

Selbstlern- und Selbststudienkurse

Steuerliche Aufzeichnungen und Einnahmenüberschussrechnung

**für Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige und
Existenzgründer, aber auch alle, die als Entscheidungsträger
und Mitarbeiter im Unternehmen wirtschaftlich tätig sind**

Kurs 8

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

Prof. Dr. sc. oec. Reiner König

Redaktionsschluss 01.01.2020

Das Material ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben auch bei nur auszugsweiser Verwertung vorbehalten. Ohne schriftliche Genehmigung des Autors darf kein Teil des Materials in irgendeiner Form zur kommerziellen Nutzung reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Ich bedanke mich für Hinweise von Kursteilnehmern und Fachkollegen zur weiteren Ausgestaltung, Ergänzung und Verbesserung dieses Materials für das Selbstlernen bzw. Selbststudium.

Kurs 8

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

Ziel der Arbeit mit diesem Kurs

Mit dem Inhalt dieses Kurses - den Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung - bekommen es Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige bzw. Existenzgründer in ihrer Arbeit immer wieder sehr unmittelbar zu tun.

Die Pflicht zur Arbeit mit sowie die Buchung und Aufzeichnung der Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung ergeben sich aus den Vorschriften des Handels- und Steuerrechtes.

Andererseits ist die sachkundige Arbeit mit den Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung auch eine wichtige Aufgabe der internen betriebswirtschaftlichen Arbeit und Unternehmensführung.

In Abhängigkeit von der Branche können die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung einen Anteil von 10 % und mehr am Aufwand, den Betriebsausgaben sowie Kosten des Unternehmens betragen.

Allerdings erfordert ein sachkundiger und effizienter Umgang mit diesen betriebswirtschaftlichen Sachverhalten und Größen ein erhebliches Maß an Sachkenntnis sowie Erfahrung.

Sachliche und formelle Verstöße gegen die handels- und steuerrechtlichen Vorgaben zu Aufzeichnungen bzw. Buchführung sowie Bilanz können zu empfindlichen Konsequenzen und Strafen führen.

(s. Kurs 2 Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten)

Andererseits sind transparente und verlässliche Informationen zu den Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung als Aufwand bzw. Betriebsausgaben im Unternehmen eine wichtige Grundlage für eine erfolgreiche betriebswirtschaftliche Arbeit und Führung.

Die erforderlichen Arbeiten können allerdings mit erheblichem Aufwand verbunden sein.

Daraus ergeben sich die Bedeutung einer kompetenten und effizienten Arbeit mit den Absetzungen bzw. Abnutzungen und erhebliche Anforderungen an diese Arbeiten im Unternehmen.

Deshalb betreffen Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

- nicht nur die handels- und/oder steuerrechtlich buchführungspflichtigen oder
- freiwillig buchführenden

Kleinunternehmer, freiberuflich Tätigen bzw. Existenzgründer.

(Diese Arbeit ist Gegenstand des Kursangebotes Buchführung für Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige sowie Existenzgründer.)

Kleingewerbetreibende und freiberuflich Tätige, die handels- und/oder steuerrechtlich nicht buchführungspflichtig sind und auch freiwillig keine Doppelte Buchführung durchführen, sind zu steuerlichen Aufzeichnungen und zu einer steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung verpflichtet.

Sie haben die Absetzungen für Abnutzung im Rahmen ihrer steuerrechtlichen Aufzeichnungen als Betriebsausgaben zu erfassen und im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung auszuweisen.

(s. Kurs 2 Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten)

Im vorliegenden Kurs werden deshalb für eine kompetente und effiziente Arbeit mit Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung aus der Sicht nicht buchführender Unternehmen erforderliche Grundlagen dargestellt.

Inhaltliche Schwerpunkte von Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

Inhaltliche Schwerpunkte von Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung sind

- Grundlagen und praktische Probleme,
- Überblick zu den Größen, Begriffen und Sachverhalten im Zusammenhang mit Abschreibungen sowie Absetzungen für Abnutzung,
- planmäßige Abschreibungen und gewöhnliche Absetzungen für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG),
- planmäßige Abschreibungen und gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- planmäßige Abschreibungen und gewöhnliche Absetzungen von Gebäuden,
- planmäßige Abschreibungen und gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- außerplanmäßige Abschreibungen bzw. außergewöhnliche Absetzungen für Abnutzung
- erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie
- Grundlagen einer komplexen Anlagenwirtschaft.

Grundlagen und Voraussetzungen für die Arbeit an Kurs 8

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

Besonders für Kursteilnehmer, die noch keine einschlägige Ausbildung, Studien- oder Weiterbildungsgänge absolviert haben, wäre es sicherlich sehr nützlich, wenn sie bereits

Erste Informationen zu den Kursen und zur Nutzung des Materials,

Kurs 1 Begriff, Aufgaben sowie Gliederung des Rechnungswesens,

Kurs 2

- 2.1 Übersicht,
- 2.2 Buchführungspflicht nach Handelsrecht,
- 2.3 Buchführungspflichten gemäß Steuerrecht,
- 2.4 Aufzeichnungspflichten gemäß Steuerrecht,
- 2.5 Beginn und Ende der Buchführungspflicht,
- 2.6 Aufbewahrung der Buchführungs- und Aufzeichnungsunterlagen,
- 2.7 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Aufzeichnungen,
- 2.8 Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)
- 2.9 Verstöße gegen die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie mögliche Konsequenzen und
- 2.10 Mindestbuchführung,

Kurs 10 Grundlagen der Bewertung

bearbeitet hätten.

Aber auch ohne diese (und andere) Vorkenntnisse sollte der vorliegende Kurs zu meistern sein.

Kurs 8

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

8.1 Grundlagen und praktische Probleme

a) Grundlagen

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung sind der rechnerische Ausdruck für die Wertminderung eines Vermögensgegenstandes.

Alle Vermögensgegenstände (z.B. Gebäude, Maschinen und Anlagen, Fahrzeuge, aber auch Software, Patente und der entgeltlich erworbene Firmen- oder Praxiswert) unterliegen im Unternehmen einer Wertminderung.

Die Vermögensgegenstände werden genutzt und nutzen sich dabei ab.

Sie "verschleiß" durch die Nutzung.

Sie verschleiß aber auch durch Alterungsprozesse oder Witterungseinflüsse.

Darüber hinaus kann auch durch den wissenschaftlich-technischen Fortschritt, Innovation oder andere Entwicklungen eine Wertminderung (ein „moralischer Verschleiß“) eintreten.

Diese Wertminderungen werden in der Buchführung und Bilanzierung durch die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung erfasst.

In den buchführenden Unternehmen sind die Abschreibungen Aufwand.

Beim Jahresabschluss der buchführenden Unternehmen führen die Abschreibungen zu einer

- Minderung des Wertes der Wirtschaftsgüter in der Bilanz und
- Minderung des Gewinnes in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Buchführende Unternehmen erfassen die Abschreibungen gemäß Handelsrecht als planmäßige, außerplanmäßige und Sonderabschreibungen bzw. gewöhnliche, und außergewöhnliche Absetzungen für Abnutzung sowie erhöhte Absetzungen gemäß Steuerrecht im Rahmen der Doppelten Buchführung und Bilanzierung.

Nicht buchführende Unternehmen unterliegen gemäß Steuerrecht der Pflicht zu steuerrechtlichen Aufzeichnungen und zur Einnahmenüberschussrechnung.

In diesen Unternehmen sind die Wertminderungen der Vermögensgegenstände Absetzungen für Abnutzung und werden als Betriebsausgaben erfasst.

Die Betriebsausgaben führen beim Jahresabschluss in der Einnahmenüberschussrechnung zu einer Minderung des Überschusses der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben (Gewinn).

Auch in den nicht buchführenden Unternehmen führen die Absetzungen für Abnutzung zu einer Wertminderung der im Unternehmen vorhandenen und ausgewiesenen Wirtschaftsgüter.

Mit den Geboten, Verboten (und Wahlrechten) des Handels- und Steuerrechtes zu den Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung werden unternehmensexterne Zielsetzungen verfolgt (z.B. für die Steuerbehörden).

Deshalb wird in den Unternehmen im Rahmen der internen betriebswirtschaftlichen Arbeit (insbesondere der Kalkulation und Entscheidungsvorbereitung) intern zusätzlich mit kalkulatorischen Abschreibungen gearbeitet.

Das heißt:

Für die gleiche betriebswirtschaftliche Fragestellung „Wertminderungen der Vermögensgegenstände“ bestehen unterschiedliche Vorschriften und Begriffe.

Im Zusammenhang mit dem Handelsrecht sowie im Rahmen des internen Rechnungswesens (Kosten- und Leistungsrechnung sowie Controlling) wird der rechnerische Ausdruck für die Wertminderung der Vermögensgegenstände als Abschreibungen bezeichnet und gebucht.

Im Zusammenhang mit dem Steuerrecht wird der rechnerische Ausdruck für die Wertminderung der Vermögensgegenstände als Absetzung für Abnutzung (AfA) bezeichnet und gebucht.

Im Rahmen des internen Rechnungswesens (z.B. der Kosten- und Leistungsrechnung) wird darüber hinaus auch mit kalkulatorischen Abschreibungen als kalkulatorischen Kosten gearbeitet.

Auf den ersten Blick kann das schon „etwas“ seltsam und verwirrend“ erscheinen.

Für den Sachkundigen wird auf diese Weise jedoch sehr kurz / knapp und treffsicher deutlich, „um was es jeweils geht“.

Gleichzeitig wird deutlich, für die sachkundige Arbeit mit Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung ist ein erhebliches Maß an Fachwissen und praktischen Erfahrungen erforderlich.

Dazu soll der vorliegende Kurs für nicht buchführende Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige sowie Existenzgründer beitragen.

Für buchführende Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige sowie Existenzgründer ist die Arbeit mit den Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung gemäß Handels- und Steuerrecht Inhalt des Kursangebotes „Buchführung für Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige sowie Existenzgründer“.

b) Praktische Probleme

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung sowie der sachkundige Umgang mit diesen Vorgängen und Größen sind für die betriebswirtschaftliche Arbeit und Führung von erheblicher Bedeutung.

- Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung (Aufwand bzw. Betriebsausgaben) sind wichtige Größen für die Sicherung der Rentabilität des Unternehmens.
- Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung bieten im Rahmen der Steuerpolitik des Unternehmens die Möglichkeit, die Höhe des zu versteuernden Einkommens und damit die Höhe der Steuern zu beeinflussen.
- Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung sind bedeutsame Größen für die Sicherung der Liquidität des Unternehmens.
- Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung sind bedeutsame Größen für die Sicherung der Ersatzbeschaffung für die Wirtschaftsgüter im Unternehmen.
- Die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung sind gemäß den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften zu erfassen und im Jahresabschluss auszuweisen.

Nicht buchführende Unternehmen erfassen die Absetzungen für Abnutzung im Rahmen ihrer steuerrechtlichen Aufzeichnungen der Betriebsausgaben sowie in der Einnahmenüberschussrechnung.

Buchführende Unternehmen erfassen die Abschreibungen im Rahmen ihrer Doppelten Buchführung sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung.

Achtung

In buchführenden Unternehmen erfolgt die Buchung der Abschreibungen erst im Rahmen der abschlussvorbereitenden Buchungen.

Deshalb fehlen diese Aufwandsgrößen in den (vorläufigen) Monats- und Quartalsabschlüssen.

Folglich wird in den (vorläufigen) Monats- und Quartalsabschlüssen buchführender Unternehmen der Aufwand des Unternehmens zu niedrig und der Gewinn zu hoch ausgewiesen.

Für die operative betriebswirtschaftliche Arbeit muss deshalb zusätzlich auch der Aufwand aus Abschreibungen bzw. Absetzung für Abnutzung (als durchschnittlicher Erfahrungswert oder Planwert) berücksichtigt werden.

In der laufenden betriebswirtschaftlichen Arbeit stellen Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung bei der Sicherung der Wirtschaftlichkeit und Rentabilität eine wichtige Größe dar.

Aus dieser Sicht müssen die Abschreibungen als Aufwand (Kosten) sowohl bei betrieblichen Entscheidungen und Investitionen, als auch in der Kalkulation der Kosten und Preise beachtet (und über die erzielten Erlöse erwirtschaftet) werden.

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung sind auch für die Sicherung der Zahlungsfähigkeit oder Liquidität des Unternehmens von erhebliche Bedeutung.

In rentabel arbeitenden Unternehmen werden die kalkulierten Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung durch die erwirtschafteten Erlöse gedeckt.

Für die Ersatzbeschaffung der Wirtschaftsgüter werden die Zahlungsmittel jedoch erst nach Ablauf der Nutzungsdauer benötigt.

Deshalb werden im Unternehmen über die Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter (zeitweilig) freie Zahlungsmittel angesammelt.

Wird sichergestellt, dass zum Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung eines Wirtschaftsgutes die dafür erforderliche Finanzierung gesichert ist, ergibt sich für das Unternehmen eine beachtliche interne Liquiditätsreserve für andere Finanzierungsaufgaben.

Für die praktische Arbeit besteht ein weiteres Problem:

In Lehrbüchern sowie im Internet wird die „Problematik der Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung“ z.T. nur „sehr vereinfacht“ dargestellt und / oder jeweils nur für ganz bestimmte Vermögensgegenstände und Bedingungen „vorgeführt“.

Tatsächlich sind aber Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung und der sachkundige betriebswirtschaftliche Umgang mit diesen Größen häufig eine durchaus betriebswirtschaftlich vielschichtige, vielfältige und z.T. „gar nicht so einfache“ Angelegenheit.

Für eine erste Orientierung wird deshalb im folgenden Abschnitt ein Überblick zu Größen, Begriffen und Sachverhalten im Zusammenhang mit Abschreibungen sowie Absetzungen für Abnutzung gegeben.

In den weiteren Abschnitten geht es dann um die einzelnen Größen, Begriffe und Sachverhalte im Detail.

8.2 Überblick zu den Größen, Begriffen und Sachverhalten im Zusammenhang mit Abschreibungen sowie Absetzungen für Abnutzung

Abb. Kurs 8 - 1 gibt einen ersten Überblick über Größen, Begriffe und Sachverhalte im Zusammenhang mit Abschreibungen sowie Absetzungen für Abnutzung.

Aus Abschnitt 8.1 ist bereits bekannt, dass bei der Erfassung der Wertminderungen der Vermögensgegenstände zwischen

- den Abschreibungen gemäß Handelsrecht,
- den Absetzungen für Abnutzung usw. gemäß Steuerrecht sowie
- den kalkulatorischen Abschreibungen

zu unterscheiden ist.

Kalkulatorische Abschreibungen sind die Abschreibungen im Rahmen der Kosten- und Leistungsrechnung für die Zwecke der internen betriebswirtschaftlichen Arbeit und Führung.

Für diese interne betriebswirtschaftliche Arbeit bestehen (zumindest im Prinzip) keine handels- und steuerrechtlichen Vorgaben.

Wenn es für die interne betriebswirtschaftliche Arbeit (z.B. im Rahmen der Kosten- und Preiskalkulation sowie Vorbereitung von Entscheidungen) sinnvoll bzw. erforderlich ist, kann deshalb von den gesetzlichen Vorgaben abgewichen und mit kalkulatorischen Abschreibungen gearbeitet werden.

Die kalkulatorischen Abschreibungen werden typischerweise auf der Basis der Wiederbeschaffungskosten ermittelt und nicht wie gesetzlich vorgegeben, auf der Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Bilanzielle Abschreibungen		Kalkulatorische Abschreibungen
Handelsrechtlich: Abschreibungen	Steuerrechtlich: Absetzungen für Abnutzung (AfA)	
<ul style="list-style-type: none"> - Planmäßige Abschreibungen, - Außerplanmäßige Abschreibungen, - Sonderabschreibungen, <p style="text-align: center;"> </p> <ul style="list-style-type: none"> - Planmäßige Abschreibungen für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, - Außerplanmäßige Abschreibungen für Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens, - Sonderabschreibungen, 	<ul style="list-style-type: none"> - Gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung (AfA), - Außergewöhnliche Absetzungen für Abnutzung (AfA), - Erhöhte Absetzungen, <p style="text-align: center;"> </p> <ul style="list-style-type: none"> - Gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, - Erhöhte Absetzungen für Abnutzung für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, - Außergewöhnliche Absetzungen für Abnutzung für Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens 	<p style="margin: 0;"> </p> <p>(Planmäßige) kalkulatorische Abschreibungen für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens</p>

Bewertung des abnutzbaren Anlagevermögens	Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens	Bewertung des Umlaufvermögens
<ul style="list-style-type: none"> - Entgeltlich erworbener Geschäfts-, Firmen- oder Praxiswert, - Entgeltlich erworbene Software, Patente und Rechte - Bewertung geringwertiger Wirtschaftsgüter (GWG), - Bewertung von Gebäuden und baulichen Anlagen - Bewertung von beweglichen, abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens 		

Abb. Kurs 8 - 1: Überblick über Größen, Begriffe und Sachverhalte im Zusammenhang mit Abschreibungen sowie Absetzungen für Abnutzung

Die Abschreibungen gemäß Handelsrecht bzw. Absetzungen für Abnutzung gemäß Steuerrecht beziehen sich auf die Jahre der planmäßigen Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter.

Kalkulatorische Abschreibungen werden auch dann angesetzt, wenn ein Wirtschaftsgut nach Ablauf der planmäßigen Nutzungsdauer weiter betrieblich genutzt wird.

Die bilanziellen Abschreibungen erfolgen als planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche, außergewöhnliche, erhöhte und Sonderabschreibungen als lineare oder degressive Zeitabschreibung, Leistungs- oder Mengenabschreibung.

Die kalkulatorischen Abschreibungen erfolgen als planmäßige lineare oder degressive Zeitabschreibung, Leistungs- oder Mengenabschreibung.

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

Nicht buchführende Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige sowie Existenzgründer erfüllen die steuerlichen Vorgaben, in dem sie im Rahmen der steuerrechtlichen Aufzeichnungen die Vorgaben gemäß Steuerrecht erfüllen.

Buchführende Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige sowie Existenzgründer erfüllen die handelsrechtlichen Vorgaben, in dem sie im Rahmen der Doppelten Buchführung und Bilanzierung die Vorgaben gemäß Steuerrecht erfüllen.

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung gibt es dabei beim

- Anlagevermögen (z.B. Firmenwert, Gebäude, Maschinen, Anlagen Autos) und
- Umlaufvermögen (z.B. Bestände an Forderungen, Waren, Material, unfertigen und fertigen Leistungen).

Für die Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind allerdings keine planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung möglich, sondern ausschließlich außerplanmäßige Abschreibungen bzw. außergewöhnliche Absetzungen für Abnutzung (z.B. beim Ausfall von Forderungen oder der Überalterung von Warenbeständen).

Die Erfassung derartiger außerplanmäßiger Abschreibungen bzw. außergewöhnlicher Absetzungen für Abnutzung kann erhebliche fachliche Kenntnisse und Erfahrungen (und folglich die Zusammenarbeit mit einem Steuerberater) erfordern.

Beim **Anlagevermögen** ist zu unterscheiden zwischen Vermögensgegenständen des

- abnutzbaren Anlagevermögens sowie
- nicht abnutzbaren Anlagevermögens.

Wirtschaftsgüter sind Güter (des Betriebsvermögens), deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen der Erzielung von Einkünften dient.

Vermögensgegenstände des nicht abnutzbaren Anlagevermögens (z.B. Grundstücke und Finanzanlagen) unterliegen keiner Abnutzung durch Nutzung (Verschleiß).

Deshalb gibt es für sie keine planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung.

Möglich sind jedoch außerplanmäßige Abschreibungen bzw. außergewöhnliche Absetzungen für Abnutzung.

Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens

(z.B. - immaterielle Vermögensgegenstände (Geschäfts-, Firmen- oder Praxiswert
Patente, Lizenzen, Software usw.)

- Gebäude und bauliche Anlagen,
- geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG),
- bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter (Maschinen und Anlagen, Betriebs- und
Geschäftsausstattung, PKW usw.)

unterliegen bei ihrer Nutzung einer Abnutzung (Verschleiß) und Wertminderung durch

- die verbrauchsbedingte Abnutzung sowie zeitlich bedingten Verschleiß oder
Abbau,
- Korrosion, Alterungsprozesse oder Witterungseinflüsse (natürlicher Verschleiß) sowie
- wirtschaftliche Entwertung durch den wissenschaftlich-technischen Fortschritt,
Innovation oder andere Entwicklungen (moralischer oder wirtschaftlicher Verschleiß).

Dabei sind für Vermögensgegenstände des abnutzbaren Anlagevermögens zu
unterscheiden

- planmäßige (normale) Abschreibungen bzw. gewöhnliche Absetzungen für
Abnutzung,
- außerplanmäßige Abschreibungen bzw. außergewöhnliche Absetzungen für
Abnutzung,
- erhöhte Absetzungen für Abnutzung und
- Sonderabschreibungen.

**Für nicht buchführende Kleinunternehmer, freiberufliche Tätige sowie
Existenzgründer gilt:**

Diese Unternehmen führen keine doppelte Buchführung und erstellen keine Bilanzen.

Sie erfassen die Absetzungen für Abnutzung als Betriebsgaben.

Sie nehmen steuerrechtliche Aufzeichnungen vor und erstellen auf dieser Grundlage eine Einnahmenüberschussrechnung.

Diese Unternehmen können gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung bzw. planmäßige Abschreibungen sowie Sonderabschreibungen vornehmen, aber keine außergewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung bzw. außerplanmäßigen Abschreibungen.

Um für ein Wirtschaftsgut die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung ermitteln zu können, ist eine Reihe von Fragen zu klären:

Frage 1 Um was für ein Wirtschaftsgut handelt es sich ?

- z.B.:
- Abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagervermögens,
 - . bewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut,
 - . Gebäude,
 - . abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut,
 - . geringwertiges bewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut,
 - nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens oder
 - Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens.

Frage 2 Um welche Art der Abschreibung bzw. Absetzung für Abnutzung handelt es sich ?

- z.B.:
- Planmäßige Abschreibung bzw. gewöhnliche Absetzung für Abnutzung (AfA);
 - Außerplanmäßige Abschreibung bzw. außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung;
 - Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen.

Frage 3 Für welchen Zeitraum ist die Abschreibung bzw. Absetzung für Abnutzung zu ermitteln ?

- z.B. für:
- Kalenderjahre oder Nutzungsjahre;
 - Welche Kalenderjahre oder Nutzungsjahre;
 - das gesamte Jahr oder zeitanteilig.

Frage 4 Auf welcher Wertbasis sind die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung zu ermitteln ?

- z.B. - Bei angeschafften Wirtschaftsgütern sind die Wertbasis die Anschaffungskosten.
- Bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern sind die Wertbasis die Herstellungskosten.

(Bei der Ermittlung der kalkulatorischen Abschreibungen für selbst hergestellte Wirtschaftsgüter sind die Wertbasis die Herstellkosten.)

Dabei ist zu klären, ob anzusetzen sind die

- . handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Herstellungskosten (oder kalkulatorischen Herstellkosten),
- . gesetzlich vorgegebene Untergrenze (mindestens),
- . gesetzlich zulässige Obergrenze (maximal) oder
- . Nutzung des Wahlrechts für die Herstellungskosten zwischen Unter- und Obergrenze,
- Berücksichtigung eines nach Ablauf der Nutzungsdauer zu erwartenden Restwertes bzw. Resterlöses oder
- welcher Einlagewert bei Einlage von Wirtschaftsgütern nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 - 7 EStG in ein Betriebsvermögen gilt.

Dabei sind die handels- und steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätze einzuhalten.

Frage 5 Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes

- z.B. Für die gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter
- (. für die die Vorgaben des EStG für geringwertige Wirtschaftsgüter nicht gelten oder nicht genutzt werden müssen und
 - . die keine immateriellen Wirtschaftsgütern sind)
- liegen die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern der Wirtschaftsgüter in AfA-Tabellen des Bundesfinanzministerium vor.

(s. www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)

(s. dazu auch Abschnitt 8.6 b)

Nach <https://www.haufe.de/.../steuern/rechtsprechung/amtliche-afa-tabellen>
sind die amtlichen AfA-Tabellen keine Rechtsvorschrift.

Sie sollen eine gleichheitsgerechte Anwendung der AfA-Vorschriften gewährleisten.

Sie binden deshalb das Finanzamt wie eine Dienstanweisung.

Der Steuerpflichtige kann dagegen jederzeit eine für ihn günstigere Nutzungsdauer darlegen.

Für Gebäude, geringwertige Wirtschaftsgüter sowie immateriellen Wirtschaftsgüter gibt es keine AfA-Tabellen.

Die gesetzlichen Gebote, Verbote und damit auch Wahlrechte zur Nutzungsdauer dieser Wirtschaftsgüter ergeben sich aus den Rechtsvorschriften des Handels- und Steuerrechtes

(s. dazu Abschnitte 8.3, 8.4 und 8.5)

Frage 6 Entscheidung über das anzuwendende Abschreibungsverfahren

z.B. - für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

- . lineare Zeitabschreibung,
- . lineare Leistungsabschreibung oder
- . degressive Zeitabschreibung,

- für Gebäude

- . lineare Gebäudeabschreibung oder
- . degressive Gebäudeabschreibung,

„Linear“ bedeutet dabei, dass jedes Jahr/ jeden Monat ein gleich hoher AfA-Betrag abgeschrieben wird.

„Degressiv“ bedeutet, dass über die Nutzungsdauer Jahr für Jahr fallende AfA-Beträge abgeschrieben werden.

Frage 7 Klärung weiterer Fragen

- z.B. - Berücksichtigung eines Resterlöses am Ende der Nutzungsdauer oder
- zeitanteilige Absetzungen für Abnutzung.

Gegenstand der folgenden Abschnitte sind die

- planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) (s. Abschnitt 8.3),
- planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (z.B. Geschäfts-, Firmen- oder Praxiswert, Patente, Software) (s. Abschnitt 8.4),
- planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden (s. Abschnitt 8.5),
- planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung für bewegliche abnutzbare Vermögensgegenstände (s. Abschnitt 8.6),
- außerplanmäßige Abschreibungen bzw. außergewöhnliche Absetzungen für Abnutzung (s. Abschnitt 8.7),
- Sonderabschreibungen (s. Abschnitt 8.7),
- erhöhte Absetzungen für Abnutzung (s. Abschnitt 8.7) sowie
- Grundlagen der komplexen Anlagenwirtschaft (s. Abschnitt 8.8).

In diesen Abschnitten wird sich immer wieder zeigen, dass die praktische Handhabung der Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung und damit die Klärung der o.g. Fragen häufig „gar nicht so einfach“ ist.

In erheblichem Maße sind Fachkenntnisse und praktische Erfahrungen gefordert.

Insbesondere für Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige sowie Existenzgründer wird deshalb „im Normalfall“ eine Betreuung und Beratung durch den Steuerberater des Unternehmens erforderlich sein.

8.3 Planmäßige Abschreibung bzw. gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

Wirtschaftsgüter sind Güter, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften dienen.

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) sind nach § 6 Abs. 2 EStG

- abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- die einer selbständigen Nutzung fähig sind,
- zum mehrjährigen Gebrauch (mindestens ein Jahr) bestimmt sind und
- deren Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten 1.000,00 EUR nicht übersteigen.

§ 6 Abs. 2 EStG gilt für Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Gewerbebetrieb sowie Land- und Forstwirtschaft.

Nicht selbstständig nutzbar ist ein Wirtschaftsgut, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen (R 40 Abs. 1 Satz 3 EStR):

- Nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung kann das Wirtschaftsgut **nur zusammen** mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden **und**
- das Wirtschaftsgut tritt mit den im Nutzungszusammenhang stehenden Wirtschaftsgütern nach außen als einheitliches Ganzes in Erscheinung **und**
- das Wirtschaftsgut ist technisch auf die anderen mit ihm im Nutzungszusammenhang stehenden Wirtschaftsgüter abgestimmt.

Netto-Anschaffungskosten heißt, nach Abzug der Vorsteuer, nachträglichen Rabatten und Skonti.

Das gilt gemäß § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG auch bei nichtvorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen.

(s. auch „Anschaffungs- und Herstellungskosten“: Kurs 10 Grundlagen der Bewertung)

Beispiel

Der zum Vorsteuerabzug berechtigte Gewerbetreibende G.W. kauft am 15.02.2019 einen PC.

Die Rechnung lautet:

$$\begin{array}{rcl} & 390,00 \text{ EUR} & \text{Kaufpreis netto} \\ + & 74,10 \text{ EUR} & \text{USt 19 \%} \\ = & 464,10 \text{ EUR} & \end{array}$$

Der Lieferer gewährt einen (nachträglichen)n Rabatt von 10 %.

G.W. begleicht den Rest des Rechnungsbetrages ohne Inanspruchnahme der angebotenen Zahlungsfrist unter Abzug von 2 % Skonto.

Lösung

Kaufpreis (brutto)	464,10 EUR
- Rabatt 10 %	46,41 EUR
	417,69 EUR
- Skonto 2 %	8,35 EUR
= Anschaffungskosten (brutto)	409,34 EUR
- USt 19 %	65,34 EUR
= Anschaffungskosten (netto)	344,00 EUR

Auch wenn die Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes „geringwertig“ sind, können diese Wirtschaftsgüter in Kleinunternehmen sowie für freiberuflich Tätige und Existenzgründer für die Ausstattung des Unternehmens sowie das Betriebsgeschehen durchaus von erheblicher Bedeutung sein.

Das gilt für das einzelne Wirtschaftsgut, erst recht aber für die Gesamtheit der geringwertigen Wirtschaftsgüter des Unternehmens.

Auch wenn die Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes „geringwertig“ sind, kann die Gesamtheit dieser Wirtschaftsgüter in Kleinunternehmen sowie für freiberuflich Tätige und Existenzgründer auch wertmäßig durchaus von Bedeutung sein.

Die Einordnung als „geringwertige Wirtschaftsgüter“ darf folglich nicht mit der betriebswirtschaftlichen Stellung und Bedeutung im Unternehmen verwechselt werden.

Andererseits verursacht das Management der (u.U. Vielzahl) geringwertiger Wirtschaftsgüter im Unternehmen einen erheblichen Aufwand.

Durch die einkommenssteuerlichen Vorgaben in § 6 Abs. 2 EStG kann dieser Aufwand für die Aktivierung, Abschreibungen und steuerliche Aufzeichnung im Zusammenhang mit den geringwertigen Wirtschaftsgütern spürbar verringert werden.

In Bezug auf die Aktivierung, Abschreibung und Buchung bzw. Aufzeichnungen sind nach § 6 Abs. 2 EStG drei Gruppen von geringwertigen Wirtschaftsgütern zu unterscheiden:

- Geringwertige Wirtschaftsgüter mit Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes von maximal 250,00 EUR,
- Geringwertige Wirtschaftsgüter mit Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes von maximal 800,00 EUR sowie
- Geringwertige Wirtschaftsgüter mit Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes von über 250,00 EUR bis 1.000,00 EUR.

Bei den Wertgrenzen (250, 250, 800 und 1000 Euro) in Bezug auf die Anschaffungskosten der geringwertigen Wirtschaftsgüter handelt es sich immer um Nettobeträge, d.h. ohne Vorsteuer, sowie ohne nachträgliche Skonti und Rabatte.

a) Geringwertige Wirtschaftsgüter mit Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes von maximal 250,00 EUR

Nach § 6 Abs. 2 EStG können geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut 800,00 EUR nicht übersteigen, im maßgebenden Wirtschaftsjahr in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden.

GWG, deren Wert 250,00 EUR übersteigt, sind unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsgutes oder der Eröffnung des Betriebs und der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des nach § 6 Abs. 1. Nr. 5 u. 6 EStG an deren Stelle tretenden Werts in eine besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen.

Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn die Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

b) Geringwertige Wirtschaftsgüter mit Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes von mindestens 250,00 EUR, aber nicht mehr als 1000,00 EUR

Für geringwertige Wirtschaftsgüter deren Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten den Wert für das einzelne Wirtschaftsgut von 250 Euro übersteigt, aber nicht mehr als 1.000 Euro betragen, bestehen gemäß § 6 Abs. 2a EStG folgende Wahlrechte:

Wahlrecht 1

Das Wirtschaftsgut wird aktiviert und gemäß § 7 Abs. 1 und 2 EStG beschrieben.

Dann muss das Wirtschaftsgut auch im Anlagenverzeichnis und Inventar erfasst werden.

Wahlrecht 2

Die Wirtschaftsgüter, deren Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten den Wert für das einzelne Wirtschaftsgut von 800 Euro nicht übersteigen, können gemäß § 6 Abs. 2 EStG im maßgebenden Wirtschaftsjahr in voller Höhe als Aufwand bzw. Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Dann müssen die Wirtschaftsgüter unter Angabe des Tages der Anschaffung bzw. Herstellung in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden, wenn diese Angaben nicht aus der Buchführung ersichtlich sind.

Die Wirtschaftsgüter, deren Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten den Wert für das einzelne Wirtschaftsgut von 800 Euro übersteigt, werden aktiviert und gemäß § 7 Abs. 1 und 2 EStG abgeschrieben.

Wahlrecht 3

Nach § 6 Abs. 2a EStG kann für GWG ein Sammelposten (Tool) gebildet werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen Vorsteuerbetrag für das einzelne Wirtschaftsgut 250 EUR, aber nicht 1.000 EUR übersteigen.

Der Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils einem Fünftel gewinnmindernd aufzulösen.

§ 6 Abs. 2a EStG ist für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter einheitlich anzuwenden.

D.h., wird für die GWG in einem Wirtschaftsjahr ein Sammelposten gebildet, können die Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen Vorsteuerbetrag für das einzelne Wirtschaftsgut 250 EUR übersteigen, im maßgebenden Wirtschaftsjahr nicht in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Wird kein Sammelposten gebildet, müssen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um einen Vorsteuerbetrag für das einzelne Wirtschaftsgut 800 EUR übersteigen, im maßgebenden Wirtschaftsjahr planmäßig abgeschrieben werden.

Im Anlagenverzeichnis und Inventar sind die im Sammelposten bzw. Pool erfassten Wirtschaftsgüter nicht zu erfassen.

Scheidet eines dieser Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen aus, wird der Sammelposten nicht vermindert.

Nach § 6 Abs. 2 EStG ist für GWG, deren Wert 250,00 EUR übersteigt, ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis zu führen.

Das gilt folglich auch für die Wirtschaftsgüter in einem Sammelposten.

Unabhängig davon ist für die Bildung und Arbeit mit dem Sammelposten eine entsprechende Aufzeichnung zu sichern.

(www.gesetze-im-internet.de/estg/ Abgerufen am 21.07.2017

BMF-Schreiben v. 30.09.2010 in BStBl I S. 755)

8.4 Planmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Im Anlagevermögen sind gemäß § 247 Abs. 2 HGB die Vermögensgegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dem Geschäftsbetrieb dauernd zu dienen.

Das Anlagevermögen beinhaltet somit die mittel- und langfristig gebundenen Mittel des Unternehmens.

Das Anlagevermögen umfasst auch immaterielle Vermögensgegenstände.

Dabei handelt es sich um solche Vermögensgegenstände, die nicht körperlich fassbar sind.

Beispiele für immateriellen Vermögensgegenstände sind z.B. nach www.wikipedia.org, <https://www.haufe.de> und <https://smartsteuer.de>

- der Geschäfts- oder Firmenwert,
- die Ablösung des Ausgleichsanspruchs "Vertreterrecht" nach § 89b HGB gegenüber dem Vorgänger,
- der Praxiswert (Kundenstamm),
- der Praxiswert bei Gründung einer Sozietät,
- Patente,
- ungeschützte Erfindungen
- Warenzeichen,
- Urheberrechte,
- Verlagsrechte,
- Belieferungsrechte,
- Fabrikationsrechte,
- Rezepturen,
- Know-how sowie
- Lizenzen und Software.

Bei Wirtschaftsgütern deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als ein Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen).

Zu unterscheiden sind

- **abnutzbare und**
- **nicht abnutzbare**

immaterielle Wirtschaftsgüter.

Rechte, die dem Unternehmer auf Dauer unverändert zustehen, nutzen sich in der Regel nicht ab.

Der Unternehmer darf daher nicht jedes immaterielle Wirtschaftsgut (planmäßig oder außerplanmäßig) abschreiben, sondern nur die, bei denen tatsächlich ein Wertverzehr eintritt.

(z.B. Unbegrenztes Belieferungsrecht eines Zeitschriftengroßhändlers für ein bestimmtes Gebiet oder Aufwendungen für eine behördliche Verkehrsgenehmigung)

Die meisten immateriellen Werte verlieren jedoch im Laufe der Zeit an Wert, so dass sie auch planmäßig abgeschrieben werden, z. B. nach <https://www.haufe.de>

- der entgeltlich erworbener Firmenwert über eine Nutzungsdauer von 15 Jahren (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG) (Handelsrechtlich werden i. d. R. 5 Jahre zu Grunde gelegt.),
- die Ablösung des Ausgleichsanspruchs "Vertreterrecht" nach § 89 b HGB gegenüber dem Vorgänger, wobei eine 5-jährige Nutzungsdauer nicht zu beanstanden ist,
- der entgeltlich erworbene Praxiswert (Kundenstamm) über einen Zeitraum von 3 bis 5 Jahren oder
- der entgeltlich erworbene Praxiswert bei Gründung einer Sozietät, wenn der bisherige Inhaber Mitgesellschafter wird, über einen Zeitraum von 6 bis 10 Jahren.

Zu unterscheiden sind

- **entgeltlich erworbene und**
 - **nicht entgeltlich erworbene**
- immaterielle Wirtschaftsgüter.**

Immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dürfen nur bilanziert werden, wenn sie entgeltlich erworben wurden (§ 5 Abs. 2 EStG, § 248 Abs. 2 HGB).

Entgeltlicher Erwerb heißt:

Erwerb von einem Geschäftspartner und Zahlung einer Gegenleistung.

Immaterielle Vermögensgegenstände, die nicht entgeltlich erworben wurden, sind zwar auch dem Anlagevermögen zuzuordnen, allerdings besteht handelsrechtlich unter den Voraussetzungen des § 248 Abs. 2 HGB für selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände lediglich ein Aktivierungswahlrecht.

Steuerrechtlich besteht für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände gemäß § 5 Abs. 2 EStG ein Aktivierungsverbot.

Die gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung (AfA) für entgeltlich erworbenes abnutzbares immaterielles Anlagevermögen erfolgen als lineare AfA und richten sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

Für die Ermittlung der jährlichen Abschreibungsbeträge müssen folglich die

- Anschaffungskosten und
- betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

des Wirtschaftsgutes bekannt sein.

Beides kann bei immateriellen Wirtschaftsgütern durchaus Probleme bereiten und erfordert i.a. erhebliche Fachkenntnisse sowie Erfahrungen (und ist deshalb mit dem Steuerberater des Unternehmens zumindest zu beraten).

Nach <https://www.haufe.de> bestehen für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der immateriellen Vermögensgegenstände keine AfA-Tabellen des Bundesfinanzministeriums.

Auch unterliegen die immateriellen Vermögensgegenstände i.a. einer hohen Innovationsgeschwindigkeit.

Deshalb ist die Nutzungsdauer für immaterielle Vermögensgegenstände vorsichtig zu bestimmen.

Insgesamt gilt:

Die Aktivierung der immateriellen Wirtschaftsgüter im Anlagevermögen des Unternehmens sowie ihre planmäßige bzw. auch außerplanmäßige Abschreibung ist gemäß den Geboten sowie Verboten des Handels- und insbesondere Steuerrecht, den sich daraus ergebenden Wahlrechten, Gerichtsurteilen usw. für die konkrete Unternehmenssituation und das konkrete immaterielle Wirtschaftsgut zu ermitteln und vorzunehmen.

Im vorliegenden Kurs soll das an den Beispielen

- Planmäßige Abschreibung bzw. gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung auf den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert und
- Planmäßige Abschreibung bzw. gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung auf Software

dargestellt werden.

a) Planmäßige Abschreibung bzw. gewöhnliche Absetzung für Abnutzung auf den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert

Als Geschäfts- oder Firmenwert („Goodwill“) wird ein immaterieller Vermögensposten im Unternehmen bezeichnet, der durch entgeltlichen Erwerb von anderen Unternehmen oder Unternehmensteilen entsteht (derivativer Geschäfts- oder Firmenwert) oder als selbst geschaffener Firmenwert eine Höherbewertung des eigenen Unternehmens darstellt (originärer Geschäfts- oder Firmenwert).

Es ist folglich zu unterscheiden zwischen dem

- nicht entgeltlich erworbenen, sondern durch die eigene Arbeit geschaffenen (originären) sowie
- entgeltlich erworbenen (derivativen)

Geschäfts- oder Firmenwert.

Der **originäre Geschäfts- oder Firmenwert** darf nach Handels- und Steuerrecht weder bilanziert noch abgeschrieben werden.

Der **entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert** wird als immaterielles Anlagevermögen des Unternehmens bilanziert und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer planmäßig abgeschrieben.

Wie der Name sagt, wurde / wird der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert bei der Übernahme bzw. dem Erwerb des Unternehmens bezahlt.

Dabei stellt der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert den Unterschiedsbetrag zwischen dem Kaufpreis und dem Wert der einzelnen Vermögensgegenstände nach Abzug der Schulden (Betriebsvermögen) für ein gewerbliches Unternehmen dar:

Kaufpreis für das Unternehmen

- Betriebsvermögen (= Vermögen - Schulden)
- = entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert

Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG ist der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert linear (in gleichen Jahresbeträgen) über eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben.

Dieser Zeitraum gilt auch dann, wenn Erkenntnisse vorliegen, dass der Nutzungszeitraum kürzer als 15 Jahre sein wird.

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts vermindert sich für dieses Jahr der Absetzungsbetrag nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Anschaffung oder Herstellung vorangeht.

Neben der linearen AfA können beim entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert auch noch außerplanmäßige Abschreibung bzw. eine Teilwertabschreibung in Betracht gezogen werden, wenn

- eine Fehlmaßnahme vorlag (Nachweis erforderlich !) oder
- der Geschäfts- oder Firmenwert nachhaltig unter die Anschaffungskosten gesunken ist (BFH, BStBl 1991 S 595).

Beispiel

Zum 01.01.2019 wurde ein Unternehmen übernommen.

Beim Kauf des Unternehmens wurde der Firmenwert für 75.000 EUR käuflich erworben.

Dieser entgeltlich erworbene Firmenwert wird zum 01.01.2019 als immaterieller Vermögensgegenstand aktiviert und gemäß Handels- und Steuerrecht über 15 Jahre linear abgeschrieben.

Es gilt:

$$\begin{array}{l} \text{Abschreibungsbetrag} \\ \text{EUR / Jahr} \end{array} = \frac{\text{Anschaffungskosten des entgeltlich erworbenen Firmenwertes (EUR)}}{\text{Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer}}$$

$$\begin{array}{l} \text{Abschreibungsbetrag} \\ \text{EUR / Jahr} \end{array} = \frac{75.000 \text{ EUR}}{15 \text{ Jahre}} = 5.000 \text{ EUR / Jahr}$$

Abschreibungen über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:

Anschaffungskosten Entgeltlich erworbener Firmenwert, Aktivierung am 01.01.2019	75.000 EUR
---------------------------------------------------------------------------------------	------------

Nutzungsjahr		Abschreibungsbetrag (EUR / Jahr)	Restwert (fortgeführte Anschaffungskosten (EUR))
01	2019	5.000	70.000
02	2020	5.000	65.000
03	2021	5.000	60.000
04	2022	5.000	55.000
05	2023	5.000	50.000
06	2024	5.000	45.000
07	2025	5.000	40.000
08	2026	5.000	35.000
09	2027	5.000	30.000
10	2028	5.000	25.000
11	2029	5.000	20.000
12	2030	5.000	15.000
13	2031	5.000	10.000
14	2032	5.000	5.000
15	2033	5.000	0

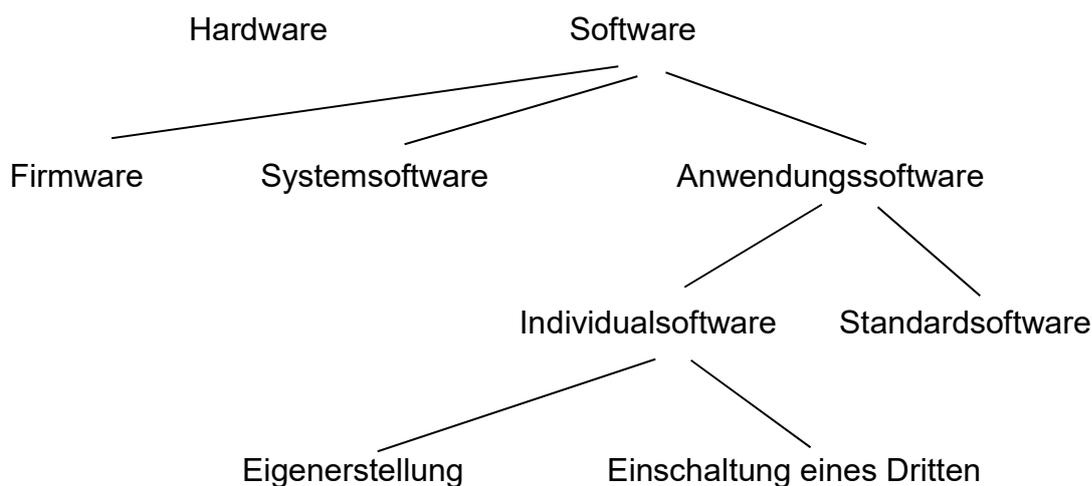
b) Planmäßige Abschreibung bzw. gewöhnliche Absetzung für Abnutzung bei Software

Die handels- und steuerrechtskonforme ordnungsgemäße Aktivierung und Abschreibung von Software erfordert entsprechende Fachkenntnisse und praktische Erfahrungen.

Folglich ist zumindest eine Beratung mit dem Steuerberater des Unternehmens erforderlich.

Der vorliegende Abschnitt kann bestenfalls einen ersten Überblick und Einblick vermitteln.

Bei der planmäßigen Abschreibung bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung ist zu unterscheiden (s. z.B. BBK. Nr. 18 vom 17.09.2004, www.rechnungswesen-offline.de):



Hardware (z.B. PC, Drucker, Scanner) sind materielle (bewegliche und abnutzbare) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

Die Nutzungsdauer nach Steuerrecht ergibt sich aus den AfA-Tabellen.

In der AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter wird für

- Großrechner eine Nutzungsdauer von 7 Jahren und
- Workstations, Personalcomputer, Notebooks und deren Peripheriegeräte (Drucker, Scanner, Bildschirme u.ä.) eine Nutzungsdauer von 3 Jahren

angegeben.

Z.T. können für derartige Anlagegüter aber auch die Vorschriften für geringwertige Wirtschaftsgüter (s. Abschnitt 8.4) gelten.

Die Nutzungsdauer für **Software** beträgt gemäß Handelsrecht 3 - 4 Jahre.

Zur Nutzungsdauer nach Steuerrecht enthalten die AfA-Tabellen keine konkreten Aussagen.

Bei der Klassifizierung von Software für bilanzielle Zwecke sind folgende Unterscheidungen erforderlich:

Firmware sind fest mit dem Computer verbundene Programmbausteine (z.B. Mikroprogramme, BIOS), die die Hardware mit der Software verbinden und Elementarfunktionen des Computers steuern.

Firmware ist als unselbstständiger Teil der Hardware zusammen mit dieser im Sachanlagenverzeichnis zu aktivieren und abzuschreiben.

Systemsoftware umfasst die Gesamtheit der im Betriebssystem zusammengefassten Programme, die die Ressourcen des Computers verwalten, Programmabläufe steuern und Befehle der Benutzer ausführen, aber unmittelbar keinen konkreten praktischen Anwendungen dienen.

Viele Computer können unterschiedliche Betriebssysteme nutzen, so dass Systemsoftware im Gegensatz zur Firmware jederzeit gelöscht und durch andere Systemsoftware ersetzt werden kann.

Systemsoftware ist aufgrund ihrer selbständigen Verwertbarkeit grundsätzlich losgelöst von der Hardware als immaterieller Vermögensgegenstand zu bilanzieren und abzuschreiben.

Ausnahme ist das sogenannte **Bundling**.

Beim Bundling wird die Systemsoftware zusammen mit der Hardware ohne gesonderte Berechnung erworben.

Dann erfolgt die Aktivierung und Abschreibung der Systemsoftware zusammen mit der Hardware als einheitlicher Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens.

Anwendungssoftware ist der Oberbegriff für alle Programme, die die DV-Aufgaben des Anwenders lösen.

Es ist zwischen

- Individualsoftware und
- Standardsoftware

zu unterscheiden.

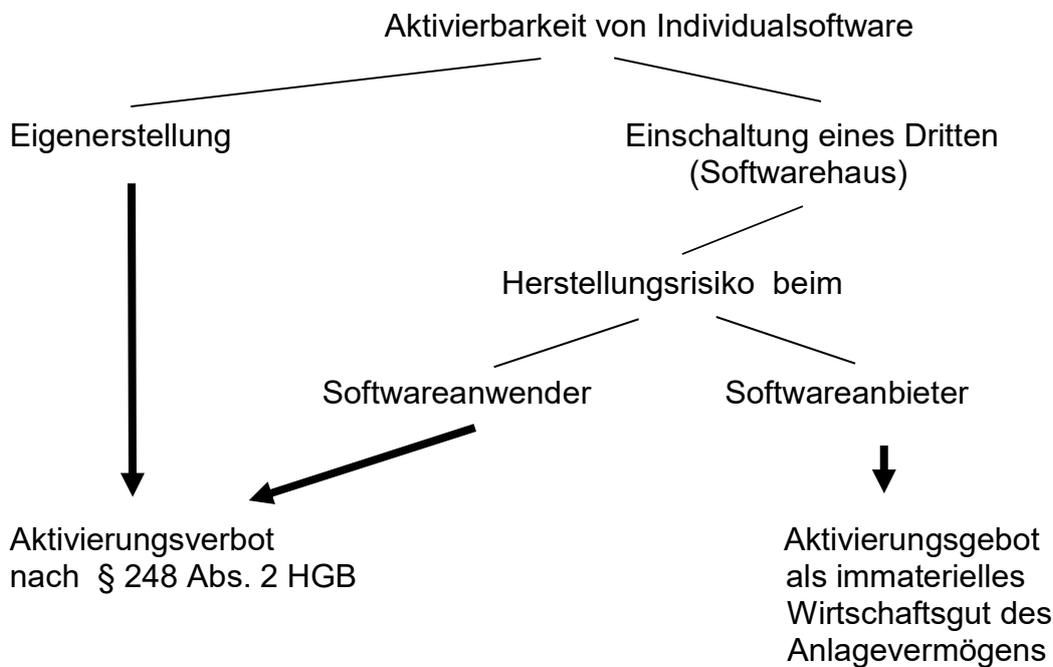
Standardsoftware ist für den Einsatz bei einer Vielzahl von Anwendern konzipiert.

Sie ist grundsätzlich losgelöst von der Hardware als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu bilanzieren und abzuschreiben.

Derartige Anwendungssoftware-Programme zählen häufig zu den geringwertigen Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens.

Individualsoftware ist ausschließlich für die Bedürfnisse eines bestimmten Anwenders entwickelt.

Aus der Sicht der Aktivierbarkeit von Individualsoftware ist zu unterscheiden:



Eine Ausnahme besteht, wenn Anwendungssoftware vornehmlich allgemein zugängliche Datenbestände auf einem Datenträger verkörpert (z.B. Telefon- oder Kursbücher in elektronischer Form) und dabei für ihre Verwendung weder aus dem Inhalt der Software resultierende besondere wirtschaftliche Vorteile (z.B. Nutzung von Kundenkarteien und Verlagsarchiven), noch die Fähigkeit der Software zur Steuerung in solchen Fällen nur einfache Suchfunktionen umfasst, dann ist die Anwendungssoftware als materieller Vermögensgegenstand auszuweisen.

Für die Berechnung des jährlichen Abschreibungsbetrages für als immaterielles Anlagegut zu aktivierende und abzuschreibende Software gilt:

$$\begin{array}{l} \text{Abschreibungsbetrag} \\ \text{EUR / Jahr} \end{array} = \frac{\text{Anschaffungs- oder Herstellungskosten der als immaterielles Anlagegut abzuschreibenden Software (EUR)}}{\text{Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Jahre)}}$$

Bei Erwerb von dritter Seite erfolgt die Bewertung zu Anschaffungskosten, bei eigener Herstellung zu Herstellungskosten.

(zu Anschaffungs- und Herstellkosten s. Kurs 10 Grundlagen der Bewertung)

Software wird in der Regel 2 - 3 Jahre genutzt.

Bei umfassenden Softwarelösungen kommt es zu längeren Nutzungszeiträumen.

Beispiel

Zum 01.01.2019 wurde von einem Softwareanbieter eine Individualsoftware gekauft.

Die Software wurde zu Anschaffungskosten 75.000 EUR als immaterielles Anlagegut aktiviert.

Die Software wird über eine geschätzte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 3 Jahren linear abgeschrieben.

Es gilt:

$$\begin{array}{l} \text{Abschreibungsbetrag} \\ \text{EUR / Jahr} \end{array} = \frac{\text{Anschaffungskosten der entgeltlich erworbenen Software (EUR)}}{\text{Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer}}$$

$$= \frac{75.000 \text{ EUR}}{3 \text{ Jahre}} = 25.000 \text{ EUR / Jahr}$$

Abschreibungen über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

Anschaffungskosten entgeltlich erworbene Software, Aktivierung am 01.01.2019	75.000 EUR
------------------------------------------------------------------------------------	------------

Nutzungsjahr		Abschreibungsbetrag (EUR / Jahr)	Restwert Fortgeführte Anschaffungskosten (EUR)
01	2019	25.000	50.000
02	2020	25.000	25.000
03	2021	25.000	0.000

Wird die Software auch nach dem 31.12.2021 betrieblich weiter genutzt, kann sie mit einem „Restbuch- oder Erinnerungswert“ von 1,00 EUR im Anlageverzeichnis geführt werden.

Eine weitere handels- bzw. steuerrechtliche Abschreibung erfolgt jedoch nicht mehr.

8.5 Planmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche Absetzungen von Gebäuden

In dem vorliegenden Abschnitt wird sich sehr schnell zeigen, dass die praktische Handhabung der planmäßigen Abschreibungen bzw. der gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden „gar nicht so einfach“ ist.

In erheblichem Maße sind Fachkenntnisse und praktische Erfahrungen gefordert.

Insbesondere für Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige sowie Existenzgründer wird deshalb „im Normalfall“ eine Betreuung und Beratung durch den Steuerberater des Unternehmens erforderlich sein.

Andererseits wird sich die Anzahl der Gebäude in den o.g. Unternehmen in Grenzen halten.

Wenn für die im Unternehmen vorhandenen Gebäude das „Erforderliche“ erst einmal sachkundig geklärt ist, sollte die weitere Arbeit mit den Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung der Gebäude gar nicht mehr so schwierig und aufwendig sein.

Aus dieser Situation ergibt sich die Zielsetzung des vorliegenden Abschnittes.

Im vorliegenden Rahmen kann und soll dieser Abschnitt keine umfassende, detaillierte und erschöpfende Handlungsanleitung sein.

Ziel ist eine erste Einführung in die planmäßige Abschreibung bzw. gewöhnliche Absetzung für Abnutzung von Gebäuden.

Für die Arbeit mit Absetzungen für Abnutzung für Gebäude gelten insbesondere folgende Vorgaben des Einkommenssteuerrechtes:

§ 7 Absätze 4, 5 und 5a EStG, §§ 7a, 7c EStG, § 11c EStDV, Abschn. 42 u. 42a EStR, Abschn. 33a, 34, 43 u. 44 EStR.

Für die Zwecke der Gebäudeabschreibung sind nach § 7 EStG folgende Gebäudearten zu unterscheiden

- Betriebsvermögensgebäude,
- Privatvermögensgebäude bzw.
- Wirtschaftsgebäude sowie
- „alle anderen“ Gebäude.

(s. Abb. Kurs 8 - 2)

Was dabei zu den Betriebsvermögensgebäuden, Privatvermögensgebäuden, Wirtschaftsgebäuden sowie „allen anderen“ Gebäuden gehört, wird selbstverständlich in den Vorschriften des Einkommensteuerrechtes definiert.

Wirtschaftsgebäude sind gemäß § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG Gebäude, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31.03.1985 gestellt worden ist.

„Alle anderen Gebäude“ sind

- Gebäude im Betriebsvermögen, soweit der Bauantrag vor dem 01.01.1995 gestellt worden ist oder
- Gebäude im Betriebsvermögen, soweit der Bauantrag nach dem 28.02.1989 gestellt worden ist und soweit sie Wohnzwecken dienen oder
- Gebäude im Privatvermögen (d.h. Gebäude, die zu einem Privatvermögen gehören).

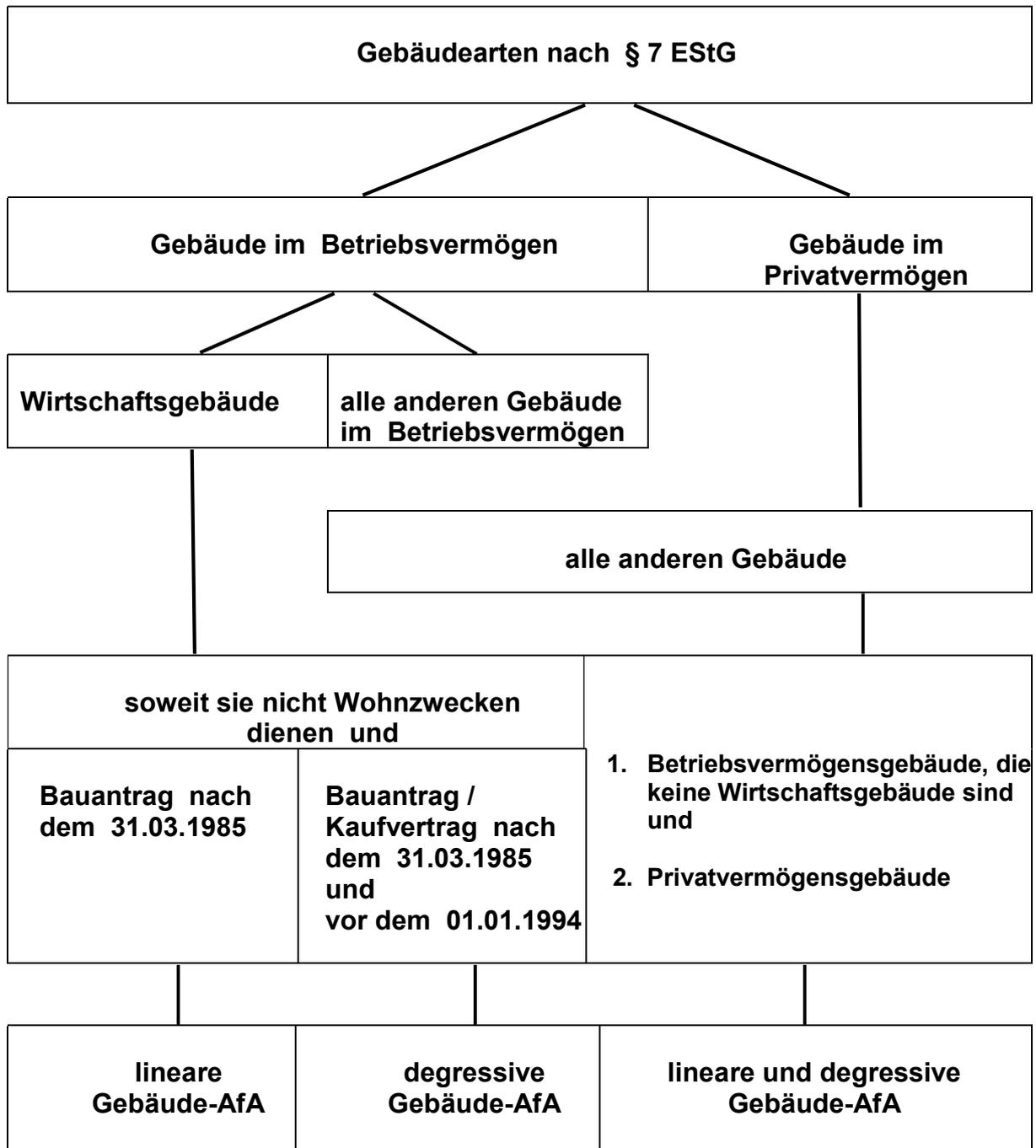


Abb. Kurs 8 - 2: Gebäudearten nach § 7 EStG
(s. auch § 7 EStG sowie Bornhofen, M, Busch, E., Buchführung 2, Gabler-Verlag, Wiesbaden, 1991, S. 111)

Wird ein Gebäude teils

- eigenbetrieblich,
- fremdbetrieblich,
- zu eigenen Wohnzwecken oder
- zu fremden Wohnzwecken genutzt,

müssen die unterschiedlich genutzten Gebäudeteile jeweils als besonderes Wirtschaftsgut behandelt werden.

Dabei sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Gebäudes im Verhältnis zur Nutzfläche auf die einzelnen Gebäudeteile aufzuteilen.

Die Aufteilung kann nur dann unterbleiben, wenn es keine steuerlichen Konsequenzen gibt.

„Wie immer“, sind auch die planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden auf der Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu ermitteln.

Die Ermittlung sowie die Bestandteile der Anschaffungs- und Herstellungskosten sind Gegenstand von Kurs 10 Grundlagen der Bewertung.

Allerdings sind in Bezug auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden weitere Vorgaben zu beachten.

a) Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden

Anschaffungskosten von Gebäuden

Zu den Anschaffungskosten von Gebäuden zählen alle Aufwendungen, die geleistet werden, um das Gebäude zu erwerben (Kaufpreis und Nebenkosten) und in einen dem angestrebten Zweck entsprechenden Zustand zu versetzen (z.B. Montagekosten).

Skonti, Boni und evtl. Zuschüsse reduzieren die Anschaffungskosten.

Zu den Anschaffungsnebenkosten von Gebäuden gehören nach www.steuernetz.de alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Abschluss des Kaufvertrages und dem Eigentümerwechsel stehen.

Sie werden dem Kaufpreis hinzugerechnet und mit abgeschrieben, soweit sie auf das Gebäude entfallen.

Anschaffungsnebenkosten beim Kauf eines Altbaus oder Neubaus sind insbesondere die Notarkosten (nur für die Beurkundung des Kaufvertrages und evtl. für die Verwaltung des Notaranderkontos), Grunderwerbsteuer, Gebühren des Grundbuchamtes (nur für Eigentümerwechsel einschließlich evtl. Gebühren für Auflassungsvormerkung), Maklergebühren (nur für die Vermittlung des Objekts), Fahrt- und Telefonkosten (nur im Zusammenhang mit dem erworbenen Objekt), Schätz- und Gutachterkosten sowie Gerichtskosten bei Erwerb im Zwangsversteigerungsverfahren.

Nicht unmittelbar mit dem Objekt zusammenhängende Nebenkosten, wie z.B. Notarkosten für die Eintragung der Grundschuld bei Fremdfinanzierung, sind sofort abziehbare Werbungskosten.

Für die Abschreibung müssen die gesamten Anschaffungskosten (inkl. der Anschaffungsnebenkosten) aufgeteilt werden in

- Anschaffungskosten des Grund und Bodens und
- Anschaffungskosten des Gebäudes.

Die Anschaffungskosten für den Grund und Boden sind mangels Abnutzung nicht abschreibbar und müssen deshalb von den gesamten Anschaffungskosten abgezogen werden.

Vom verbleibenden Betrag ist die jährliche Gebäudeabschreibung zu berechnen.

Herstellungskosten von Gebäuden

Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes zählen sämtliche Materialkosten und Lohnkosten, z.B. für Architekt und Handwerker.

Skonti, Boni und evtl. Zuschüsse reduzieren die Herstellungskosten.

Bei der Ermittlung der Herstellungskosten von Gebäuden ist eine Aufteilung in die ertragsteuerlich getrennt zu aktivierenden Wirtschaftsgüter

- Grund und Boden,
- Gebäude sowie
- Außenanlagen

erforderlich.

Gebäudeherstellungskosten sind nur solche Aufwendungen, die unmittelbar dazu bestimmt und geeignet sind das Gebäude für den ihm zugedachten Zweck nutzbar zu machen.

Dabei ist zu unterscheiden zwischen

- eigentlichen Bauaufwendungen,
- Baunebenkosten,
- Aufwendungen, die die Errichtung des Gebäudes ermöglichen sowie
- Aufwendungen, die die Nutzung des Gebäudes ermöglichen.

b) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Gebäude und AfA-Sätze

Für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Gebäude gibt es keine AfA-Tabellen.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Gebäuden ergibt sich aus § 7 Abs. 4 EStG (vgl. Abb. Kurs 8 - 3).

Über die Vorgabe von AfA-Sätzen für die Abschreibung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Gebäude wird auch deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vorgegeben.

Beispiel (s. Abb. Kurs 8 - 3)

Für Gebäude die gemäß § 7 EStG „alle andere Gebäude“ sind, und nach dem 31.12.1924 fertiggestellt wurden, ist ein AfA-Satz von 2% / Jahr vorgegeben.

Daraus ergibt sich gleichzeitig die Vorgabe für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 50 Jahren.

Lineare und degressive AfA für Gebäude

Gemäß § 7 EStG sind für exakt definierte Fälle eine

- lineare oder
- degressive

AfA für Gebäude vorgeschrieben.

„Linear“ bedeutet dabei, dass der vorgegebene AfA-Satz für alle Nutzungsjahre des Gebäudes gilt (s. vorangegangenes Beispiel).

„Degressiv“ bedeutet dabei, dass jeweils vorgegeben wird, für wieviel Nutzungsjahre, welcher AfA-Satz anzuwenden ist.

	Wirtschaftsgebäude		alle anderen Gebäude					
	linear	degressiv	linear	degressiv				
Voraussetzungen	Betriebsvermögen, keine Wohnzwecke, Bauantrag nach dem 31.03.1985	Betriebsvermögen, keine Wohnzwecke, Bauantrag / Kaufvertrag vor nach dem 01.01.1994	fertiggestellt vor dem 01.01.1925	fertiggestellt nach dem 31.12.1924	Bauantrag / Kaufvertrag vor dem 01.01.1995	Wohnzwecke, Bauantrag / Kaufvertrag nach dem 28.02.1989 und vor dem 01.01.1996	Wohnzwecke, Bauantrag / Kaufvertrag nach dem 31.12.1995 und vor dem 01.01.2004	Wohnzwecke, Bauantrag / Kaufvertrag nach dem 31.12.2003 und vor dem 01.01.2006
AfA-Satz	3 %	4 x 10 % 3 x 5 % 18 x 2,5 %	2,5%	2 %	8 x 5 % 6 x 2,5 % 36 x 1,25 %	4 x 7 % 6 x 5 % 6 x 2 % 24 x 1,25 %	8 x 5 % 6 x 2,5 % 36 x 1,25 %	10 x 4 % 8 x 2,5 % 32 x 1,25 %
Bemessungsgrundlage	AK / HK	HK / AK	AK / HK		HK / AK			
AfA im Erstjahr	zeitanteilig	in voller Höhe	zeitanteilig		in voller Höhe			

Abb. Kurs 8 - 3: Übersicht über die lineare und degressive Gebäude-AfA nach § 7 EStG

(s. auch § 7 EStG sowie Bornhofen, M, Busch, E. Buchführung 2, Gabler-Verlag, Wiesbaden, 1991, S. 112)

Beispiel (s. Abb. Kurs 8 - 3)

Für Gebäude die gemäß § 7 EStG „Wirtschaftsgebäude“ im Betriebsvermögen sind, keinen Wohnzwecken dienen und deren Bauantrag bzw. Kaufvertrag vor dem 01.01.1994 erfolgte, gelten folgende Vorgaben:

Vier Jahre ist ein AfA-Satz von 10 % anzuwenden.

Danach ist für drei Jahre ein AfA-Satz von 5 % anzuwenden und

danach für 18 Jahre ein AfA-Satz von 2,5 %.

Daraus ergibt sich eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für diese Gebäude von insgesamt 25 Jahren.

8.6 Planmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche Absetzungen für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

8.6.1 Planmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche Absetzungen für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens - Grundlagen

In diesem Abschnitt geht es um die

- planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung
- für bewegliche (also keine Gebäude)
- abnutzbare
- Wirtschaftsgüter (also kein Privatvermögen), deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt,
- des Anlagevermögens (also nicht des Umlaufvermögens),
- soweit sie nicht unter das Gebot zur AfA für geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 2 EStG (s. Abschnitt 8.3 a) fallen und
- auch nicht die Wahlrechte für die AfA für geringwertige Wirtschaftsgüter gemäß § 6 Abs. 1 u. 2 a EStG in Anspruch genommen werden (s. Abschnitte 8.3 b u. c) sowie
- auch nicht die steuerrechtlichen Vorschriften für die AfA immaterieller Wirtschaftsgüter gemäß § 5 Abs.2 EStG gelten (s. Abschnitt 8.4).

Beispiele für derartige bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind z.B. Maschinen, Anlagen, Kraftfahrzeuge sowie Gegenstände der Betriebs- und Geschäftsausstattung.

Im vorliegenden Abschnitt werden zunächst die planmäßige Abschreibung bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung (AfA) für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens betrachtet.

Außerplanmäßige Abschreibung bzw. außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung, erhöhte Absetzungen sowie Sonderabschreibungen sind Gegenstand von Abschnitt 8.7.

Im „Normalfall“ einer zeitabhängigen linearen Abschreibung bzw. Absetzung für Abnutzung ist zu klären:

- Auf welcher Wertbasis die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung zu ermitteln sind
 - z.B. - bei angeschafften Wirtschaftsgütern auf der Wertbasis der Anschaffungskosten,
 - bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern auf der Wertbasis der Herstellungskosten oder
 - bei Einlage von Wirtschaftsgütern nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 - 7 EStG in ein Betriebsvermögen der Einlagewert gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG.

Dabei ist zu klären, ob anzusetzen sind die

- . handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Herstellungskosten,
- . gesetzlich vorgegebene Untergrenze (mindestens),
- . gesetzlich zulässige Obergrenze (maximal) oder
- . Nutzung des Wahlrechts für die Herstellungskosten zwischen Unter- und Obergrenze,

Dabei sind die handels- und steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätze einzuhalten.

- Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes.

Für die gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter

- (. für die die Vorgaben des EStG für geringwertige Wirtschaftsgüter nicht gelten oder nicht genutzt werden müssen und
 - . die keine immateriellen Wirtschaftsgütern sind)
- liegen die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern der Wirtschaftsgüter in AfA-Tabellen des Bundesfinanzministerium vor.
(s. www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)

Auf der Grundlage der Wertbasis und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sind die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung je Kalenderjahr der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer oder zeitanteilig zu ermitteln und aufzuzeichnen.

Zu klären sind aber z.B. auch

- das anzuwendende Abschreibungsverfahren und
- die Berücksichtigung eines nach Ablauf der Nutzungsdauer zu erwartenden Restwertes bzw. Resterlöses.

8.6.2 Bewertung der Wirtschaftsgüter

Eine zusammenfassende und detailliertere Darstellung der Bewertung der Wirtschaftsgüter erfolgt in Kurs 10 Grundlagen der Bewertung.

Im vorliegenden Kurs soll als Grundlage für die Ermittlung der Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung nur ein erster Ein- und Überblick erfolgen.

Was man im Unternehmen im Zusammenhang mit Bewertung, Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

- tun muss (Gebote),
- nicht tun darf (Verbote) bzw.
- welche Wahlrechte bestehen

ist handels- und steuerrechtlich geregelt

(s. z.B. § 255 HGB, §§ 6 und 7 EStG).

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung sind der rechnerische Ausdruck für die Wertminderung eines Vermögensgegenstandes.

Daraus ergibt sich die Frage nach den

- zugrundeliegenden Bewertungsgrößen sowie
- Grundsätzen für die Bewertung der Wirtschaftsgüter.

Für die Bewertung der Wirtschaftsgüter und Schulden zum Jahresabschluss sind insbesondere folgende Wertmaßstäbe von Bedeutung:

- Anschaffungskosten (AK),
- Herstellungskosten (HK),
- Restwert (fortgeführte Anschaffungs- und Herstellungskosten),
- Tageswert und
- Teilwert.

Wichtige Grundsätze für die Bewertung der Wirtschaftsgüter zum Jahresabschluss sind:

- Grundsatz der Einzelbewertung,
- Grundsatz der Stetigkeit,
- Prinzip der Vorsicht:
(Es findet seine konkrete Anwendung im
 - . Anschaffungswertprinzip,
 - . Niederstwertprinzip,
strengen Niederstwertprinzip,
gemilderten Niederstwertprinzip,
 - . Höchstwertprinzip.),
- Imparitätsprinzip sowie
- Beibehaltung von Wertansätzen und Wertaufholung.

a) Anschaffungskosten

Anschaffungskosten sind nach § 255 Abs.1 HGB die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können.

Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Anschaffungsnebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten.

Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.

Zinsen zur Anschaffungsfinanzierung sind keine Anschaffungskosten.

Es gilt:

Kaufpreis
+ Anschaffungsnebenkosten
+ nachträgliche Anschaffungskosten
- Anschaffungskostenminderungen
<hr/>
= Anschaffungskosten

Die Anschaffungsnebenkosten umfassen z.B.

- bei Grundstücken:
Grunderwerbssteuer, Notariats- und Grundbuchgebühr, Maklerprovision sowie Vermessungsgebühren,
- bei anderen Wirtschaftsgütern z.B. Frachtkosten, Rollgelder, Zölle, Versicherungen sowie Montagekosten.

Die Anschaffungskostenminderungen umfassen z.B. nachträgliche Rabatte und Skonti.

Für USt-pflichtige sowie USt-lich optierende Unternehmen gelten die Anschaffungskosten „netto“, unter Abzug der Umsatzsteuer (Vorsteuer).

Nicht USt-pflichtige sowie auch nicht auf USt optierende Unternehmen haben die Anschaffungskosten „brutto“, einschließlich der gezahlten Umsatzsteuer zugrunde zu legen.

Beispiel

Der USt-pflichtige Bauunternehmer A.N. kauft einen Baukran.

Der Verkäufer erteilt folgende Rechnung:

Baukran netto	50.000,00 EUR
+ Umsatzsteuer 19 %	9.500,00 EUR
= Rechnungsbetrag	59.500,00 EUR

Der Bauunternehmer bezahlt die Rechnung (ohne Inanspruchnahme der gewährten Zahlungsfrist) unter Abzug von 2 % Skonto.

Für den Transport des Baukranes vom Verkäufer zum Käufer erteilt der Frachtführer dem Bauunternehmer folgende Rechnung:

Transportkosten netto	6.000,00 EUR
+ Umsatzsteuer 19 %	1.140,00 EUR
= Rechnungsbetrag	7.140,00 EUR

Der Bauunternehmer bezahlt diese Rechnung ohne Abzug von Skonto.

Die Anschaffungskosten des Baukranes errechnen sich wie folgt:

Baukran netto	50.000,00 EUR
+ Anschaffungskostennebenkosten (Transportkosten) netto	6.000,00 EUR
- Anschaffungspreisminderungen (2 % Skonto auf 50.000 EUR) netto	1.000,00 EUR
= Anschaffungskosten	55.000,00 EUR

b) Herstellungskosten

Die Herstellungskosten sind nach § 255 Abs.2 HGB die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sondereinzelkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist.

Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit dies auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden.

Zinsen für Fremdkapital gehören nicht zu den Herstellungskosten.

Zinsen für Fremdkapital, das zur Finanzierung der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verwendet wird, dürfen angesetzt werden (soweit sie dem Produkt direkt zurechenbar sind), soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen.

In diesem Fall gelten sie als Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes.

Zu unterscheiden ist zwischen

- handelsrechtlichen Herstellungskosten und
- steuerrechtlichen Herstellungskosten,

sowie dabei jeweils zwischen

- Mindest-Herstellungskosten (Untergrenze) und
- höchsten Herstellungskosten (Obergrenze) sowie
- den in der Kosten- und Leistungs-Rechnung angesetzten kalkulatorischen Herstellkosten.

(s. Abb. Kurs 8 - 4)

In Umfang und Betrag der handels- und steuerrechtlichen Herstellungskosten, als auch der Herstellkosten der Kosten- und Leistungsrechnung können erhebliche Differenzen bestehen.

Die Positionen der kalkulatorischen Herstellkosten stimmen dabei zwar scheinbar mit den Positionen der steuerrechtlichen Mindest-Herstellungskosten überein.

Im Ergebnis der sogenannten sachlichen und zeitlichen Abgrenzung zwischen Kosten- und Leistungsrechnung sowie externem Rechnungswesen können hinter den einzelnen Positionen jedoch durchaus unterschiedliche Sachverhalte stehen.

Die unterschiedlichen Bewertungsansätze (handelsrechtlich, steuerrechtlich oder kalkulatorisch, Ober- oder Untergrenze) haben weitreichende Konsequenzen.

In Abhängigkeit von dem gewählten Bewertungsansatz ergeben sich unterschiedlich hohe Aufwendungen bzw. Kosten und damit auch unterschiedlich hoch ausgewiesene Gewinne oder Verluste.

Herstellungskosten		Herstellkosten
(Handelsrechtliche Bewertung)	(Steuerrechtliche Bewertung)	(Kosten- und Leistungsrechnung)
§ 255 Abs. 2 HGB	§ 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG	
Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung angemessene Teile der Materialgemeinkosten, angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten angemessene Teile des Werteverzehr des Anlagevermögens	Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung, angemessene Teile der Materialgemeinkosten, angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten angemessene Teile des Werteverzehr des Anlagevermögens	Materialeinzelkosten, Fertigungseinzelkosten, Sondereinzelkosten der Fertigung, Materialgemeinkosten einschließlich AfA, Fertigungsgemeinkosten einschließlich AfA
Handelsrechtliche Herstellungskosten (Untergrenze)	Steuerrechtliche Herstellungskosten (Untergrenze)	Herstellkosten
Angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessene Teile der Aufwendungen für soziale Einrichtungen angemessene Teile der Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen angemessene Teile der Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung Zinsen auf Fremdkapital zur Herstellung des Vermögens- gegenstandes	Angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung, angemessene Teile der Aufwendungen für soziale Einrichtungen angemessene Teile der Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen angemessene Teile der Aufwendungen für betrieb- liche Altersversorgung Zinsen auf Fremdkapital zur Herstellung des Vermögens- gegenstandes	
Handelsrechtliche Herstellungskosten (Obergrenze)	Steuerrechtliche Herstellungskosten (Obergrenze)	

Abb. Kurs 8 - 4: Handels- und steuerrechtliche Herstellungskosten sowie Herstellkosten der Kosten- und Leistungsrechnung

Beispiel für die Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten

Der Gewerbetreibende H.K. erstellt eine Anlage, die er in seinem Unternehmen selbst einsetzt (Eigenleistung).

H.K. erfasst für die Herstellung der Anlage folgende Aufwendungen bzw. Kosten:

Fertigungsmaterial (Materialeinzelkosten) (Rohstoff-, Werkstoffkosten, Kosten für bezogene Teile und z.T. Hilfsstoffkosten)	5.000,00 EUR
+ Fertigungslöhne (Fertigungseinzelkosten)	0,00 EUR
+ Sondereinzelkosten der Fertigung	0,00 EUR
+ angemessene Teile der Materialgemeinkosten (anteilige Kosten für die Beschaffung, Lagerung und Bereitstellung des Materials, Betriebsstoff- und z.T. Hilfsstoffkosten) 10 % von Materialeinzelkosten	500,00 EUR
+ angemessene Teile der Fertigungsgemeinkosten (200 Std. x 60,00 EUR/Std.)	12.000,00 EUR
= steuerrechtliche Mindest-Herstellungskosten (Untergrenze)	17.500,00 EUR
+ anteilige Verwaltungsgemeinkosten (10 % der Herstellungskosten)	1.750,00 EUR
+ Sonstige Gemeinkosten	0,00 EUR
= maximale steuerrechtliche Herstellungskosten (Obergrenze)	19.250,00 EUR

c) Restwert (fortgeführte Anschaffungs- und Herstellungskosten)

Unter dem Restwert (fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten) versteht man den Wertansatz für alle abnutzbaren Anlagegüter unter Berücksichtigung der Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung.

Es gilt:

Anschaffungs- / Herstellungskosten

- bisher angefallene planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

= Restwert (fortgeführte Anschaffungskosten / Herstellungskosten)

D.h.:

Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Eröffnungsbilanz

- Planmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche AfA
- Außerplanmäßige bzw. außergewöhnliche AfA
- Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen

= **Fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Restbuchwert)**

Beispiel

Anschaffungs- / Herstellungskosten	80.000,00 EUR
- bisher angefallene planmäßige und außerplanmäßige Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung	32.000,00 EUR
= Restwert (fortgeführte Anschaffungskosten / Herstellungskosten)	48.000,00 EUR

d) Tageswert oder Zeitwert

Der Tageswert, auch Zeitwert genannt, ist der allgemeine Wert, der sich aus dem Börsen- und Marktpreis ergibt.

Falls ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen ist, gilt ein geschätzter Wert.

e) Wiederbeschaffungswert

Der Wiederbeschaffungswert ist der Wert zum Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung des Wirtschaftsgutes und damit eine wichtige Größe im Zusammenhang mit der Sicherung der Ersatzinvestitionen.

Infolge der Inflation und des technischen Fortschrittes sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beim Ersatz eines Wirtschaftsgutes (Wiederbeschaffungswert) nach dem Ablauf seiner Nutzungsdauer i.a. höher als die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

f) Teilwert

Der Teilwert ist ein steuerlicher Wertbegriff.

Nach § 6 Abs. 1 EStG ist der Teilwert der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde.

Dabei ist davon auszugehen, dass er den Betrieb fortführt.

8.6.3 Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

Die Abschreibungsdauer bemisst sich bei beweglichen Wirtschaftsgütern gemäß § 7 Abs. 1 EStG grundsätzlich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer.

Nach § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB umfasst die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer die Geschäftsjahre, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann.

Die Nutzungsdauer ist unter Berücksichtigung der besonderen betrieblichen Verhältnisse zu schätzen.

Sogenannte AfA-Tabellen sind ein Hilfsmittel, um die Nutzungsdauer von Anlagegütern zu schätzen.

Die in ihnen festgehaltenen Werte beruhen auf Erfahrungswissen.

Für die gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter

(. für die die Vorgaben des EStG für geringwertige Wirtschaftsgüter nicht gelten oder nicht genutzt werden müssen und
. die keine immateriellen Wirtschaftsgütern sind)

liegen die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern der Wirtschaftsgüter in AfA-Tabellen des Bundesfinanzministeriums vor.

(s. www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)

Nach <https://www.haufe.de/.../steuern/rechtsprechung/amtliche-afa-tabellen> sind die amtlichen AfA-Tabellen keine Rechtsvorschrift.

Dennoch werden die in den AfA-Tabellen festgelegten Abschreibungssätze sowohl von der Rechtsprechung, der Verwaltung als auch der Wirtschaft allgemein anerkannt, da sie umfangreiches in der Praxis gewonnenes Fachwissen widerspiegeln.

Die AfA-Tabellen sollen eine gleichheitsgerechte Anwendung der AfA-Vorschriften gewährleisten.

Sie binden deshalb das Finanzamt wie eine Dienstanweisung.

a) Beginn und Ende der Abschreibungen

(s. z.B. www.wikipedia.org/wiki/Abschreibungen)

Die Abschreibungen werden erstmals zum Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft (und nicht zum Beginn der tatsächlichen Nutzung) vorgenommen.

Dies ist bei einer Anschaffung meist der Tag des Kaufs oder der Lieferung.

Gemäß § 7 Abs. 1 u. 2 EStG sind die Abschreibungen bzw. AfA bei der

- linearen zeitabhängigen Abschreibung (AfA in gleichen Jahresbeträgen) sowie
 - degressiven zeitabhängigen Abschreibung (AfA in fallenden Jahresbeträgen)
- monatsgenau zu buchen (pro rata temporis).

Bei der Leistungsabschreibung ist gemäß § 7 Abs. 1 EStG nur eine Abschreibung bzw. AfA in Jahresbeträgen zulässig.

Beispiel

Wenn das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, sind z.B. bei der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes zu einem Datum zwischen dem 1. und 30. September die zeitabhängigen Abschreibungen im ersten Nutzungsjahr für vier Monate zu buchen.

Die planmäßige Abschreibung führt regelmäßig dazu, dass das Anlagegut im letzten Nutzungsjahr auf einen Buchwert bzw. Restwert (fortgeführte Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) von 0,00 EUR reduziert ist.

Wenn das Wirtschaftsgut nach seiner Vollabschreibung weiter im Unternehmen genutzt wird, kann allerdings ein Erinnerungswert von 1,00 EUR in den Büchern fortgeführt werden.

Dann fallen für das Wirtschaftsgut zwar keine bilanziellen Abschreibungen an, es bleibt aber bis zum Ausscheiden aus dem Betrieb durch Verkauf, Verlust oder Verschrottung buchmäßig erfasst.

Die o.g. Veröffentlichung des Bundesministeriums der Finanzen zu den AfA-Tabellen umfasst

- „aktuelle“ Informationen, u.a. Allgemeine Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen,
- AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter (kurz: "AfA-Tabelle AV") sowie
- zahlreiche AfA-Tabellen für Wirtschaftszweige.

(s. z.B. www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)

b) Allgemeine Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen

Für alle Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2000 angeschafft oder hergestellt worden sind, gelten die folgenden Allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen und Schichtzuschlägen vom 06.12.2001.

Die in den AfA-Tabellen für die einzelnen Anlagegüter angegebene betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (ND) beruht auf Erfahrungen der steuerlichen Betriebsprüfung.

Die Fachverbände der Wirtschaft wurden vor der Aufstellung der AfA-Tabellen angehört.

(s. Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen „Änderung der Allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen und Schichtzuschlägen“, BStBl I 2001, 860 bzw. www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)

1. Die in den AfA-Tabellen angegebene Nutzungsdauer (ND) ist mit Ausnahme der Angaben in der AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter branchengebunden.
Sind Anlagegüter sowohl in der AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter als auch in einer branchengebundenen AfA-Tabelle aufgeführt, gilt für die branchenzugehörigen Steuerpflichtigen der Wert der Branchentabelle.
2. Die in den AfA-Tabellen angegebene ND dient als Anhaltspunkt für die Beurteilung der Angemessenheit der steuerlichen Absetzungen für Abnutzung (AfA).

Sie orientiert sich an der tatsächlichen ND eines unter üblichen Bedingungen arbeitenden Betriebs.
Eine glaubhaft gemachte kürzere ND kann den AfA zugrunde gelegt werden.
3. Sind abweichende Verhältnisse und Bedingungen, wie z.B. Nutzung in mehr als einer Schicht, Einfluss von Nässe, Säuren usw., die in einem Wirtschaftszweig üblich sind, bereits bei der Ermittlung der ND berücksichtigt, so ist dies in den Vorbemerkungen der jeweiligen AfA-Tabelle angegeben.
4. Der aufgrund der angegebenen ND zu errechnende lineare AfA-Satz kann bei ganzjähriger Nutzung von schichtabhängigen Anlagegütern in Doppelschicht um 25 v.H. und in Drei- oder Vierfachsicht um 50 v.H. erhöht werden, soweit dies bei der Festlegung der ND nicht schon berücksichtigt worden ist.
Für unbewegliche Anlagegüter kommen Mehrschichtzuschläge nicht in Betracht.

5. Durch die Aufnahme eines Anlagegutes in die AfA-Tabellen ist nicht über seine Zugehörigkeit zu den Betriebsvorrichtungen, Gebäuden oder baulichen Einzelbestandteilen entschieden.

Die Abgrenzung richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles; vgl. die einkommensteuerrechtlichen Regelungen bzw. die Richtlinien für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen.

6. Die Begriffe "Leichtbauweise" und "massiv" werden wie folgt definiert:
Leichtbauweise: Bauausführung im Fachwerk oder Rahmenbau mit einfachen Wänden z.B. aus Holz, Blech, Faserzement o.ä., Dächer nicht massiv (Papp-, Blech- oder Wellfaserzementausführung).
Massiv: Gemauerte Wände aus Ziegelwerk oder Beton, massive Betonfertigteile, Skelettbau, Dächer aus Zementdielen oder Betonfertigteilen, Ziegeldächer.
7. a) Die überarbeiteten AfA-Tabellen sind erstmals auf abnutzbare Anlagegüter anzuwenden, die nach dem in der jeweiligen AfA-Tabelle genannten Datum (Tabellenabschluss) angeschafft oder hergestellt werden.
b) Geht eine Verlustzuweisungsgesellschaft (§ 2b EStG) nach ihrem eigenen Betriebskonzept von einer erheblich längeren ND eines Wirtschaftsguts aus als in den amtlichen AfA-Tabellen angegeben und beruht ihre Betriebsführung überwiegend auf diesem Umstand, wird die in ihrem Betriebskonzept zugrunde gelegte ND angewandt.

c) Abschreibungstabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter

In der Abschreibungstabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter in der Fassung vom 05.12.2000 ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 2 EStG) für Anlagegüter ausgewiesen, die nicht branchenspezifisch genutzt werden.

Die "AfA-Tabelle AV" gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 31. Dezember 2000 angeschafft oder hergestellt worden sind.

Einen Auszug aus der Abschreibungstabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter in der Fassung vom 15.12.2000 enthält Abb. Kurs 8 - 5.

Fundstelle	Anlagegüter	Nutzungsdauer in Jahren
1	Unbewegliches Anlagevermögen	
1.1	Hallen in Leichtbauweise	14
1.2	Tennishallen, Squashhallen u.ä.	20
1.3	Tragfluthallen	10
1.4	Kühlhallen	20
1.5	Baracken und Schuppen	16
1.6	Baubuden	8
1.7	Bierzelte	8
1.8	Pumpenhäuser, Trafostations- und Schalthäuser	20
1.9	Silobauten	
1.9.1	aus Beton	33
1.9.2	aus Stahl	25
1.9.3	aus Kunststoff	17
1.10	Schornsteine	
1.10.1	aus Mauerwerk oder Beton	33
1.10.2	aus Metall	10
1.11	Laderampen	25

Abb. Kurs 8 - 5: Auszug aus der Abschreibungstabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter in der Fassung vom 05.12.2000

(s. z.B. www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)

d) Abschreibungstabellen für Wirtschaftszweige

Die o.g. Veröffentlichung des Bundesministeriums der Finanzen zu den AfA-Tabellen enthält auch die in Abb. Kurs 8 - 6 aufgeführten „AfA-Tabellen für Wirtschaftszweige“.

Am Beispiel der AfA-Tabelle Gastgewerbe soll der Inhalt dieser AfA-Tabellen dargestellt werden.

AfA-Tabelle Gastgewerbe

Die AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig Gastgewerbe, Nr. 92 der Tabellenliste

(Normgeber: Bundesministerium der Finanzen, Aktenzeichen: S 1551
Fassung vom: 01.07.1995, Gültig ab: 01.07.1995,
Normen: § 193ff AO , § 7 Abs. 1 EStG)

enthält

a) Allgemeine Vorbemerkungen

Hinweis auf die Vorbemerkungen zu den "AfA-Tabellen für verschiedene Wirtschaftszweige" und zwar zur

- . Tabellenspalte 2 auf Ziffer 1,
- . Tabellenspalte 3 auf Ziffer 3 bis 8,
- . Tabellenspalte 4 auf Ziffer 2 sowie
- . zum folgenden Hinweis unter b auf Ziffer 4.

(s.o. Allgemeine Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen
z.B. Tabellenspalte 2 auf Ziffer 1)

Die in den AfA-Tabellen angegebene ND ist mit Ausnahme der Angaben in der AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter branchengebunden. Sind Anlagegüter sowohl in der AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter als auch in einer branchengebundenen AfA-Tabelle aufgeführt, gilt für die branchenzugehörigen Steuerpflichtigen der Wert der Branchentabelle.

b) Besondere Vorbemerkungen nur für den Wirtschaftszweig Gastgewerbe

Anmerkung zu Tz. 6: Für Werke anerkannter Meister sind Absetzungen für Abnutzung nicht zulässig.

AfA-Tabellen für die Wirtschaftszweige

<ul style="list-style-type: none"> - Abfallwirtschaft und Recyclingwirtschaft, - Aluminiumfolienindustrie, - Baugewerbe, - Bekleidungsindustrie, - Betonfertigteilindustrie, - Bimsbaustoffindustrie, - Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht, fischwirtschaftliche Dienstleistungen, - Borstenzurichtung und Pinselindustrie, - Brauereien und Mälzereien, - Braunkohlenbergbau, - Brot- und Backwarenindustrie, Herstellung von Tiefkühl-/Kombinationsbackwaren, Bäckereien, Konditoreien, - Chemische Industrie, - Chemischreinigung, Wäscherei, Färberei, - Druckereien und Verlagsunternehmen mit Druckerei, - Eisen-, Blech- und Metallwarenindustrie, - Eisen-, Stahl- und Tempergießereien, - Energie- und Wasserversorgung, - Erdölgewinnung, - Erdölverarbeitung, - Erfrischungsgetränke- und Mineralbrunnenindustrie, - Essig- und Senffabrikation, - Feinkeramische Industrie, - Feinmechanische und Optische Industrie, - Fernmeldedienste, - Fernseh-, Film- und Hörfunkwirtschaft, - Feuerfeste- und Steinzeugindustrie, - Filmtheater, - Fischverarbeitungsindustrie und Tierkörperbeseitigung, - Fleischmehlindustrie, - Fleischwarenindustrie, Fleischer, Schlachthöfe, - Forstwirtschaft, - Friseurgewerbe und Schönheitssalons, - Fruchtsaft- und Fruchtweinindustrie, - Garnbearbeitung in der Textilindustrie, - Garten-, Landschafts- und Sportplatzbau, - Gartenbau, - Gastgewerbe, - Gesundheitswesen, - Gewerbliche Erzeugung und Aufbereitung von Spinnstoffen, Spinnerei, Weberei, - Glaserzeugende Industrie (Flachglas, Hohlglas und Glasfaser), - Hafenbetriebe, - Heil-, Kur-, Sport- und Freizeitbäder, - Herstellung von Schreib- und Zeichengeräten, - Hochsee- und Küstenfischerei, - Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt, - Holzverarbeitende Industrie, - Hopfenanbau, - Hut- und Stumpfenindustrie, - Hutstoff-Fabrikation, 	<ul style="list-style-type: none"> - Kaffee- und Teeverarbeitung, - Kalk-, Gips- und Kreideindustrie, - Kalksandsteinindustrie, - Kautschukindustrie, - Kies-, Sand-, Mörtel- und Transportbetonindustrie, - Kraftfahrzeugindustrie, - Kreditwirtschaft, - Kunststoffverarbeitende Industrie, - Landwirtschaft und Tierzucht, - Lederindustrie (Ledererzeugung), - Lederwaren- und Kofferindustrie - Leichtbauplattenindustrie, - Luftfahrtunternehmen und Flughafenbetriebe, - Maler- und Lackierhandwerk, - Maschenindustrie, - Maschinenbau, - Molkereien und sonstige Milchverwertung, - Mühlen (ohne Ölmühlen), - Natursteinindustrie für den Wege-, Bahn-, Wasser- und Betonbau, - Naturwerksteinindustrie, Steinbildhauer, Steinmetze, - NE-Metallhalbzeugindustrie (NE-Metallhalbzeugwerke und NE-Metallgießereien), - Obst- und Gemüseverarbeitungsindustrie, - Ölmühlen und Margarineindustrie, - Papier- und pappeverarbeitende Industrie, - Personen- und Güterbeförderung (im Straßen- und Schienenverkehr), - Rauchwarenverarbeitung, - Sägeindustrie und Holzbearbeitung, - Schiefer- und Tonindustrie, - Schiffbau, - Schrott- und Abbruchwirtschaft, - Schuhindustrie, - Seilschwebbahnen und Schleplifte, - Sektkellereien, - Spielwarenindustrie, - Stahl- und Eisenbau, - Steinkohlenbergbau, - Süßwarenindustrie, - Tabakanbau, - Textilveredelung, - Torfgewinnung und -aufbereitung, - Uhrenindustrie, - Vertrieb von Erdölzeugnissen, - Vulkanisierbetriebe, - Waren- und Kaufhäuser, - Weinbau und Weinhandel, - Zahntechniker, - Zellstoff, Holzstoff, Papier und Papppeerzeugende Industrie, - Zementindustrie, - Ziegelindustrie, - Zigarettenindustrie, - Zigarrenfabrikation.
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Abb. Kurs 8 - 6: AfA-Tabellen für die Wirtschaftszweige

(www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)

c) Tabellenabschluss

Die Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 31.12.1986 angeschafft oder hergestellt worden sind.

d) AfA-Tabelle Gastgewerbe

Einen Auszug aus der AfA-Tabelle Gewerbe in der Fassung vom 01.07.1995 enthält Abb. Kurs 8 - 7.

Lfd.Nr.	Anlagegüter	Nutzungsdauer (ND) in Jahren	Linearer AfA-Satz v.H. (%)
1	2	3	4
1	Ausschanksäulen	5	20
2	Barschränke	5	20
3	Barthecken	5	20
4	Bettgestelle aus Holz oder Metall	10	10
5	Bieraufzüge	10	10
6	Bilder		
6.1	hochwertige Gemälde (ab 5.000,00 Anschaffungskosten)	20	5
6.2	hochwertige Grafik, Aquarelle, Zeichnungen (ab 2.000,00 Anschaffungskosten)	20	5
6.3	sonstige Gemälde	10	10
6.4	sonstige (Druck-) Grafik	5	20
7	Brat-und Backöfen	5	20
8	Bühnenvorhänge	8	12
9	Vitrinen	8	12

Abb. Kurs 8 - 7: Auszug aus der Abschreibungstabelle für das Gastgewerbe in der Fassung vom 01.07.1995

(s. z.B. www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)

8.6.4 Ermittlung der planmäßigen linearen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Die Ermittlung der planmäßigen linearen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erfolgt

- bei angeschafften Wirtschaftsgütern auf der Wertbasis der Anschaffungskosten (AK),
- bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern auf der Wertbasis der Herstellungskosten (HK) oder
- bei Einlage von Wirtschaftsgütern nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 - 7 EStG in ein Betriebsvermögen auf der Wertbasis des Einlagewertes gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG.

(Dabei ist zu klären, ob anzusetzen sind die

- . handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Herstellungskosten,
- . gesetzlich vorgegebene Untergrenze (mindestens),
- . gesetzlich zulässige Obergrenze (maximal) oder
- . Nutzung des Wahlrechts für die Herstellungskosten zwischen Unter- und Obergrenze.

Dabei sind die handels- und steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätze einzuhalten.)

- für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes.

Für die gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter

- (. für die die Vorgaben des EStG für geringwertige Wirtschaftsgüter nicht gelten oder nicht genutzt werden müssen und
 - . die keine immateriellen Wirtschaftsgütern sind)
- liegen die betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern der Wirtschaftsgüter in AfA-Tabellen des Bundesfinanzministerium vor.

(s. www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)

Auf der Grundlage der Wertbasis und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer sind die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung je Kalenderjahr der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer oder zeitanteilig zu ermitteln und aufzuzeichnen.

Bei der **linearen AfA auf bewegliche Anlagegüter** werden die AK / HK / Einlagewert gleichmäßig auf die Zeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer verteilt.

Der **jährliche AfA-Betrag** ergibt sich, indem man die Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die Anzahl der Jahre der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dividiert

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = \frac{\text{Anschaffungs- oder Herstellungskosten (EUR)}}{\text{Nutzungsdauer lt. AfA-Tabelle (Jahre)}}$$

oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mit dem AfA-Satz multipliziert

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = \text{Anschaffungs- oder Herstellungskosten (EUR)} \times \text{AfA-Satz (\%/Jahr)}$$

Der **AfA-Satz** ergibt sich, indem man 100 % durch die Anzahl der Jahre der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer dividiert:

$$\text{AfA-Satz (\%/Jahr)} = \frac{100 \%}{\text{Nutzungsdauer lt. AfA-Tabelle (Jahre)}}$$

Beispiel

Am 20.06.2019 wurde im betrachteten umsatzsteuerpflichtigen Gartenbauunternehmen ein Kleintraktor bis 12 KW angeschafft.

Anschaffungskosten	9.600,00 EUR (netto)
+ Umsatzsteuer	1.824,00 EUR
= Anschaffungskosten	11.424,00 EUR (brutto)

Gemäß Abschreibungstabelle Gartenbau in der Fassung vom 17.07.1998 beträgt

- die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 4 Jahre und
- der lineare AfA-Satz 25 %.

Am Ende der Nutzungsdauer wird ein zu erwartender Resterlös in Höhe von maximal 1.000 EUR geschätzt.

Um für das Wirtschaftsgut die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung ordnungsgemäß ermitteln zu können, sind die bereits in Abschnitt 8.2 genannten Fragen zu klären:

Frage 1 Um was für ein Wirtschaftsgut handelt es sich ?

Der Kleintraktor ist ein bewegliches abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens.

Frage 2 Um welche Art der Abschreibung bzw. Absetzung für Abnutzung handelt es sich ?

Zu ermitteln sind die planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung (AfA).

Frage 3 Für welchen Zeitraum ist die Abschreibung bzw. Absetzung für Abnutzung zu ermitteln ?

Im betrachteten Unternehmen stimmen Geschäftsjahr und Kalenderjahr überein.

Da der Kleintraktor am 20.06.2019 angeschafft wurde, haben die Abschreibungen im Anschaffungsjahr monatsgerecht zu erfolgen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG vermindert sich im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts für dieses Jahr der Absetzungsbetrag nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht.

Frage 4 Auf welcher Wertbasis sind die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung zu ermitteln ?

Bei angeschafften Wirtschaftsgütern sind die Wertbasis die Anschaffungskosten.

Für umsatzsteuerpflichtige bzw. optierende Unternehmen sind die Wertbasis die Anschaffungskosten (netto).

Folglich gilt für das Beispiel:

Anschaffungskosten (brutto)	11.424,00 EUR
- Umsatzsteuer	1.824,00 EUR
= Anschaffungskosten (netto)	9.600,00 EUR

Zur Berücksichtigung des nach Ablauf der Nutzungsdauer zu erwartenden Resterlöses:

Zum Zeitpunkt der Anschaffung des Kleintraktors ist noch nicht bekannt, ob der Kleintraktor nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht doch noch im Unternehmen verbleiben und genutzt werden soll.

Es ist aber auch noch nicht mit ausreichender Sicherheit einzuschätzen, in welchem Zustand sich der Kleintraktor dann befindet und welcher Resterlös bei einer Veräußerung tatsächlich realisierbar wäre.

Aus all diesen Gründen wird im vorliegenden Fall ein zu erwartender Resterlös bei der Ermittlung und Buchung der Abschreibungen bzw. AfA nicht berücksichtigt.

Frage 5 Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes

Für den Wirtschaftszweig Gartenbau liegt eine Abschreibungstabelle Gartenbau in der Fassung vom 17.07.1998 des Bundesministeriums der Finanzen vor.

In dieser Abschreibungstabelle wird für Kleintraktoren bis 12 KW

- eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 4 Jahren und
- ein linearer AfA-Satz von 25 %

angegeben.

(s. www.bundesfinanzministerium.de/.../AfA-Tabellen)

Frage 6 Entscheidung über das anzuwendende Abschreibungsverfahren

Im vorliegenden Fall ist eine lineare Zeitabschreibung (AfA in gleichen Jahresbeträgen) für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anzuwenden.

„Linear“ bedeutet dabei, dass jedes Jahr/ jeden Monat ein gleich hoher AfA-Betrag abgeschrieben wird.

Frage 7 Klärung weiterer Fragen

Da der Kleintraktor am 20.06.2019 angeschafft wurde, muss für das erste Nutzungsjahr eine monatsgenaue Abschreibung für die sechs Monate (Juni - Dezember) erfolgen.

Rechnung

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = \frac{\text{Anschaffungs- oder Herstellungskosten (EUR)}}{\text{Nutzungsdauer lt. AfA-Tabelle (Jahre)}}$$

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = \frac{9.600 \text{ EUR}}{4 \text{ Jahre}} = 2.400 \text{ EUR/Jahr}$$

oder

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = \text{Anschaffungs- oder Herstellungskosten (EUR)} \times \text{AfA-Satz (\%/Jahr)}$$

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = 9.600 \text{ EUR} \times 25 \text{ \%/Jahr} = 2.400 \text{ EUR/Jahr}$$

Für das Jahr der Anschaffung gilt eine zeitanteilige Abschreibung für 7 Monate:

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Halbjahr)} = \frac{2.400 \text{ EUR}}{12} \times 7 = 1.400 \text{ EUR/Jahr}$$

Für das betrachtete abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgut ergeben sich für

- die AfA in EUR/Jahr,
- den Restwert in EUR sowie
- den Erinnerungswert in EUR

die in Abb. Kurs 8 - 8 zusammengefassten Daten.

Nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird der Kleintraktor im vorliegenden Fall nicht sofort ausgesondert, sondern verbleibt im Unternehmen und wird weiterhin genutzt.

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung fallen dann nicht mehr an.

Der Kleintraktor wird jedoch mit einem Erinnerungswert von 1,00 EUR weiterhin in den Büchern geführt.

Ausgangsdaten	Anschaffungskosten (netto)	9.600 EUR
	Nutzungsdauer	4 Jahre
	AfA-Satz	100 % : 4 Jahre = 25 %/Jahr
	AfA-Betrag	$\frac{9.600 \text{ EUR}}{4 \text{ Jahre}} = 2.400 \text{ EUR/Jahr}$ <p>oder</p> $12.000 \text{ EUR} \times 0,25 / \text{Jahr} = 2.400 \text{ EUR/Jahr}$

Nutzungsjahr	AfA in EUR/Jahr	Restwert (EUR)
1 01.07. - 31.12.	1.400,00	8.200,00
2 01.01. - 31.12.	2.400,00	6.800,00
3 01.01. - 31.12.	2.400,00	3.400,00
4 01.01. - 31.12.	2.400,00	1.000,00
5 01.01. - 30.06.	1.000,00	0,00
5 ab 01.07.	0,00	Erinnerungswert 1,00

Abb. Kurs 8 - 8: Zusammengefasste Daten zur Abschreibung des im Beispiel betrachteten Wirtschaftsgutes

8.6.5 Ermittlung der planmäßigen linearen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Gemäß § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG kann bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen es wirtschaftlich begründet ist, die Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts vorzunehmen, der Steuerpflichtige dieses Verfahren statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen anwenden, wenn er den auf das einzelne Jahr entfallenden Umfang der Leistung nachweist.

Diese Est-rechtliche „Kann-Bestimmung“ gilt selbstverständlich auch für Kleinunternehmen und freiberuflich Tätige.

Ob diese Bestimmung in derartigen Unternehmen allerdings in Anspruch genommen werden sollte, ist unter Abwägung eventueller Vorteile und der damit verbundenen Konsequenzen reiflich zu bedenken.

Einerseits kann bei Wirtschaftsgütern, bei denen es wirtschaftlich begründet ist, mit der Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts eine verursachungsgerechtere Ermittlung und Aufzeichnung der Wertminderung durch die technische Nutzung erreicht werden.

Die Wertminderung durch Alterungsprozesse oder Witterungseinflüsse sowie den wissenschaftlich-technischen Fortschritt oder andere Entwicklungen („moralischer Verschleiß“) werden durch eine Leistungsabschreibung jedoch nicht verursachungsgerechter erfasst.

Die Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung kann nur für die (ausgewählten) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, bei denen es wirtschaftlich begründet ist, angewendet werden.

Das führt zwangsläufig dazu, dass im Unternehmen neben den planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung für die

- Gebäude,
- immateriellen Wirtschaftsgüter,
- geringwertigen Wirtschaftsgüter sowie
- in gleichen Jahresbeträgen abzuschreibenden beweglichen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

für ausgewählte bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (auch noch) eine Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung erfolgt.

Eine „Vereinfachung“ der damit verbundenen Arbeiten ist folglich nicht zu erwarten.

Zumal für die ausgewählten Wirtschaftsgüter ein Nachweis des auf das einzelne Jahr entfallenden Umfangs der Leistung gefordert wird.

Ermittlung der planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung

Die Ermittlung der planmäßigen linearen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erfolgt

- für die betriebsgewöhnliche Gesamtleistung des Wirtschaftsgutes,
- bei angeschafften Wirtschaftsgütern auf der Wertbasis der Anschaffungskosten,
- bei selbst hergestellten Wirtschaftsgütern auf der Wertbasis der Herstellungskosten Oder
- bei Einlage von Wirtschaftsgütern nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 - 7 EStG in ein Betriebsvermögen auf der Wertbasis des Einlagewertes gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG.

(Dabei ist zu klären, ob anzusetzen sind die

- . handelsrechtlichen oder steuerrechtlichen Herstellungskosten,
- . gesetzlich vorgegebene Untergrenze (mindestens),
- . gesetzlich zulässige Obergrenze (maximal) oder
- . Nutzung des Wahlrechts für die Herstellungskosten zwischen Unter- und Obergrenze.

Dabei sind die handels- und steuerrechtlichen Bewertungsgrundsätze einzuhalten.)

Für die betriebsgewöhnliche Gesamtleistung der Wirtschaftsgüter gibt es keine AfA-Tabellen des Bundesfinanzministeriums oder andere gesetzliche Festlegungen.

Auf der Grundlage der Wertbasis, der betriebsgewöhnlichen Gesamtleistung sowie des auf das einzelne Jahr entfallenden Umfangs der Leistung des Wirtschaftsgutes sind die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung je Kalenderjahr zu ermitteln und zu buchen.

Rechnung

$$\text{AfA-Betrag (EUR/LE)} = \frac{\text{Anschaffungs- oder Herstellungskosten (EUR)}}{\text{Gesamtleistung}} \\ \text{(LE z.B. Betriebsstunden, Tonnenkilometer, Personenkilometer, Durchsatz in m}^3 \text{ oder t)}$$

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = \text{auf das einzelne Jahr entfallender Umfang der Leistung des Wirtschaftsgutes} \times \text{AfA-Betrag (EUR/LE)}$$

Beispiel

(www.wikipedia.org/abschreibungen)

Eine Maschine wird für 21.000,00 EUR angeschafft (netto, ohne USt).

Insgesamt werden 19.320 h Betriebsstunden erwartet.

Die tatsächlich im Jahr geleisteten Betriebsstunden werden erfasst.

Für die Ermittlung der jährlichen Abschreibungen nach dem auf das einzelne Jahr entfallenden Umfang der Leistung des Wirtschaftsgutes sind die bereits in Abschnitt 8.6.4 genannten Fragen zu klären.

Nach Erreichen der betriebsgewöhnlichen Gesamtleistung wird die Maschine im vorliegenden Fall nicht sofort ausgesondert, sondern verbleibt im Unternehmen und wird weiterhin genutzt.

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung fallen dann nicht mehr an.

Die Maschine wird jedoch mit einem Erinnerungswert von 1,00 EUR weiterhin in den Büchern geführt.

Rechnung

$$\text{AfA-Betrag (EUR/LE)} = \frac{\text{Anschaffungs- oder Herstellungskosten (EUR)}}{\text{Gesamtleistung (LE z.B. Betriebsstunden, Tonnenkilometer, Personenkilometer, Durchsatz in m³ oder t)}}$$

$$\text{AfA-Betrag (EUR/h)} = \frac{21.000,00 \text{ EUR}}{19.320 \text{ h}} = 1,087 \text{ EUR/h}$$

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = \text{auf das einzelne Jahr entfallender Umfang der Leistung des Wirtschaftsgutes} \times \text{AfA-Betrag (EUR/LE)}$$

Für das zweite Jahr der Nutzung der Maschine wurde eine anteilige Leistung von 4.636 Betriebsstunden/Jahr erfasst und ausgewiesen.

Es gilt:

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = 4.636 \text{ h/Jahr} \times 1,087 \text{ EUR/h} = 5.039,00 \text{ EUR/Jahr}$$

Für das zweite Jahr der Nutzung der Maschine mit einer anteiligen Leistung von 4.636 Betriebsstunden/Jahr werden 5.039,00 EUR/Jahr Absetzungen für Abnutzung ermittelt und gebucht.

Nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird die Maschine im vorliegenden Fall nicht sofort ausgesondert, sondern verbleibt im Unternehmen und wird weiterhin genutzt.

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung fallen dann nicht mehr an.

Die Maschine wird jedoch mit einem Erinnerungswert von 1,00 EUR weiterhin in den Büchern geführt.

Für das betrachtete bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgut ergeben sich für

- die AfA in EUR/Jahr,
- den Restwert in EUR sowie
- den Erinnerungswert in EUR

die in Abb. Kurs 8 - 9 zusammengefassten Daten.

Ausgangsdaten	Anschaffungskosten (netto)	21.000 EUR
	Gesamtleistung	19.320 Betriebsstunden
	AfA-Betrag	$\frac{21.000 \text{ EUR}}{19.320 \text{ h}} = 1,087 \text{ EUR/h}$

Jahr	Betriebsstunden h/Jahr	AfA in EUR/Jahr	Restwert (EUR)
Nutzungsjahr 1 01.01. - 31.12.	0	0,00	21.000,00
Nutzungsjahr 2 01.01. - 31.12.	4.636	5.039,00	15.961,00
Nutzungsjahr 3 01.01. - 31.12.	2.724	2.961,00	13.000,00
Nutzungsjahr 4 01.01. - 31.12.	927	1.008,00	11.992,00
Nutzungsjahr 5 01.01. - 30.06.	2.357	2.562,00	9.430,00
Nutzungsjahr 6 01.01. - 31.12.	4.173	4.536,00	4.894,00
Nutzungsjahr 7 01.01. - 31.12.	2.179	2.368,00	2.526,00
Nutzungsjahr 8 01.01. - 30.06.	2.322	2.526,00	0,00
ab 01.07.08		0,00	Erinnerungswert 1,00

Abb. Kurs 8 - 9: Zusammengefasste Daten zur Abschreibung des im Beispiel betrachteten Wirtschaftsgutes

8.6.6 Ermittlung der planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Gemäß § 7 EStG kann der Steuerpflichtige bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen es wirtschaftlich begründet ist und die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 01. Januar 2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (lineare AfA) die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen (degressive AfA) vornehmen.

Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen ist zulässig.

In diesem Fall bemisst sich die Absetzung für Abnutzung vom Zeitpunkt des Übergangs an nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsguts.

Ein Übergang von der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen ist nicht zulässig.

Diese ESt-rechtlichen Kann-Bestimmungen gelten selbstverständlich auch für Kleinunternehmen und freiberuflich Tätige.

Ob diese Bestimmungen in derartigen Unternehmen allerdings in Anspruch genommen werden sollten, ist unter Abwägung eventueller Vorteile und der damit verbundenen Konsequenzen reiflich zu bedenken.

Aktuelles Problem

Nach den oben zitierten Bestimmungen des § 7 EStG ist eine Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen (geometrisch-degressive Abschreibung) für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die vor dem 31. Dezember 2008 und nach dem 01. Januar 2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, nicht zulässig.

Wurde im Unternehmen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 01. Januar 2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, eine Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen vorgenommen, sind die damit erzielbaren ESt-politischen Effekte durch höhere Abschreibungsbeträge inzwischen „aufgebraucht“.

Zulässig und sinnvoll wäre nur noch der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen.

Deshalb werden im vorliegenden Abschnitt Funktion, Vorteile sowie Konsequenzen der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen nur im Überblick betrachtet.

Für die verursachungsgerechte Ermittlung und Aufzeichnung der Wertminderung durch

- technische Nutzung sowie
- Alterungsprozesse oder Witterungseinflüsse

ist eine Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen kaum von Bedeutung.

Von Interesse kann eine Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen folglich in Bezug auf die

- Wertminderung durch wissenschaftlich-technischen Fortschritt, Innovation oder andere Entwicklungen („moralischer Verschleiß“) sowie
- Bilanz- und Steuerpolitik des Unternehmens

sein.

Begründung

Wird erwartet, dass im Verlauf der Nutzungsdauer eines entsprechenden Wirtschaftsgutes ein zunehmender Rückgang der damit erzielbaren Erlöse und des damit verbundenen Gewinnes eintritt, könnte dem eine degressive Abschreibung (d.h. fallende Jahresbeträge der AfA) Rechnung tragen.

Wird erwartet, dass in den ersten Jahren der Nutzungsdauer des entsprechenden Wirtschaftsgutes besonders hohe Erlöse und damit auch Gewinne realisiert werden können, während in den Folgejahren die Erlöse und Gewinne zurückgehen, könnte eine Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bilanz- und ESt-politisch sinnvoll sein.

Durch die höheren Absetzungen für Abnutzung in den ersten Jahren der Nutzungsdauer erhöhen sich die ausgewiesenen Aufwendungen bzw. Betriebsausgaben.

Damit verringert sich der ausgewiesene Gewinn.

Infolge der fallenden Jahresbeträge der Absetzung für Abnutzung in den Folgejahren verringern sich die ausgewiesenen Aufwendungen bzw. Betriebsausgaben.

Damit erhöht sich der ausgewiesene Gewinn.

Die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen kann allerdings nur für die (ausgewählten) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, bei denen es wirtschaftlich begründet ist, angewendet werden.

Das führt zwangsläufig dazu, dass im Unternehmen neben den planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung für die

- Gebäude,
- immateriellen Wirtschaftsgüter,
- geringwertigen Wirtschaftsgüter sowie
- in gleichen Jahresbeträgen oder gemäß Leistung abzuschreibenden abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

für die ausgewählten beweglichen abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auch noch Absetzungen für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen erfolgen.

Eine „Vereinfachung“ der damit verbundenen Arbeiten ist folglich nicht zu erwarten.

Ermittlung der Absetzungen für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen

Gemäß § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG sind die Absetzungen für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen nach einem unveränderten Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorzunehmen.

Der dabei anzuwendende Prozentsatz darf höchstens das Zweieinhalbfache des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 25 Prozent nicht übersteigen.

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts vermindert sich für dieses Jahr der Absetzungsbetrag jeweils um ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht.

Beispiel

Ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut wird am 01.01. für 21.000,00 EUR angeschafft (netto, ohne USt).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre, der AfA-Satz für Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen damit 10 %.

Gemäß § 7 Abs. 2 EStG darf der Prozentsatz für die Absetzungen für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen das Zweieinhalbfache des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 25 % nicht übersteigen.

In dem betrachteten Unternehmen werden für das Wirtschaftsgut Absetzungen für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen mit einem unveränderten Prozentsatz von 25 % vorgenommen.

Für die Ermittlung der jährlichen Absetzungen für Abnutzung sind die bereits in Abschnitt 8.6.4 genannten Fragen zu klären.

Nach dem fünften Nutzungsjahr wird der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen vorgenommen.

Es gilt für die Restnutzungsdauer (vgl. Abb. Kurs 8 - 10):

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = \frac{\text{Restwert (EUR)}}{\text{Restnutzungsdauer (EUR)}}$$

$$\text{AfA-Betrag (EUR/Jahr)} = \frac{4.983,40 \text{ EUR}}{5 \text{ Jahre}} = 996,68 \text{ EUR/Jahr}$$

Für das betrachtete abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgut ergeben sich für

- die AfA in EUR/Jahr,
- den Restwert in EUR sowie
- den Erinnerungswert in EUR

die in Abb. Kurs 8 - 10 zusammengefassten Daten.

Nach dem Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer wird das Wirtschaftsgut im vorliegenden Fall nicht sofort ausgesondert, sondern verbleibt zunächst im Unternehmen und wird weiterhin genutzt.

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung fallen dann nicht mehr an.

Das Wirtschaftsgut wird jedoch mit einem Erinnerungswert von 1,00 EUR weiterhin in den Büchern geführt.

Ausgangsdaten für das Beispiel	Anschaffungskosten (netto)	21.000 EUR
	Nutzungsdauer	10 Jahre
	degressiver AfA-Satz	25 %/Jahr

Jahr	AfA-Satz in %/Jahr	AfA-Betrag in EUR/Jahr	Restwert (EUR)
Nutzungsjahr 01 01.01. - 31.12.	25	5.250,00	15.750,00
Nutzungsjahr 02 01.01. - 31.12.	25	3.937,50	11.812,50
Nutzungsjahr 03 01.01. - 31.12.	25	2.953,13	8.859,37
Nutzungsjahr 04 01.01. - 31.12.	25	2.214,84	6.644,53
Nutzungsjahr 05 01.01. - 30.06.	25	1.661,13	4.983,40

Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen

Nutzungsjahr 06 01.01. - 31.12.	10	996,68	3.986,72
Nutzungsjahr 07 01.01. - 31.12.	10	996,68	2.990,04
Nutzungsjahr 08 01.01. - 31.12.	...	996,68	1.993,36
Nutzungsjahr 09 01.01. - 31.12.	10	996,68	996,68
Nutzungsjahr 10 01.01. - 31.12.		0,00	Erinnerungswert 1,00
Nutzungsjahr 11 01.01. - 31.12.		0,00	Erinnerungswert 1,00
Nutzungsjahr 10 01.01. - 31.12.		0,00	Erinnerungswert 1,00

Abb. Kurs 8 - 10: Zusammengefasste Daten zur Abschreibung des im Beispiel betrachteten Wirtschaftsgutes

8.7 Außerplanmäßige Abschreibungen, außergewöhnliche Absetzungen (Teilwertabschreibungen) und erhöhte Absetzungen sowie Sonderabschreibungen

Außerplanmäßige Abschreibungen, außergewöhnliche Absetzungen (Teilwertabschreibungen) und erhöhte Absetzungen sowie Sonderabschreibungen sind für die Unternehmen interessante bilanz- und steuerpolitische Ansätze bzw. Instrumentarien.

Die fachgerechte und ordnungsgemäße Handhabung dieser Ansätze bzw. Instrumentarien stellt jedoch erhebliche Anforderungen in Bezug auf Fachwissen und praktische Erfahrungen.

Folglich ist für Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige sowie Existenzgründer im Normalfall eine qualifizierte Betreuung und Beratung durch den Steuerberater des Unternehmens erforderlich.

Aus dieser Situation ergibt sich die Zielsetzung des vorliegenden Abschnittes.

Im vorliegenden Rahmen kann und soll dieser Abschnitt keine umfassende, detaillierte und erschöpfende Handlungsanleitung sein.

Ziel ist eine erste Einführung in die Arbeit mit außerplanmäßige Abschreibungen bzw. außergewöhnliche Absetzungen (Teilwertabschreibungen) und erhöhten Absetzungen sowie Sonderabschreibungen

8.7.1 Außerplanmäßige Abschreibungen bzw. außergewöhnliche Absetzungen (Teilwertabschreibungen)

Die (handelsrechtlichen) außerplanmäßigen Abschreibungen (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB) bzw. (steuerrechtlichen) außergewöhnlichen Absetzungen (AfaA) (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG) ergänzen die planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung.

Sie werden also zusätzlich zur „normalen“ planmäßigen Abschreibung bzw. gewöhnlichen Absetzung für Abnutzung berücksichtigt.

Ist ein Wirtschaftsgut in seiner Nutzungsfähigkeit beeinträchtigt, kann gemäß § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG eine außergewöhnliche Absetzung (AfaA) auf den Teilwert (Teilwertabschreibung) vorgenommen werden.

Im Unterschied zu den handelsrechtlichen Vorgaben handelt es sich bei den außergewöhnlichen Absetzungen um ein steuerliches Wahlrecht.

Wenn der Grund der AfaA wieder entfällt, ist eine Zuschreibung vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 6 EStG).

Bei den gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung wird von einer „normalen / gewöhnlichen“ Abnutzung des Wirtschaftsgutes ausgegangen.

Führen unvorhergesehene Entwicklungen oder Ereignisse zu einer das normale Maß überschreitenden außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung können gemäß § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG außergewöhnliche Absetzungen angesetzt werden.

Im Unterschied zu den planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung sind außergewöhnliche Absetzungen bei jedem abnutzbaren betrieblichen Wirtschaftsgut (nicht nur bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens) zulässig.

Nach www.steuertipps.de/.../abschreibungen ist es Ziel der außergewöhnlichen Absetzungen, den Buchwert des Wirtschaftsguts in dem Umfang zu mindern, wie sich der Marktwert des Gegenstands durch den Eintritt des unvorhergesehenen Ereignisses verringert hat.

Eine **außergewöhnliche technische Abnutzung** liegt vor, wenn sich die Substanz eines Wirtschaftsgutes erheblich verschlechtert hat.

Davon ist auszugehen, wenn der Gegenstand teilweise oder vollständig zerstört wurde.

Von einer **außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung** ist auszugehen, wenn ein Wirtschaftsgut aufgrund einer nicht vorhersehbaren Entwicklung nur noch sehr eingeschränkt oder überhaupt nicht mehr wirtschaftlich genutzt werden kann.

Im Gegensatz zu der technischen Abnutzung liegt bei einer wirtschaftlichen Abnutzung also kein erkennbarer physischer Schaden vor.

Auslöser für die wirtschaftliche Abnutzung kann z.B. eine Innovation oder technische Neuerung sein, die dazu führt, dass das Wirtschaftsgut nicht mehr rentabel eingesetzt werden kann.

Denkbar sind aber auch Nachfrageverschiebungen und daraus resultierende Absatzprobleme, die eine Anlage wertlos machen.

Die außerplanmäßige Abschreibung bzw. außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung darf nicht mit der degressiven Abschreibung bzw. Absetzung in fallenden Jahresbeträgen kombiniert werden.

Sollen außergewöhnliche Absetzungen genutzt werden, muss von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen (degressive AfA) zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (lineare AfA) gewechselt werden.

Detaillierte Informationen zu außergewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung (Teilwertabschreibung) finden sich u.a. unter www.bundesfinanzministerium.de in einem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 16.07.2014 „Teilwertabschreibungen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 EStG“.

8.7.2 Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen

Im Gegensatz zur

- planmäßigen Abschreibung bzw. gewöhnlichen Absetzung für Abnutzung sowie
- außerplanmäßigen Abschreibung bzw. außergewöhnlichen Absetzung für Abnutzung (AfaA) (Teilwertabschreibung)

stehen Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen in keiner Beziehung zur

- Wertminderung bzw.
- einer außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung eines Wirtschaftsgutes.

Ihr Zweck ist die Gewährung einer Steuervergünstigung aus wirtschaftspolitischen Gründen.

Zu beachten ist, dass

- erhöhte Absetzungen (z.B. nach § 7g EStG) an Stelle der gewöhnlichen AfA gewährt werden,
- Sonderabschreibungen aber auch neben der gewöhnlichen AfA in Betracht kommen,
- ein Kumulationsverbot besteht (entweder erhöhte Absetzungen **oder** Sonderabschreibungen, aber nicht beides zugleich),
- für Wirtschaftsgüter, für die Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden, mindestens die lineare AfA nach § 7 Abs. 1 oder 4 EStG vorzunehmen ist (**Mindest-AfA**),
- in dem Fall, dass mehrere Beteiligte an einem Wirtschaftsgut beteiligt sind, erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur anteilig für diejenigen Beteiligten vorgenommen werden dürfen, die sämtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme erfüllen.

§ 7 a EStG enthält gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen als *lex generalis*, insbesondere zu

- nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten,
- Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten,
- der Mindest-AfA bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen,
- der Pflicht zur Vornahme der linearen AfA nach § 7 Abs. 1 oder 4 EStG neben den Sonderabschreibungen (Verbot der degressiven AfA) sowie
- dem Kumulationsverbot bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung verschiedener Vorschriften über Sonderabschreibungen u.a.

Beispiele für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen sind gemäß

- § 7g EStG Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe,
- § 7h EStG erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten sowie
- § 7i EStG erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen.

Sonderabschreibungen und Ansparabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe

Gemäß § 7g Abs. 1 EStG „Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe“ können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, bis zu 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge).

§ 7g Abs. 1 EStG lautet dazu:

Investitionsabzugsbeträge können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Abzüge vorgenommen werden, die folgenden Größenmerkmale nicht überschreitet:
 - a) bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG ermitteln (buchführende Unternehmen), ein Betriebsvermögen von 235.000 EUR;
 - b) bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft einen Wirtschaftswert oder einen Ersatzwirtschaftswert von 125.000 Euro oder
 - c) bei Betrieben im Sinne der Buchstaben a und b, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 EStG ermitteln (Unternehmen mit Einnahmenüberschussrechnung), ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge einen Gewinn von 100.000 Euro.
2. der Steuerpflichtige die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt. Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; § 150 Absatz 8 der Abgabenordnung gilt entsprechend.

In den Fällen des Satzes 2 müssen sich die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge aus den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen ergeben.

Abzugsbeträge können auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht.

Die Summe der Beträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren nach Satz 1 insgesamt abgezogen und nicht nach Absatz 2 hinzugerechnet oder nach den Absätzen 3 oder 4 rückgängig gemacht wurden, darf je Betrieb 200.000 Euro nicht übersteigen.

Gemäß § 7g Abs. 2 EStG können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts bis zu 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzugerechnet werden; die Hinzurechnung darf die Summe der nach Absatz 1 abgezogenen und noch nicht nach den Absätzen 2 bis 4 hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge nicht übersteigen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Absatz 2 und 2a EStG verringern sich entsprechend.

Gemäß § 7 Abs. 3 EStG sind die Abzüge nach Absatz 1 rückgängig zu machen, soweit in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach § 7 Absatz 2 Satz 1 EStG hinzugerechnet wurden.

Die vorzeitige Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen vor Ablauf der Investitionsfrist ist zulässig.

Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern.

Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet.

§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

Gemäß § 7 Abs. 4 EStG sind die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Absatz 2 rückgängig zu machen, wenn in den Fällen des Absatzes 2 ein begünstigtes Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.

Wurden die Gewinne der maßgebenden Wirtschaftsjahre bereits Steuerfestsetzungen oder gesonderten Feststellungen zugrunde gelegt, sind die entsprechenden Steuer- oder Feststellungsbescheide insoweit zu ändern.

Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 erstmals nicht mehr vorliegen.

§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

Gemäß § 7 Abs. 5 EStG können bei beweglichen abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter den Voraussetzungen des Absatzes 6 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Absatz 1 oder Absatz 2 EStG Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden.

Gemäß § 7 Abs. 6 EStG können die Sonderabschreibungen nach Absatz 5 nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Größenmerkmale des Absatzes 1 Satz 2 Nummer 1 nicht überschreitet und
2. das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird; Absatz 4 gilt entsprechend.

Gemäß § 7 Abs. 7 EStG sind bei Personengesellschaften und Gemeinschaften die Absätze 1 bis 6 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft tritt.

Soweit die Bestimmungen von § 7g EStG „Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe“.

Zu Beginn des Abschnittes 8.7 wurde bereits darauf hingewiesen, dass außerplanmäßige Abschreibungen, außergewöhnliche Absetzungen (Teilwertabschreibungen) und erhöhte Absetzungen sowie Sonderabschreibungen für die Unternehmen interessante bilanz- und steuerpolitische Ansätze bzw. Instrumentarien darstellen können, dass die fachgerechte und ordnungsgemäße Handhabung dieser Ansätze bzw. Instrumentarien jedoch erhebliche Anforderungen in Bezug auf Fachwissen und praktische Erfahrungen stellt und folglich für Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige sowie Existenzgründer im Normalfall bei der Nutzung derartiger Ansätze bzw. Instrumentarien eine qualifizierte Betreuung und Beratung durch den Steuerberater des Unternehmens erforderlich wird.

8.8 Grundfragen einer komplexen Anlagenwirtschaft

Die komplexe Anlagenwirtschaft im Unternehmen umfasst insbesondere

- das Management der Neu-, Erweiterungs- und Ersatzinvestitionen,
- das Management der Anlagennutzung,
- die Anlagenbuchhaltung,
- die Arbeit mit Abschreibungen,
- Instandsetzung und Instandhaltung sowie
- das Management der Aussonderung von Anlagen.

Gegenstand des vorliegenden Kurses ist die Arbeit mit Abschreibungen.

Diese Arbeit mit Abschreibungen stellt einerseits (nur) einen Teilbereich der komplexen Anlagenwirtschaft im Unternehmen dar, andererseits bestehen zwischen der Arbeit mit Abschreibungen sowie den anderen Arbeitsbereichen und Schwerpunkten einer komplexen Anlagenwirtschaft zahlreiche Zusammenhänge und Abhängigkeiten.

Für eine fachgerechte komplexe Anlagenwirtschaft im Unternehmen und folglich auch für eine entsprechende Arbeit mit Abschreibungen werden immer wieder die Basisinformationen zu den einzelnen Wirtschaftsgütern benötigt.

Die Erfassung und Pflege dieser Informationen erfolgt in Verzeichnissen der Wirtschaftsgüter (z.B. Anlageverzeichnissen).

Im Zusammenhang mit Ersatzbeschaffungen kann es durch die Aufdeckung stiller Reserven zu Gewinnproblemen kommen.

Diese Gewinnprobleme können durch die Anwendung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung gemäß R. 6.6 EStR vermieden werden.

8.8.1 Rücklage für Ersatzbeschaffung

Wird im Zusammenhang mit der Ersatzbeschaffung eines Wirtschaftsgutes das zu ersetzende Wirtschaftsgut veräußert, kann das zur Aufdeckung stiller Reserven führen.

Die Aufdeckung von stillen Reserven kann zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinns führen.

Das kann im Zusammenhang mit einer Ersatzbeschaffung besonders "unangenehm" sein.

Nach R. 6.6 EStR kann die Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung stiller Reserven in bestimmten Fällen der Ersatzbeschaffung vermieden werden.

Voraussetzung ist, dass ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens

- infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet,
- innerhalb einer bestimmten Frist ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut (Ersatzwirtschaftsgut) angeschafft oder hergestellt wird, auf dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden und
- das Wirtschaftsgut wegen der Abweichung von der Handelsbilanz in ein besonderes laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Unter höherer Gewalt verstehen die EStR und die Rechtsprechung das Ausscheiden aufgrund eines Elementarereignisses, wie z.B. Brand, Sturm, Überschwemmung oder Erdbeben, sowie durch andere unabwendbare Ereignisse wie z.B. Diebstahl, Raub oder unverschuldeter Unfall.

Unter behördlichem Eingriff wird verstanden, wenn aufgrund öffentlichen Zwangs die eigene Entscheidungsfreiheit aufgegeben werden muss, z.B. bei Enteignung, Bauverbot, behördlich angeordneter Betriebsunterbrechung oder Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke.

Keine Fälle des behördlichen Eingriffs sind Ansprüche aus einem privatrechtlichen Vertrag, Kündigung eines Mietvertrages durch eine Behörde, Geltendmachung eines Wiederverkaufsrechtes durch eine Gemeinde oder Bebauungsplanänderungen mit Bestandsschutz.

Bei einem ausgeschiedenen Betriebsgrundstück mit aufstehendem Gebäude können beim Grund und Boden und beim Gebäude aufgedeckte stille Reserven jeweils auf neu angeschafften Grund und Boden oder auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Gebäude übertragen werden.

Soweit eine Übertragung der bei dem Grund und Boden aufgedeckten stillen Reserven auf die Anschaffungskosten des erworbenen Grund und Bodens nicht möglich ist, können die stillen Reserven auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes übertragen werden.

Entsprechendes gilt für die bei dem Gebäude aufgedeckten stillen Reserven.

Soweit am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, noch keine Ersatzbeschaffung vorgenommen wurde, kann in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine steuerfreie Rücklage gebildet werden, wenn zu diesem Zeitpunkt eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant und zu erwarten ist.

Die Nachholung der Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem späteren Wirtschaftsjahr ist nicht zulässig.

Eine Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines beweglichen Wirtschaftsgutes gebildet wurde, ist am Schluss des ersten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft noch hergestellt worden ist.

Die Frist von einem Jahr verlängert sich bei einer Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes i.S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG gebildet wurde, auf vier Jahre; bei neu hergestellten Gebäuden verlängert sich die Frist auf sechs Jahre.

Die Frist von einem Jahr kann im Einzelfall angemessen auf bis zu vier Jahre verlängert werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die Ersatzbeschaffung noch ernstlich geplant und zu erwarten ist, aber aus besonderen Gründen noch nicht durchgeführt werden konnte.

Eine Verlängerung auf bis zu sechs Jahre ist möglich, wenn die Ersatzbeschaffung im Zusammenhang mit der Neuherstellung eines Gebäudes i.S. des Satzes 4 zweiter Halbsatz erfolgt.

Zur Erfüllung der Aufzeichnungspflichten nach § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG ist bei der Bildung der steuerfreien Rücklage der Ansatz in der Steuerbilanz ausreichend.

Im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung ist die Rücklage durch Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes aufzulösen. Absatz 3 gilt entsprechend.

Die vorstehenden Grundsätze gelten bei Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) sinngemäß.

Ist die Entschädigungsleistung höher als der im Zeitpunkt des Ausscheidens noch nicht abgesetzte Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, kann der darüber hinausgehende Betrag im Wirtschaftsjahr der Ersatzbeschaffung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Ersatzwirtschaftsgutes sofort voll abgesetzt werden.

Fließt die Entschädigungsleistung nicht in dem Wirtschaftsjahr zu, in dem der Schaden entstanden ist, ist es aus Billigkeitsgründen nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige den noch nicht abgesetzten Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt, in dem die Entschädigung geleistet wird.

Absatz 4 Satz 5 und 7 gilt entsprechend.

Sollten die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung vorliegen, so kann folgendes Wahlrecht in Anspruch genommen werden:

- In Höhe der stillen Reserven kann eine Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Ersatzwirtschaftsgutes vorgenommen werden.
- Es kann eine Rücklage für Ersatzbeschaffung gebildet werden, sofern in einem späteren Wirtschaftsjahr eine Ersatzbeschaffung geplant ist.

Wird der Schaden nicht in dem Wirtschaftsjahr beseitigt, in dem er eingetreten ist oder in dem die Entschädigung gezahlt wird, ist es aus Billigkeitsgründen auch nicht zu beanstanden, wenn sowohl der noch nicht abgesetzte Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des ausgeschiedenen Wirtschaftsgutes als auch die Entschädigungsleistung erst in dem Wirtschaftsjahr berücksichtigt werden, in dem der Schaden beseitigt wird.

Voraussetzung ist, dass die Anschaffung oder Herstellung eines Ersatzwirtschaftsgutes am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem der Schadensfall eingetreten ist, ernstlich geplant und zu erwarten ist und das Ersatzwirtschaftsgut bei beweglichen Gegenständen bis zum Schluss des ersten, bei Wirtschaftsgütern i.S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG bis zum Schluss des vierten und bei neu hergestellten Gebäuden bis zum Schluss des sechsten Wirtschaftsjahres, das auf das Wirtschaftsjahr des Eintritts des Schadensfalles folgt, angeschafft oder hergestellt oder bestellt worden ist.

Absatz 4 Satz 5 und 6 gilt entsprechend.

Wird der Gewinn nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG ermittelt, sind das zwangsweise Ausscheiden von Wirtschaftsgütern und die damit zusammenhängenden Entschädigungsleistungen auf Antrag nicht zu berücksichtigen, wenn eine Ersatzbeschaffung zeitnah vorgenommen wird; die Fristen in Absatz 4 Satz 3 bis 6 gelten entsprechend.

Erhält der Steuerpflichtige für ein Wirtschaftsgut, das infolge höherer Gewalt oder eines behördlichen Eingriffs beschädigt worden ist, eine Entschädigung, kann in Höhe der Entschädigung eine Rücklage gebildet werden, wenn das Wirtschaftsgut erst in einem späteren Wirtschaftsjahr repariert wird.

Die Rücklage ist im Zeitpunkt der Reparatur in voller Höhe aufzulösen.

Ist die Reparatur bei beweglichen Gegenständen am Ende des ersten und bei Wirtschaftsgütern i.S. des § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG Ende des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres noch nicht durchgeführt, ist die Rücklage zu diesem Zeitpunkt aufzulösen.

Durch die Übertragung mindert sich die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen in den Folgejahren.

Wird auf eine Übertragung bzw. Bildung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung verzichtet, so sind die anfallenden Gewinne sofort zu versteuern.

Im Jahr eines anfallenden Verlustes kann auch dieses Wahlrecht sinnvoll sein.

8.8.2 Verzeichnis der Wirtschaftsgüter

Um mit dem Anlagevermögen des Unternehmens hinsichtlich Verschleiß, Abschreibung, Liquidität, Ersatzbeschaffung, Steuerersparnissen usw. effektiv und ordnungsgemäß umgehen zu können sowie den gesetzlichen Vorgaben gerecht zu werden, werden im Unternehmen verlässliche und aktuelle Informationen zum Anlagevermögen benötigt.

Die Erfassung und Sicherung dieser Informationen ist insbesondere Aufgabe des Anlageverzeichnisses, besonderer laufend zu führender Verzeichnisse bzw. von Inventarverzeichnissen des Unternehmens.

Das gilt sowohl für buchführende Unternehmen, als auch für Unternehmen die „nur“ steuerliche Aufzeichnungen und eine Einnahmenüberschussrechnung vornehmen.

Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (z.B. Grund und Boden sowie Finanzanlagen) sind unter Angabe des Tages der Anschaffung oder Herstellung und der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder des an deren Stelle getretenen Wertes in besondere, laufend zu führenden Verzeichnisse aufzunehmen.

Diese Wirtschaftsgüter sind zwar planmäßig bzw. gewöhnlich nicht abnutzbar, können aber durchaus einer außerplanmäßigen bzw. außergewöhnlichen Abnutzung unterliegen.

Für geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 250,00 EUR nicht übersteigen, besteht mit Ausnahme der buchmäßigen Erfassung des Zuganges des Wirtschaftsgutes keine weitere gesetzliche Aufzeichnungspflicht.

Geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert von 250,00 EUR, nicht aber den Wert von 1.000,00 EUR übersteigen, sind unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsgutes oder der Eröffnung des Betriebs und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des an deren Stelle tretenden Werts in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen.

(s. auch Kurs 7, Abschnitt 7.6 Besondere Verzeichnisse für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG))

Für geringwertige Wirtschaftsgüter deren Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten den Wert für das einzelne Wirtschaftsgut von 250,00 Euro übersteigt, aber nicht mehr als 1.000,00 Euro betragen, bestehen gemäß § 6 Abs. 2 EStG Wahlrechte.

Die gesetzlichen Aufzeichnungspflichten für derartige Wirtschaftsgüter hängen davon ab, welches Wahlrecht wahrgenommen wird (s. Abschnitt 8.3).

Soweit z.B. geringwertige Wirtschaftsgüter über 250,00 EUR bis 1.000,00 EUR in einem Pool zusammengefasst und pauschal über 5 Jahre abgeschrieben werden, ist für diese Wirtschaftsgüter ebenfalls ein gesondertes Verzeichnis erforderlich.

Die o.g. „besonderen, laufend zu führenden Verzeichnisse für geringwertige Wirtschaftsgüter haben folgende Angaben zu enthalten (soweit diese Angaben nicht bereits aus der Buchführung ersichtlich sind):

- lfd. Nr. der Aufzeichnung,
- Beleg-Nummer,
- Beleg-Datum,
- Text zur kurzen aber eindeutigen Bezeichnung des Vorganges,
- Tag der Anschaffung oder Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsgutes oder des Tages der Eröffnung des Betriebes und
- Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung des Wirtschaftsgutes.

Unabhängig von den gesetzlich geforderten Verzeichnissen der Wirtschaftsgüter ist auch aus der Sicht der „Bewirtschaftung“ der Wirtschaftsgüter im Unternehmen eine angemessene Inventarisierung erforderlich.

Folglich ist es zweckmäßig, die gesetzlich geforderten Verzeichnisse um die für diese Inventarisierung erforderlichen Informationen zu erweitern.

Die Steuergesetze schreiben die Führung von Verzeichnissen der Wirtschaftsgüter vor (vgl. § 4 Abs. 3 EStG und § 6 Abs. 2 EStG).

Für nicht buchführende Unternehmen ergeben sich aus dem Vordruck Anlage EÜR zur Anlage GSE zur Einkommensteuererklärung weitgehende Anforderungen an die Aufzeichnungen zum Anlagevermögen.

(s. auch Kurs 7, Abschnitt 7.7 Besondere Verzeichnisse für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und bestimmte Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens)

Für buchführende Unternehmen bestehen weitergehende Forderungen, insbesondere zur

- Führung von Konten für das Anlagevermögen,
- Buchung derartiger Geschäftsfälle und
- Durchführung von Inventuren sowie zur Erstellung von Inventaren.

Für Kapitalgesellschaften besteht die Forderung, im Jahresbericht als Anlage ein Anlagengitter (Anlagenspiegel) zu veröffentlichen.

Anlageintensive Unternehmen erfüllen die gesetzlichen Anforderungen in einer Anlagenbuchhaltung als gesonderter Nebenbuchhaltung.

Dazu ist für jedes Wirtschaftsgut des Sach-Anlagevermögens eine gesonderte(s) Datei / Karte / Blatt zu führen.

Erforderlich sind

- a) Grund- oder Stammdaten sowie
 - b) Bewegungsdaten
- zum Wirtschaftsgut.

Sehr zu empfehlen ist, in der auf das einzelne Wirtschaftsgut bezogenen Datei alle für das Management des Wirtschaftsgutes (Abrechnung, Kontrolle, Analyse, Planung und operative Steuerung) wesentlichen technischen und ökonomischen Daten zu erfassen.

Bewertungen

- Ermittlung der Anschaffungskosten:

Kaufpreis des Gegenstandes (netto)	EUR
+ Kaufpreis Zubehör (netto)	EUR
+ Anschaffungsnebenkosten (netto)	EUR
- Minderungen des Anschaffungspreises (netto)	EUR
= Anschaffungskosten	EUR

- Bewertungen	Tag	EUR
Neuwert		
Eröffnungsbilanz		
Wiederbeschaffungswert		
Sonderabschreibungen		
Außerplanmäßige Abschreibungen		
Wertaufholungen (Angabe der Gründe)		

8.9 Zusammenfassung Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

Im vorliegenden Kurs 8 haben Sie sich mit Grundlagen der Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung beschäftigt.

Der Inhalt des Kurses 8 konzentriert sich auf

- Grundlagen und Grundfragen der Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung,
- eine Übersicht zu Abschreibungen sowie Absetzungen für Abnutzung,
- Planmäßige Abschreibungen und gewöhnliche Absetzungen für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG),
- Planmäßige Abschreibungen und gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung für immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. entgeltlich erworbenen Firmenwert, Software, Patente und Rechte),
- Planmäßige Abschreibungen und gewöhnliche Absetzungen für Gebäude,
- Planmäßige Abschreibungen und gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- Außerplanmäßige Abschreibungen bzw. außergewöhnliche Absetzungen für Abnutzung,
- Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie
- Grundfragen einer komplexen Anlagenwirtschaft.

Mit dem Inhalt dieses Kurses - den Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung - bekommen es Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige bzw. Existenzgründer in ihrer Arbeit immer wieder sehr unmittelbar zu tun.

Die Pflicht zur Arbeit mit, sowie zu steuerlichen Aufzeichnungen der Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung ergibt für Kleinunternehmer und freiberuflich Tätige insbesondere aus den Vorschriften des Steuerrechtes.

Andererseits ist die sachkundige Arbeit mit den Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung auch eine wichtige Aufgabe der internen betriebswirtschaftlichen Arbeit und Unternehmensführung.

In Abhängigkeit von der Branche können die Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung einen Anteil von 10 % und mehr am Aufwand, den Betriebsausgaben sowie Kosten des Unternehmens betragen.

Allerdings erfordert ein sachkundiger und effizienter Umgang mit diesen betriebswirtschaftlichen Sachverhalten und Größen ein erhebliches Maß an Sachkenntnis sowie Erfahrung.

Sachliche und formelle Verstöße gegen die handels- und steuerrechtlichen Vorgaben können zu empfindlichen Konsequenzen und Strafen führen.

Andererseits sind transparente und verlässliche Informationen zu den Abschreibungen (Aufwand) bzw. Absetzungen für Abnutzung (Betriebsausgaben) im Unternehmen eine wichtige Grundlage für eine erfolgreiche betriebswirtschaftliche Arbeit und Führung.

Gleichzeitig können die erforderlichen Arbeiten mit einem erheblichen Aufwand verbunden sein.

Daraus ergeben sich die Bedeutung einer kompetenten und effizienten Arbeit mit den Abschreibungen bzw. Abnutzungen und erhebliche Anforderungen an diese Arbeiten im Unternehmen.

Der Inhalt des Kurses betrifft

- sowohl die handels- und/oder steuerrechtlich buchführungspflichtigen,
- als auch freiwillig buchführende

Kleinunternehmer, freiberuflich Tätigen bzw. Existenzgründer.

Sind Kleingewerbetreibende und freiberuflich Tätige handels- und/oder steuerrechtlich nicht buchführungspflichtig und führen auch freiwillig keine Doppelte Buchführung, sind sie zu steuerrechtlichen Aufzeichnungen und zu einer steuerlichen Einnahmenüberschussrechnung verpflichtet.

Dann haben sie die Absetzungen für Abnutzung im Rahmen ihrer steuerrechtlichen Aufzeichnungen als Betriebsausgaben zu erfassen und im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung auszuweisen.

Inhalt Kurs 8

Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

	Kurs / Seite
8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung	8 Seite 1
Ziel der Arbeit mit diesem Kurs	8 Seite 1
Inhaltliche Schwerpunkte von Kurs 8	8 Seite 3
Grundlagen und Voraussetzungen für die Arbeit an Kurs 8	8 Seite 4
8.1 Grundlagen und praktische Probleme	8 Seite 5
a) Grundlagen	8 Seite 5
b) Praktische Probleme	8 Seite 8
8.2 Überblick zu den Größen, Begriffen und Sachverhalten im Zusammenhang mit Abschreibungen sowie Absetzungen für Abnutzung	8 Seite 11
8.3 Planmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)	8 Seite 21
a) Geringwertige Wirtschaftsgüter mit Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes von maximal 250,00 EUR	8 Seite 25
b) Geringwertige Wirtschaftsgüter mit Netto-Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsgutes von mindestens 250,00 EUR, aber nicht mehr als 1000,00 EUR	8 Seite 25
8.4 Planmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung für immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	8 Seite 28
a) Planmäßige Abschreibung bzw. gewöhnliche Absetzung für Abnutzung auf den entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert	8 Seite 32

	Kurs / Seite
b) Planmäßige Abschreibung bzw. gewöhnliche Absetzung für Abnutzung bei Software	8 Seite 35
8.5 Planmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden	8 Seite 41
a) Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden	8 Seite 45
b) Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für Gebäuden und AfA-Sätze	8 Seite 47
8.6 Planmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche Absetzungen für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	8 Seite 50
8.6.1 Planmäßige Abschreibungen bzw. gewöhnliche Absetzungen für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens - Grundlagen	8 Seite 50
8.6.2 Bewertung der Wirtschaftsgüter	8 Seite 53
a) Anschaffungskosten	8 Seite 55
b) Herstellungskosten	8 Seite 57
c) Restwert (fortgeführte Anschaffungs- und Herstellungskosten)	8 Seite 61
d) Tageswert oder Zeitwert	8 Seite 62
e) Wiederbeschaffungswert	8 Seite 62
f) Teilwert	8 Seite 62
8.6.3 Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer	8 Seite 63
a) Beginn und Ende der Abschreibungen	8 Seite 64
b) Allgemeine Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen	8 Seite 66
c) Abschreibungstabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter	8 Seite 68
d) Abschreibungstabellen für Wirtschaftszweige	8 Seite 69
8.6.4 Ermittlung der planmäßigen linearen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	8 Seite 72

	Kurs / Seite
8.6.5 Ermittlung der planmäßigen linearen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	8 Seite 80
8.6.6 Ermittlung der planmäßigen Abschreibungen bzw. gewöhnlichen Absetzungen für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	8 Seite 87
8.7 Außerplanmäßige Abschreibungen, außergewöhnliche Absetzungen (Teilwertabschreibungen) und erhöhte Absetzungen sowie Sonderabschreibungen	8 Seite 94
8.7.1 Außerplanmäßige Abschreibungen bzw. außergewöhnliche Absetzungen (Teilwertabschreibungen)	8 Seite 95
8.7.2 Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen	8 Seite 97
8.8 Grundfragen einer komplexen Anlagenwirtschaft	8 Seite 102
8.8.1 Rücklage für Ersatzbeschaffung	8 Seite 103
8.8.2 Verzeichnis der Wirtschaftsgüter	8 Seite 108
8.9 Zusammenfassung Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung	8 Seite 114
Inhalt Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung	8 Seite 117
Abbildungsverzeichnis Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung	8 Seite 120
Abkürzungsverzeichnis Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung	8 Seite 122
Literaturverzeichnis Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzung für Abnutzung	8 Seite 125
Hinweise auf weitere Kurse des Kursangebotes Buchführung für Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige und Existenzgründer	8 Seite 126

Abbildungsverzeichnis Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

	Kurs / Seite
Abb. Kurs 8 - 1 Überblick über Größen, Begriffe und Sachverhalte im Zusammenhang mit Abschreibungen sowie Absetzungen für Abnutzung	8 Seite 12
Abb. Kurs 8 - 2 Gebäudearten nach 3 EStG (s. auch Bornhofen, M, Busch, E., Buchführung 2, Gabler-Verlag, Wiesbaden, 1991, S. 111)	8 Seite 43
Abb. Kurs 8 - 3 Übersicht über die lineare und degressive Gebäude-AfA nach § 7 EStG (s. auch Bornhofen, M, Busch, E., Buchführung 2, Gabler-Verlag, Wiesbaden, 1991, S. 112)	8 Seite 48
Abb. Kurs 8 - 4 Handels- und steuerrechtliche Herstellungskosten sowie Herstellkosten der Kosten- und Leistungsrechnung	8 Seite 59
Abb. Kurs 8 - 5 Auszug aus der Abschreibungstabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter in der Fassung vom 05.12.2000 (s. z.B. www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)	8 Seite 68
Abb. Kurs 8 - 6 AfA-Tabellen für die Wirtschaftszweige (www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)	8 Seite 70

		Kurs / Seite
Abb. Kurs 8 - 7	Auszug aus der Abschreibungstabelle für das Gastgewerbe in der Fassung vom 01.07.1995 (www.bundesfinanzministerium.de/Betriebsprüfung/AfA-Tabellen)	8 Seite 71
Abb. Kurs 8 - 8	Zusammengefasste Daten zur Abschreibung des im Beispiel betrachteten Wirtschaftsgutes	8 Seite 79
Abb. Kurs 8 - 9	Zusammengefasste Daten zur Abschreibung des im Beispiel betrachteten Wirtschaftsgutes	8 Seite 86
Abb. Kurs 8 - 10	Zusammengefasste Daten zur Abschreibung des im Beispiel betrachteten Wirtschaftsgutes	8 Seite 93

Abkürzungsverzeichnis Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

%	Prozent
§	Paragraph
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung
AK	Anschaffungskosten
AO	Abgabenordnung
BFH	Bundesfinanzhof
BStBl	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DV	Datenverarbeitung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
EUR	Euro
EÜR	Einnahmenüberschussrechnung
GSE	Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Anlage zur Einkommensteuererklärung

GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
h	Stunde
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
i.a.	im Allgemeinen
i.d.R.	in der Regel
i.S.	im Sinne
inkl.	inklusive
KW	Kilowatt
LE	Leistungseinheit
lfd. Nr.	Laufende Nummer
lt.	laut
m ³	Kubikmeter
ND	Nutzungsdauer
NE	Nichteisen
Nr.	Nummer
Nr.	Nummer
o.ä.	oder Ähnliches
o.g.	oben genannt
PC	Personal Computer
PKW	Personenkraftwagen
s.	siehe
s.o.	siehe oben

Std.	Stunde
t	Tonne
u.a.	unter anderem
u.ä.	und Ähnliches
u.U.	unter Umständen
USt	Umsatzsteuer
usw.	und so weiter
v.H.	von Hundert
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil

Literaturverzeichnis Kurse 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung

Abgabenordnung,

Einkommensteuergesetz,

Handelsgesetzbuch,

Bornhofen, M, Busch, E., Buchführung 2, Gabler-Verlag, Wiesbaden, 1991,

BBK. Nr. 18 vom 17.09.2004,

www.bundesfinanzministerium.de

<https://www.haufe.de>,

<https://www.smartsteuer.de>

www.steuertipps.de/.../abschreibungen

www.steuernetz.de

www.rechnungswesen-offline.de

www.wikipedia.org

Selbstlern- und Selbststudienkurse

Steuerliche Aufzeichnungen und Einnahmenüberschussrechnung

für Kleinunternehmer, freiberuflich Tätige und Existenzgründer, aber auch alle, die als Entscheidungsträger und Mitarbeiter im Unternehmen wirtschaftlich tätig sind

Erste Informationen zu den Kursen und zur Nutzung des Materials,

Inhalt der Kurse des Kursangebotes,

Kurs 1 Begriff, Aufgaben sowie Gliederung des Rechnungswesens,

Kurs 2

- 2.1 Übersicht,
- 2.2 Buchführungspflicht nach Handelsrecht,
- 2.3 Buchführungspflichten gemäß Steuerrecht,
- 2.4 Aufzeichnungspflichten gemäß Steuerrecht,
- 2.5 Beginn und Ende der Buchführungspflicht,
- 2.6 Aufbewahrung der Buchführungs- und Aufzeichnungsunterlagen,
- 2.7 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Aufzeichnungen,
- 2.8 Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)
- 2.9 Verstöße gegen die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sowie mögliche Konsequenzen und
- 2.10 Mindestbuchführung,

Kurs 3 Zentrale Größen und Begriffe des Rechnungswesens,

Kurs 4 Betriebsvermögen, Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben sowie Einnahmenüberschussrechnung,

Kurs 5 Grundwissen zur Umsatzsteuer,

Kurs 6 Organisation der steuerrechtlichen Aufzeichnungen,

Kurs 7 Steuerrechtliche Aufzeichnungen,

- Aufzeichnung der Betriebseinnahmen,
- Aufzeichnung der Betriebsausgaben,
- Aufzeichnungen für die Einnahmenüberschussrechnung,
- Aufzeichnung bestimmter Betriebsausgaben
- Fahrtenbuch
- Aufzeichnung geringwertiger Wirtschaftsgüter
- Verzeichnisse zu den Wirtschaftsgütern des Anlage- und Umlaufvermögens
- Wareneingangs- und Warenausgangsbücher,
- Kunden- und Lieferantenbücher (Kontokorrentbuch),
- Kassenbuch,
- umsatzsteuerliche Aufzeichnungen usw.

Kurs 8 Abschreibungen bzw. Absetzungen für Abnutzung,

Kurs 9 Methoden der Gewinnermittlung sowie

Kurs 10 Grundlagen der Bewertung