

# Abschreibung und Abschreibungsrechnung

## 1. Problemstellung

Das Thema „Abschreibungen“, speziell bei Gütern des Anlagevermögens, hat in der Betriebswirtschaft von Unternehmen in mehrfacher Hinsicht eine fundamentale Bedeutung:

Erstens: Die Kenntnis der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen bildet im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten die Grundlage für die notwendige Bewertung der Güter des Anlagevermögens zu den *fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten*. Die Daten hierfür werden in der Praxis dem sog. *Anlagespiegel* entnommen.

Zweitens: Abschreibungen sind inhaltlich *Aufwendungen*, ihrem Wesen nach aber – wie Rückstellungen – „*Aufwendungen ohne Zahlungsmittelabfluss*“! Über die Bestimmung der Höhe vorzunehmender Abschreibungen kann somit Einfluss auf die *Höhe des versteuernden Gewinns* genommen werden. Aus diesem und anderen Gründen werden Abschreibungen als Instrument *aktiver Bilanzpolitik* genutzt.

Drittens: Abschreibungen sind ihrem Wesen nach *Fixkosten*, das heißt, diese Kosten fallen im Unternehmen auch dann an, wenn keine Beschäftigung vorliegt. Aufgrund des zahlenmäßigen Gewichts dieser Kosten haben Abschreibungen einen großen Einfluss auf das Ergebnis von Wirtschaftlichkeitsberechnungen von Investitionen.

Viertens: Werden Abschreibungsbeträge richtig in die Preise für die vom Unternehmen verkauften Produkte und Leistungen kalkuliert, fließen die entsprechenden Beträge als „Abschreibungsgegenwerte“ über die Umsatzerlöse zum Unternehmen „*cash*“ zurück. Diese Abschreibungsgegenwerte sind damit Bestandteil des sog. *Cashflows* als Ausdruck der Selbstfinanzierungskraft von Unternehmen (siehe Abschnitt 2.4 „Kreislaufmodell des Umsatzprozesses“ im „Modul 03 „Existenzgründung und Unternehmensrechtsformen“).

## 2. Begriff der Abschreibung

Unter *Abschreibung* ist sowohl das Mittel der Wertangleichung der im Wert gesunkenen Vermögensgegenstände als auch der Vorgang der zeitabhängigen Wertminderung bei abnutzbaren Gütern des Anlagevermögens zu verstehen. Der zur Abschreibung korrespondierende steuerrechtliche Begriff heißt *Absetzung für Abnutzung (AfA)*.

Zu unterscheiden sind *planmäßige* Abschreibungen bei *abnutzbaren* Gütern des Anlagevermögens und *außerplanmäßige* Abschreibungen bei *abnutzbaren* und bei *nicht abnutzbaren* Gütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens.

Die in der Buchführung (im Rahmen der Aufgaben der Erfolgsrechnung) vorgenommene Abschreibung zu Gütern des Anlage- und des Umlaufvermögens heißt *bilanzielle* Abschreibung.

Die in der Kosten- und Leistungsrechnung durchgeführte Abschreibungsrechnung heißt *kalkulatorische* Abschreibung.

Folgende Systematik in **Abb. 1** zeigt die Vielfalt der mit dem Thema „Abschreibungen“ verbundenen Sachverhalte:



**Abb. 1:** Abschreibungen (Übersicht)

Wir betrachten im Weiteren die *Aufwandsabschreibung*. Sie gilt als jene Abschreibung, die eine tatsächlich – planmäßig oder außerplanmäßig – eingetretene *Wertminderung* erfassen soll.

### 3. Planmäßige Abschreibung

Anlagegüter, die nur eine *zeitlich begrenzte* Nutzung erlauben, sind *planmäßig* abzuschreiben. Hierfür besteht ein handels- und steuerrechtliches *Abschreibungsgebot* (vgl. § 253 Abs. 3 HGB; § 6 Abs. 1 Ziff. 1 EStG).

"(3) <sup>1</sup>Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern.

<sup>2</sup>Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann.

<sup>3</sup>Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist.

<sup>4</sup>Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden." [§ 253 Abs. 3 HGB]

Die *Funktion* der planmäßigen Abschreibung wird in folgenden *Aspekten* gesehen:

- Wahrheitsgetreue Darstellung der *aktuellen Vermögenslage*, indem eingetretene Wertminderungen in verminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sichtbar gemacht werden.
- Sicherung einer *periodengerechten Aufwandserfassung* im Rahmen der Erfolgsrechnung.
- Sicherung der Finanzierung von *Ersatzinvestitionen* (über Abschreibungsgegenwerte aus Umsatzerlösen).

Grundlage für die Ermittlung der planmäßigen Abschreibung ist ein *Abschreibungsplan*.

Dieses Dokument muss für *jedes* planmäßig abzuschreibende Anlagegut enthalten:

- die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Ausgangsbetrag,
- die Nutzungsdauer (Abschreibungszeitraum),
- den Abschreibungsbeginn,
- den eventuell zu bestimmenden Restwert am Ende der Nutzungsdauer sowie
- die Abschreibungsmethode.

Durch den Abschreibungsplan wird gesichert, dass die *fortgeführten* Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der abzuschreibenden Güter in den Unterlagen zum jeweiligen Jahresabschluss stets die richtigen Anschlusswerte aufweisen.

In der Praxis stellt man keinen gesonderten Abschreibungsplan auf, da die *EDV-Buchführung* (Anlagenbuchführung) eine derartige Übersicht automatisch mit erstellt.

Als Abschreibungsverfahren können alle Vorgehensweisen der planmäßigen Abschreibung angewendet werden, die den *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung* entsprechen und somit sicherstellen, dass der Abschreibungsverlauf dem Nutzungsverlauf entspricht und nicht ergebnisabhängig gestaltet wird.

Praktisch angewendet werden folgende drei Verfahren, die der regelmäßigen, jährlichen Abschreibung zeitlich begrenzt nutzbarer Anlagegüter Rechnung tragen:

- die *lineare Abschreibung*,
- die *geometrisch degressive Abschreibung* und

➤ die *Leistungsabschreibung*.

Dabei ist – wie bereits bemerkt – zwischen der bilanziellen und der kalkulatorischen Abschreibung zu unterscheiden:

Ausgangspunkt und Grundlage für die in der *Buchführung* zu erfassenden *bilanziellen* Abschreibungen bilden die historischen *Anschaffungs-* bzw. die *Herstellungskosten* des betreffenden Gutes sowie eine *Nutzungsdauer*, die sich in der Regel nach den steuerrechtlichen Vorgaben in den sog. *AfA-Tabellen* richtet.

Das betriebswirtschaftliche Ziel der bilanziellen Abschreibung ist die Erhaltung des Anlagevermögens zum *Nominalwert*.

Die *kalkulatorische Abschreibung* als Instrument der *Kostenrechnung* orientiert sich dagegen an folgenden Zielen und Erfordernissen:

- Gestaltung der Abschreibungen der Anlagegüter nach dem *Beschäftigungsgrad* (in der Regel *lineare* Abschreibung),
- Sicherung einer tatsächlichen *Substanzerhaltung* des Anlagevermögens u. a.

Daraus folgt, dass die kalkulatorische Abschreibung *andere Ausgangspunkte* setzt:

Ausgangswert sind die sog. *Wiederbeschaffungskosten* (als Preis der Wiederbeschaffung eines gleichwertigen Anlagegutes am Ende der Nutzungsdauer).

Ferner wird von einer *betriebswirtschaftlich begründeten* Nutzungsdauer des Anlagegutes ausgegangen, die von den Werten in den AfA-Tabellen abweichen kann.

In der Praxis der Abschreibungsrechnung ist des Weiteren zwischen der Methode der *direkten* Abschreibung und der Methode der *indirekten* Abschreibung zu unterscheiden.

Bei der *direkten Abschreibung* wird der Abschreibungsbetrag direkt vom Wert des Anlagegutes abgesetzt.

Auf der Aktiv-Seite der Bilanz erscheint daher der derivative Wertansatz „fortgeführte Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten“.

Werden die Anlagegüter auf der Aktiv-Seite der Bilanz jedoch unverändert mit den originären Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ausgewiesen und die Wertberichtigung auf der Passiv-Seite der Bilanz dargestellt, spricht man von der Methode der *indirekten Abschreibung*.

Scheidet ein Anlagegut aus dem Unternehmen aus, werden auf der Aktiv-Seite der Bilanz die vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und auf der Passiv-Seite die bis dato angefallenen Wertberichtigungen ausgebucht.

Zur Beachtung: Bei Kapitalgesellschaften ist nur die direkte Abschreibung zulässig!

## ■ Grundgrößen der planmäßigen Abschreibung

Folgende Sachverhalte bilden die wesentlichen Grundgrößen der Abschreibungsrechnung:

### (1) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten [EUR] bzw. [EUR/ME] (Symbol $A_0$ )

Ausgangswert der planmäßigen Abschreibung sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des betreffenden Anlagegutes. Wie diese Kosten zu ermitteln sind, wurde in Abschnitt 2.1.4 dieses Buches gezeigt.

### (2) Nutzungsdauer [a] (Symbol $n$ )

Die Nutzungsdauer eines Anlagegutes umfasst den Zeitraum [Jahre], in dem das Anlagegut voraussichtlich genutzt wird (vgl. § 253 Abs. 3 HGB).

Im Einkommensteuergesetz wird dieser Zeitraum „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ genannt (vgl. § 7 Abs. 1 EStG).

### (3) Restwert [EUR] bzw. [EUR/ME] (Symbol $R_n$ )

Als *Restwert* bezeichnet man jenen Wert eines Anlagegutes, der nach kaufmännischer Einschätzung am Ende der Nutzungsdauer noch angesetzt werden kann.

Ein solcher Restwert mindert – wie wir bei den Abschreibungsrechnungen sehen werden – die Bemessungsgrundlage für den zu ermittelnden jährlichen Abschreibungsbetrag.

Die nachstehende **Tabelle 1** gibt in einer Übersicht an, welche weiteren Größen – außer den bereits genannten – in die Abschreibungsrechnung einbezogen werden.

**Tabelle 1:** Grundgrößen der Abschreibungsrechnung

Nr.	Grundgröße	Symbol	Maßeinheit
1	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	$A_0$	[EUR] bzw. [EUR/ME]
2	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	$n$	[a] mit $n > 1$
3	Abschreibungsbetrag im k-ten Jahr	$Q_k$	[EUR/a]
4	Buchwert bzw. Restwert am Ende des k-ten Abschreibungsjahres	$R_k$	[EUR] bzw. [EUR/ME]
5	Restwert am Ende der Nutzungsdauer	$R_n$	[EUR] bzw. [EUR/ME]
6	Abschreibungsprozentfuß	$p$	[%/a]
7	Abschreibungssatz	$i = p/100$	[ -/a]

## ■ Abschreibungsbeginn

Abschreibungsbeginn ist vom Grundsatz her der *Zeitpunkt der Anlieferung* des Gutes in der betreffenden bilanzierenden Einrichtung bzw. der Zeitpunkt der *Fertigstellung* bzw. *Inbetriebnahme* eines Anlagegutes im Geschäftsbetrieb des Unternehmens.

Im Zugangsjahr des Anlagegutes ist eine *zeitanteilige, monatsgenaue Abschreibung* vorzunehmen. Wird z. B. eine Maschine am 12. März des Geschäftsjahres Gj. 02 angeschafft, ist als Abschreibungszeitraum im Zugangsjahr die Zeitspanne März bis Dezember (= 10 Monate) anzusetzen.

Der monatsgenaue Abschreibungsbetrag kann bei linearer Abschreibung wie folgt ermittelt werden:

$$Q_{1M} = Q \cdot ((12 - (m - 1))/12). \quad (1)$$

Es bedeuten:

**Q<sub>1M</sub>**: Monatsgenauer Abschreibungsbetrag im Anschaffungsjahr [EUR/a]

**m**: Anschaffungsmonat (m = 1, 2, ..., 12)

**Q**: Jährlicher Abschreibungsbetrag [EUR/a].

Die steuerrechtlich möglichen Vereinfachungen (z. B. Halbjahres-AfA: Anschaffung im 1. Halbjahr = Ansatz des vollen Abschreibungsbetrages für das ganze Jahr) sind seit **2004** nicht mehr gültig.

### ■ Lineare Abschreibung

Diejenige Form der Abschreibung, bei der der jährliche Abschreibungsbetrag **Q<sub>k</sub>** *konstant* bleibt, heißt *lineare Abschreibung*.

Die lineare Abschreibung kann auf einen Restwert **R<sub>n</sub>** = 0,00 EUR oder **R<sub>n</sub>** > 0,00 EUR vorgenommen werden.

#### a) Ermittlung des Abschreibungsbetrages **Q<sub>k</sub>**

Wird ein Anlagegut planmäßig auf einen Restwert **R<sub>n</sub>** = 0,00 EUR abgeschrieben, ermittelt sich der jährliche Abschreibungsbetrag nach folgender Beziehung:

$$Q_k = \frac{A_0 \text{ [EUR]}}{n \text{ [a]}} \quad \text{[EUR/a] = const.} \quad (2)$$

Ist der Restwert **R<sub>n</sub>** > 0,00 EUR gilt:

$$Q_k = \frac{A_0 \text{ [EUR]} - R_n \text{ [EUR]}}{n \text{ [a]}} \quad \text{[EUR/a] = const.} \quad (3)$$

#### b) Abschreibungsprozentfuß **p**

Der *Abschreibungsprozentfuß* **p** kennzeichnet das prozentuale Verhältnis des Abschreibungsbetrages **Q** zum Wert **A<sub>0</sub>**:

- bei Restwert **R<sub>n</sub>** = 0,00

$$p = \frac{Q \text{ [EUR/a]}}{A_0 \text{ [EUR]}} * 100 \text{ [%/a]} = \frac{100}{n} \text{ [%/a]} \quad (4)$$

➤ bei Restwert  $R_n > 0,00$

$$p = \frac{100}{n} - \frac{R_n * 100}{A_0 * n} \text{ [%/a]} \quad (5)$$

Bei einer linearen Abschreibung hängt der Abschreibungsprozentfuß  $p$  – im Falle der Abschreibung auf den Restwert  $R_n = 0,00$  EUR – nur von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer  $n$ , und nicht noch zusätzlich von der absoluten Höhe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ab.

Falls auf einen Restwert  $R_n > 0,00$  EUR abgeschrieben wird, gehen allerdings die Werte  $A_0$  und  $R_n$  in die Ermittlung von  $p$  ein.

### c) Buchwert $R_k$

Der *Restwert* bzw. *Buchwert* nach  $k$  Jahren linearer Abschreibung kann (bei  $R_n > 0$ ) wie folgt ermittelt werden:

$$R_k = A_0 - \left( \frac{A_0 - R_n}{n} \right) * k \text{ [EUR]} \quad (6)$$

**Hinweis:** Überprüfen Sie die Richtigkeit dieser Formel für den Fall, dass  $k = n$  ist, also das Ende der Nutzungsdauer erreicht wurde.

### ■ Geometrisch degressive Abschreibung

Diejenige Form der Abschreibung, bei der der jährliche Abschreibungsprozentfuß  $p$  – bezogen auf den jeweiligen Buchwert  $R_k$  – *konstant* bleibt, heißt *geometrisch degressive Abschreibung*.

Die geometrisch degressive Abschreibung basiert auf der Überlegung, dass die zur Anschaffung bzw. Herstellung eines Anlagegutes verausgabten Mittel möglichst schnell wieder über Abschreibungen erwirtschaftet werden sollen.

Die Abschreibungsbeträge müssen demnach in den ersten Jahren hoch sein, um danach langsam zu sinken, so dass in den letzten Nutzungsjahren kaum noch merkliche Wertminderungen ausgewiesen werden können.

Dieses Vorgehen entspricht dem Ansatz der *kaufmännischen Vorsicht* und trägt vor allem der Tatsache Rechnung, dass – speziell bei technischen Anlagen und Maschinen – gerade in den ersten Nutzungsjahren die Gefahr der Entwertung des Wirtschaftsgutes durch den technischen Fortschritt besonders groß ist.

Bei der Anwendung der geometrisch degressiven Abschreibung stützt man sich auf folgende *Berechnungsformeln*:

a) Buchwert  $R_k$

Bei der geometrisch degressiven Abschreibung ist der Buchwert  $R_k$  nach folgender Formel zu ermitteln:

$$R_k = A_0 * (1 - i)^k \quad [\text{EUR}] \quad (7)$$

Die Buchwerte  $R_k$  bilden – finanzmathematisch betrachtet – eine *fallende geometrische Folge* mit dem Quotienten  $(1 - i)$ , wobei  $i$  mit  $i = p/100$  in diesem Falle der *Abschreibungssatz* ist.

b) Abschreibungsbetrag  $Q_k$

Gemäß der Definition der geometrisch degressiven Abschreibung ist der Buchwert zu Beginn des  $k$ -ten Jahres (= der Restwert  $R_{k-1}$ ) mit dem Abschreibungssatz  $i = p/100$  zu multiplizieren, um den Abschreibungsbetrag  $Q_k$  zu erhalten:

$$Q_k = R_{k-1} * i = A_0 * (1 - i)^{k-1} * i \quad [\text{EUR/a}] \quad (8)$$

Diese Abschreibungsbeträge bilden eine *fallende geometrische Folge*, daher die Bezeichnung *geometrisch degressive Abschreibung*.

c) Abschreibungssatz  $i$  und Abschreibungsprozentfuß  $p$

Der *Abschreibungssatz*  $i$  wird bei der geometrisch degressiven Abschreibung nach folgender Beziehung ermittelt:

$$i = 1 - \sqrt[n]{\frac{R_n}{A_0}} \quad (9)$$

wir für den *Abschreibungsprozentfuß*  $p$  die folgende Beziehung:

$$p = 100 * \left( 1 - \sqrt[n]{\frac{R_n}{A_0}} \right) \quad (10)$$

Je höher der Restwert  $R_n$  um so niedriger der Abschreibungsprozentfuß  $p$ , was auch umgekehrt gilt.

#### d) Steuerliche Aspekte

Nach § 7 Abs. 2 EStG ist für *bewegliche Güter* des Anlagevermögens ab dem 01.01.2011 neben der linearen Abschreibung nur die sog. Leistungsabschreibung (siehe später) zulässig.

Die geometrisch-degressive Abschreibung kann nur bei Anlagegütern angewendet werden, die vor dem 01.01.2011 angeschafft wurden.

Da immaterielle Anlagegüter nicht zu beweglichen Wirtschaftsgütern gehören, können diese auch *nicht* geometrisch degressiv abgeschrieben werden.

Voraussetzung für die Anwendung der geometrisch degressiven Abschreibung in der *Steuerbilanz* ist, dass die betreffenden Anlagegüter auch in der *Handelsbilanz* nach diesem Verfahren abgeschrieben werden (*Grundsatz der Maßgeblichkeit*).

**Tabelle 2:** Steuerrechtliche Regelungen

Nr.	Anschaffungszeitpunkt des Wirtschaftsguts	Die geometrisch-degressive Abschreibung darf höchstens betragen ...
1	vor dem 01.01.2001	... das Dreifache des Prozentsatzes der linearen Abschreibung und höchstens 30 % der linearen AfA, auch für den Zeitraum über den 01.01.2001 hinaus.
2	nach dem 31.12.2000 bis vor dem 01.01.2006	... das Doppelte des Prozentsatzes der linearen AfA und höchstens 20 % des linearen Abschreibungsbetrages.
3	nach dem 31.12.2005 und vor dem 01.01.2008	... das Dreifache des Prozentsatzes der linearen Abschreibung und höchstens 30 % der linearen AfA
4	Nach dem 31.12.2008 und vor dem 01.01.2011	... das Dreifache des Prozentsatzes der linearen Abschreibung und höchstens 25 % der linearen AfA

Ein Übergang von der linearen Abschreibung zur geometrisch degressiven Abschreibung ist dagegen nicht zulässig (vgl. § 7 Abs. 3 EStG).

Werden bewegliche Güter des Anlagevermögens geometrisch degressiv abgeschrieben, dann sind steuerrechtlich Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen nicht zulässig.

#### ■ Leistungsabschreibung

Diejenige Form der Abschreibung, die von der Schätzung der voraussichtlichen *Leistungsinanspruchnahme* des Anlagegutes ausgeht und die die Wertminderung des Anlagegutes auf Leistungseinheiten bezieht, heißt *Abschreibung nach Leistungseinheiten* (kurz *Leistungsabschreibung*).

Unternehmen können die Abschreibung von *beweglichen Gütern des Anlagevermögens* statt nach der linearen Abschreibung auch nach Maßgabe der Leistungsanspruchnahme vornehmen.

Voraussetzung hierfür ist, dass

- diese Vorgehensweise *wirtschaftlich begründbar* ist,
- der auf die einzelnen Wirtschaftsjahre entfallende Umfang der Leistungsanspruchnahme *nachgewiesen* werden kann und
- in der *Steuerbilanz* angesetzte Leistungsabschreibung auch gleich lautend in der *Handelsbilanz* vorgenommen wird (vgl. § 7 Abs. 1, Satz 6 EStG).

Diese Voraussetzungen sind in der Regel dann erfüllt, wenn die Leistungsanspruchnahme des Wirtschaftsgutes von Jahr zu Jahr schwankt und sich daher der Verschleiß (mit Konsequenz der Wertminderung) gleichfalls von Jahr zu Jahr unterscheidet.

In der Praxis wird der Abschreibungsbetrag nach Leistungseinheiten in der Regel wie folgt ermittelt:

$$Q_k = \frac{\text{Anschaffungskosten } A_0 \text{ [EUR]}}{\text{Leistung [Leistungseinheiten]}} \quad [\text{EUR/Leistungseinheit}] \quad (11)$$

Der *Vorteil* der Leistungsabschreibung besteht darin, dass der *tatsächliche physische Verschleiß* des betreffenden Anlagegutes realistisch erfasst und betriebswirtschaftlich richtig eingeordnet werden kann.

Dem steht als *Nachteil* gegenüber, dass die wirtschaftliche Abnutzung, zum Beispiel durch den technischen Fortschritt, nicht berücksichtigt wird.

Ein Übergang von der *Leistungsabschreibung* zur *linearen* Abschreibung ist *zulässig*. Ein Übergang von der Leistungsabschreibung zur *geometrisch degressiven* Abschreibung ist dagegen *unzulässig*.

Ein Übergang von der *linearen* bzw. der *geometrisch degressiven* Abschreibung zur Leistungsabschreibung ist zulässig, wenn dieser Übergang wirtschaftlich begründbar ist.

### ■ Abschreibungen bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG)

Nach § 6 Abs. 2 und 2a EStG sind folgende Regelungen maßgebend:

#### a) Wirtschaftsgüter mit AHK kleiner 250,00 EUR

Wenn ein angeschafftes bzw. selbst erstelltes Wirtschaftsgut, das die Merkmale "abnutzbar", "beweglich" und "selbständig nutzbar" erfüllt, in seinen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (AHK) nach dem Vorsteuerabzug den Betrag von **250,00 EUR** (vor 2018 galt 150,00 EUR) nicht übersteigt, kann es - buchungsseitig - sofort auf belie-

biges, sachlich zutreffendes Aufwandskonto als "**Betriebsverbrauch**" verbucht werden.

Ein Aktivierung derartiger Wirtschaftsgüter ist somit nicht zulässig. Es besteht auch - aus Sicht der Buchführung - keine Aufzeichnungspflicht (im Inventar).

#### **b) Wirtschaftsgüter mit AHK > 250 EUR und AHK < 800 EUR - Alternative 1**

Wenn ein angeschafftes bzw. selbst erstelltes Wirtschaftsgut, das die Merkmale "abnutzbar", "beweglich" und "selbständig nutzbar" erfüllt, in seinen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (AHK) nach dem Vorsteuerabzug in den Grenzen von > 250 EUR, aber < 800 EUR liegt, kann es im Jahr der Anschaffung **sofort abgeschrieben** werden.

Es besteht die Pflicht der Aufzeichnung sowie die Pflicht zum Ausweis im Anlageverzeichnis.

Die GWG können aber auch aktiviert und zeitanteilig (über die jeweilige Nutzungsdauer) abgeschrieben werden.

#### **c) Wirtschaftsgüter mit AHK > 250 EUR und AHK ≤ 1.000 EUR – Alternative 2**

Für alle in einem Geschäftsjahr angeschafften bzw. selbst erstellten Wirtschaftsgüter, die die Merkmale "abnutzbar", "beweglich" und "selbständig nutzbar" erfüllen und deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nach Vorsteuerabzug im oben genannten Bereich liegen, ist ein Sammelposten (Pool, Sammelkonto) zu bilden.

Dieser Sammelposten ist zu aktivieren und beginnend mit dem Jahr der Anschaffung/Herstellung jährlich um **20 %**, also innerhalb von 5 Jahren linear abzuschreiben.

Dabei ist es unerheblich, in welchem Monat des Geschäftsjahres das Wirtschaftsgut angeschafft/hergestellt wurde und es es ferner unerheblich, ob das Wirtschaftsgut auch fünf Jahre im Pool verbleibt oder vorher ausscheidet!

#### **Hinweise:**

1. Das Wahlrecht nach Alternative 1 oder nach Alternative 2 ist für alle GWG-Zugänge innerhalb eines Geschäftsjahres einheitlich auszuüben!

2. Immaterielle Güter gehören grundsätzlich nicht zu den beweglichen Wirtschaftsgütern! Die Ausnahme hiervon bilden Software-Produkte, deren Anschaffungskosten die Grenze von 800,00 EUR *nicht* übersteigen. Diese Produkte zählen als Trivialprogramme zu den beweglichen Gütern des Anlagevermögens.

## **4. Außerplanmäßige Abschreibungen, Zuschreibungen**

Aufgabe und Anliegen der außerplanmäßigen Abschreibung ist es, außergewöhnliche, bereits eingetretene oder voraussichtliche Wertminderungen bei

- abnutzbaren und/oder
- nicht abnutzbaren

Gütern des Anlagevermögens betriebswirtschaftlich wirksam werden zu lassen, indem diesen Gütern am Bilanzstichtag ein niedrigerer Wert beigelegt wird.

„<sup>3</sup>Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens bei voraussichtlich dauernder Wertminderung außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist.

<sup>4</sup>Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden.“ [§ 253 Abs. 3 HGB]

Als ein solcher niedrigerer Wert ist eine Größe zu bestimmen, die dem *Niederstwertprinzip* folgend einen sinnvollen Wertansatz für das betreffende Anlagegut liefert.

Anhaltspunkte für eine solche Bestimmung sind Vergleichswerte wie der beizulegende Zeitwert, Wiederbeschaffungskosten zum Bilanzstichtag, Einzelveräußerungswerte und dgl.

Liegen diese Vergleichswerte unter den zum Bilanzstichtag bislang gültigen fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten, dann besteht bei Vermögenswerten des **Umlaufvermögens** eine Abschreibungspflicht (im Sinne des *strengen Niederstwertprinzips*), während bei Vermögenswerten des **Anlagevermögens** eine solche Pflicht nur dann besteht, wenn es sich voraussichtlich um eine dauerhafte Wertminderung handelt (*gemildertes Niederstwertprinzip*).

Nach durchgeführter außerplanmäßiger Abschreibung ist bei abnutzbaren Gütern des Anlagevermögens wieder planmäßig, mit regelmäßigen Beträgen abzuschreiben. Ausgangswert ist dann jedoch der Buchwert (= fortgeführte AHK) und nicht der Anschaffungswert!

Wichtig:

*„Ein niedrigerer Wertansatz nach Absatz 3 Satz 3 oder 4 ... darf nicht beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen.“* [§ 253 Abs. 5 HGB]

Die in § 253 Abs. 5 HGB bestimmte Vorgabe wird auch als **Wertaufholungsgebot** (mittels **Zuschreibungen**) genannt. Dieses Gebot gilt grundsätzlich für alle Kapitalgesellschaften (und ihnen gleichgestellten Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264 a HGB) und seit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (im Jahre 2009) nunmehr auch für Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften!

Steuerlich ergeben sich aus dieser Regelung jedoch keine Konsequenzen, da hier schon nimmer für alle buchführungspflichtigen Unternehmen das Wertaufholungsgebot gilt.

## 5. Steuerrechtliche Anparabschreibungen [neu: Investitionsabzugsbetrag]

Besondere Bedeutung haben auch die Bestimmungen in **§ 7g EStG** "Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe":

*“(1) Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens bis zu 40 Prozent*

der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbetrag)."

Und weiter:

*"(5) Bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können unter den Voraussetzungen des Absatzes 6 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden vier Jahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Anspruch genommen werden."*

An die Möglichkeit des Investitionsabzugsbetrags sind folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Bei bilanzierenden Betrieben darf das Betriebsvermögen (als Saldo zwischen Vermögen und Schulden) nicht höher sein als 235.000,00 EUR.
- Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn nach der Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln, darf der Gewinn nicht höher sein als 100.000,00 EUR.
- Das begünstigte Wirtschaftsgut muss voraussichtlich innerhalb der nächsten drei Jahre angeschafft werden (bisher zwei Jahre). Ein Abzug im Wirtschaftsjahr der Investition ist künftig nicht möglich.
- Das Wirtschaftsgut muss mindestens bis zum Ende des folgenden Jahres, das auf die Investition folgt, zu mindestens 90 %, in einer inländischen Betriebsstätte betrieblich genutzt werden.
- Das Wirtschaftsgut ist in der Steuererklärung in seiner Funktion zu benennen und mit seinen voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzugeben.
- Begünstigt werden künftig nicht nur neue, sondern auch gebrauchte Wirtschaftsgüter.

Der Höchstbetrag der Summe der in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge wird auf 200.000,00 EUR je Betrieb begrenzt.

## 6. Abschreibungen nach IFRS/IAS

Die Vorgehensweise bei der Ermittlung und Verrechnung von Abschreibungen (*depreciation and amortization expense*) für Güter des Sachanlagevermögens und der immateriellen Vermögenswerte wird in **IAS 16.41** ff. geregelt:

*„Das Abschreibungsvolumen einer Sachanlage ist auf systematischer Grundlage über deren Nutzungsdauer zu verteilen. Die Abschreibungsmethode hat dem Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen. Die Abschreibungen für jede Periode sind als Aufwand zu erfassen, soweit sie nicht in die Buchwerte anderer Vermögenswerte einzurechnen sind.“ (IAS 16.41)*

Als Abschreibungsverfahren kann sowohl die lineare als auch die geometrisch degressive Abschreibung, im Einzelfall auch die Leistungsabschreibung zur Anwendung kommen.

**Wichtig:**

Nach den Vorgaben in IAS 16.41 ff. soll die gewählte Abschreibungsmethode den wirtschaftlichen Verbrauch reflektieren soll, ist die Einbeziehung steuerlicher Sonderabschreibungen und degressiver Gebäudeabschreibungen in IFRS/IAS-Bilanzen nicht zulässig.

Dies ist beim Übergang von der Bilanzierung nach HGB zur Bilanzierung nach IFRS/IAS zu beachten.

*Ende*