

Buchführung – nicht nur eine Aufgabe des Steuerberaters

Anlagegüter – investieren und abschreiben

Für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können Abschreibungen (oder wie es auch heißt: Absetzungen für Abnutzung) als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Die Verwaltung von Anlagegütern und die Ermittlung der Wertminderung ist ein eigenständiger Teil der Buchführung – die Anlagenbuchhaltung.

Anlagegüter

Wer einen Handwerksbetrieb oder ein Planungsbüro gründet, muss zu nächst einmal investieren, um überhaupt arbeiten zu können. Es wird ein Grundstock an Ausrüstungen gebraucht (Werkzeuge, Messmittel, Einrichtungen für Werkstatt und Büro). Später sind es die Veränderungen des Marktes, der technische Fortschritt und der Verschleiß der o. g. Wirtschaftsgüter die Investitionen erfordern, um auf Dauer erfolgreich am Markt bestehen zu können. Diese Güter, die über einen längeren Zeitraum im Unternehmen genutzt werden, bezeichnet man als Anlagegüter. Sie gehören in ihrer Gesamtheit zum Anlagevermögen.

Zweckbestimmung entscheidet.

Was ein Anlagegut ist, entscheidet sich nicht am Wirtschaftsgut als solchem sondern an dessen Zweckbestimmung (§ 247 Abs. 2 HGB). Anlagegüter sind dazu bestimmt, im Betrieb „gebraucht“ zu werden. Sie dienen dem Betrieb auf Dauer. Der Wert dieser Güter geht indirekt über einen längeren Zeitraum in die Lieferungen und Leistungen ein. Im Unterschied dazu werden andere Güter „verbraucht“. Sie gehen direkt in eine Lieferung bzw. Dienstleistung ein. Güter gehören nicht zu den Anlagegütern, wenn sie nur kurzfristig zum Betriebsvermögen gehören und mit der Absicht beschafft werden, wieder veräußert zu werden. Man zählt diese Güter zum Umlaufvermögen (Bild 1).

Beispiel. Ein Personalcomputer ist für ein Planungsbüro ein Anlagegut. Er wird über mehrere Jahre genutzt, um Ausschreibungen zu erstellen und Schaltpläne zu zeichnen. Für einen Handwerksbetrieb, der sich auf den Vertrieb und die Installation informationstechnischer Systeme

spezialisiert hat, sind Personalcomputer ein Teil des Umlaufvermögens. Aber der im Büro dieses Handwerksbetriebes zum Schreiben von Angeboten und Rechnungen genutzte PC bildet hiervon eine Ausnahme. Dieser PC ist wegen seiner Zweckbestimmung ein Anlagegut.

Abnutzbare Anlagegüter und Abschreibungen

Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens unterliegen durch ihren Gebrauch einem Werteverzehr. Diese Wertminderung wird durch die Abschreibungen (§ 253 Abs. 1 HGB) bzw. Absetzung für Abnutzung, kurz AfA (§ 7 EStG) genannt, bei der Buchführung berücksichtigt. Beide Begriffe bezeichnen inhaltlich den gleichen Sachverhalt. Der Begriff Abschreibung hat sich umgangssprachlich stärker durchgesetzt. Im Zusammenhang mit der Erörterung steuerlicher Sachverhalte sollte aber der Begriff „Absetzung für Abnutzung“ bevorzugt werden.

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer

Um die auf eine Abrechnungsperiode entfallende Wertminderung ermitteln zu können, bedarf es zunächst einer Annahme bezüglich der voraussichtlichen Nutzungsdauer. Bei der Bestimmung dieser Größe sind die vom Bundesfinanzministerium herausgegeben AfA-Tabellen¹⁾ zu beachten. Dabei wird unterschieden zwischen den

- AfA-Tabellen für allgemein verwendbare Anlagegüter (AV-Tabellen) und den
- AfA-Tabellen für bestimmte Wirtschaftszweige (Branchentabellen).

Für Wirtschaftsgüter, die in beiden Tabellen enthalten sind, ist der in der Branchentabelle festgelegte Wert der Nutzungsdauer maßgeblich. Die in diesen Tabellen angegebenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauern (Tafel 1) basieren auf Erfahrungswerten. Sie werden von Betriebsprüfern bei der Beurteilung der Angemessenheit der steuerlichen Absetzungen für Abnutzung herangezogen. Es wird aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass auch eine kürzere (oder längere) Nutzungsdauer der AfA-Ermittlung zugrunde gelegt werden darf. Allerdings sollte man dies „glaubhaft machen“ können. Die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer bedarf einer ordentlichen Begründung mit überzeugenden und nachprüfaren Argumenten.

Beispiel. In den letzten Jahren wurde die Nutzungsdauer für PKW von vier auf sechs Jahre erhöht. In der Mehrzahl der Fälle ist dieser Ansatz sicher richtig. Wenn aber ein Fahrzeug für den Außendienst genutzt wird und Fahrleistungen von 75 000 km und mehr pro Jahr zu erwarten sind, ist die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer durchaus berechtigt.

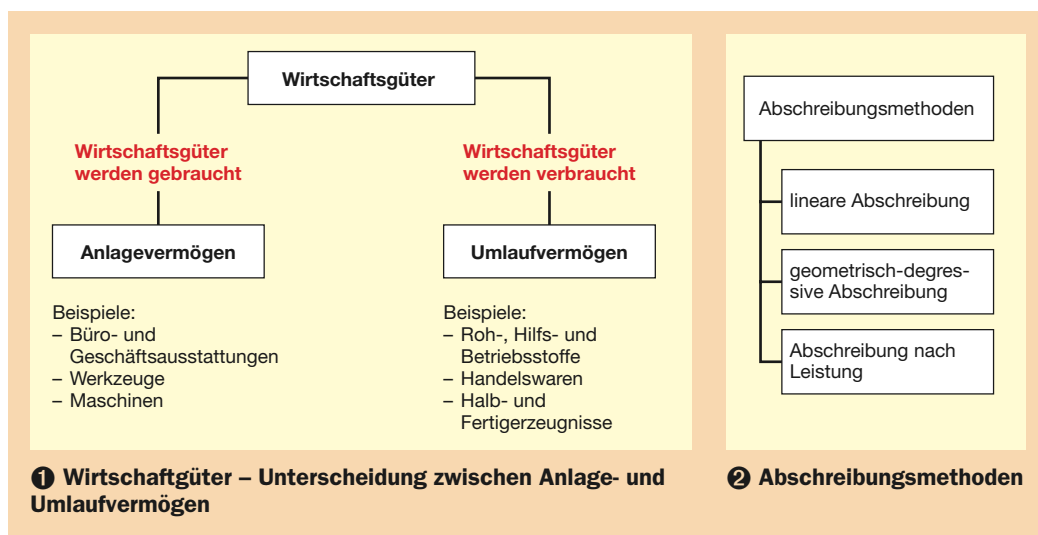
Planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung

Können Anlagegüter entsprechend der einmal festgelegten Nutzungsdauer abgeschrieben werden, spricht man von planmäßiger Abschreibung. Kommt es durch unvorhersehbare Ereignisse zu einer außergewöhnlichen Wertminderung eines Anlagegutes, muss ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden. Das EStG erlaubt „Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung“ nur in bestimmten Fällen. Außerplanmäßige Abschreibungen sind immer wieder Gegenstand von Streitfällen und sollten daher nach Möglichkeit vermieden werden.

Abschreibungsmethoden

Der Werteverzehr eines Anlagegutes kann über die einzelnen Abrechnungsperioden der Nutzungsdauer recht unterschiedlich sein. Es gibt Anlagegüter, die einen über der Nutzungszeit in etwa gleichbleibenden Wertverlust aufweisen (z. B. Büromöbel und Ladeneinrichtungen). Daneben gibt es Anlagegüter, die unmittelbar nach dem Erwerb und deren Ingebrauchnahme einen sehr ausgeprägten Wertverlust aufweisen (z. B. PKW). Diese aus technischen und wirtschaftlichen Ursachen resultierenden Unterschiede können durch die Wahl einer geeigneten Abschreibungsmethode berücksichtigt werden. Nach § 7 EStG sind daher verschiedene Abschreibungsmethoden zulässig (Bild 2).

¹⁾ AfA-Tabellen können von der Webseite des Bundesfinanzministerium (www.bundesfinanzministerium.de) als Word-Dateien heruntergeladen werden.



Tafel 1 Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ausgewählter, allgemein verwendbarer Anlagegüter

Bezeichnung	Nutzungsdauer
Photovoltaikanlagen	20
Windkraftanlagen	16
Solaranlagen	10
Büromöbel	13
Bauwagen	12
Container	10
Vervielfältigungsgeräte	7
PKW	6
PC und Peripherie	3

Lineare Abschreibung

Die lineare Abschreibung (auch gleichbleibende, konstante oder proportionale Abschreibung genannt) ist durch gleiche Abschreibungsbeträge pro Periode gekennzeichnet. Der für das Anlagegut noch zu Buche stehende Wert (Buchwert) wird jährlich um den gleichen Betrag vermindert.

Die Abschreibungsbeträge pro Jahr ergeben sich aus den Anschaffungskosten dividiert durch die Nutzungsdauer.

Die lineare Abschreibung erfreut sich nicht zuletzt wegen der einfachen Ermittlung der Abschreibungsbeträge recht großer Beliebtheit und ist daher die mit Abstand am häufigsten genutzte Methode. Diese Methode der Abschreibung ist aus steuerlicher Sicht bei allen beweglichen und unbeweglichen Anlagegütern zulässig und wird im EStG „Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen“ genannt.

Abschreibung nach Leistung

Für bewegliche Wirtschaftsgüter, deren Inanspruchnahme in den einzelnen Nutzungsjahren erheblichen Schwankungen unterworfen ist, kann die Abschreibung auf der Basis von nachgewiesenen Leistungseinheiten (Maschinenstunden, gefahrene Kilometer) erfolgen. Die Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer wird durch eine Schätzung der voraussichtlichen Gesamtleistungseinheiten ersetzt.

Der Abschreibungsbetrag pro Leistungseinheit ergibt sich aus den Anschaffungskosten dividiert durch die Gesamtleistungseinheiten.

Die Anwendung dieser im EStG als „Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung“ genannten Abschreibungsmethode ist nur für bewegliche Wirtschaftsgüter zulässig. Sie ist an den Nachweis der Leistungseinheiten gebunden.

Beispiel. Die voraussichtliche jährliche Laufleistung eines für den Kundendienst angeschafften Servicefahrzeuges kann nur grob ge-

Tafel 2 Geometrisch-degressive Abschreibung und Wechsel der Abschreibungsmethode

Jahr	Buchwert am Jahresanfang	Degressive Abschreibung	Lineare Abschreibung bez. auf Buchwert
1	10.000	2000,-	1000,-
2	8.000	1600,-	888,89
3	6.400	1280,-	800,-
4	5.120	1024,-	731,43
5	4.096	819,20	682,67
6	3.276,80	655,36	655,36
7	2.621,44	524,29	655,36
8	2.097,15	419,43	699,05
9	1.677,72	335,54	838,86
10	1.342,18	1342,18	1342,18

schätzt werden. Aus den Erfahrungen der letzten Jahre sind erhebliche Schwankungen erkennbar. In diesem Fall wäre die Abschreibung nach Leistung möglich und sinnvoll.

Geometrisch-degressive Abschreibung

Für bewegliche Wirtschaftsgüter, die insbesondere in den ersten Nutzungsjahren einem erhöhten Werteverzehr (z. B. durch die technische Entwicklung, Marktpreise usw.) unterliegen, kann nach dem EStG die „Abnutzung nach fallenden Jahresbeträgen nach einem unveränderlichen Hundertsatz vom jeweiligen Buchwert“ (Restwert) vorgenommen werden. Dabei ist der Hundertsatz nicht beliebig frei wählbar. Er darf maximal „das Doppelte des bei Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Hundertsatzes betragen und 20 von Hundert nicht übersteigen.“

Der Abschreibungsbetrag pro Jahr ergibt sich in diesem Fall aus dem Buchwert multipliziert mit dem Faktor 100, dividiert durch den Hundertsatz.

Die Anwendung dieser Methode ergibt in den ersten Nutzungsjahren einen – im Vergleich zur linearen Abschreibung – höheren jährlichen Abschreibungsbetrag. In den späteren Nutzungsjahren kommt es zu einem niedrigeren jährlichen Abschreibungsbetrag.

Wechsel der Abschreibungsmethode

Die Anwendung der geometrisch-degressiven Abschreibung führt dazu, dass der Restwert eines Anlagegutes nie null wird. Ab einem bestimmten Zeitpunkt wird der jährliche Abschreibungsbetrag kleiner als bei linearer Abschreibung. Aus diesem Grund ist es sinnvoll (und steuerrechtlich auch zulässig) von der geometrisch-degressiven Abschreibung zur linearen Abschreibung zu wechseln. Für den Zeitpunkt eines Wechsels gibt es keine ver-

bindlichen Festlegungen. In [1, S. 136] wird empfohlen, den Übergang von der degressiven zur linearen Abschreibung in dem Jahr vorzunehmen, „in dem der lineare AfA-Betrag, bezogen auf die Restjahre und den aktuellen Buchwert, größer ist als der degressive AfA-Betrag.“ Diese Vorgehensweise sichert eine zügige Abschreibung. Gleichzeitig wird damit vermieden, dass zum Ende der Nutzungsdauer wieder größere Abschreibungsbeträge entstehen. Aus dieser Sicht ist auch ein früherer Zeitpunkt für den Wechsel der Abschreibungsmethode zweckmäßig.

Beispiel. Tafel 2 enthält die Abschreibungsbeträge für ein Anlagegut mit Anschaffungskosten von 10 000,- Euro und einer Nutzungsdauer von 10 Jahren. Der Ermittlung der geometrisch-degressiven Abschreibungsbeträge wurde ein Hundertsatz von 20 % zugrunde gelegt. Gleichzeitig ist in Tafel 2 der sich jeweils beim Übergang zur linearen Abschreibung ergebende Betrag angegeben. In diesem Fall ist also der Übergang zur linearen Abschreibung spätestens nach fünf Nutzungsjahren sinnvoll. Würde man dieses Wirtschaftsgut generell linear abschreiben, ergäben sich pro Jahr gleiche Beträge in Höhe von jeweils 1 000,- Euro.

Vereinfachungsregel nicht mehr gültig

Alle nach dem 01.01.04 angeschafften Anlagegüter sind im Anschaffungsjahr entsprechend des tatsächlich genutzten Zeitraumes (monatsgenau) abzuschreiben. Für ein im April angeschafftes Anlagegut dürfen maximal 9/12 des Jahresabschreibungsbetrages geltend gemacht werden, wenn das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr identisch ist. Die bis dato geltende Regel gilt nicht mehr. Sie besagte, dass für im 1. Halbjahr angeschaffte Anlagegüter der volle Abschreibungsbetrag (für ein Jahr) und für im 2. Halbjahr angeschaffte Anlage-

güter der halbe Abschreibungsbetrag als Betriebsausgabe geltend gemacht werden durfte.

Geringwertige Wirtschaftsgüter

Um die Verwaltung beweglicher, abnutzbarer Wirtschaftsgüter mit einem vergleichsweise geringen Wert zu vereinfachen, hat der Gesetzgeber eine Wertgrenze für selbstständig nutzbare Anlagegüter festgelegt. Diese Wertgrenze beträgt derzeit 410,- Euro. Selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, deren Anschaffungskosten den o. g. Betrag nicht überschreiten, dürfen im Anschaffungsjahr komplett abgeschrieben werden. Dies gilt aber eben nur für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) die einer „selbständigen Nutzung fähig“ sind.

Beispiel. Der normale PC-Drucker kann nur in Verbindung mit einem Rechner genutzt werden, ist also nicht zu einer selbständigen Nutzung fähig. Ein solches Gerät ist daher dem entsprechenden Anlagegut zuzuschreiben und mit diesem abzuschreiben. Anders ist die Situation bei Kombigeräten bestehend aus Scanner und Drucker, die auch ohne Anschluss an einen Rechner – selbständig – als Kopierer oder Faxgerät genutzt werden können.

Brutto- oder Nettobetrag

Der Abschreibung wird grundsätzlich der Nettobetrag zugrunde gelegt. Dies gilt auch für die Wertgrenze bei geringwertigen Wirtschaftsgütern. Die innere Logik dieser Vorgehensweise ergibt sich aus der Tatsache, dass die gezahlte Vorsteuer sofort in vollem Umfang im Abrechnungszeitraum der Anschaffung geltend gemacht werden kann. Eine Ausnahme bilden hierbei lediglich Firmen, die von der Sonderregelung für Kleinunternehmen (Umsatzsteuerfreibetrag oder Vorsteuerpauschale) Gebrauch machen.

Schlussbemerkungen

Eigentlich ist die „Anlagenbuchhaltung“ in einem kleineren Unternehmen mit einer überschaubaren Anzahl von Anlagegütern eine recht simple Angelegenheit, vor allem dann, wenn linear abgeschrieben wird.

Literatur

- [1] Frey, F.; Freiburg, H.: Handwerkliches Rechnungswesen. 7. Auflage. Friedrich Kiehl Verlag Ludwigshafen 1990. H. Möbus