

2. Abnutzbares Anlagevermögen

2.1 Vorbemerkung

Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb auf Dauer dienen sollen und die eine zeitlich beschränkte Nutzungsdauer haben werden rechnen zum abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR, R 7.1 EStR).

Beispiele:

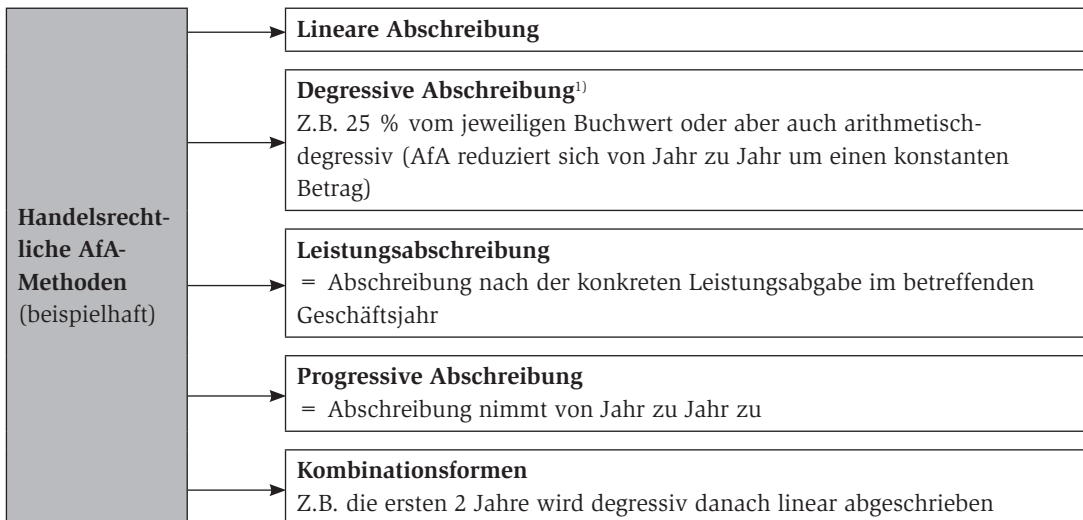
Gebäude, Außenanlagen, Maschinen, Geschäftsausstattung, zeitlich begrenzte Nutzungsrechte.

2.2 Behandlung in der Handelsbilanz

2.2.1 Planmäßige Abschreibung

Die Anschaffungs-/Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern sind planmäßig auf deren voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen (§ 253 Abs. 3 S. 1–2 HGB).

Das HGB schreibt keine bestimmte AfA-Methode vor. Erlaubt sind sämtliche Methoden solange sie nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung widersprechen:



1) IDW RH HFA 1.015.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) kommt in seinem am 28.5.2009 verabschiedeten Rechnungslegungshinweis (RH) zum Ergebnis, dass eine degressive Abschreibung in der Handelsbilanz immer dann möglich ist, wenn durch sie der Wertverzehr eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens sachgerecht abgebildet wird.

Bei einer degressiven Abschreibung ist man handelsrechtlich nicht an die früher für die Steuerbilanz maßgeblichen Höchstsatz (degressiver AfA-Satz = 2,5 × linearer AfA-Satz höchstens aber 25 %) gebunden. In der Praxis können höhere oder niedrigere Abschreibungsprozentsätze gewählt werden. Für Klausurzwecke sollte jedoch der steuerliche Höchstsatz von 25 % nicht überschritten werden.

Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5–6 EStG, Vorwegabschreibungen nach § 7g Abs. 2 EStG oder außerplanmäßige Abschreibungen i.Z.m. der Anwendung der Vorschrift des § 6b EStG oder i.Z.m. R 6.6 EStR (Rücklage für Ersatzbeschaffung) sind rein steuerliche Abschreibungen. Handelsrechtlich sind derartige Abschreibungen nicht möglich.

2.2.2 Vereinfachungsregelungen

Es entspricht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung aus Vereinfachungsgründen geringwertige Vermögensgegenstände (GWG) im Zugangsjahr in voller Höhe abzuschreiben. Eine allgemeine Obergrenze an Anschaffungskosten/Herstellungskosten, ist nicht exakt festgelegt. Anschaffungskosten/Herstellungskosten bis 1.000 € werden jedoch noch als voll absetzbar anerkannt. Eine Sofortabschreibung ist auch bezüglich immaterieller Wirtschaftsgüter möglich (Beck Bil.-Komm., § 253 Rz. 275).



Die steuerliche Vorschrift des § 6 Abs. 2 EStG (Sofortabschreibung bei Anschaffungskosten/Herstellungskosten bis 800 € – bei vor dem 1.1.2018 angeschafften/hergestellten Wirtschaftsgütern 410 €) hat handelsrechtlich keine Bedeutung. Gleiches gilt für die Regelung des § 6 Abs. 2a EStG.

In der Klausur sollte hinsichtlich einer Sofortabschreibung auf den steuerlichen GWG-Wert i.H.v. 800 € (bzw. 410 €) abgestellt werden.

Vereinfachungsregelungen
(Beck Bil.-Komm., § 253 Rz. 276)

Halbjahresregelung für bewegliche Anlagegüter

- Anschaffung/Fertigstellung in der ersten Hälfte des Geschäftsjahres
= volle Jahres-AfA.
- Anschaffung/Fertigstellung in der zweiten Hälfte
= halbe Jahres-AfA.

Abschreibung nach Monaten

Die Abschreibung kann bei beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern nach Monaten (anstatt nach Tagen) berechnet werden. Der Monat der Lieferung bzw. Fertigstellung rechnet als voller Monat.

Behandlung nachträglicher Anschaffungskosten/Herstellungskosten

Nachträgliche Anschaffungskosten/Herstellungskosten können so behandelt werden, als ob sie bereits zu Beginn des Jahres angefallen wären.



Hinweis zur Abschreibung von Gebäuden!

Ein Gebäude mit einer Nutzungsdauer von z.B. 100 Jahren müsste an sich handelsrechtlich auf die voraussichtliche tatsächliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Nach Rz. 402 des Beck Bilanzkommentars soll es nicht zu beanstanden sein, wenn die nach § 7 Abs. 4 S. 1 EStG unterstellte fiktive Nutzungsdauer auch der handelsrechtlichen Abschreibung zugrunde gelegt wird.

2.2.3 Außerplanmäßige Abschreibungen

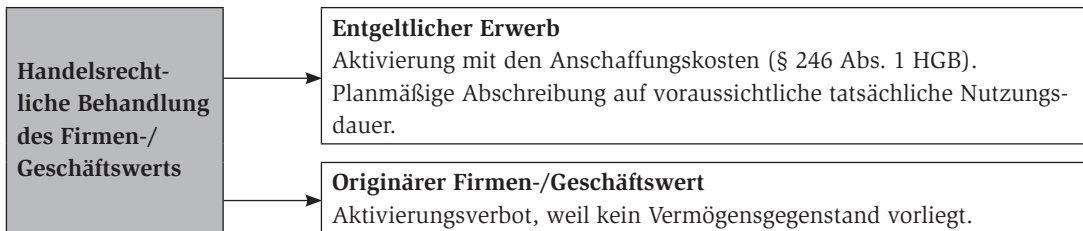
Liegt der beizulegende Wert eines Anlageguts am Bilanzstichtag voraussichtlich dauerhaft unter dessen planmäßigem Buchwert (Anschaffungs-/Herstellungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibung) muss dieser angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB). Bei einer nur vorübergehenden Wertminderung ist mit Ausnahme bei Finanzanlagen (§ 253 Abs. 3 S. 6 HGB) zwingend der planmäßige Buchwert anzusetzen. Vgl. hierzu Kap. A 2.1.2 und 2.2.

2.2.4 Firmen-/Geschäftswerte in der Handelsbilanz

Für den **entgeltlich erworbenen Geschäfts-/Firmenwert** besteht handelsrechtlich eine Aktivierungspflicht (§ 246 Abs. 1 HGB). Die Anschaffungskosten sind planmäßig auf die voraussichtliche (tatsächliche) Nutzungsdauer zu verteilen (§ 253 Abs. 3 S. 1 HGB). Ist eine verlässliche Schätzung der voraus-

sichtlichen Nutzungsdauer nicht möglich, ist eine planmäßige Abschreibung über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 S. 3 und 4 HGB). Ggf. ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorzunehmen (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB). Eine Wertaufholung nach Wegfall der Gründe welche zuvor zu einer Wertminderung und damit verbunden zu einer außerplanmäßigen Abschreibung geführt haben, ist nicht zulässig (§ 253 Abs. 5 HGB).

Der **selbst geschaffene Firmen-/Geschäftswert** darf in der Handelsbilanz nicht aktiviert werden, da es sich um keinen Vermögensgegenstand handelt. Insoweit kann die Vorschrift des § 248 Abs. 2 HGB nicht greifen (Haufe, HGB Bilanz Kommentar, Rz. 6 zu § 248 HGB).



2.3 Behandlung in der Steuerbilanz

2.3.1 Allgemeines zur planmäßigen Abschreibung

Die Anschaffungs-/Herstellungskosten von selbständig bewertbaren Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt sind planmäßig abzuschreiben (§ 7 Abs. 1 S. 1 und Abs. 4 S. 1 EStG).

Bei einer voraussichtlichen Nutzungsdauer von nicht mehr als einem Jahr besteht steuerrechtlich (und handelsrechtlich) keine Aktivierungspflicht (Beck Bil-Komm., Rz. 275 zu § 253, BFH vom 26.8.1993, BStBl II 1994, 232). Ein Wirtschaftsgut ist abnutzbar, wenn es durch seine Verwendung, Nutzung oder durch bloßen Zeitablauf an Wert verliert.

Arten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern		
Bewegliche materielle Wirtschaftsgüter	Unbewegliche materielle Wirtschaftsgüter	Immaterielle Wirtschaftsgüter ¹⁾
<ul style="list-style-type: none"> • abnutzbar - Maschinen - Geschäftsausstattung - Pkw - Betriebsvorrichtungen²⁾ - Antiquitäten - ... 	<ul style="list-style-type: none"> • abnutzbar - Gebäude - selbständige Gebäudeteile - Außenanlagen (Hof- und Platzbefestigungen, Umzäunung) soweit sie keine Betriebsvorrichtungen sind - ... 	<ul style="list-style-type: none"> • abnutzbar - Patente - Nutzungsrechte - Belieferungsrechte - Geschäfts-/Firmenwert - Warenzeichen, Marken - ...

1) Immaterielle Wirtschaftsgüter sind keine „beweglichen“ Wirtschaftsgüter, sodass eine Abschreibung nach den §§ 7 Abs. 2, 6 Abs. 2 und 7g EStG ausscheidet. Somit bleibt nur die Möglichkeit einer linearen Abschreibung.

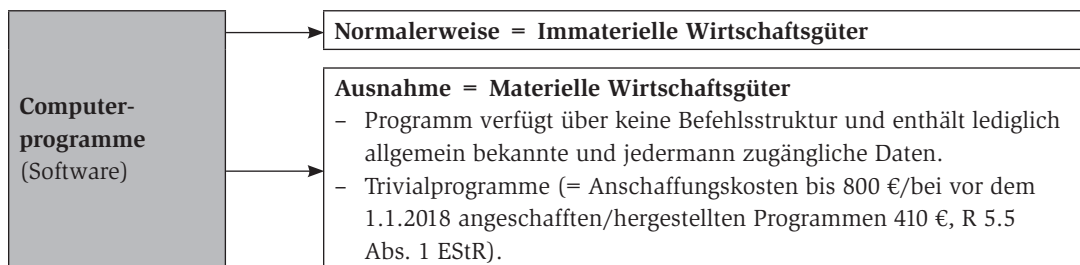
2) Betriebsvorrichtungen (z.B. Tresoranlage, Lastenaufzug) gelten als bewegliche Wirtschaftsgüter/R 7.1 Abs. 3 S. 2 EStR.

Bewegliche materielle Wirtschaftsgüter	Unbewegliche materielle Wirtschaftsgüter	Immaterielle Wirtschaftsgüter ¹⁾
<ul style="list-style-type: none"> • nicht abnutzbar - Werke anerkannter Künstler³⁾ (z.B. Gemälde, Teppiche, Plastiken) - ... 	<ul style="list-style-type: none"> • nicht abnutzbar - Grund und Boden - ... 	<ul style="list-style-type: none"> • nicht abnutzbar - Vorkaufsrechte - Beteiligungen - Anteile an Kapitalgesellschaften - Wertpapiere - Domain-Adresse⁴⁾

3) BStBl II 1978, 164 m.w.N./ansonsten i.d.R. Abschreibung auf 15 Jahre (vgl. AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter).

4) H 7.1 „Domain-Namen“ EStH.

Bezüglich **Software** sind folgende Grundsätze zu beachten:



Kosten für die Anwenderschulung stellen keine Anschaffungskosten dar (BMF vom 18.11.2005, BStBl I 2005, 1025).

Zur Behandlung von Aufwendungen zur Einführung eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems (ERP-Software = Softwaresystem, das zur Optimierung von Geschäftsprozessen eingesetzt wird und aus verschiedenen Modulen – z.B. Fertigung, Finanzen, Logistik, Personal, Vertrieb – zusammengesetzt ist hat die Verwaltung im BMF-Schreiben vom 18.11.2005 (BStBl I 2005, 1025, Beck Steuererlasse 1 § 5/9) Stellung genommen.

Grundsätze des BMF-Schreibens vom 18.11.2005	
Anzahl der Wirtschaftsgüter	<p>Alle Module stellen ein einheitliches Wirtschaftsgut dar (Rz. 2). Dies gilt auch dann, wenn diese zu unterschiedlichen Zeitpunkten oder von unterschiedlichen Softwareherstellern erworben werden.</p> <p>Ausnahme: Einzelne Module werden nicht in das Gesamtsystem zur Steuerung integriert und sind selbständig nutzbar.</p>
Herstellung bzw. Anschaffung	<p>Normalfall Anschaffungskosten</p> <p>Normalerweise handelt es sich um einen Anschaffungsvorgang. Hinsichtlich der Frage ob einzelne Kosten Anschaffungsnebenkosten oder sofort abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen gilt Folgendes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vorkosten (= Aufwendungen, die vor der Kaufentscheidung anfallen) stellen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar (Rz. 14).

	<ul style="list-style-type: none"> - Planungskosten (z.B. Aufwendungen für die Analyse der Geschäftsprozesse) stellen Anschaffungsnebenkosten dar, soweit sie in direktem Zusammenhang zum anzuschaffenden Softwaresystem stehen und nach der Kaufentscheidung anfallen (Rz. 5). - Aufwendungen für die Implementierung (Anpassung der Programme an die unternehmensspezifischen Belange) der Software handelt es sich um Anschaffungsnebenkosten, weil diese lediglich der Herstellung der Betriebsbereitschaft eines bereits angeschafften standardisierten Wirtschaftsguts dienen (Rz. 6). - Schulungskosten (Aufwendungen für die Anwenderschulung) stellen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben dar (Rz. 15). <p>Die Abschreibung (Nutzungsdauer 5 Jahre – Rz. 22) eines angeschafften eingerichteten Softwaresystems beginnt mit dessen Betriebsbereitschaft. Diese ist mit Abschluss der Implementierung hergestellt. Bei einer stufenweisen Einführung von Modulen ist der Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft der ersten Module maßgebend (Rz. 20).</p> <p>Ausnahme Herstellungskosten</p> <p>Eine Herstellung liegt nur dann vor, wenn eine neue Individualsoftware durch eigenes fachlich ausgebildetes Personal oder Subunternehmer im Rahmen von Dienstverträgen hergestellt wird und das Herstellerrisiko vom Softwareanwender selbst getragen wird (Rz. 12). Änderungen oder Erweiterungen am Softwareprogramm (Änderungen am Quellcode) sind nur dann als Herstellungsvorgang zu werten, wenn diese in einem solchen Umfang geschehen, dass Leistungen des Anbieters im Rahmen der Gewährleistung und Wartung vertraglich ausgeschlossen sind oder der Softwareanwender das Herstellerrisiko trägt (Rz. 13).</p> <p>Für ein selbst hergestelltes Softwaresystem greift für die Steuerbilanz das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG, sodass die anfallenden Aufwendungen sofort abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen.</p>
Wartungskosten	In der Regel handelt es sich um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben (Rz. 16 und 17).
Datenmigration	Aufwendungen für die Übernahme der vorhandenen betrieblichen Daten (z.B. Kunden- und Lieferantenstammdaten) aus Alt- oder Vorgängersystemen sind als sofort abziehbare Betriebsausgaben abzugsfähig (Rz. 19).

Kunstwerke anerkannter Künstler sind nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter (H 7.1 „Wirtschaftliche oder technische Abnutzung“ EStH). Trifft dies nicht zu ist nach der AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter eine Nutzungsdauer von 15 Jahren zugrunde zu legen. Antiquitäten rechnen zu den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern. Etwas anderes gilt, wenn die Gegenstände ständig in Gebrauch sind. In diesem Fall unterliegen sie einer technischen Abnutzung (H 7.1 „Wirtschaftliche oder technische Abnutzung“ EStH).

Urteil zu Sammlungsgegenständen (BFH Urteil vom 9.8.1989, X R 131-133/87, BStBl II 1990, 50, H 7.1 „Wirtschaftliche oder technische Abnutzung“ EStH):

Die von einem Optiker angeschafften optischen, ophthalmologischen und meteorologischen Geräte, deren Wert ausschließlich von Alter, Seltenheit und Bedeutung in der jeweiligen Zeit ihrer Herstellung oder Nutzung bestimmt wird und die lediglich Werbe- und Demonstrationszwecken dienen, sind keine abnutzbaren Wirtschaftsgüter. Entsprechendes gilt für antiquarische Bücher, Grafiken, Gemälde und Plastiken aus dem Bereich der Optik und des Optikhandwerks, die den gleichen Zwecken dienen.

Bei der Anfertigung von einer zum Anlagevermögen gehörenden Individualsoftware ist entscheidend, ob das Unternehmen Anschaffungskosten (= Fall der Bestellung, Softwarehaus trägt Herstellerrisiko) oder Herstellungskosten (= nach den vertraglichen Abmachungen liegt das Herstellerrisiko beim Auftraggeber) hat. Soweit Herstellungskosten für ein selbst geschaffenes immaterielles Anlagegut vorliegen, dürfen diese in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 2 EStG) nicht aktiviert werden. Handelsrechtlich besteht für selbst geschaffene immaterielle Anlagegüter ein Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 HGB) in Höhe der angefallenen Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 und 2a HGB).

Für zum Umlaufvermögen rechnende Software besteht handels- und steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht.

2.3.2 Zeitraum der Abschreibung

Der **Abschreibungszeitraum** ist im betrieblichen Bereich von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (= Zeitraum der Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts unter Berücksichtigung der betriebstypischen Beanspruchung) abhängig.

I.d.R. wird auf die **amtlichen AfA-Tabellen** zurückgegriffen. Verfügt der Betriebsinhaber bezüglich der Nutzungsdauer eines bestimmten Wirtschaftsguts über eigene betriebliche Erfahrungswerte (eine bestimmte Maschine war in der Vergangenheit immer nach ca. 3 Jahren verbraucht), gehen diese der in den AfA-Tabellen enthaltenen Allgemainschätzung (z.B. Nutzungsdauer wird mit 5 Jahren angegeben) vor.

Auszug aus den allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen (BMF Schreiben vom 6.12.2001, BStBl I 2001, 860)

- 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.
- Die in den AfA-Tabellen angegebene Nutzungsdauer dient als Anhaltspunkt für die Beurteilung der Angemessenheit der steuerlichen AfA. Sie orientiert sich an der tatsächlichen Nutzungsdauer eines unter üblichen Bedingungen arbeitenden Betriebs. Eine glaubhaft gemachte kürzere Nutzungsdauer kann den AfA zugrunde gelegt werden.
- 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 Nutzungsdauer berücksichtigt, so ist dies in den Vorbemerkungen der jeweiligen AfA-Tabelle angegeben.
- Der aufgrund der angegebenen Nutzungsdauer zu errechnende lineare AfA-Satz kann bei ganzjähriger Nutzung von schichtabhängigen Anlagegütern in Doppelschicht um 25 % und in Drei- oder Vierfachsicht um 50 % erhöht werden, soweit dies bei der Festlegung der Nutzungsdauer nicht schon berücksichtigt worden ist. Für unbewegliche Anlagegüter kommen Mehrschichtzuschläge nicht in Betracht.

Beispiel:

A erwirbt im Januar 01 (= 2010) eine Maschine für 100.000 € + Umsatzsteuer:

1. Die Nutzungsdauer einer Maschine laut amtlicher AfA-Tabelle beträgt 10 Jahre. Die Maschine wird im Doppelschichtbetrieb eingesetzt.

2. Die in Doppelschicht genutzte zutreffend degressiv mit 25 % abgeschriebene Maschine hat Ende 05 einen Buchwert i.H.v. 23.730 €. Der Betrieb bucht im Jahr 06 eine AfA i.H.v. 25 % von 23.730 € (= 7.119 €).

In welcher Höhe ist eine Abschreibung zu berücksichtigen, wenn ein möglichst geringer Gewinn gewünscht wird?

Lösungen:

1. Bei linearer Abschreibung beträgt der AfA-Satz 12,5 % (= Nutzungsdauer 8 Jahre). Bei degressiver Abschreibung beträgt der AfA-Satz 25 % ($2,5 \times 12,5\%$ maximal 25 %, Nutzungsdauer = 8 Jahre).
2. Anfang 06 beträgt die Restnutzungsdauer noch 3 Jahre. Ein Übergang zur linearen Abschreibung (§ 7 Abs. 3 EStG) bringt eine höhere Steuerentlastung für den Betrieb mit sich (AfA 06 = Restbuchwert 23.730 €: Rest-Nutzungsdauer 3 Jahre).



Geplante Veräußerung

Eine geplante Veräußerung (z.B. nach 2 Jahren) führt zu keiner Verkürzung der anzusetzenden Nutzungsdauer (BFH vom 15.12.1981, BStBl II 1982, 385). Eine drohende Enteignung führt ebenfalls zu keiner Verkürzung (FG Ba-Wü Urteil vom 5.7.1994, 4 K 115/92, EFG 1994, 1040, rkr.).

Bei in das Betriebsvermögen eingelegten oder gebraucht erworbenen Wirtschaftsgütern bemisst sich die Abschreibung nach der voraussichtlichen Restnutzungsdauer im Betrieb (BFH vom 19.5.1976, I R 164/74, BStBl II 1977, 60). Maßgebend hierfür sind der Zustand des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt des Erwerbs und das Ausmaß der Nutzung im Betrieb.

Für den entgeltlich erworbenen Geschäfts-/Firmenwert besteht eine Aktivierungspflicht (§ 5 Abs. 2 EStG). Die planmäßige Abschreibung muss linear über die fiktive Nutzungsdauer von 15 Jahren erfolgen (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG).

Der selbst geschaffene Firmen-/Geschäftswert darf in der Steuerbilanz (Umkehrschluss aus § 5 Abs. 2 EStG) nicht aktiviert werden.



Für die Steuerbilanz ist auch dann auf die gesetzlich vorgegebene Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben, wenn von einer tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer auszugehen ist. (BMF vom 24.2.1994, BStBl I 1994, 590)

2.3.3 Beginn und Ende der planmäßigen Abschreibung

Die planmäßige Abschreibung beginnt unabhängig vom Nutzungsbeginn, sobald ein Wirtschaftsgut angeschafft bzw. hergestellt ist (R 7.4 Abs. 1 S. 1 EStR). In Erwerbsfällen ist auf den Zeitpunkt des Übergangs von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr auf den Käufer abzustellen. Zu diesem Zeitpunkt wird der Erwerber wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 AO, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB). Der Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses ist unerheblich. Nicht maßgeblich sind: Zeitpunkt der notariellen Beurkundung des Kaufvertrages, Eintragung der Auflassungsvormerkung im Grundbuch, Zahlung des Kaufpreises, Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch.

Ein Gebäude ist fertig gestellt (H 7.4 Fertigstellung EStH), sobald es seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Dies setzt den Abschluss der wesentlichen Bauarbeiten voraus. Der Bezug der Wohnung muss zumutbar und das Gebäude muss in seinen wesentlichen Bereichen nutzbar sein (BFH Urteil vom 11.3.1975, BStBl II 1975, 659, BFH Urteil vom 21.7.1989, BStBl II 1989, 906). Auf die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde, auf den Beginn der Vermietung bzw. Eigennutzung und auf die Bezahlung der Schlussrechnung kommt es nicht an.

Die Abschreibung ist bis zur vollen Absetzung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen (= Abschreibung bis auf 0 €). Es entspricht allerdings der kaufmännischen Übung einen **Erinnerungswert** mit 1 € stehen zu lassen. Scheidet ein Wirtschaftsgut vor Ablauf der Nutzungsdauer aus dem Betriebsvermögen aus (z.B. durch Verkauf, durch Entnahme, durch Zerstörung), endet dessen Abschreibung.

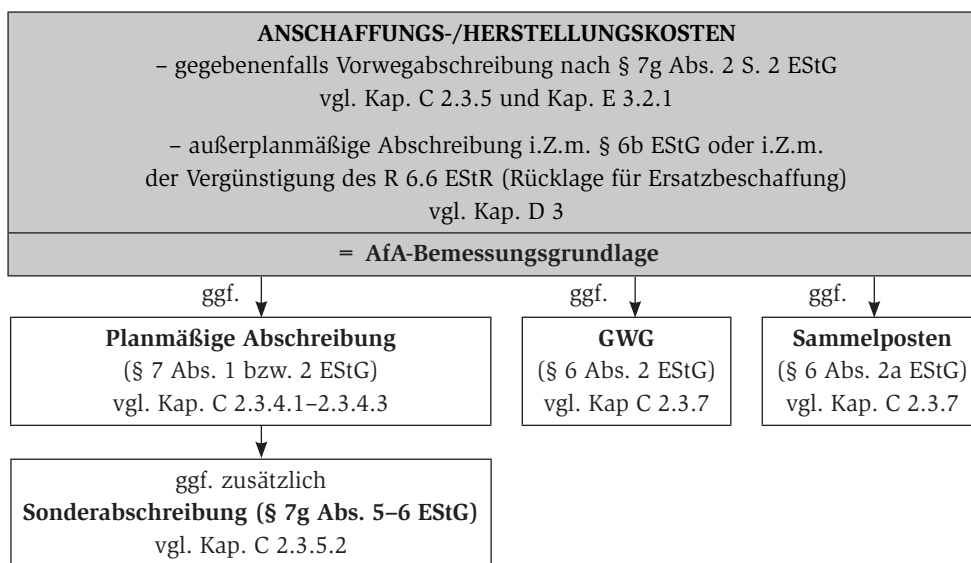
Klausurhinweis!

Im Jahr des Ausscheidens (Zerstörung, Verkauf, Entnahme) ist immer eine zeitanteilige planmäßige AfA zu berücksichtigen (R 7.4 Abs. 9 EStR). Angefangene Monate können – müssen aber nicht – in die Berechnung „voll“ einbezogen werden.

(Veräußerung 3.10. = $\frac{10}{12}$ bzw. $\frac{9}{12}$ der Jahresabschreibung.)

2.3.4 Abschreibungsmethoden

Die nachfolgende Übersicht ermöglicht einen Überblick über die planmäßige Abschreibung in der Steuerbilanz.



2.3.4.1 Lineare Abschreibung (§ 7 Abs. 1 S. 1–2 EStG)

Im Jahr der Anschaffung/Fertigstellung eines Wirtschaftsguts vermindert sich für dieses Jahr der Absetzungsbetrag um jeweils $\frac{1}{12}$ für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG).

Anschaffung/Fertigstellung	Höhe der AfA
10.1.	$\frac{12}{12}$ der Jahres-AfA
1.2.	$\frac{11}{12}$ der Jahres-AfA
25.3.	$\frac{10}{12}$ der Jahres-AfA
...	...

Nachträgliche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten machen eine Anpassung der planmäßigen Abschreibung erforderlich. Bei der Berechnung des AfA-Betrages für das Jahr der Entstehung von nach-

träglichen Anschaffungskosten/Herstellungskosten sind diese so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden (R 7.4 Abs. 9 S. 3 EStR).

Soweit nachträgliche Anschaffungskosten anfallen, muss eine Neuberechnung der planmäßigen Abschreibung erfolgen. Der (neue) Restbuchwert ist gleichmäßig auf die verbleibende Restnutzungsdauer zu verteilen.

Bei nachträglichen Herstellungskosten ist die Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung des Zustands des Wirtschaftsguts im Zeitpunkt der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten neu zu schätzen (R 7.4 Abs. 9 S. 1 EStR).

Beispiel:

A erwirbt im Januar 01 eine Maschine (Nutzungsdauer 5 Jahre) für 100.000 € + Umsatzsteuer.

1. In Dezember 03 fallen nachträgliche Herstellungskosten i.H.v. 20.000 € an.

2. Die nachträglichen Herstellungskosten fallen im Jahr 06 an.

Wie wirken sich die nachträglichen Herstellungskosten aus?

Lösungen:

1. Nachträgliche Anschaffungskosten/Herstellungskosten führen zu einer Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage. Die AfA ist neu zu berechnen.

Restbuchwert 1.1.03	60.000 €
+ nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten	+ 20.000 €
= Neue Bemessungsgrundlage für die Abschreibung¹⁾	80.000 €

1) BFH vom 25.11.1970, BStBl II 1971, 142.

Der Restbuchwert vermehrt um die nachträglichen Anschaffungskosten/Herstellungskosten ist auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Die nachträglichen Anschaffungskosten/Herstellungskosten sind aus Vereinfachungsgründen so behandelt werden, als wären sie zu Beginn des Jahres angefallen (R 7.4 Abs. 9 S. 3 EStR).

Bei nachträglichen Anschaffungskosten ist die sich ergebende Bemessungsgrundlage auf die Restdauer der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu verteilen. Bei nachträglichen Herstellungskosten (Herstellungsmaßnahmen greifen in die Substanz des Wirtschaftsguts ein und verändern somit ggf. dessen Nutzungsdauer) ist die Restnutzungsdauer nach Beendigung der Herstellungsarbeiten neu zu schätzen (R 7.4 Abs. 9 S. 1 EStR).

2. Ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgelaufen ist zwischen folgenden Fällen zu unterscheiden:
- Es fallen nachträgliche Anschaffungskosten an: Sofortabzug.
 - Es fallen nachträgliche Herstellungskosten an: Die nachträglichen Herstellungskosten sind auf die neu zu schätzende Restnutzungsdauer zu verteilen.

2.3.4.2 Degressive Abschreibung (§ 7 Abs. 2 EStG)

Die degressive Abschreibung ist nur für abnutzbare bewegliche Anlagegüter möglich. Die Abschreibung wurde in den letzten Jahren mehrfach verändert und zeitweise sogar ausgesetzt. Einzelheiten sind der nachfolgenden Übersicht zu entnehmen.