
Abschreibungsarten

Eva Heinz-Zentgraf



Abschreibungsarten

Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem 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.

Abschreibungsarten

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen nach dieser Grundregel des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht im Jahr der Anschaffung/Herstellung komplett als Aufwand verbucht werden, sondern werden gleichmäßig in Raten über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt.

Die aus der Verteilung resultierenden Werte nennt man handelsrechtlich "Abschreibung" und steuerrechtlich "Absetzung für Abnutzung (AfA)"; beide Begriffe werden synonym gebraucht.

Abschreibungen bzw. AfA mindern als Betriebsausgaben den handelsrechtlichen wie den zu versteuernden Gewinn.





Abschreibungsarten

Gesetze, Vorschriften & Rechtsprechung

Handelsrechtlich sind die planmäßigen Abschreibungen in § 253 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 HGB geregelt. Die maßgeblichen steuerrechtlichen Normen sind §§ 6 und 7 EStG. Verwaltungsseitige Erläuterungen finden sich u. a. in R 7.1 – 7.5 EStR 2012 und H.1 – H 7.5 EStH 2019.



Handelsrecht

Das Handelsrecht teilt die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Hinblick auf die Erfassung von Wertminderungen in 2 Bewertungsgruppen ein.

Es unterscheidet zwischen

- Vermögensgegenständen, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB), und
- Vermögensgegenständen, deren Nutzung zeitlich nicht begrenzt ist (§ 253 Abs 3 Satz 5 HGB).



Abschreibungsarten

Vermögensgegenstände mit zeitlich begrenzter Nutzung

Vermögensgegenstände mit zeitlich begrenzter Nutzung sind solche, deren Nutzungsvorrat sich durch Gebrauch (Verschleiß), durch wirtschaftliche Entwertung (z. B. technischer Fortschritt) oder durch Zeitablauf (z. B. Patente) von Periode zu Periode vermindert.

Vermögensgegenstände mit zeitlich begrenzter Nutzung

Bei Vermögensgegenständen mit zeitlich begrenzter Nutzung stellt also eine Wertminderung über die Jahre der Nutzung hinweg einen normalen, regelmäßig voraussehbaren Vorgang dar:

- Sie müssen planmäßig abgeschrieben werden nach § 253 Abs. 3 Satz 1 HGB.
- Über die planmäßigen Abschreibungen werden die Wirtschaftsgüter mit den sog. "fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten" bewertet.

Von planmäßigen Abschreibungen wird gesprochen, weil die Wertminderungen schematisch nach einem von vornherein aufgestellten Plan (Abschreibungsplan) berücksichtigt werden.



Abschreibungsarten

Vermögensgegenstände mit zeitlich begrenzter Nutzung

Für abnutzbare Gegenstände des Anlagevermögens wird der Wertverlust primär durch regelmäßige Abschreibungen berücksichtigt (Abschreibungsprinzip). Die um die planmäßigen Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilden die Wertobergrenze für die Bilanzierung nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und stellen die "fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten" dar.



Abschreibungsarten

Vermögensgegenstände mit zeitlich unbegrenzter Nutzung

Vermögensgegenstände, deren Nutzung zeitlich nicht begrenzt ist, sind z. B. Grund und Boden, Beteiligungen, Wertpapiere und bei Kunstgegenständen Werke anerkannter Meister.

Hier ist eine planmäßige Abschreibung **nicht** zulässig!

- Sie sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten.
- Bei ihnen können nur außerordentliche Wertminderungen eintreten, die ggf. über eine außerplanmäßige Abschreibung berücksichtigt werden können.



Abschreibungsarten

Vermögensgegenstände mit zeitlich unbegrenzter Nutzung

Es gilt allein das Niederstwertprinzip!

Das bedeutet, dass im Fall einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (nicht aber im Fall der vorübergehenden Wertminderung) der Buchwert auf den niedrigeren Zeitwert zwingend herabzusetzen ist. Dies geschieht durch außerplanmäßige Abschreibungen gemäß § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB.

Vermögensgegenstände mit zeitlich unbegrenzter Nutzung

Achtung:

Abschreibung auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung

Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden nach § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB.



Steuerrecht

Das Steuerrecht unterscheidet in § 6 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG zwischen Wirtschaftsgütern, "die der Abnutzung unterliegen" (= abnutzbare Anlagegüter), und solchen, bei denen das nicht der Fall ist (= nicht abnutzbare Anlagegüter).



Steuerrecht: Gleiche Unterscheidung – unterschiedliche Terminologie

Er trifft also die gleiche Unterscheidung wie das Handelsrecht, verwendet jedoch eine andere Terminologie. Das Steuerrecht differenziert im Rahmen seiner Bewertungs- und Abschreibungsvorschriften zwischen abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern.

Bei den abnutzbaren Anlagegütern sind Wertminderungen ebenfalls zwingend durch planmäßige Abschreibungen zu erfassen. Es besteht wie im Handelsrecht die Pflicht, zumindest die abschnittsbezogene lineare AfA (sog. Normal-AfA) auch tatsächlich vorzunehmen.



Abschreibungsarten

Steuerrecht: Gleiche Unterscheidung – unterschiedliche Terminologie

Anstelle des Begriffs der planmäßigen Abschreibung verwendet das Steuerrecht den der Absetzungen für Abnutzung (AfA), meint damit im Grunde aber dasselbe. Steuerlich wird die planmäßige Abschreibung als AfA nach § 7 Abs. 1 Sätze 1 bis 4; § 7 Abs. 2 – 5a EStG oder – bei Wirtschaftsgütern mit Substanzverbrauch – als Absetzung für Substanzverringerung nach § 7 Abs. 6 EStG bezeichnet.

Zentrale Vorschrift ist § 7 EStG!



Abschreibungsarten

Steuerrecht: Gleiche Unterscheidung – unterschiedliche Terminologie

Bei abnutzbaren und nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sind handelsrechtlich außerplanmäßige Abschreibungen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung zwingend vorzunehmen.

Als solche außerplanmäßigen Abschreibungen kennt das Steuerrecht zum einen die "Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung" (AfaA nach § 7 Abs. 1 Satz 7 EStG).



Steuerrecht: Gleiche Unterscheidung – unterschiedliche Terminologie

Zum anderen erlaubt es ganz allgemein für abnutzbare und nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 bzw. Nr. 2 Satz 2 EStG, die bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung vorgenommen werden **"kann"**.

Es handelt sich um ein eigenständiges steuerrechtliches Wahlrecht, sodass die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz nicht zwingend in der Steuerbilanz durch eine Teilwertabschreibung nachzuvollziehen ist. Des Weiteren gibt es im Steuerrecht Sonderabschreibungen, die konjunkturellen und strukturpolitischen Zielen dienen.



Abschreibungsarten

Hinweis: Sammelpostenabschreibung

Die Sammelpostenabschreibung nach § 6 Abs. 2a EStG ist lex specialis zu den Abschreibungen nach §§ 7 ff EStG, sodass neben der Poolabschreibung keine Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden können.



Abschreibungsarten

§ 253 Abs. 3 HGB überlässt die Art der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten über die Nutzungsdauer, also die Abschreibungsmethode, prinzipiell dem Ermessen des Kaufmanns.

In der Handelsbilanz sind sämtliche Abschreibungsmethoden zulässig, die den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) entsprechen. Handelsrechtlich sind alle Verfahren, Mischformen und Übergänge zu anderen Verfahren erlaubt.



Abschreibungsarten

Steuerrechtlich stehen die Verfahren allerdings unter dem Regelungsvorbehalt des § 5 Abs. 6 EStG.

Diese Norm stellt klar, dass die originär steuerrechtlichen Regelungen der AfA, insbesondere § 7 EStG, Vorrang vor HGB-Recht haben und deshalb in der Steuerbilanz zu befolgen sind. Die handelsbilanziellen Abschreibungswahlrechte können in der Steuerbilanz also nur ausnahmsweise und nur insoweit zur Anwendung kommen können, als die Regelungen der §§ 7 ff. EStG nicht entgegenstehen.

Abschreibungsarten

Praktisch können Sie zwischen den üblichen Abschreibungsmethoden wählen.

Dabei stehen folgende Methoden zur Wahl:

- die lineare Abschreibung und
- die verschiedenen Formen der degressiven Abschreibung, nämlich
 - die geometrisch-degressive Abschreibung und
 - die arithmetisch-degressive Abschreibung,
- die progressive Abschreibung, ferner
- die Leistungsabschreibung und
- die Abschreibung für Substanzverringerung.



Abschreibungsarten

In der Praxis stehen die lineare und die degressive Abschreibung im Vordergrund.

Bei beiden Verfahren werden die Abschreibungen nach Maßgabe der Zeit bemessen. Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, ist steuerlich die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG wieder zulässig (für die Steuerjahre 2020 und 2021. So sieht es das "Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz)" vor.



EXKURS: Lineare Abschreibung

Planmäßige Abschreibungen sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG auch in der Steuerbilanz bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zwingend vorzunehmen. Die Höhe kann im Einzelfall von den Abschreibungsbeträgen des Handelsrechts abweichen, denn die Abschreibung von Wirtschaftsgütern ist in den §§ 7 ff EStG z. T. abweichend vom Handelsrecht geregelt.

Diese Regelungen gehen den handelsrechtlichen Grundsätzen vor. Steuerrechtliche Wahlmöglichkeiten können unabhängig vom Handelsrecht ausgeübt werden.



EXKURS: Lineare Abschreibung

Nach § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG sind 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. Diese Absetzung für Abnutzung (AfA) in gleichen Jahresbeträgen entspricht der linearen Abschreibung.



EXKURS: Degressive Abschreibung

Bei der degressiven Abschreibungsmethode sind die Jahres-Abschreibungsbeträge in den ersten Jahren der Nutzung relativ hoch, sie werden aber von Jahr zu Jahr geringer. In den ersten Jahren wird am stärksten abgeschrieben, in den letzten Jahren am geringsten (fallende Jahresbeträge).

Man unterscheidet vor allem folgende Formen der degressiven AfA, die handelsrechtlich alle zulässig sind: Die arithmetisch-degressive Abschreibung, die geometrisch-degressive Abschreibung und die degressive Abschreibung mit planmäßigem Übergang zur linearen Abschreibung.

EXKURS: Degressive Abschreibung

Die handelsrechtliche Norm für die degressive AfA ist § 253 Abs. 3 HGB. Steuerrechtlich ist die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in § 7 Abs. 2 EStG geregelt. Verwaltungsseitige Erläuterungen finden sich in R 7.1, R 7.3 – R 7.4 EStR 2012 und H 7.1, H 7.3 – H 7.4 EStH 2019.



EXKURS: Leistungsabschreibung

Die Leistungsabschreibung kann nach § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG in der Steuerbilanz anstatt der linearen Abschreibung bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens angewendet werden, wenn der Bilanzierende den auf das einzelne Jahr entfallenden Umfang der Leistung nachweist – siehe hierzu auch R 7.4 Abs. 5 EStR.

EXKURS: Progressive Abschreibung

Die progressive Abschreibung ist eine Abschreibungsmethode, bei der die jährlichen Abschreibungsbeträge bis zum Ende der Nutzungsdauer ansteigen. Im ersten Jahr der Nutzung ist der Abschreibungsbetrag am geringsten, im letzten Jahr der Nutzung am höchsten. Die progressive Abschreibungsmethode erzeugt also eine schwerpunktmäßige Nachverlagerung des Abschreibungsvolumens.

Es handelt sich um eine Umkehrung der degressiven Abschreibung; letztere wurde für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 angeschafft oder hergestellt worden sind, wieder eingeführt.

EXKURS: Progressive Abschreibung

Die Abschreibungsquoten können bei der progressiven Abschreibung analog zur degressiven Abschreibung arithmetisch oder geometrisch ansteigen. Man spricht deshalb auch von der arithmetisch-progressiven und geometrisch-progressiven Abschreibung.

Die handelsrechtliche Norm für die progressive AfA ist § 253 Abs. 3 HGB. Steuerrechtlich ist die progressive AfA unzulässig, weil sie in § 7 EStG nicht genannt ist. Auch handelsrechtlich ist sie nur in wenigen Ausnahmefällen zulässig, weil sie dem tatsächlichen Entwertungsverlauf gerade widerspricht. Ausnahmen sind bei Investitionsprojekten denkbar, die wie Großanlagen eine längere Anlaufzeit bis zur vollen Nutzung haben.