



Einkommensteuer

Dipl.-Kfm. Daniel Franke*

Steuerliche Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter nach der Neuregelung durch das Unternehmenssteuerreformgesetz

Durch das Unternehmenssteuerreformgesetz vom 14. 8. 2007 (BGBl. I 2007 Nr. 40, S. 1912 ff.) wurde die steuerliche Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter ab dem 1. 1. 2008 grundlegend neu geregelt. Diese Neuregelungen sollen laut Gesetzesbegründung zu erheblichen Kosteneinsparungen im Bereich der Verwaltung sowie zu Steuervereinfachungen führen. Der folgende Beitrag stellt die durch die Neuregelung der steuerlichen Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter bedingten Auswirkungen auf die Handels- und Steuerbilanz dar und zeigt auf, dass die vom Gesetzgeber verfolgten Ziele verfehlt werden.

I. Problemstellung

Nach bisher geltendem Recht konnten die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren, beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung unterliegen und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten € 410,00¹ nicht übersteigen, grundsätzlich auf zwei differenzierten Wegen behandelt werden:

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten konnten entweder als (sofortiger) Aufwand geltend gemacht werden (Sofortabschreibung)² oder über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach den amtlichen AfA-Tabellen abgeschrieben werden.³

Durch die Änderung des bisherigen Rechts mit § 6 Abs. 2 S. 1 EStG n.F. wird die o.g. Wahlmöglichkeit aufgehoben: Abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten € 150,00⁴ nicht übersteigen, müssen⁵ künftig zwingend als Betriebsausgaben im Jahr der Anschaffung oder Herstellung abgezogen werden.⁶ Daneben sieht der neu eingefügte § 6 Abs. 2a EStG n.F. vor, dass abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbstständigen Nutzung unterliegen, mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von € 151,00 bis € 1000,00 in einen jahrgangsbezogenen Sammelposten einzustellen und über fünf Jahre typisierend abzuschreiben sind.⁷ Im Jahr der Anschaffung wird dabei grundsätzlich die volle Jahresabschreibung gewährt.⁸

Beispiel:

Unternehmen U erwirbt zum 10. 1. 2008 ein Notebook zu einem Preis von netto € 600,00. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt laut AfA-Tabellen 3 Jahre.⁹ Weiterhin erwirbt U

zum 21. 11. 2008 einen Schreibtisch zu einem Preis von netto € 900,00, der laut AfA-Tabellen einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 13 Jahren unterliegt¹⁰ sowie eine Adressiermaschine zu einem Preis von netto € 400,00, der einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 8 Jahren unterliegt.¹¹

Nach neuem Recht werden das Notebook, der Schreibtisch sowie die Adressiermaschine in den sog. Sammelposten des Jahres 2008 eingestellt. Diese Wirtschaftsgüter sind demnach, abweichend von ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, zwingend über 5 Jahre abzuschreiben. Dabei erfolgt jedoch keine direkte Abschreibung auf das jeweilige Wirtschaftsgut, sondern repräsentativ auf den Gesamtwert des Sammelpostens. Zum 31. 12. 2009 betragen die (anteiligen) Buchwerte für das Notebook € 360,00, für den Schreibtisch € 540,00 und für die Adressiermaschine € 240,00.¹²

Zusätzlich führt die Einstellung der Wirtschaftsgüter in einen jahrgangsbezogenen Sammelposten dazu, dass sich Vorgänge, die sich auf das „Schicksal“¹³ des einzelnen Wirtschaftsgutes beziehen, nicht auf die (künftige) Behandlung des entsprechenden Wirtschaftsgutes auswirken.¹⁴

* Dipl.-Kfm. Daniel Franke ist Steuer- und Prüfungsassistent bei Dr. Ganter & Partner GbR, Düsseldorf (www.gamapa.de).

1 Netto, also ohne Umsatzsteuer.

2 Vgl. § 6 Abs. 2 S. 1 EStG.

3 Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

4 Netto, also ohne Umsatzsteuer.

5 Der Gesetzeswortlaut zeigt mit der Formulierung „sind“, dass es sich dabei um eine Muss-Vorschrift handelt.

6 Bei Steuerpflichtigen mit Überschusseinkünften bleibt es bei der bisherigen Regelung, wonach die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Wirtschaftsgüter bis zu (netto) € 410,00 als sofortige Werbungskosten abgezogen werden können, vgl. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 2 EStG n.F.

7 Auch hier wird durch die Formulierung „sind“ deutlich, dass es sich dabei nicht um ein Wahlrecht handelt.

8 Laut Gesetz ist der Sammelposten im Wirtschaftsjahr der Bildung gewinnmindernd aufzulösen. Faktisch unterstellt dabei der Gesetzgeber immer eine Anschaffung im Januar.

9 Vgl. Fundstelle Nr. 6.14.3.2 der AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter.

10 Vgl. Fundstelle Nr. 6.15 der AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter.

11 Vgl. Fundstelle Nr. 6.14.1 der AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter.

12 Der Abschreibungssatz beträgt nach neuem Recht 20 % pro Jahr. Der Sammelposten ist mit jährlich € 380,00 gewinnmindernd aufzulösen. Anteilig ist das Notebook mit € 120,00 p.a., der Schreibtisch mit € 180,00 p.a. und die Adressiermaschine mit € 80,00 abzuschreiben. Nach alter Rechtslage und bei linearer Abschreibung würde der Buchwert des Notebook € 200,00, der des Schreibtisches rd. € 819,00 und der der Adressiermaschine € 0,00 betragen, da diese als geringwertiges Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung voll abgeschrieben worden wäre.

13 Bspw. Veräußerung oder Verschrottung des Wirtschaftsgutes.

14 Aufgrund der jahrgangsbezogenen Einstellung der Wirtschaftsgüter in den entsprechenden Sammelposten werden sämtliche Wirtschaftsgüter innerhalb eines Sammelpostens wie ein Wirtschaftsgut behandelt. Vgl. dazu Wortlaut des § 6 Abs. 2a EStG n.F.

Beispiel:

Wie Ausgangssachverhalt, mit der Änderung, dass U

- das Notebook aufgrund eines unreparablen Defektes zum 31. 12. 2009 nicht mehr betrieblich nutzen kann und
- den Schreibtisch zum 31. 12. 2009 zu einem Preis von netto € 750,00 an Reinigungsunternehmen R veräußert.

Trotz der künftigen Nichtnutzung des Notebooks durch U, bleibt dieses in dem Sammelposten des Jahres 2008 enthalten und muss in den Folgejahren weiterhin (anteilig) abgeschrieben werden. Zum 31. 12. 2009 kann U auch keine Abschreibung auf den Teilwert¹⁵ des Notebooks vornehmen. Er muss, wie im Vorjahr, das Notebook weiterhin mit € 120,00 abschreiben.

Mit der Veräußerung des Schreibtisches zum 31. 12. 2009 entsteht für U ein Erlös in Höhe von € 750,00. Abweichend zur bisherigen Regelung muss U auch in Folgejahren eine (indirekte anteilige) Abschreibung auf den Schreibtisch vornehmen, obwohl dieser zum 31. 12. 2009 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist.

Nach bisheriger Rechtslage würde U gewinnmindernde Anforderungen aus der Veräußerung des Schreibtisches in Höhe von € 138,00¹⁶ realisieren. Nach neuer Rechtslage erzielt U aus diesem Veräußerungsvorgang in 2009 einen Veräußerungserlös in Höhe von € 750,00, dem er eine anteilige Abschreibung in Höhe von € 180,00 „entgegenrechnen“ kann. Netto versteuert U in 2009 einen Ertrag in Höhe von € 570,00 aus der Veräußerung des Schreibtisches. Im Vergleich zur bisherigen Rechtslage ist das steuerliche Ergebnis des U um € 708,00¹⁷ höher. U realisiert damit einen steuererhöhenden Ertrag, der im Zeitpunkt der Realisierung zu Lasten seiner Liquidität geht und zu Steuermehreinnahmen auf Seiten des Fiskus führt.

Die Möglichkeit einer gewinnmindernden Berücksichtigung des Defektes des Notebooks durch U ist zudem ebenso aufgrund der neuen Rechtslage nicht möglich, so dass U zwingend einen Mehrertrag aus der „Nichtnutzung“ des Notebooks im Vergleich zur bisherigen Rechtslage in Höhe von € 280,00¹⁸ realisieren muss. Im Ergebnis führt dies zu einer Vorverlagerung der Besteuerung und somit zu erheblichen Zins- und Liquiditätsvorteilen für den Fiskus.

II. Kritische Würdigung

1. Verwaltungskosten

Die Einführung der Bildung eines jahrgangsbezogenen Sammelpostens soll laut Gesetzesbegründung die administrativen Kosten für die Erfassung von Gegenständen des Anlagevermögens erheblich verringern.

Für die meisten kleineren Betriebe, deren (zahlen- und wertmäßige) Investitionen in geringwertige Wirtschaftsgüter eher von untergeordneter Bedeutung sind, stellt die Neuregelung hinsichtlich der Handhabung von geringwertigen Wirtschaftsgütern weder eine Verbesserung noch eine Verschlechterung im Vergleich zur bisherigen Rechtslage dar.

Bei Großbetrieben, die im Laufe ihres Geschäftsjahres eine wesentliche Anzahl an geringwertigen Wirtschaftsgütern beschaffen, wird m. E. das vom Gesetzgeber ausgegebene Ziel nicht erreicht. Zwar wurde die wertmäßige Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter auf € 1000,00 erhöht, im Gegenzug aber sogleich ein Verwaltungsmehraufwand erzeugt. Denn künftig müssen diejenigen Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als netto € 150,00 betragen (und somit nach alter Rechtslage als geringwertiges Wirtschaftsgut sofort gewinnmindernd abgeschrieben wurden), zwingend als Zugang zum jeweiligen

Sammelposten erfasst werden. Das Absenken dieser „Nichterfassungsgrenze“ auf netto € 150,00 läuft damit für den Großteil der Unternehmen ins Leere.¹⁹

Beispiel:

Reinigungsunternehmer R erwirbt zum 12. 3. 2008 eine Rechenmaschine zu einem Preis von netto € 350,00. Zudem erwirbt R zum 12. 6. 2008 eine Schreibtischlampe zu einem Preis von netto € 100,00 sowie einen Staubsauger für das tägliche Reinigen der Büroräume zu einem Preis von netto € 410,00.

Nach bisheriger Rechtslage wird R handels- und steuerrechtlich zunächst alle drei Wirtschaftsgüter aktivieren und zugleich wieder abschreiben. Buchtechnisch erfasst R damit drei Anschaffungsvorgänge. Nach neuer Rechtslage muss R zwingend die Rechenmaschine sowie den Staubsauger zunächst als Zugang zum Sammelposten des Jahres 2008 erfassen und zusätzlich in den Folgejahren diesen Sammelposten weiter in seiner künftigen Buchhaltung berücksichtigen, während nach alter Rechtslage dieser Anschaffungsvorgang der drei Wirtschaftsgüter mit der (damaligen) „Abschreibungsbuchung“ als abgeschlossen angesehen werden konnte. Inwieweit hierbei von einer Entlastung hinsichtlich administrativer Kosten gesprochen werden kann, ist m. E. nicht ersichtlich. Im Gegenteil, durch die zwingende Bildung eines Sammelpostens pro Geschäftsjahr und dessen Abschreibung über fünf Jahre werden zwangsläufig zeitaufwendige Aufzeichnungs- sowie Pflegearbeiten unerlässlich.

2. Grundsatz der Periodenabgrenzung

Die Neuregelung zur Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter stellt ferner einen Verstoß gegen den Grundsatz der Periodenabgrenzung²⁰ dar. Wie im obigen Beispiel gezeigt, müssen die Unternehmen künftig selbst bei Ausscheiden eines Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen, dieses (anteilig) in Folgejahren weiter abschreiben. Obwohl bspw. bei einer Veräußerung eines Wirtschaftsgutes dieses unter wirtschaftlicher Überlegung nicht mehr zum Vermögen des Betriebes gehört, werden in Folgejahren auch auf dieses Wirtschaftsgut (gewinnmindernde) Abschreibungen geltend gemacht.²¹ Dabei ist hier auch insbesondere darauf

15 Teilwertabschreibung i. S. d. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG.

16 Die Anschaffungskosten des Schreibtisches betragen netto € 900,00. Bei Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 13 Jahren würde U im Jahr der Anschaffung Abschreibungen in Höhe von € 12,00 und im Jahr 2009 Abschreibungen in Höhe von € 69,00 geltend machen. Der Buchwert des Schreibtisches beträgt damit zum 31. 12. 2009 € 819,00. Bei einer Veräußerung zu netto € 750,00 erzielt U einen Verlust aus der Veräußerung in Höhe von € 69,00. Insgesamt schlägt sich der Veräußerungsvorgang in der Gewinn- und Verlustrechnung zum einen als Verlust aus Anlagenabgängen in Höhe von € 69,00 sowie der Abschreibung für das Jahr 2009 in Höhe von € 69,00 nieder, so dass sich insgesamt ein steuerlicher Verlust in Höhe von € 138,00 ergibt.

17 € -138,00 / € 570,00 = € 708,00.

18 Der Buchwert des Notebooks zum 1. 1. 2009 beträgt nach bisheriger Rechtslage € 400,00. U hätte die laufende Jahresabschreibung in 2009 in Höhe von € 200,00 geltend gemacht sowie eine Teilwertabschreibung auf € 0,00 vorgenommen und damit eine Teilwertabschreibung auf das Notebook in Höhe von € 200,00 geltend gemacht, so dass insgesamt Abschreibungen in Höhe von € 400,00 in 2009 durch U hätten realisiert werden können. Nach neuer Rechtslage muss U zum 31. 12. 2009 weiterhin anteilig zwingend eine Abschreibung in Höhe von € 120,00, und damit um € 280,00 geringer, vornehmen.

19 Insgesamt betrachtet kann man vereinfachend annehmen, dass die Anschaffungskosten der meisten Wirtschaftsgüter im Durchschnitt über einem Preis von netto € 150,00 liegen.

20 Der Grundsatz der Periodenabgrenzung besagt, dass Aufwendungen und Erträge, unabhängig von ihrem Zeitpunkt der Zahlung, in dem Geschäftsjahr zu berücksichtigen sind, in dem sie wirtschaftlich verursacht sind, vgl. dazu § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB.

21 Die Abschreibung auf ein Wirtschaftsgut zeigt den Wertverlust eines Gutes. Ein solcher Verlust kann unter wirtschaftlicher Betrachtung dann nicht mehr eintreten, wenn das Gut an sich nicht mehr existiert.

hinzuweisen, dass steuerrechtlich nur der wirtschaftliche Eigentümer²² Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter vornehmen darf. Bei Veräußerung eines Wirtschaftsgutes bleibt der Veräußerer aber kein Eigentümer i. S. d. § 39 AO und dennoch muss nach neuer Rechtslage der Steuerpflichtige zwingend als wirtschaftlicher Eigentümer operieren, ungeachtet dessen, dass das betreffende Wirtschaftsgut betrieblich nicht mehr vorhanden ist. Der Gesetzgeber verstößt damit gegen grundlegende Prinzipien der steuerlichen Zurechnung und der Gewinnermittlung.

3. Maßgeblichkeitsgrundsatz

Die steuerlichen Änderungen hinsichtlich Erfassung und Bewertung geringwertiger Wirtschaftsgüter stehen (bislang) nicht im Einklang mit handelsrechtlichen Bewertungsmethoden. Bisher wurde mittels der umgekehrten Maßgeblichkeit eine einheitliche Bewertung in Handels- und Steuerbilanz erreicht.²³ Da sich aufgrund der steuerlichen Neuregelungen handelsrechtlich keine Veränderungen zum bisherigen Recht ergeben, wird es künftig zu einem noch größeren Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz kommen. Denn die bisherige steuerliche Wahlmöglichkeit hinsichtlich der Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter fällt ab dem 1. 1. 2008 nach Maßgabe des § 6 Abs. 2 EStG n. F. weg. Damit ergibt sich künftig kein Raum mehr dafür, dass steuerliche Wertansätze mittels der umgekehrten Maßgeblichkeit auch handelsbilanziell berücksichtigt werden. Folglich kann und wird es künftig zu unterschiedlichen Wertansätzen in Handels- und Steuerbilanz kommen.

Beispiel:

Unternehmer U erwirbt zum 11. 4. 2008 einen Kaffeeautomat für den Pausenaufenthaltsraum seines Betriebes zu einem Preis von netto € 800,00.

U aktiviert zum 11. 4. 2008 den Kaffeeautomat in der Handelsbilanz und schreibt diesen über 7 Jahre²⁴ ab. Steuerbilanziell muss U den Kaffeeautomat in den Sammelposten des Jahres 2008 einstellen und diesen in 2008 mit 20% gewinnmindernd auflösen. Handelsrechtlich realisiert U Abschreibungen in 2008 in Höhe von rd. € 86,00²⁵, steuerrechtlich muss U zwingend (anteilige) Abschreibungen in Höhe von € 160,00 realisieren.²⁶ Für den Unternehmer wird es also künftig noch aufwendiger werden, Wertansätze in Handels- und Steuerbilanz gesetzeskonform gleichartig auszuüben.

4. Liquiditätsnachteil

Die Einführung des Sammelpostens führt bei Wirtschaftsgütern, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer geringer als fünf Jahre ist, zu Steuer- und Liquiditätsnachteilen.

Beispiel:

Händler H erwirbt zum 11. 1. 2008 einen gebrauchten PC zu einem Preis von netto € 600,00.

Nach bisheriger Rechtslage hat H den PC über drei Jahre abgeschrieben.²⁷ Zum 31. 12. 2008 hat H € 200,00 Abschreibungen auf den PC geltend gemacht. Sein steuerliches Ergebnis war daher zunächst um € 200,00 gemindert. Folglich zahlte H auf diese € 200,00 keine Ertragsteuern. In Kontrast zur Neuregelung muss H den PC nunmehr zwingend über fünf Jahre (anteilig) abschreiben, so dass dieser zum 31. 12. 2008 lediglich € 120,00 an Abschreibungen geltend machen kann. Sein steuerliches Ergebnis ist daher im Vergleich zur bisherigen Regelung um € 80,00 höher und führt somit bei H zu temporären Liquiditätsnachteilen. Auf Seiten des Fiskus führt dies im Gegenzug zu zeitlichen Steuermehreinnahmen sowie zu

Zinsvorteilen. Gerade bei Betrieben, die über einen fortlaufenden erheblichen Bestand an Notebooks verfügen, führt die Neuregelung zur Schlechterstellung gegenüber dem bisher geltenden Recht.²⁸

III. Zusammenfassung

Der Gesetzgeber hat sich und den Unternehmen mit der Änderung der Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter keinen Gefallen getan. Nicht nur, dass die Änderungen ohnehin zu keinen nachhaltigen Steuermehreinnahmen führen²⁹, wird der zum Teil auf Großbetriebe beschränkte spürbare steigende Bürokratieaufwand eher erschwerend als entlastend sein. Mit Abschaffung des bisherigen Wahlrechts gem. § 6 Abs. 2 EStG werden die Spielräume steuerlicher Bewertungen erheblich beschnitten. Die geringen Vorteile, nämlich dass für geringwertige Wirtschaftsgüter keine besonderen Aufzeichnungen mehr bestehen³⁰, werden durch die Arbeiten im Zusammenhang mit dem Sammelposten bei weitem kompensiert. Daneben verstoßen die Neuregelungen gegen den Grundsatz der Periodenabgrenzung und führen zur Förderung des Auseinanderfallens der Handels- und Steuerbilanz. Der Fiskus profitiert in erster Linie von temporären Steuermehreinnahmen und generiert damit Zins- und Liquiditätsvorteile. Im Ganzen betrachtet stellt die Neufassung des § 6 Abs. 2 und 2a EStG eine fortwährende Verkomplizierung steuerlicher Bestimmungen dar. Die angestrebte Vereinfachung des Steuerrechts rückt damit wieder einmal in weite Ferne. Wie so oft, ist es der Steuerpflichtige, der die Maßnahmen des Gesetzgebers auf „seinem Rücken“ tragen muss, und so kommt dem Zitat von Wolfram Weidner mehr und mehr an Bedeutung zu: „Steuerreformen dienen dazu, die Steuerzahler so zu entlasten, dass sich die Staatskasse dabei füllt“³¹.

22 Der wirtschaftliche Eigentümer kann u. U. vom zivilrechtlichen Eigentümer abweichen. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist derjenige wirtschaftliche Eigentümer, der über das Wirtschaftsgut einwirken kann.

23 Vgl. § 5 Abs. 1 S. 2 EStG. Wurde eine Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz getätigt, so musste dies auch für die Handelsbilanz erfolgen.

24 Vgl. Fundstelle Nr. 7.4.1 der AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter.

25 Unterstellt, dass U den Kaffeeautomat pro rata temporis neun Monate abschreibt.

26 Dabei ist auch auf die Problematik latenter Steuern i. S. d. § 274 Abs. 1 HGB hinzuweisen. Eine weitere Ausführung dazu ist an dieser Stelle hinsichtlich der eher geringen praktischen Bedeutung nicht erforderlich.

27 Vgl. Fundstelle Nr. 6.14.3.2, a. a. O.

28 Bspw. benötigen Unternehmensberatungsgesellschaften eine Vielzahl an Notebooks für ihren täglichen Beratungsbedarf vor Ort. Daher investieren diese auch ständig in neue Modelle hinsichtlich ihrer EDV. So ist es nicht abwegig, dass hierfür jährlich neue Notebooks angeschafft werden. Der aufgrund der geringeren Abschreibungsbeträge in den ersten drei Jahren entstehende Liquiditätsnachteil wird sich hierbei, insbesondere wenn es sich um erhebliche Stückzahlen handelt, besonders stark ausprägen.

29 Es handelt sich dabei eher um einen Vorzieheffekt für den Gesetzgeber, denn der vorerst steuererhöhende Gewinn wird in Folgejahren durch die Abschreibung wieder gemindert.

30 Vgl. Streichung der Sätze 4 und 5 des § 6 Abs. 2 EStG.

31 Wolfram Weidner, geb. 1925, dt. Journalist.