

Elementare Methodenlehre der Abschreibung des Anlagevermögens (Teil 1 von 2)

Nachdem durch die Bilanzrechtsmodernisierung der Maßgeblichkeitsgrundsatz entfallen ist, sind die steuerliche und die handelsbilanzielle Abschreibung voneinander entkoppelt und damit selbständige Zahlenwerke geworden. Diese Übersicht demonstriert die drei grundlegenden Arten der Abschreibung des Anlagevermögens. Sie verwenden unterschiedliche Konzepte, Wertgrundlagen und Rechenmethoden. In Buchführungs- und ERP-Systemen müssen diese drei Verfahren daher voneinander unabhängig geführt werden können. Traditionelle Methoden im Rahmen der Prozeßgliederung oder der Bilanzgliederung beherrschen die neue Methodenvielfalt noch nicht, und müssen angepaßt werden.

Methode	Steuerliche Abschreibung	Handelsrechtliche Abschreibung	Kalkulatorische Abschreibung
Bereich	Externes Rechnungswesen (Buchführung)	Externes Rechnungswesen (Buchführung)	Internes Rechnungswesen (Kostenrechnung)
Regelungen	§§7 ff EStG, viele verstreute Einzelvorschriften, Detailregeln in den Richtlinien und Hinweisen	§§253, 255 HGB; sehr wenige Detailvorschriften im HGB, ggfs. u.a. IAS 16, IAS 36, IAS 38 (sehr detaillierte Einzelregelungen)	keine gesetzlichen Vorschriften (mit einigen Ausnahmen im Bereich der Planwirtschaft, z.B. Energie und Gesundheit)
Regelungsgeber	Nationaler Steuergesetzgeber	Nationaler Handelsgesetzgeber oder internationales IFRS-Regelwerk	Kein formaler Regelungsgeber, aber die kaufmännischen Grundkonzepte sind im Prinzip übernational und universell gültig; eigentlicher Regelgeber ist jedoch die Wissenschaft
Zweck aus Sicht d. Unternehmers	Steuervermeidung durch Minimierung des zu versteuernden Einkommens	Ausweis des wirklichen Wertverzehrs, d.h. Informationsnutzen für den Abschlußleser	Refinanzierung der künftigen Ersatzinvestition (Grundsatz der Unternehmensfortführung)
Zweck aus Sicht der Gesellschaft	Politische Lenkungsintention, bestimmten Branchen Steuererleichterungen zu gewähren	Klare Information für den Kapitalmarktteilnehmer	Richtige Faktorbewertung, Ausnahmen (bei Planpreisen) = Kostensenkung durch Begrenzung nach oben
Strategie	So hoch wie möglich, senkt den steuerlichen Gewinn. Ausnutzung von Sonder-AfA falls möglich, so daß der steuerliche Gewinn und mit ihm die Ertragsteuerlast möglichst gering ausfällt.	So richtig wie möglich, um den tatsächlichen Wert der Anlagen abzubilden und stille Reserven zu minimieren. Das vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Lage der Unternehmung (§238 Abs. 1 Satz 2 HGB)	In der Regel eher gleichmäßige Verteilung oder nach Leistung, weil ja „nur“ eine Refinanzierung erwünscht wird, d.h. Kunde soll über den Preis Ersatzgegenstand anteilig bezahlen
Adressat	Steuerbehörden (keine allgemein zugängliche Offenlegung wegen des Steuergeheimnisses)	Abschlußleser (Offenlegung bei Kapitalgesellschaften), d.h. in der Regel der Kapitalmarktteilnehmer, der über Kauf oder Verkauf von Anteilen der jeweils bilanzierenden Gesellschaft entscheidet	Unternehmensführung (überhaupt keine Offenlegung, internes Rechnungswesen)
Darstellung	Steuerbilanz und steuerliche Gewinn- und Verlustrechnung (also ein aus der Handelsbilanz und der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung abgeleitetes Zahlenwerk)	In der Handelsbilanz und in der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung	Kostenartenrechnung, und damit Ausgangswert für den BAB und eine Vielzahl weiterer interner Rechenwerke

Methode	Steuerliche Abschreibung	Handelsrechtliche Abschreibung	Kalkulatorische Abschreibung																
Klassifizierung	Steuerliche Betriebsausgabe (keine Kostenwirkung, nicht in der Kalkulation enthalten!)	Neutraler Aufwand (also keine Kostenwirkung, nicht in der Kalkulation enthalten!) <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: fit-content;"> <p style="text-align: center;">Aufwand (Verbrauch)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Neutr. Aufw. (Aufw. ≠ Kosten)</td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Zweckaufwand (Aufwand = Kosten)</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Grundkosten (Kosten = Aufwand)</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Kalk. Kosten (Kosten ≠ Aufw.)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;">Kosten (Einsatz an Produktionsfaktoren)</td> </tr> </table> </div>	Neutr. Aufw. (Aufw. ≠ Kosten)	Zweckaufwand (Aufwand = Kosten)		Grundkosten (Kosten = Aufwand)		Kalk. Kosten (Kosten ≠ Aufw.)	Kosten (Einsatz an Produktionsfaktoren)		Kosten (keine Aufwandswirkung, nicht aus der GuV ersichtlich, nur in der Kalkulation enthalten) <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px auto; width: fit-content;"> <p style="text-align: center;">Aufwand (Verbrauch)</p> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Neutr. Aufw. (Aufw. ≠ Kosten)</td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Zweckaufwand (Aufwand = Kosten)</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Grundkosten (Kosten = Aufwand)</td> </tr> <tr> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;"></td> <td style="border: 1px solid black; padding: 2px;">Kalk. Kosten (Kosten ≠ Aufw.)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="border: 1px solid black; padding: 2px; text-align: center;">Kosten (Einsatz an Produktionsfaktoren)</td> </tr> </table> </div>	Neutr. Aufw. (Aufw. ≠ Kosten)	Zweckaufwand (Aufwand = Kosten)		Grundkosten (Kosten = Aufwand)		Kalk. Kosten (Kosten ≠ Aufw.)	Kosten (Einsatz an Produktionsfaktoren)	
Neutr. Aufw. (Aufw. ≠ Kosten)	Zweckaufwand (Aufwand = Kosten)																		
	Grundkosten (Kosten = Aufwand)																		
	Kalk. Kosten (Kosten ≠ Aufw.)																		
Kosten (Einsatz an Produktionsfaktoren)																			
Neutr. Aufw. (Aufw. ≠ Kosten)	Zweckaufwand (Aufwand = Kosten)																		
	Grundkosten (Kosten = Aufwand)																		
	Kalk. Kosten (Kosten ≠ Aufw.)																		
Kosten (Einsatz an Produktionsfaktoren)																			
Ausgangswert	Anschaffungs- oder Herstellungskosten im steuerlichen Sinne	Anschaffungs- oder Herstellungskosten im handelsrechtlichen Sinne	Geschätzter bzw. prognostizierter Wiederbeschaffungswert der zukünftigen Ersatzbeschaffung																
Schlußwert	Null (tatsächliche Rest- oder Wiederverkaufserlöse erscheinen als selbständige steuerpflichtige Betriebseinnahmen)	Schrott- oder Restverkaufswert	Schrott- oder Restverkaufswert																
Methode	Lineare oder degressiv, nach Leistungseinheiten oder nach Gesetzesvorgabe (nur bei Bauten), vgl. §§7 ff EStG	Jede Methode möglich, die den wirklichen Wertverlauf realistisch abbildet	In der Regel linear, bisweilen auch nach Leistungseinheiten																
Methodenwechsel	Nur von degressiv nach linear gemäß §7 Abs. 3 EStG, sonst keiner	Keiner (§252 Abs. 1 Nr. 6 HGB), durch das BilMoG nochmal extra klargestellt	Beliebig möglich																
Außerplanmäßige Wertminderung	Berücksichtigung möglich, wenn dauerhaft (§6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	Berücksichtigung möglich, wenn dauerhaft (§253 Abs. 3 HGB), in IAS 16 durch die Neubewertung	Unerheblich, weil AK/HK ja nicht Gegenstand der kalkulatorischen Abschreibung sind; Änderungen des erwarteten WBW können beliebig berücksichtigt werden																
Dauer	Nach amtlicher AfA-Tabelle (d.h. fiktiv normierte Nutzungsdauer)	Betriebsübliche oder technische Nutzungsdauer	Betriebsübliche oder technische Nutzungsdauer																

Elementare Methodenlehre der Abschreibung des Anlagevermögens (Teil 2 von 2)

Das folgende Zahlenbeispiel illustriert die drei Arten von Abschreibungen. Ein Unternehmen schreibt eine technische Anlage ab, die einen Anschaffungskostenwert i.H.v. 44.000 Euro besitzt. Die Nutzungsdauer betrage sowohl gemäß AfA-Tabelle als auch hinsichtlich der technischen und betriebsüblichen Lebensdauer zehn Jahre. Danach ist eine Ersatzbeschaffung fällig. Der Anschaffungskostenwert dieser Ersatzanlage wird auf 56.000 Euro geschätzt, während die Altanlage zum Ersatzzeitpunkt in zehn Jahren voraussichtlich noch einen Restwert von 4.000 Euro haben wird. Durch die Bilanzrechtsmodernisierung ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit entfallen. Das schafft ganz neue Möglichkeiten, eine ganzheitliche Abschreibungsstrategie aufzustellen. Das folgende Zahlenbeispiel demonstriert, was jetzt alles machbar ist:

t	Steuerliche Abschreibung		Handelsrechtliche Abschreibung		Kalkulatorische Abschreibung	
	Abschreibung	Zeitwert	Abschreibung	Zeitwert	Abschreibung	Zeitwert
	Anschaffung im Beispiel zum 01.01.2009, daher zunächst degressiv 25% p.a. mit Methodenwechsel §7 Abs. 3 EStG zur linearen Methode im 6. Nutzungsjahr. Das dient der Steuer- vermeidung zu Beginn der Nutzungsdauer.		Progressive Abschreibung mit Progressionsfaktor i.H.v. 800 Euro. Diese Methode bilde im Beispiel den wirklichen Wert- verlauf besser ab und dient dem handelsbilanziellen Ausweis.		Lineare Abschreibung auf den Wiederbeschaffungswert i.H.v. 56.000 Euro minus den Restwert der alten Anlage i.H.v. 4.000 Euro. Dies bewertet den wirklichen Faktoreinsatz und dient der Kalkulation.	
0		44.000,00 €		44.000,00 €		56.000,00 €
1	11.000,00 €	33.000,00 €	800,00 €	43.200,00 €	5.200,00 €	50.800,00 €
2	8.250,00 €	24.750,00 €	1.600,00 €	41.600,00 €	5.200,00 €	45.600,00 €
3	6.187,50 €	18.562,50 €	2.400,00 €	39.200,00 €	5.200,00 €	40.400,00 €
4	4.640,63 €	13.921,88 €	3.200,00 €	36.000,00 €	5.200,00 €	35.200,00 €
5	3.480,47 €	10.441,41 €	4.000,00 €	32.000,00 €	5.200,00 €	30.000,00 €
6	2.610,35 €	7.831,05 €	4.800,00 €	27.200,00 €	5.200,00 €	24.800,00 €
7	1.957,76 €	5.873,29 €	5.600,00 €	21.600,00 €	5.200,00 €	19.600,00 €
8	1.957,76 €	3.915,53 €	6.400,00 €	15.200,00 €	5.200,00 €	14.400,00 €
9	1.957,76 €	1.957,76 €	7.200,00 €	8.000,00 €	5.200,00 €	9.200,00 €
10	1.957,76 €	0,00 €	8.000,00 €	0,00 €	5.200,00 €	4.000,00 €
Σ	44.000,00 €		44.000,00 €		52.000,00 €	
Ziel:	Steuervermeidung durch Ausweis möglichst hoher Abschreibungsbeträge (bei der degressiven Methode zu Beginn), ggfs. Nutzung von Sonderabschreibungen.		„Richtiger“ Handelsbilanzieller Ausweis und damit Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes.		Ermittlung der Inanspruchnahme der Produktionsfaktoren und Aufstellung einer verursachergerechten Kostenkalkulation.	
Wert:	Anschaffungskosten bis auf null.		Anschaffungskosten bis auf null.		Differenz Wiederbeschaffungswert neuer Anlage auf den Schrottwert der Altanlage.	
Bereich:	Externes Rechnungswesen (keine allg. Offenlegungspflicht, nur Steuererklärung)		Externes Rechnungswesen (generelle Offenlegungspflicht gemäß Rechtsform)		Internes Rechnungswesen (überhaupt keine Offenlegungspflicht)	
	Ausschließlich nationale Vorschriften		Handelsrecht (HGB), Internationales Rechnungswesen (IFRS)		Keine Vorschriften	