

Abschreibungsregeln bei geringwertigen Wirtschaftsgütern Einschließlich Rechtslage ab 2018

Inhalt

1. Grundregel
2. Sofortabschreibung bis 800 €
3. Sammelposten
4. Einheitliche Ausübung des Wahlrechts
5. Hinweise zu den Wertgrenzen
6. Behandlung von nachträglichen Anschaffungskosten für geringwertige Wirtschaftsgüter
7. Reichweite der Anwendbarkeit

Fazit

Für die Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern hat der Steuerpflichtige besondere Wahlrechte. Wie die verschiedenen Wahlrechte im Einzelnen auszuüben sind, was bei der Ausübung der Wahlrechte zu beachten ist und für welche Wirtschaftsgüter diese besonderen Wahlrechte überhaupt in Frage kommen, stellt dieses Merkblatt im Überblick dar. Dabei wurden bereits die neuen Wertgrenzen von 250 € bzw. 800 € berücksichtigt.

1. Grundregel

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, also Wirtschaftsgüter, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen 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 = Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen, § 7 Abs. 1 S. 1 EStG iVm § 6 Abs. 1 EStG. Die Absetzung bemisst sich demnach nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes, § 7 Abs. 1 S. 2 EStG. Das ist die Grundregel und diese ist stets anwendbar, vgl. BMF-Schreiben vom 30. September 2010 „Schreiben betr. Zweifelsfragen zur bilanzsteuerlichen Behandlung sog. Geringwertiger Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 2 EStG und zum Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG“, BStBl. 2010 Teil I, S. 755 ff. Daneben gibt es für bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens Wahlrechte.

2. Sofortabschreibung bis 800 €

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsgutes oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert 800 € (bis einschließlich VZ 2017 nur 410 €) nicht übersteigen, § 6 Abs. 2 S. 1 EStG. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag zu mindern.

Auch wenn keine Vorsteuerabzugsberechtigung besteht, ist für die Beurteilung der Wertgrenze von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich eines darin enthaltenen Vorsteuerbetrags, also von dem reinen Warenpreis ohne Vorsteuer (Nettowert) auszugehen, R 9b Abs. 2 S. 1, 2 EStR.

Beispiel: Ein Unternehmer – unerheblich, ob vorsteuerabzugsberechtigt oder nicht – kauft einen Bürotisch für 849 € brutto. Der für § 6 Abs. 2 S. 1 EStG maßgebende Wert beträgt 713,45 € (849 €/1,19). Die Wertgrenze von 800 € wird nicht überschritten. Folglich kann der Unternehmer das Wahlrecht der Sofortabschreibung in Anspruch nehmen.

Hinweis: Die höhere Wertobergrenze von 800 € für die Sofortabschreibung gilt erst ab dem 1. Januar 2018, § 52 Abs. 12 S. 2 EStG.

Neben der Wertgrenze sind jedoch auch die anderen Kriterien zu prüfen:

- abnutzbar
- beweglich
- Anlagevermögen
- selbständig nutzbar

Das Kriterium der **Abnutzbarkeit** wird bei den allermeisten Wirtschaftsgütern erfüllt sein, denn nur wenige Wirtschaftsgüter sind nicht abnutzbar. Dazu zählen beispielsweise Grund und Boden, Beteiligungen und andere Finanzanlagen, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen, nicht abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter und Kunstgegenstände anerkannter Meister. Andere Wirtschaftsgüter unterliegen in aller Regel einer Abnutzung.

Ob ein Wirtschaftsgut **beweglich** ist oder nicht, ergibt sich in aller Regel aus dem Wirtschaftsgut an sich. Allerdings gibt es hier ein paar kleine Besonderheiten, die zu beachten sind. So gehören beispielsweise immaterielle Wirtschaftsgüter nicht zu den beweglichen Wirtschaftsgütern, H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH. Immaterielle (= nicht körperliche) Wirtschaftsgüter sind Rechte, rechtsähnliche Werte und sonstige Vorteile für den Betrieb, zu deren Erlangung Aufwendungen gemacht wurden, die dem Betrieb über den Bilanzstichtag hinaus zugutekommen, die einer besonderen Abgrenzung und Bewertung fähig sind und für die ein Erwerber des Betriebs ein besonderes Entgelt ansetzen würde. Typische Beispiele für immaterielle Wirtschaftsgüter sind:

- entgeltlich erworbener Firmen- oder Praxiswert,
- entgeltlich erworbene Warenzeichen (Marken), Nutzungsrechte, Software,
- entgeltlich erworbene Verkehrskonzessionen,
- entgeltlich erworbener Domain-Name,
- bei Ärzten: entgeltlich erworbene kassenärztliche Zulassung.

Dabei ist zu beachten, dass Trivialprogramme zu den abnutzbaren, beweglichen und selbständig nutzbaren Wirtschaftsgütern zählen. Computerprogramme, deren Anschaffungskosten nicht mehr als 410 € betragen haben, sind wie Trivialprogramme zu behandeln, R 5.5 Abs. 1 S. 2, 3 EStR. Um ein Trivialprogramm handelt es sich unter anderem, wenn ein Computerprogramm lediglich Datenbestände oder allgemein zugängliche Daten speichert. Nach R 5.5 Abs. 1 S. 2 EStR ist Trivialsoftware immer als abnutzbares, bewegliches und selbständig nutzbares Wirtschaftsgut zu behandeln. Bei spezieller Software wie beispielsweise ein Statikprogramm für Ingenieure oder Architekten nur, wenn es weniger als 410 € (netto) gekostet hat, R 5.5 Abs. 1 S. 3 EStR.

Hinweis: Offen ist derzeit, ob die Wertgrenze in R 5.5 Abs. 1 S. 2, 3 EStR auch noch auf 800 € angehoben wird.

Beispiel: Ein Trivialprogramm, welches 600 € gekostet hat, zählt als abnutzbares, bewegliches und selbständig nutzbares Wirtschaftsgut. Eine Ingenieursoftware zum selben Preis ist nach dem derzeitigen Stand ein immaterielles Wirtschaftsgut und damit nicht beweglich.

Betriebsvorrichtungen zählen zu den beweglichen Wirtschaftsgütern – auch wenn sie praktisch nicht beweglich sind, R 7.1 Abs. 3 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStR. Sie sind auch selbständige Wirtschaftsgüter, weil sie nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen. Sie gehören selbst dann zu den beweglichen Wirtschaftsgütern, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, R 7.1 Abs. 3 S. 2 EStR. Eine Abgrenzung, was als Gebäude, Gebäudebestandteil, Außenanlage und was als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, befindet sich in der Anlage 1 zum BMF-Schreiben vom 5. Juni 2013 „Gleich lautender Erlass zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen“ BeckStE 200 § 68/1 oder BStBl. 2013 Teil I S. 734 ff. Danach sind Abstellplätze beispielsweise als Grundvermögen einzustufen und damit nicht beweglich, während ein Kühlturm eines Atomkraftwerkes als Abhitzeeinrichtung eine Betriebsvorrichtung und damit beweglich ist.

Anlagevermögen ist – im Gegensatz zum Umlaufvermögen – dazu bestimmt, dem Unternehmen grundsätzlich mehr als ein Jahr zu dienen. Damit fallen insbesondere Roh-, Hilfs- und Verbrauchsstoffe aus dem Anwendungsbereich für die Abschreibung heraus. So ist beispielsweise ein Tonereinsatz (Patrone, Kassette) für einen Drucker oder Kopierer als Verbrauchsstoff kein Anlagevermögen und unterliegt nicht den Abschreibungsregeln. Dies gilt unabhängig davon zu welchen Kosten er angeschafft wurde.

Zu bestimmen, ob ein Wirtschaftsgut **selbständig nutzbar** ist oder nicht, ist sicherlich das Schwierigste der 4 Kriterien. Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens selbständig nutzbar ist, stellt sich jedoch regelmäßig nur für solche Wirtschaftsgüter, die in einem Betrieb zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden. Für die Entscheidung in dieser Frage ist maßgeblich, auf die betriebliche Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes abzustellen. Ein Wirtschaftsgut ist einer selbständigen Nutzung nicht fähig, wenn es nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens genutzt werden kann und die in den Nutzungszusammenhang eingefügten Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. Dies gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut aus dem betrieblichen Nutzungszusammenhang gelöst und in einen anderen betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt werden kann, § 6 Abs. 2 S. 2, 3 EStG. Ein Wirtschaftsgut ist mit anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in einen ausschließlich betrieblichen Nutzungszusammenhang eingefügt, wenn es mit den anderen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach außen hin als einheitliches Ganzes in Erscheinung tritt. Dabei ist für die Bestimmung dieses Merkmals im Einzelfall die Festigkeit der Verbindung, ihre technische Gestaltung und ihre Dauer von Bedeutung, R 6.13 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 EStR.

Dagegen bleiben Wirtschaftsgüter, die zwar in einen betrieblichen Nutzungszusammenhang mit anderen Wirtschaftsgütern eingefügt und technisch aufeinander abgestimmt sind, dennoch selbständig nutzungsfähig, wenn sie nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung auch ohne die anderen Wirtschaftsgüter im Betrieb genutzt werden können, z. B. Müllbehälter eines Müllabfuhrunternehmens, R 6.13 Abs. 1 S. 4 EStR.

Beispiel: Eine Computeranlage zählt als eine Nutzungseinheit. Die einzelnen Komponenten sind technisch aufeinander abgestimmt. Als einheitlich Ganzes sind hier der Desktop, die Tastatur, die Maus, die Verbindungskabel und wenigstens ein Monitor zu sehen. Nur wenn diese Wirtschaftsgüter vorhanden sind, lässt sich die Computeranlage als Ganzes überhaupt benutzen. Für die sinnvolle Nutzung des Computers braucht es allerdings weder einen Drucker noch einen Scanner. Sie zählen daher nicht zur Nutzungseinheit Computeranlage. Auf der anderen Seite benötigt man zum Betreiben des Druckers oder Scanners (auch Beamer), regelmäßig eine Computeranlage oder zumindest einen Laptop. Drucker und Scanner, die ohne Computeranlage nicht benutzt werden können, sind daher keine selbständig nutzbaren Wirtschaftsgüter, vgl. auch H 6.13 „ABC der nicht selbständig nutzungsfähigen Wirtschaftsgüter – Peripheriegeräte“ EStH. Etwas anderes gilt, wenn diese Geräte auch ohne Computer eingesetzt werden können, wie beispielsweise Kombinationsgeräte, die Scannen und Drucken. Gleiches gilt für externe Datenspeicher. Deren Aufgabe ist es, Daten zu transportieren und zu speichern. Dafür braucht es die Computeranlage nicht. Lediglich, um die Daten auf den Speicher zu bringen und vom Speicher zu lesen, wird der PC benötigt.

Hinweis: Drucker, Scanner, Beamer und sonstige Peripheriegerä- te der Computeranlage sind trotz der Einhaltung der Wertgrenzen regelmäßig keine geringwertigen Wirtschaftsgüter iSd § 6 Abs. 2 und § 6 Abs. 2a EStG.

Auch Wirtschaftsgüter, die nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung nur mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden können, sind selbständig nutzungsfähig, wenn sie nicht in einen Nutzungszusammenhang eingefügt sind, sodass die zusammen nutzbaren Wirtschaftsgüter des Betriebs nach außen nicht als ein einheitliches Ganzes in Erscheinung treten, z.B. Bestecke, Trivialprogramme, R 6.13 Abs. 1 S. 5 EStR.

Selbständig nutzungsfähig sind ferner Wirtschaftsgüter, die nach ihrer betrieblichen Zweckbestimmung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden können, technisch mit diesen Wirtschaftsgütern aber nicht abgestimmt sind, z.B. Paletten, Einrichtungsgegenstände, R 6.13 Abs. 1 S. 6 EStR.

Beispiel: Ein Esstisch ist in der Regel nur zusammen mit Stühlen nutzbar. Eine technische Abstimmung findet jedoch nicht statt. Esstisch und Stühle sind jeweils selbständig nutzungsfähig.

Zu beachten ist, dass die selbständige Nutzungsfähigkeit verbundener oder gemeinsam genutzter Wirtschaftsgüter kein Kriterium für die Beurteilung der selbständigen Bewertbarkeit ist. Ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut liegt vor, wenn es in seiner Einzelheit von Bedeutung und bei einer Verwertung greifbar ist, H 6.13 „Selbständige Bewertbarkeit bzw. Nutzungsfähigkeit“ EStH.

Dokumentationspflichten

Nach § 6 Abs. 2 S. 4 EStG sind Wirtschaftsgüter, bei denen von der Sofortabschreibungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wird, unter Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsgutes oder der Eröffnung des Betriebes mit deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. deren Einlagewert in ein besonderes laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen, wenn deren Wert 250 € (bis VZ 2017 sind es 150 €) übersteigt. Das heißt, Wirtschaftsgüter mit einem Nettowert von 250 € müssen nicht über das gwg-Konto erfasst werden, sondern werden als sofortiger betrieblicher Aufwand gebucht. Das og Verzeichnis braucht nicht geführt werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind, § 6 Abs. 2 S. 5 EStG.

Hinweis: Die höhere Wertuntergrenze für die Aufzeichnungspflicht gilt erst ab dem 1. Januar 2018, § 52 Abs. 12 S. 3 EStG.

3. Sammelposten

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzungsfähig sind, können auch in einen sogenannten Sammelposten eingestellt werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um einen darin enthaltenen Vorsteuerbetrag (§ 9b Abs. 1 EStG) oder der Einlagewert 1.000 € nicht, aber 250 € übersteigen (bis einschließlich VZ 2017 sind es 150 €), § 6 Abs. 2a S. 1 EStG. Der gebildete Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und den folgenden 4 Wirtschaftsjahren mit jeweils einem

Fünftel (also 20 Prozent) gewinnmindernd aufzulösen, § 6 Abs. 2a S. 2 EStG. Bei diesem Sammelposten handelt es sich dann nur noch um eine Rechengröße, R 6.13 Abs. 6 S. 1 EStR. Selbst wenn ein Wirtschaftsgut vor Ablauf der 5-Jahresfrist für die Auflösung des Sammelpostens aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (z.B. Verschrottung wegen Defekt, Diebstahl, Entnahme), wird der Sammelposten nicht gesondert vermindert, sondern weiterhin planmäßig über die gesamten 5 Jahre aufgelöst, § 6 Abs. 2a S. 3 EStG iVm R 6.13 Abs. 6 S. 2, 3 EStR. Scheidet ein Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage aus dem Betriebsvermögen aus, liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Wirtschaftsguts im Sammelposten zum Schluss des Wirtschaftsjahres nicht vor, vgl. o. g. BMF-Schreiben Rz. 10. Abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzungsfähig sind und Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. einen Einlagewert ohne Vorsteuer von 250 € (bis einschließlich VZ 2017 sind es 150 €) haben, können sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, § 6 Abs. 2a S. 4 EStG. Diese werden dann gemäß § 6 Abs. 2 EStG als Betriebsausgaben abgezogen. Alternativ können diese Wirtschaftsgüter jedoch auch planmäßig über deren voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden (siehe zu „1. Grundregel“). Hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter bis 250 € (bis einschließlich VZ 2017 sind es 150 €) handelt es sich um ein wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht, vgl. o. g. BMF-Schreiben Rz. 2

Beispiel: A erwirbt am 01.03. einen Besprechungstisch für 1.000 €, am 10.06. genau 4 Bürostühle für je 300 € und am 01.12. ein Büroregal für 199 €. Am 30.11. des Jahres geht ein Bürostuhl kaputt, der ordnungsgemäß entsorgt und am 15.01. des Folgejahres ersetzt wird. Es handelt sich jeweils um die Anschaffungskosten ohne Vorsteuer.

Der Besprechungstisch kann in den Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG aufgenommen werden. Gleiches gilt für die 4 Bürostühle. Der Sammelposten des Anschaffungsjahres beträgt demnach 2.200 €, die Auflösung im Anschaffungs- und in den 4 Folgejahren jeweils 440 €. Die Verschrottung des defekten Bürostuhls und der Neuerwerb eines Bürostuhls im Folgejahr hat keine Auswirkungen auf den Sammelposten und dessen Auflösung. Auch in welchem Monat die Wirtschaftsgüter angeschafft wurden, ist für die Auflösung des Sammelpostens unerheblich. Das Büroregal erreicht die Wertgrenze von 250 € nicht und kann daher nicht in den Sammelposten aufgenommen werden. Es kann entweder über die planmäßige Nutzungsdauer linear über 13 Jahre abgeschrieben oder sofort im Jahr der Anschaffung als Betriebsausgaben abgezogen werden. Bei der planmäßigen Abschreibung über die Nutzungsdauer ist zu beachten, dass der jährliche Abschreibungsbeitrag von 13,70 € nur zeitanteilig für einen Monat zu berücksichtigen wäre, da die Anschaffung erst im Dezember war, § 7 Abs. 1 S. 4 EStG.

Zu beachten ist, dass die Wirtschaftsgüter, die in den Sammelposten aufgenommen werden sollen, die gleichen Kriterien erfüllen müssen – abgesehen von den anderen Wertgrenzen –, wie die Wirtschaftsgüter, bei denen das Wahlrecht der Sofortabschreibung greift. Das heißt, auch sie müssen:

- abnutzbar
- beweglich
- Anlagevermögen
- selbständig nutzbar

sein. Die Kriterien sind im Einzelnen unter „2. Sofortabschreibung bis 800 €“ beschrieben. Hinsichtlich des Kri-

teriums „beweglich“ ist die Problematik der Software zu beachten. Sofern es keine Trivialsoftware ist, ist Software mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Einlagewert von 410 € ohne Vorsteuer ein immaterielles Wirtschaftsgut und damit unbeweglich. Solche Software kann daher nicht in den Sammelposten aufgenommen werden, R 5.5 Abs. 1 S. 3 EStR.

Ein Verzeichnis, wie bei der Anwendung der Sofortabschreibung bis 800 €, ist bei der Anwendung der Sammelpostenregelung nach § 6 Abs. 2a EStG nicht zu führen. Eine buchmäßige Erfassung des Zugangs der Wirtschaftsgüter in den Sammelposten ist ausreichend, vgl. o. g. BMF-Schreiben Rz. 9.

4. Einheitliche Ausübung des Wahlrechts

Der Steuerpflichtige hat nach § 6 Abs. 2 und § 6 Abs. 2a EStG neben der Grundregel der Normalabschreibung nach § 6 Abs. 1 iVm § 7 Abs. 1 EStG zwar zwei Wahlrechte, muss sich aber pro Jahr für ein Wahlrecht entscheiden. Es handelt sich hierbei um ein wirtschaftsjahrbezogenes Wahlrecht, vgl. o. g. BMF-Schreiben Rz. 6. In einem Jahr kann grundsätzlich nicht von der Sofortabschreibung und der Sammelpostenregelung Gebrauch gemacht werden, § 6 Abs. 2a S. 5 EStG. Allerdings kann der Steuerpflichtige gänzlich auf die Anwendung der Wahlrechte verzichten und nur die Grundregel – also die Normalabschreibung nach § 6 Abs. 1 iVm § 7 Abs. 1 EStG – anwenden.

Beispiel: A erwirbt am 01.03. einen Besprechungstisch für 1.000 €, am 10.06. genau 4 Bürostühle für je 300 € und am 01.12. ein Büroregal für 199 €. Die planmäßige Nutzungsdauer für Büromöbel beträgt 13 Jahre lt. AfA-Tabellen.

A hat folgende Möglichkeiten:

a) Anwendung der Grundregel ohne Beanspruchung von Wahlrechten

Besprechungstisch: Abschreibungsbetrag von 64 € im Anschaffungsjahr (= 1.000 €/13 Jahre x 10/12)

Je Bürostuhl: Abschreibungsbetrag von 13 € im Anschaffungsjahr (= 300 €/13 Jahre x 7/12)

Büroregal: Abschreibungsbetrag von 1 € im Anschaffungsjahr (= 199/13 Jahre x 1/12)

b) Wahlrecht der Sofortabschreibung bis 800 €

Hinsichtlich des Besprechungstisches kann von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht werden, da die Wertgrenze von 800 € überschritten wurde. Wenn von dem Wahlrecht der Sofortabschreibung Gebrauch gemacht werden soll, ist der Besprechungstisch nach der Grundregel abzuschreiben.

Besprechungstisch: Abschreibungsbetrag von 64 € im Anschaffungsjahr (= 1.000 €/13 Jahre x 10/12)

Die Bürostühle erfüllen jeweils die Kriterien und diesbezüglich kann vom Wahlrecht der Sofortabschreibung bis 800 € Gebrauch gemacht werden.

Je Bürostuhl: Abschreibungsbetrag von 300 € im Anschaffungsjahr

Das Büroregal erfüllt jeweils die Kriterien und diesbezüglich kann vom Wahlrecht der Sofortabschreibung bis 800 € Gebrauch gemacht werden oder Buchung als sofortiger betrieblicher Aufwand ohne das gwg-Konto anzusprechen.

Büroregal: Abschreibungsbetrag von 199 € im Anschaffungsjahr

Alternativ kann das Büroregal trotzdem über die planmäßige Nutzungsdauer abgeschrieben werden, da die Grundregel unabhängig von der Ausübung von Wahlrechten stets angewendet werden kann.

c) Wahlrecht Sammelposten

Der Besprechungstisch kann in den Sammelposten nach § 6 Abs. 2a EStG aufgenommen werden. Gleiches gilt für die 4 Bürostühle. Der Sammelposten des Anschaffungsjahres beträgt demnach 2.200 €, die Auflösung im Anschaffungs- und in den 4 Folgejahren jeweils 440 €.

Das Büroregal erreicht die Wertgrenze von 250 € nicht und kann daher nicht in den Sammelposten aufgenommen werden. Es kann entweder über die planmäßige Nutzungsdauer linear über 13 Jahre abgeschrieben (1 € im Anschaffungsjahr) oder sofort im Jahr der Anschaffung als Betriebsausgaben abgezogen werden (auch möglich ohne das gwg-Konto zu bebuchen).

Nicht möglich wäre es hinsichtlich des Besprechungstisches die Sammelpostenregelung nach § 6 Abs. 2a EStG und für die Bürostühle die Sofortabschreibungsregelung bis 800 € anzuwenden.

5. Hinweise zu den Wertgrenzen

Bei der Beurteilung der Frage, ob die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut 250 €, 800 € oder 1.000 € nicht übersteigen, sind folgende Sachverhalte gesondert zu berücksichtigen:

Bei der Inanspruchnahme der **§ 6b- bzw. § 6c-Rücklage** ist der Wert nach Übertragung der Rücklage maßgeblich, § 6b Abs. 6 S. 1 EStG, R 6.13 Abs. 2 Nr. 1 EStR. Für die Beurteilung der Einhaltung der Wertgrenze sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Abzug der übertragenen Rücklage zu betrachten. Gleiches gilt, wenn eine Rücklage für Ersatzbeschaffung iSd R 6.6 EStR beansprucht wurde, R 6.13 Abs. 2 Nr. 4 EStR.

Bei der Inanspruchnahme eines **Investitionsabzugsbetrages (IAB)** nach § 7g Abs. 1 EStG sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach innerbilanziellem Abzug des IAB von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG zu betrachten, R 6.13 Abs. 2 Nr. 2 EStR. Zu beachten ist, dass es sich um die innerbilanzielle Herabsetzung des geltend gemachten IAB ebenfalls um ein Wahlrecht handelt. Die Ausübung des Wahlrechts kann dazu führen, dass solche geringwertigen Wirtschaftsgüter iSd § 6 Abs. 2 oder § 6 Abs. 2a EStG erst entstehen, § 7g Abs. 2 S. 2, 2. HS EStG.

Tipp: Bei Wirtschaftsgütern, die die inhaltlichen Kriterien für geringwertige Wirtschaftsgüter erfüllen (abnutzbar, beweglich, Anlagevermögen, selbständig nutzbar), kann es sinnvoll sein, auch bei eher geringeren Investitionssummen einen IAB geltend zu machen und vom Wahlrecht der innerbilanziellen Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten Gebrauch zu machen, weil so mitunter die Abschreibungsdauern erheblich verkürzt werden können. So sind Büromöbel regelmäßig über 13 Jahre abzuschreiben. Kostet der Büroschrank beispielsweise 1.600 € (netto) und wird spätestens im Jahr vor der Anschaffung ein IAB von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten geltend gemacht – hier 640 € – und dieser dann innerbilanziell von den Anschaffungskosten im Jahr der Anschaffung abgesetzt, ergibt sich ein maßgeblicher Wert von 960 €. Damit kann dieser Büroschrank in den Sammelposten aufgenommen werden. Die Kosten können sich dann vollständig innerhalb von 6 Jahren (Jahr der Geltendmachung des IAB zuzüglich 5 Jahre Sammelpostenauflösung), statt über 13 Jahre steuerlich auswirken.

Kostet der Büroschrank nur 1.300 € (netto), kann mittels dieser Methode ein maßgeblicher Wert von $(1.300 \text{ €} \times 40 \% = 520 \text{ €} | 1.300 \text{ €} - 520 \text{ €} =) 780 \text{ €}$ erreicht werden. Mit der Inanspruchnahme des Wahlrechts der Sofortabschreibung bis 800 € können sich die Kosten dann bereits in 2 Jahren (Jahr der Geltendmachung des IAB zuzüglich das Jahr der Sofortabschreibung) vollständig steuerlich auswirken.

Hinweis: Detaillierte Informationen zum Investitionsabzugsbetrag enthält das DWS-Merkblatt Art.-Nr. 1622 „Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung“.

Hat der Steuerpflichtige für das Wirtschaftsgut einen **Zuschuss** aus öffentlichen oder privaten Mitteln erhalten und ist der Zuschuss erfolgsneutral (Erfassung als Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, R 6.5 EStR) behandelt worden, ist als maßgebende Wertgrenze die um den Zuschuss gekürzten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu betrachten, R 6.13 Abs. 2 Nr. 3 EStR.

6. Behandlung von nachträglichen Anschaffungskosten für geringwertige Wirtschaftsgüter

Fallen nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits im Wirtschaftsjahr der Investition an und übersteigt die Summe der Gesamtkosten in diesem Wirtschaftsjahr die maßgebliche Wertgrenze, kann das Sofortabschreibungswahlrecht nach § 6 Abs. 2 EStG bzw. die Sammelpostenregelung nach § 6 Abs. 2a EStG nicht angewendet werden, vgl. o. g. BMF-Schreiben Rz. 10. Dann kommt für dieses Wirtschaftsgut nur die Grundregel – Abschreibung nach § 6 Abs. 1 S. 1 iVm § 7 Abs. 1 S. 1 EStG – zur Anwendung.

Die nachträglichen Anschaffungskosten in späteren Jahren teilen das Schicksal der ursprünglichen Anschaffung. Das heißt, wurden die Anschaffungskosten eines geringwertigen Wirtschaftsguts nach dem Wahlrecht der Sofortabschreibung bis 800 € sofort als Betriebsausgaben verbucht, gilt das auch für die nachträglichen Anschaffungskosten für dieses Wirtschaftsgut in Folgejahren. Wird die maßgebende Wertgrenze von 800 € durch die nachträglichen Anschaffungskosten in Folgejahren überschritten, ist dies unerheblich, R 6.13 Abs. 4 S. 1, 2 EStR.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Dezember eine PC-Anlage für 800 € (netto). Allerdings vergisst er ein zusätzliches internes Laufwerk zu erwerben. Dieses kauft er für 335 € im Folgejahr. Das interne Laufwerk stellt nachträgliche Anschaffungskosten der PC-Anlage dar. Wurde für die PC-Anlage die Sofortabschreibungsregelung bis 800 € gewählt, wird das interne Laufwerk auch nach dieser Regelung abgeschrieben, allerdings im Folgejahr (im Anschaffungsjahr des Laufwerks). Unerheblich ist, dass insgesamt die maßgebende Wertgrenze des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG von 800 € überschritten wurde. Gleiches würde gelten, wenn allein die nachträglichen Anschaffungskosten in Folgejahren die Wertgrenze von 800 € übersteigen.

Dass die nachträglichen Anschaffungskosten in späteren Jahren das Schicksal der Erstinvestition teilen, gilt auch, wenn die Sammelpostenregelung in Anspruch ge-

nommen wurde. Auch hier ist unerheblich, ob dann die 1.000 € Wertgrenze überschritten wird, R 6.13 Abs. 5 S. 4 EStR. Allerdings ist dann auch irrelevant, ob die maßgebliche Eingangswertgrenze von 250 € erreicht wird, R 6.13 Abs. 4 S. 2 EStR.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Dezember eine PC-Anlage für 1.000 € (netto). Allerdings vergisst er eine Computermaus zu erwerben (Hinweis: Ein PC ist auch ohne Maus nutzbar). Diese kauft er für 25 € im Folgejahr.

Die Computermaus stellt nachträgliche Anschaffungskosten der PC-Anlage dar. Wurde für die PC-Anlage die Sammelpostenregelung gewählt, wird die Computermaus auch nach dieser Regelung abgeschrieben, allerdings im Folgejahr (im Anschaffungsjahr der Computermaus). Unerheblich ist, dass insgesamt die maßgebende Wertgrenze des § 6 Abs. 2a S. 1 EStG von 1.000 € überschritten wurde und die Computermaus die Wertgrenze von 250 € nicht erreicht. Es ergibt sich hinsichtlich der Maus ein jährlicher Auflösungsbetrag aus dem Sammelposten von 5 €.

Wie unter „4. Einheitliche Ausübung des Wahlrechts“ dargestellt, kann neben der Grundregel der Normalabschreibung pro Jahr immer nur ein Wahlrecht ausgeübt werden – entweder die Sofortabschreibung bis 800 € oder die Sammelpostenregelung. Muss nun wegen nachträglicher Anschaffungskosten in einem Folgejahr ein Sammelposten gebildet werden, kann sich der Sammelposten auf diese nachträglichen Anschaffungskosten der betroffenen Wirtschaftsgüter beschränken. In dem Fall kann im selben Wirtschaftsjahr dennoch vom Wahlrecht der Sofortabschreibung bis 800 € Gebrauch gemacht werden, R 6.13 Abs. 5 S. 2, 3 EStR. Nur in dieser Konstellation ist es möglich, dass es in einem Jahr einen Sammelposten gibt und gleichzeitig das Sofortabschreibungswahlrecht bis 800 € beansprucht wurde.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Dezember eine PC-Anlage für 1.000 €, aber erst im Januar des Folgejahres die dazugehörige Computermaus für 25 €. Außerdem erwirbt er im Januar des Folgejahres einen externen Datenspeicher für 600 €.

Hat der Steuerpflichtige die PC-Anlage im Jahr der Anschaffung in den Sammelposten aufgenommen, muss er im Folgejahr einen Sammelposten für die Computermaus bilden. Da der externe Datenspeicher keine nachträglichen Anschaffungskosten darstellt, sondern er ein abnutzbares, bewegliches und selbständig nutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist (vgl. H 6.13 „ABC der nicht selbständig nutzungsfähigen Wirtschaftsgüter -> Peripheriegeräte“ EStH), kann für ihn vom Sofortabschreibungswahlrecht bis 800 € Gebrauch gemacht werden. In dem Fall dürfen aber keine weiteren Wirtschaftsgüter – außer nachträgliche Anschaffungskosten – in den Sammelposten aufgenommen werden.

7. Reichweite der Anwendbarkeit

Bei den Gewinneinkunftsarten, also den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, den Einkünften aus Gewerbebetrieb und den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit, sind die Regelungen sowohl für Bilanzierer als auch für Einnahmenüberschussrechner anwendbar. Für Bilanzierer ist trotz Entfallens der umgekehrten Maßgeblichkeit durch BilMoG auch in der Handelsbilanz die Bildung des Sammelpostens – entgegen dem Einzelbewertungsgrundsatz – und die Sofortabschreibung zulässig, wenn es sich um Wirtschafts-

güter handelt, die von untergeordneter Bedeutung sind, vgl. Verlautbarung des IDW, Hauptfachausschuss, 27.11.07 (www.iww.de, Abruf-Nr. 073581). Hat der Sammelposten jedoch in einzelnen Branchen wie etwa im Hotelgewerbe oder der Getränkeindustrie eine besondere Bedeutung, muss die angenommene Nutzungsdauer von fünf Jahren zur Vermeidung einer unzulässigen Überbewertung überprüft werden. Nach dem Prinzip des vorsichtigen Kaufmanns ist der Sammelposten handelsrechtlich über eine kürzere Nutzungsdauer abzuschreiben, und Abgänge sind zu berücksichtigen. Werden Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter auch in der Handelsbilanz angesetzt, sind die Vermögensgegenstände am Ende des Geschäftsjahrs als Abgang im Anlagespiegel zu erfassen, in dem der Sammelposten vollständig abgeschrieben wurde.

Hinweis für Einnahmenüberschussrechner: Für die Ausübung des Wahlrechts, ist das Jahr der Anschaffung, also der Lieferung des Wirtschaftsguts maßgebend. Auf das Jahr der Bezahlung kommt es nicht an, § 4 Abs. 3 S. 3 EStR, § 6 Abs. 2 und 2a EStG, R 7.4 Abs. 1 S. 1, 2 EStR.

Für die Überschusseinkunftsarten, also den Einkünften aus Arbeitnehmertätigkeit, den Einkünften aus Kapitalvermögen, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie den sonstigen Einkünften wie Renten und privaten Veräußerungsgeschäften, gilt zum einen stets die Grundregel (siehe „1. Grundregel“), § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG. Hinsichtlich der Abschreibungswahlrechte kommt jedoch nur das Wahlrecht der Sofortabschreibung bis 800 € in Betracht, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 S. 2 EStG. Die Sammelpostenregelung kann bei den Überschusseinkunftsarten nicht angewendet werden, § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG.

Für die Anwendung des Wahlrechts der Sofortabschreibung ist auch hier zu beachten, dass es sich nur um Wirtschaftsgüter handeln kann, die abnutzbar, beweglich sowie selbständig nutzbar sind und Anlagevermögen darstellen würden.

Hinsichtlich der Überprüfung der Wertgrenze von 800 € ist zu beachten, dass die Umsatzsteuer immer abzuzie-

hen ist. Die Minderung der Anschaffungskosten um die Umsatzsteuer ist nicht davon abhängig, ob Vorsteuerabzugsberechtigung besteht oder nicht, vgl. R 9.12 „Arbeitsmittel“ LStR. Das heißt, dass Wirtschaftsgüter bis zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 952 € brutto im Jahr der Anschaffung vollständig als Werbungskosten angesetzt werden können.

Fazit

Die Wahlrechte der Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG und der Sammelpostenregelung nach § 6 Abs. 2a EStG sollen der Vereinfachung für die Steuerpflichtigen dienen. Insofern ist die Anhebung der unteren Wertgrenze von 150 € für die Aufzeichnungspflicht nach § 6 Abs. 2 S. 4 und für die Aufnahme in den Sammelposten nach § 6 Abs. 2a S. 1 und 4 EStG auf 250 € zu begrüßen. Mit der Anhebung der oberen Wertgrenze für das Sofortabschreibungswahlrecht auf 800 € geht ebenfalls zweifelsohne eine wichtige und längst überfällige Entlastung der Steuerpflichtigen einher. Die jährliche Entscheidung darüber, welches der beiden Wahlrechte und ob daneben oder allein die Grundregel für derartige Wirtschaftsgüter zur Anwendung kommen soll, ergibt weiterhin eine Vielzahl von Frage- und Problemstellungen für die Steuerpflichtigen, wie das Merkblatt verdeutlicht. Daher hätte der Gesetzgeber sowohl den Steuerpflichtigen als auch dessen steuerlichen Berater und seiner Finanzverwaltung einen viel größeren Dienst erwiesen, wenn er die Sammelpostenregelung des § 6 Abs. 2a EStG konsequent aus dem Gesetz gestrichen hätte. So erfreulich Wahlrechte im Einzelfall sein mögen, eine Vielzahl an Wahlrechten trägt keineswegs zur Vereinfachung des Steuerrechts bei. Um vermeintliche Schlechterstellungen durch die Abschaffung der Sammelpostenregelung zu vermeiden, könnte die Wertgrenze für die Sofortabschreibung auf 1.000 € angehoben werden.