
Abschreibungen auf Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe

Von den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit und von den Erträgen juristischer Personen sind die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen abziehbar (Art. 41 Abs. 1 Bst. a und Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG). Geschäftsmässig begründet sind Abschreibungen, soweit sie einem angemessenen Ausgleich der in der Steuerperiode eingetretenen endgültigen Wertverminderung entsprechen. Sie werden in bestimmten Abschreibungsquoten regelmässig auf die Nutzungsdauer eines Anlageobjektes verteilt. Das Ausmass der Abschreibungen richtet sich nach dem Anschaffungs- oder Buchwert und der voraussichtlichen Gebrauchsdauer. Es kann bis maximal zum Endwert (Liquidationswert) abgeschrieben werden (Art. 23 StV).

Nebst den ordentlichen Abschreibungen können jedoch auch ausserordentliche Abschreibungen zulässig sein, wenn auf dem Anlagevermögen eine ausserordentliche Wertverminderung eingetreten ist. Ursache für eine ausserordentliche Abschreibung ist nicht die normale Abnutzung, sondern ein ausserordentliches Ereignis, das den Verkehrswert des Anlagegutes unter den Buchwert sinken lässt (z.B. Naturereignis, Rezession, Um- oder Auszonung). Aufgrund der unvorhergesehenen, besonderen Wertverminderung kann eine einmalige Abschreibung selbst dann notwendig und steuerlich zulässig sein, wenn das Anlagevermögen erst kurz vorher erworben wurde (SGE 2006 Nr. 23).

Auf Umlaufvermögen sind keine ordentlichen Abschreibungen zulässig. Möglich sind nur ausserordentliche Abschreibungen sowie Wertberichtigungen. Diese haben ihre Ursache nicht in der Abnutzung der abzuschreibenden Aktiven, sondern beruhen auf aussergewöhnlichen, geschäftsplanwidrigen Ereignissen (z.B. Marktpreissenkungen, Beschädigungen) und sind dazu bestimmt, die dadurch eingetretenen Wertverminderungen auszugleichen. Der Steuerpflichtige hat die Wertverminderungen substantiiert nachzuweisen (SGE 2009 Nr. 3; BGer 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007).

1. Normalabschreibungssätze

Die für die Kantons- und Gemeindesteuern zulässigen normalen Abschreibungssätze auf Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe (natürliche und juristische Personen) entsprechen den für die direkte Bundessteuer massgebenden Ansätzen (Merkblätter A 1995; <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation>; StB 41 Nr. 2 - 5). Für Abschreibungen in der Landwirtschaft siehe StB 31 Nr. 1.

In Abweichung von Normalabschreibungssätzen werden im Einzelfall auch höhere, ausserordentliche Abschreibungen bewilligt, wenn sie sachlich begründet und/oder handelsrechtlich notwendig sind. Weil Abschreibungen steuermindernd wirken, trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die eingetretenen Wertverminderungen (SGE 2002 Nr. 6 und 2006 Nr. 23).

2. Endwert

Unter dem Endwert versteht man den Wert, den das abzuschreibende Anlageobjekt unter ungünstigen Umständen beim Ausscheiden aus dem Geschäftsbetrieb aufweisen wird.

Der Boden eines Grundstücks ist ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut. Er unterliegt normalerweise keinem Wertverzehr, sondern zeichnet sich vielmehr durch Wertbeständigkeit oder sogar Wertsteigerung aus. Unter den Landwert kann deshalb grundsätzlich nicht abgeschrieben werden (SGE 1996 Nr. 28 und 1997 Nr. 2). Bei dem für überbaute Grundstücke festgelegten Endwert (StB 41 Nr. 2) handelt es sich um eine untere Abschreibungsgrenze für Boden und Baute (wenn Boden und Baute buchhalterisch nicht getrennt aufgeführt werden), die im

Normalfall nicht über dem effektiven Wert des Grundstücks insgesamt liegt. Der Nachweis eines tieferen Endwertes steht im Einzelfall dennoch offen. Sachlich begründete und/oder handelsrechtlich notwendige, höhere Abschreibungen können bei Grundstücken auch über die unterste steuerlich zulässige Abschreibungsgrenze vorgenommen werden (SGE 2002 Nr. 6).

3. **Mischsätze**

Auf Immobilien mit unterschiedlicher geschäftlicher Nutzung findet ein der anteilmässigen Nutzung entsprechender Mischabschreibungssatz Anwendung.

Werden andere Anlageobjekte mit unterschiedlichen Normalabschreibungssätzen ohne wertmässige Gliederung auf einem (dem gleichen) Konto verbucht, gilt der niedrigste Satz der eingeschlossenen Anlagen als Normalabschreibungssatz. Zu beachten ist jedoch, dass Aktiven und Verbindlichkeiten in der Regel einzeln zu bewerten sind, sofern sie wesentlich sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden (Art. 960 Abs. 1 OR).

4. **Abschreibungen pro rata**

Die Normalabschreibungssätze werden üblicherweise zur Ermittlung der Wertverminderung im Geschäftsjahr angewendet. In der Praxis wird aber eine volle Jahresabschreibung auch dann steuerlich zugelassen, wenn das Anlagegut erst im Verlaufe des Geschäftsjahres angeschafft wurde. Die Abschreibungen werden nicht pro rata temporis gekürzt.

5. **Überabschreibungen / Einmalerledigungsverfahren**

Übermässige Abschreibungen, welche über die Normalsätze und die tatsächliche Entwertung hinausgehen, werden entweder zum steuerbaren Einkommen/Gewinn und zum Einkommens-/Gewinnsteuerwert hinzugerechnet oder im Einmalerledigungsverfahren abgerechnet. Gemäss Art. 23 Abs. 4 StV können Überabschreibungen unter der Voraussetzung zugelassen werden, dass die Steuervorteile, die dem Steuerpflichtigen aus der zeitlichen Vorverschiebung der Abschreibungen erwachsen, durch einen gleichwertigen Zuschlag (einmalig) zum steuerbaren Einkommen ausgeglichen werden.

In der Praxis wird das Einmalerledigungsverfahren grundsätzlich zugelassen. Der Steuerpflichtige kann wählen, welche Überabschreibung er mit einem so genannten Ausgleichszuschlag erledigt haben möchte. Vollzurechnung bei einem überabgeschriebenen Aktivum und Einmalerledigung beim andern sind innerhalb der gleichen Steuerperiode möglich. Das Einmalerledigungsverfahren ist nicht auf neu angeschaffte Vermögenswerte oder auf Fälle bloss vollständiger Abschreibungen beschränkt.

Das Einmalerledigungsverfahren kann auch für die Bundessteuer angewendet werden, da es über längere Zeit zum gleichen Ergebnis wie bei der Anwendung der Normalsätze führt.

Beispiel

	Fr.
Kauf Reisedar	800'000.--
Abschreibung im 1. Jahr	720'000.--
	<hr/>

auf 10%; = Buchwert	80'000.--
Vorgenommene Abschreibung	720'000.--
steuerlich zulässiger Normalabschreibungssatz 40% (StB 41 Nr. 2)	320'000.--
Überabschreibung (immer auf Tausend CHF gerundet)	400'000.--
Ausgleichszuschlag 12%	48'000.--

Dieser Betrag wird einmalig dem ausgewiesenen Unternehmungsgewinn zugerechnet. Beim Vermögen/Kapital erfolgt keine Aufrechnung. Basis für die Abschreibungen im zweiten Jahr bildet der Einkommens-/Gewinnsteuerwert von Fr. 80'000.--.

6. Nachholung unterlassener Abschreibungen

Wurde die Vornahme einer Abschreibung handelsrechtswidrig unterlassen, so kann sie in einer späteren Periode steuerwirksam nachgeholt werden. Dies gilt, sofern die Abschreibung in der Handelsrechnung der späteren Periode verbucht wird, der Grund für die Abschreibung noch besteht, die Unterlassung nicht missbräuchlich erfolgt ist und die Nachholung innert der Verlustverrechnungsperiode von Art. 42 Abs. 1 StG bzw. Art. 86 Abs. 1 StG erfolgt.