

Die Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern ab 2010



Von Dipl.-Finanzwirt (FH) Christian Merker, Mannheim

I. Einleitung

Wer die Wahl hat, hat die Qual. Dieses alte Sprichwort kommt einem in den Sinn, wenn man sich die seit dem 1. 1. 2010 geltende Regelung für die steuerliche Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern ansieht. Diese Regelung räumt dem Steuerpflichtigen derart viele Wahlrechte ein, dass er gezwungen ist, diese auch mit Blick auf die Auswirkungen für die folgenden Jahre miteinander zu vergleichen, um die für ihn optimale Wahl zu treffen.

Der folgende Beitrag stellt die Neuregelung unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 30. 9. 2010 vor.

II. Allgemeiner Überblick über die GWG-Regelung

1. Die bisher geltenden Regelungen

Die Regelungen für die steuerliche Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern¹ haben in den vergangenen drei Jahren viele Änderungen erfahren.

Bis Ende 2007 galt die Regelung, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Einlagewert für ein geringwertiges Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden konnten, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Einlagewert einen Nettobetrag von 410 € nicht überstieg. Der Steuerpflichtige konnte das Wirtschaftsgut aber auch über die Nutzungsdauer abschreiben.

Ab 2008 mussten alle geringwertigen Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. einem Einlagewert bis 150 € im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage sofort abgeschrieben werden. Für Wirtschaftsgüter mit einem maßgeblichen Wert von mehr als 150 € bis 1.000 € war ein jahrgangsbezogener Sammelposten zu bilden, der dann über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen war. Dem Steuerpflichtigen wurde weder für die Wirtschaftsgüter bis 150 € noch für die Wirtschaftsgüter bis 1.000 € ein Wahlrecht zur Abschreibung über die Nutzungsdauer eingeräumt.

2. Neuregelung ab 2010

Ab 2010 hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht zwischen zwei Methoden, die in § 6 Abs. 2 und Abs. 2 a EStG festgelegt sind.

Sofortabschreibung bis 410 €

Zunächst hat der Steuerpflichtige nach § 6 Abs. 2 EStG die Möglichkeit, die Anschaffungs-, Herstellungskosten oder den Einlagewert von geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zu einem Nettobetrag von 410 € im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage sofort als Betriebsausgabe abzuziehen. Er kann diese Wirtschaftsgüter aber auch über die Nutzungsdauer abschreiben. Dieses Wahlrecht kann er für jedes Wirtschaftsgut gesondert ausüben. Es handelt sich insoweit um die bis Ende 2007 geltende Regelung für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern.

Beispiel: X erwirbt am 3. 3. 2010 einen Bürostuhl für 350 € (netto). Die Nutzungsdauer beträgt 13 Jahre.

Lösung: X kann entweder die Anschaffungskosten i. H. v. 350 € in 2010 sofort als Betriebsausgaben abziehen (Gewinnauswirkung 350 €)

oder er verteilt diese über die Nutzungsdauer. Im letzteren Falle wäre die Gewinnauswirkung in 2010 dann 22,44 €² (= 350 € / 13 Jahre x 10 / 12).

Hinsichtlich der buchhalterischen Behandlung schreibt § 6 Abs. 2 Satz 4 EStG vor, dass die geringwertigen Wirtschaftsgüter, deren Wert 150 € übersteigt, in ein besonderes laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen sind, aus dem Folgendes ersichtlich sein muss:

- Angabe des Tages der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsgutes oder der Eröffnung des Betriebes,
- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Einlagewert.

Dieses Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind (§ 6 Abs. 2 Satz 5 EStG).

Sammelpostenmethode

In § 6 Abs. 2 a EStG sieht das Gesetz auch noch eine zweite Möglichkeit der steuerlichen Behandlung von geringwertigen Wirtschaftsgütern vor. Danach kann abweichend von § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG für geringwertige Wirtschaftsgüter mit einem maßgeblichen Wert von mehr als 150 € bis 1.000 € im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage ein jahrgangsbezogener Sammelposten gebildet werden, der dann gewinnmindernd über einen Zeitraum von 5 Jahren aufzulösen ist. Für Wirtschaftsgüter mit einem maßgeblichen Wert von bis zu 150 € besteht nach § 6 Abs. 2 a Satz 4 EStG die Möglichkeit, diese sofort oder aber über die Nutzungsdauer abzuschreiben.

Was den Sammelposten anbelangt, so muss der Steuerpflichtige für alle in einem Wirtschaftsjahr angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter eine einheitliche Entscheidung treffen, ob er diese im Sammelposten zusammenfasst oder aber über die Nutzungsdauer abschreibt (vgl. § 6 Abs. 2 a Satz 5 EStG). Hiervon unabhängig ist die Entscheidung, wie er mit den Wirtschaftsgütern bis 150 € verfährt, da er diesbezüglich für jedes Wirtschaftsgut gesondert entscheiden kann, ob er die Sofortabschreibung oder aber die Abschreibung über die Nutzungsdauer wählt.

Beispiel: X erwirbt im Jahr 2010 folgende Wirtschaftsgüter:

- einen Stuhl für 130 € (netto)
- einen PC für 300 € (netto)
- einen Schrank für 900 € (netto)

Lösung: X hat nach § 6 Abs. 2 a EStG folgende Möglichkeiten, die erworbenen geringwertigen Wirtschaftsgüter abzuschreiben:

- Stuhl: Den Stuhl kann X entweder sofort oder aber über die Nutzungsdauer abschreiben. Dieses Wahlrecht ist unabhängig davon, ob er für die Wirtschaftsgüter mit einem Wert von über 150 € einen Sammelposten bildet.

Wählt er die Sofortabschreibung, ist eine Erfassung in einem laufend zu führendem Verzeichnis nicht erforderlich.

- PC und Schrank: Da die Anschaffungskosten der beiden geringwertigen Wirtschaftsgüter zwar 150 €, aber nicht 1.000 € übersteigen, hat X ein Wahlrecht. Er kann die beiden Wirtschaftsgüter entweder über die Nutzungsdauer abschreiben oder aber in einen jahrgangsbezogenen Sammelposten aufnehmen, der dann über einen Zeitraum von 5 Jahren aufzulösen ist. Dieses Wahlrecht muss er für die beiden Wirtschaftsgüter einheitlich ausüben. Er kann also beispielsweise nicht den PC über die Nutzungsdauer abschreiben und den Schrank in den Sammelposten aufnehmen.

¹ Dabei muss es sich um Wirtschaftsgüter handeln, die einer selbstständigen Nutzung fähig sind.

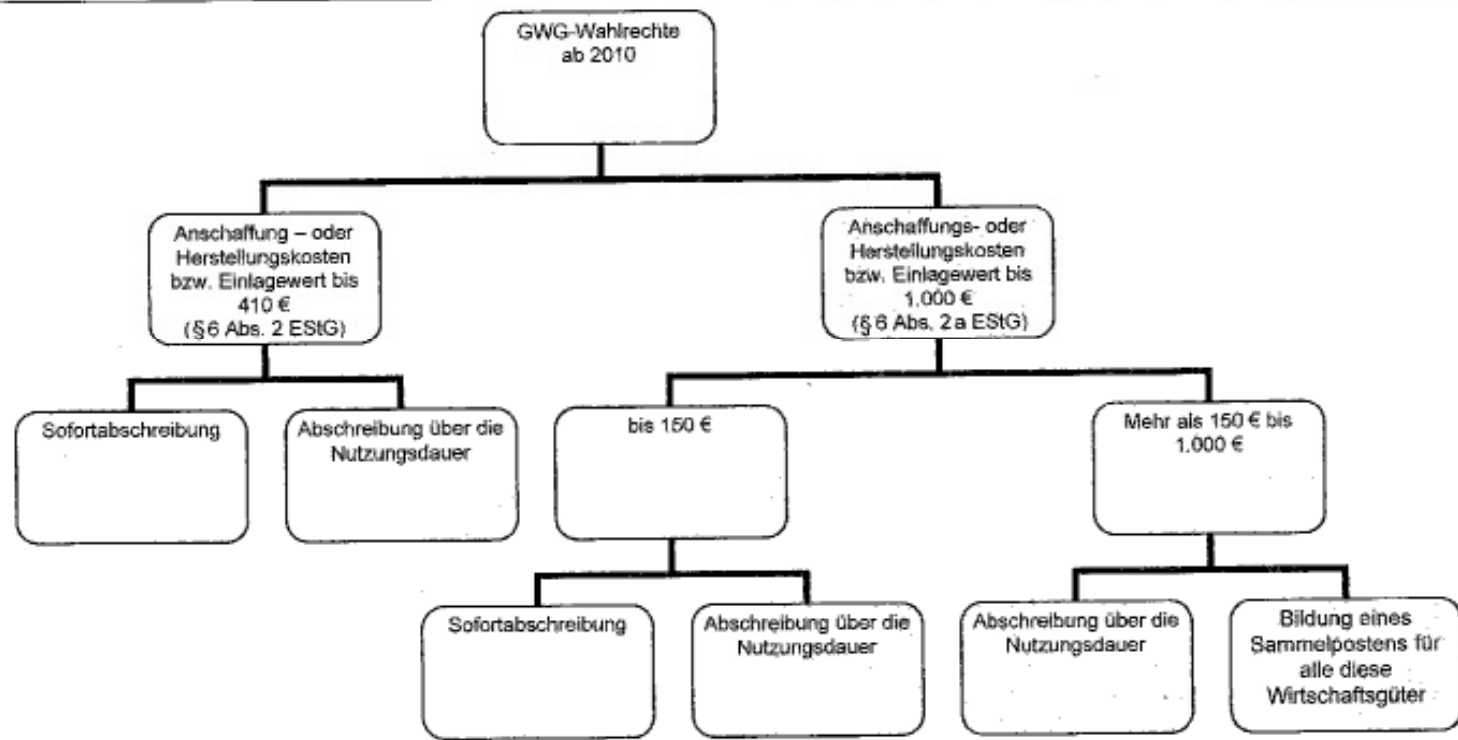
² Im Beispielfall ist zu beachten, dass nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG die AfA im Jahr der Anschaffung nur zeitanteilig gewährt wird.

Wenn X sich für eine der Abschreibungsmöglichkeiten nach § 6 Abs. 2 a EStG entscheidet, kann er die Regelung des § 6 Abs. 2 EStG mit der Möglichkeit der Sofortabschreibung bis 410 € nicht in Anspruch nehmen.

Das folgende Schaubild stellt die beiden Wahlrechte zur Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern noch einmal kurz dar.

zogenen Sammelposten aufzunehmen, der über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen ist.

Für die am 6. 1. 2010 erworbene Lampe hat X nach § 6 Abs. 2 a Satz 4 EStG ein Wahlrecht zur Sofortabschreibung oder zur Abschreibung über die Nutzungsdauer. Für den am 1. 3. 2010 erworbenen



3. Einzelfragen

3.1 Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

Nach § 52 Abs. 16 Satz 14 EStG sind die Regelungen des § 6 Abs. 2 und 2 a EStG erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2009 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

Das BMF-Schreiben nimmt in Rz. 28 dazu Stellung, wie in Fällen zu verfahren ist, in denen das Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht.

Für alle bis zum 31. 12. 2009 angeschafften, hergestellten oder eingelegten Wirtschaftsgüter besteht weiterhin eine Pflicht zur Bildung eines Sammelpostens, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. der Einlagewert 150 €, aber nicht 1.000 € übersteigen. Das BMF-Schreiben lässt aber für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. 12. 2009 angeschafft, hergestellt oder eingelegt wurden, auch in den Fällen eines abweichenden Wirtschaftsjahres ein Wahlrecht zu. Der Stpfl. kann zwischen den ab 1. 1. 2010 zulässigen Abschreibungsalternativen wählen. Sollte er sich für die Bildung eines Sammelpostens für Wirtschaftsgüter, die er nach dem 31. 12. 2009 angeschafft, hergestellt oder eingelegt hat, entscheiden, dann ist hierfür kein gesonderter Sammelposten zu bilden. Vielmehr sind diese in dem Sammelposten für Fälle vor dem 1. 1. 2010 aufzunehmen.

Beispiel: Stpfl. X hat für seinen Gewerbebetrieb zulässigerweise ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt, welches vom 1. 4. bis 31. 3. gilt. Er erwirbt im Wirtschaftsjahr 2009/2010 folgende Wirtschaftsgüter:

- am 3. 4. 2009 einen PC für 450 € (netto)
- am 7. 10. 2009 einen Stuhl für 120 € (netto)
- am 12. 12. 2009 einen Rollcontainer für 170 € (netto)
- am 6. 1. 2010 eine Lampe für 80 € (netto)
- am 1. 3. 2010 einen Schrank für 620 € (netto)

Lösung: Die Anschaffungskosten für den Stuhl sind nach § 6 Abs. 2 EStG a. F. sofort als Betriebsausgaben abzuziehen. Der PC und der Rollcontainer sind nach § 6 Abs. 2 a EStG a. F. in einen jahrgangsbe-

Schrank hat X ebenfalls ein Wahlrecht. Er kann den Schrank über die Nutzungsdauer abschreiben bzw. diesen in den jahrgangsbezogenen Sammelposten aufnehmen. Sollte er das tun, ergeben sich für das Wirtschaftsjahr 2009/2010 folgende Gewinnauswirkung:

- Sofortabschreibungen: 200 € (120 € für den Stuhl und 80 € für die Lampe)
- Sammelpostenauflösung: 248 € (= 450 € + 170 € + 620 € = 1.240 € / 5 Jahre)

Gesamte Gewinnauswirkung: 448 €

3.2 Investitionsabzugsbetrag

Die beabsichtigte Anschaffung oder Herstellung eines geringwertigen Wirtschaftsgutes im Sinne von § 6 Abs. 2 EStG oder eines Wirtschaftsgutes, das nach § 6 Abs. 2 a EStG in einem Sammelposten zu erfassen ist, berechtigt ebenfalls zur Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrages (vgl. Rz. 4 des BMF-Schreibens vom 8. 5. 2009).

Nach Rz. 54 des BMF-Schreibens vom 8. 5. 2009 kann die Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Anwendung der Regelungen zu den sog. geringwertigen Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 2 EStG und zu den Wirtschaftsgütern, die nach § 6 Abs. 2 a EStG in einem Sammelposten zu erfassen sind, führen, wenn die dort genannten Betragsgrenzen unterschritten werden.

Hat die Herabsetzung gemäß § 7 g Abs. 2 Satz 2 EStG zur Anwendung des § 6 Abs. 2 und 2 a EStG geführt oder wurden die insoweit maßgebenden maximalen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits vor Anwendung von § 7 g Abs. 2 Satz 2 EStG unterschritten, bestehen für das betreffende Wirtschaftsgut – abgesehen von der buchmäßigen Erfassung des Zugangs des Wirtschaftsgutes – keine Aufzeichnungsverpflichtungen. Deshalb ist in diesen Fällen die Einhaltung der Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen im Sinne des § 7 g Abs. 4 Satz 1 EStG aus Vereinfachungsgründen nicht zu prüfen (vgl. Rz. 64 des BMF-Schreibens vom 8. 5. 2009).

Beispiel: Stpfl. X erwirbt in 2010 eine Maschine mit Anschaffungskosten von 250 € und eine Maschine mit Anschaffungskosten von 1.200 €.

Lösung: Wenn der Steuerpflichtige stets die höchstmögliche Herabsetzung der Anschaffungskosten nach § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG wählt, so betragen die für die Anwendung des § 6 Abs. 2 und 2 a EStG maßgeblichen Anschaffungskosten für die Maschine I 150 € und für die Maschine II 720 €.

Hierbei ist aber zu beachten, welche Abschreibungsmethode der Steuerpflichtige wählt. Würde er beispielsweise die Sofortabschreibung bis 410 € wählen, wäre der Investitionsabzugsbetrag für die Maschine I insoweit „wertlos“, da eine Sofortabschreibung auch ohnehin möglich gewesen wäre. Auch bei der Maschine II ist die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags deshalb von Bedeutung, weil dadurch, wie in der Vergangenheit auch, die Aufnahme in den jahrgangsbezogenen Sammelposten gesteuert werden kann.

3.3 Besonderheiten beim Sammelposten

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Wenn bei Wirtschaftsgütern, die in den Sammelposten aufgenommen worden sind, nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten anfallen, dann erhöhen diese den Sammelposten des Wirtschaftsjahres, in dem die Aufwendungen entstehen (vgl. R. 6.13 Abs. 5 Satz 2 EStR). Wenn für ein Wirtschaftsjahr kein Sammelposten gebildet wird, dann beschränkt sich der Sammelposten auf die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter, die bereits einem Sammelposten zugeordnet worden sind.

Beispiel: Stpfl. X hat in 2009 eine Maschine erworben, die eine bestimmte Form ausstanzt. Die Anschaffungskosten betragen 800 € (netto). In 2010 erwirbt X eine zusätzliche Stanzform, die an der Maschine montiert wird. Damit kann die Maschine nunmehr zwei Formen ausstanzen. Die Kosten für den Anbau der zweiten Form betragen 150 € (netto). Weitere Wirtschaftsgüter wurden in 2010 nicht erworben.

Lösung: Die Maschine ist gemäß § 6 Abs. 2 a EStG a. F. in den jahrgangsbezogenen Sammelposten für das Jahr 2009 aufzunehmen. Dieser ist dann über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen. Der jährliche Auflösungsbetrag hat dann eine Höhe von 160 € (= 800 €/5). Die Aufwendungen für die Installation der zweiten Stanzform stellen nachträgliche Anschaffungskosten dar. Da es sich um nachträgliche Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut handelt, welches in einem Sammelposten aufgenommen wurde, sind die nachträglichen Anschaffungskosten in den Sammelposten für das Jahr 2010 aufzunehmen, der nur die nachträglichen Anschaffungskosten i. H. v. 150 € enthält. Auch dieser Sammelposten ist dann über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen. Der jährliche Auflösungsbetrag hat dann eine Höhe von 30 €.

Wenn die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten bereits im Wirtschaftsjahr der Investition anfallen, ist zu prüfen, ob dann die Betragsgrenze von 1.000 € überschritten wird. Sollte dies der Fall sein, dann ist das Wirtschaftsgut nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG einzeln zu bewerten.

Beispiel: Stpfl. X erwirbt am 3. 3. eine Maschine. Die Anschaffungskosten betragen 850 €. Am 6. 6. lässt er noch Umbauarbeiten an der Maschine durchführen. Hierfür werden ihm 300 € berechnet.

Lösung: Die Aufwendungen für die Umbaumaßnahme stellen nachträgliche Anschaffungskosten dar. Dadurch steigen die maßgeblichen Anschaffungskosten auf 1.150 €. Die Maschine ist zum Bilanzstichtag nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten vermindert um die AfA (§ 7 EStG) zu bewerten.

In den Fällen, in denen ein Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage aus dem Betriebsvermögen ausscheidet, liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung im Sammelposten zum Schluss des Wirtschaftsjahres nicht vor.

Beispiel: Stpfl. X erwirbt am 3. 3. eine Maschine. Die Anschaffungskosten betragen 850 €. Da er merkt, dass er die Maschine in seinem Betrieb nicht wie geplant einsetzen kann, veräußert er diese am 12. 12. wieder.

Lösung: Die Maschine ist nicht in den jahrgangsbezogenen Sammelposten aufzunehmen, da diese am Schluss des Wirtschaftsjahres nicht mehr im Betriebsvermögen enthalten ist.

Sowohl auf die Sofortabschreibung als auch für den Sammelposten ist es unbeachtlich, wenn durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten die maßgeblichen Betragsgrenzen (150 €/410 €/1.000 €) überschritten werden. Es bleibt dann bei der Beurteilung für das Erstjahr (vgl. R. 6.13 Abs. 4 Satz 2 und R. 6.13 Abs. 5 Satz 3 EStR).

Beispiel: Stpfl. X erwirbt in 2008 eine Maschine. Die Anschaffungskosten betragen 850 €. In 2010 lässt er noch Umbauarbeiten an der Maschine durchführen. Hierfür werden ihm 300 € berechnet.

Lösung: In 2008 muss X die Maschine zwingend in den jahrgangsbezogenen Sammelposten für 2008 aufnehmen, der dann über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen ist (§ 6 Abs. 2 a EStG a. F.). Die Aufwendungen für die Umbaumaßnahme in 2010 stellen nachträgliche Anschaffungskosten dar. Dadurch steigen die Anschaffungskosten auf 1.150 €. Die Betragsgrenze für den Sammelposten wäre danach überschritten und eine Aufnahme im Sammelposten nicht möglich. Dies ist nach R. 6.13 Abs. 5 Satz 3 EStR aber unbeachtlich. Da es sich um nachträgliche Anschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut handelt, welches in einem Sammelposten aufgenommen wurde, sind die nachträglichen Anschaffungskosten in den Sammelposten für das Jahr 2010 aufzunehmen. Auch dieser Sammelposten ist dann über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen. Der jährliche Auflösungsbetrag hat dann eine Höhe von 60 €.

Auflösung des Sammelpostens

Die Auflösung des Sammelpostens über einen Zeitraum von 5 Jahren ist unabhängig davon, ob ein im Sammelposten erfasstes Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen durch Entnahme, Veräußerung, Verschrottung oder sonstiges Abhandenkommen ausscheidet. Selbst der Abgang sämtlicher im Sammelposten erfasster Wirtschaftsgüter führt nicht zu einer Auflösung des Sammelpostens.

Beispiel: Stpfl. X hat im Jahr 2009 eine Maschine mit Anschaffungskosten von 500 € (netto) erworben. Im Jahr 2010 muss die Maschine verschrottet werden.

Lösung: Die Maschine ist gemäß § 6 Abs. 2 a EStG a. F. in den jahrgangsbezogenen Sammelposten für das Wirtschaftsjahr 2009 aufzunehmen, der über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen ist. Die Verschrottung der Maschine im Jahr 2010 hat keinen Einfluss auf die Auflösung des Sammelpostens. Dieser ist vielmehr bis zum Jahr 2013 jedes Jahr um 1/5 gewinnmindernd aufzulösen.

Auch bei Rumpfwirtschaftsjahren erfolgt die jahrgangsbezogene Auflösung des Sammelpostens zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres mit jeweils 1/5.⁴ In Fällen der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe ist die gewinnmindernde Auflösung zum Ende des Rumpfwirtschaftsjahres mit 1/5 beim laufenden Gewinn dieses Rumpfwirtschaftsjahres zu erfassen. Ein dann noch verbleibender Restbuchwert ist bei der Ermittlung des Gewinns nach § 16 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

Beispiel: Stpfl. X hat für Anschaffungen in 2009 einen Sammelposten i. H. v. 5.000 € gebildet. Zum 30. 6. 2010 veräußert er seinen Betrieb.

Lösung: Der in 2009 gebildete Sammelposten ist über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnmindernd aufzulösen. Der jährliche Auflösungsbetrag hat eine Höhe von 1.000 €. Für das Rumpfwirtschaftsjahr 1. 1.–30. 6. 2010 wird beim laufenden Gewinn der Auflösungsbetrag des Jahres 2010 i. H. v. 1.000 € berücksichtigt. Der verbleibende Wert des Sammelpostens i. H. v. 3.000 € ist dann bei der Ermittlung des Gewinns nach § 16 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen.

Sammelposten in Fällen der Übertragung i. S. d. § 6 Abs. 3 EStG, Überführung oder Übertragung i. S. d. § 6 Abs. 5 oder Einbringung i. S. d. §§ 20, 24 UmwStG

a) Übertragung oder Einbringung eines gesamten Betriebs

Wenn ein gesamter Betrieb zum Buchwert übertragen oder eingebracht wird, dann gehen die im Sammelposten erfassten Wirtschaftsgüter zusammen mit dem Betrieb auf den neuen Rechtsträger über. Dieser führt dann den Sammelposten unverändert fort.

⁴ Es ist damit keine zeitanteilige Kürzung entsprechend § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG vorzunehmen.

Bei einer Einbringung zu einem über dem Buchwert liegenden Wert liegt für den übernehmenden Rechtsträger ein Anschaffungsvorgang vor, der unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 2 a EStG zur Bildung eines neuen Sammelpostens führen kann.

Beispiel: Stpf. X hat im Jahr 2008 folgende Wirtschaftsgüter erworben: einen Stuhl mit Anschaffungskosten von 180 € (netto), einen Schrank mit Anschaffungskosten von 400 € (netto) und eine Maschine mit Anschaffungskosten von 900 €.

Zum 1. 9. 2010 veräußert er seinen Betrieb an Y. Beide kommen überein, dass für die im Sammelposten enthaltenen Wirtschaftsgüter folgende Werte angesetzt werden: Stuhl 140 €, Schrank 300 €, Maschine 600 €.

Lösung: Y hat die im Sammelposten enthaltenen Wirtschaftsgüter entgeltlich erworben. Sie sind mit den im Rahmen der Betriebsübertragung angesetzten Werten anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Dies hat zur Folge, dass Y den Stuhl gemäß § 6 Abs. 2 bzw. 2 a EStG als GWG entweder sofort abschreiben oder die Anschaffungskosten über die Restnutzungsdauer verteilen kann.

Den Schrank kann Y entweder nach § 6 Abs. 2 EStG sofort abschreiben, da die Anschaffungskosten weniger als 410 € betragen, ihn in den Sammelposten für das Jahr 2010 aufnehmen oder aber über die Nutzungsdauer abschreiben.

Die Maschine kann entweder in den Sammelposten für das Jahr 2010 aufgenommen werden oder aber sie wird über die Nutzungsdauer abgeschrieben. Sollte Y sich dafür entscheiden, dass er die Maschine in einen Sammelposten aufnehmen will, so hat er auch den Schrank darin aufzunehmen (vgl. § 6 Abs. 2 a Satz 5 EStG).

Wenn der übertragende, überführende oder einbringende Rechtsträger Betriebsvermögen zurückbehält⁵, dann ist der Sammelposten im verbleibenden Betriebsvermögen auszuweisen.

b) Übertragung oder Einbringung eines Teilbetriebs

Eine Übertragung oder Einbringung eines Teilbetriebs hat ungeachtet des Verbleibs der im Sammelposten zu erfassenden Wirtschaftsgüter keine Auswirkung auf den Sammelposten des übertragenden oder einbringenden Rechtsträgers (R. 6.13 Abs. 6 EStR). Entsprechendes gilt für nach § 6 Abs. 5 EStG überführte oder übertragene und im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter.

In den Fällen, in denen ein Teilbetrieb zum Buchwert übertragen oder eingebracht wird, erfolgt beim übernehmenden Rechtsträger mangels eines eigenen Buchwertes für im Sammelposten erfasste Wirtschaftsgüter weder ein Ausweis dieser Wirtschaftsgüter noch der Ausweis eines Sammelpostens. Dies gilt auch für eine Übertragung oder Überführung von Wirtschaftsgütern zum Buchwert nach entsprechender Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG.

c) Übertragung und Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Wird ein Mitunternehmeranteil oder ein Teil davon unentgeltlich übertragen, dann bleibt der im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft gebildete Sammelposten unverändert bestehen. Ein im Sonderbetriebsvermögen des übertragenden Mitunternehmeranteils enthaltener Sammelposten geht auf den Rechtsnachfolger über, wenn der gesamte Mitunternehmeranteil übertragen wird. Wenn nur ein Teil des Mitunternehmeranteils übertragen wird, ist der Sammelposten im Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden unverändert fortzuführen, es sei denn, mit der Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils wird das gesamte Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich übertragen. Wird nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG rückwirkend der Teilwert angesetzt, bleibt der Sammelposten aus Vereinfachungsgründen in unveränderter Höhe bestehen (vgl. Rz. 24 des BMF-Schreibens).

Wird ein Mitunternehmeranteil veräußert, dann hat dies keine Auswirkungen auf den Sammelposten der Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft. Für die Sammelposten der Sonderbilanz des veräußerten Mitunternehmeranteils gilt das oben Gesagte zur Veräußerung eines Betriebs.

Für den Erwerber ist in seiner Ergänzungsbilanz aus Vereinfachungsgründen immer nur ein Posten für im Sammelposten enthaltene Mehr- oder Minderwerte zu bilden, unabhängig davon, ob der Mehr- oder Minderwert auf Wirtschaftsgüter entfällt, die in einem oder verschiedenen Sammelposten erfasst wurden. Der Sammelposten in der Ergänzungsbilanz ist im Wirtschaftsjahr des Erwerbs und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren mit jeweils 1/5 aufzulösen.

Beispiel: In ihrer Gesamthandsbilanz zum 31. 12. 2002 hat die ABC-oHG für Anschaffungen des Jahres 2001 einen Sammelposten i. H. v. 30.000 € (Anschaffungskosten 50.000 € abzgl. Auflösungsbetrag für 2001 und 2002 i. H. v. jeweils 10.000 €) und für Anschaffungen des Jahres 2002 einen Sammelposten i. H. v. 80.000 € (Anschaffungskosten 100.000 € abzgl. Auflösungsbetrag für 2002 i. H. v. 20.000 €) gebildet.

Der Mitunternehmer B hat in seiner Sonderbilanz zum 31. 12. 2002 für Anschaffungen des Jahres 2001 einen Sammelposten i. H. v. 24.000 € (Anschaffungskosten 40.000 € abzgl. Auflösungsbetrag für 2001 und 2002 i. H. v. jeweils 8.000 €) und für Anschaffungen des Jahres 2002 einen Sammelposten i. H. v. 20.000 € (Anschaffungskosten 25.000 € abzgl. Auflösungsbetrag i. H. v. 5.000 €) gebildet.

Die Gesamthandsbilanz der oHG stellt sich zum 31. 12. 2002 wie folgt dar:

ABC-oHG 31. 12. 2002			
Sammelposten 2001	30.000 €	Kapital A	36.666 €
Sammelposten 2002	80.000 €	Kapital B	36.666 €
		Kapital C	36.666 €

Für die Sonderbilanz des B ergibt sich folgendes Bild:

ABC-oHG 31. 12. 2002			
Sammelposten 2001	24.000 €	Kapital B	44.000 €
Sammelposten 2002	20.000 €		

B veräußert seinen Mitunternehmeranteil zum 1. 1. 2003 an X für 100.000 €. Die in seinem Sonderbetriebsvermögen enthaltenen Wirtschaftsgüter entnimmt er in sein Privatvermögen (der Teilwert beträgt 60.000 €). Von den von X zu entrichtenden Anschaffungskosten entfallen 45.000 € auf die in den Sammelposten der Gesamthandsbilanz enthaltenen Wirtschaftsgüter. Der Rest entfällt auf den Geschäfts- oder Firmenwert.

Lösung:

Behandlung bei B

Veräußerungserlös	100.000 €
+ Entnahmewert	60.000 €
./. Kapitalkonto Gesamthandsvermögen	36.666 €
./. Kapitalkonto Sonderbetriebsvermögen	44.000 €
= Veräußerungsgewinn	79.334 €

Behandlung oHG und X:

In der Gesamthandsbilanz der ACX-oHG erfolgt keine Änderung aufgrund der Veräußerung des Mitunternehmeranteils bei den Sammelposten 2001 und 2002. Die Sammelposten in der Gesamthandsbilanz werden in den Folgejahren wie bisher jeweils um ein Fünftel (für 2001 je 10.000 € und für 2002 je 20.000 €) gewinnmindernd aufgelöst.

Den Mehrwert für die im Sammelposten der Gesamthandsbilanz erfassten Wirtschaftsgüter (45.000 € abzgl. 36.666 € = 8.334 €) hat X in einem Sammelposten neben dem Geschäfts- oder Firmenwert (55.000 €) in seiner Ergänzungsbilanz zu erfassen. X muss im Jahr 2003 und in den darauf folgenden vier Jahren in seiner Ergänzungsbilanz den Mehrwert für die im Sammelposten erfassten Wirtschaftsgüter entsprechend § 6 Abs. 2 a Satz 2 EStG um ein Fünftel (= 1.667 €) gewinnmindernd auflösen.

⁵ Z. B. bei Einbringung des Betriebsvermögens einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft, wenn die einbringende Personengesellschaft fortbesteht