



30 Nr. 1 Abschreibungen

1. Allgemeines

Abschreibungen bilden Wertkorrekturen auf bilanzierten Werten, die einer tatsächlichen Entwertung ausgesetzt sind. Im Unterschied zu Wertberichtigungen und Rückstellungen handelt es sich bei Abschreibungen um definitive Bewertungskorrekturen. Rückstellungen und Wertberichtigungen müssen steuerlich erfolgswirksam aufgelöst werden, wenn sie nicht mehr geschäftsmässig begründet sind (Art. 29 Abs. 2 und 63 Abs. 2 DBG; § 31 Abs. 2 und 55 Abs. 3 StG). Bei Wertberichtigungen im steuerlichen Sinn handelt es sich um Wertkorrekturen des Umlaufvermögens.

Steuerwirksame Abschreibungen können nur auf Geschäftsvermögen vorgenommen werden. Nach § 24 lit. b StG gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Letzteres trifft dann zu, wenn der Gegenstand zu mehr als der Hälfte für geschäftliche und zu weniger als der Hälfte für private Zwecke verwendet wird (Präponderanzmethode).

Gemäss Art. 960a OR dürfen die Aktiven bei ihrer Erfassung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Abschreibungen werden nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt (Art. 28 Abs. 2 und 62 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 StG). Damit können Abschreibungen nach Massgabe des am Bilanzstichtag gegebenen Nutzwertes oder aufgrund eines Abschreibungsplanes über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden, wobei auch in letzterem Fall der Nutzwert die Höchstbewertungsgrenze bildet.

2. Abschreibungsmethoden

Handelsrechtlich bestehen bezüglich Darstellung die Methode der direkten oder indirekten Abschreibung und bezüglich der Bemessung die lineare, progressive, degressive oder leistungsabhängige Methode. Entsprechend dem Grundsatz der Stetigkeit ist die einmal gewählte Methode grundsätzlich beizubehalten, respektive sind Methodenwechsel nur bei sachlicher Begründung zulässig.

Bei **linearer** Abschreibung wird vom Anschaffungswert in jährlich gleichbleibenden Teilbeträgen abgeschrieben; bei der **degressiven** Abschreibung ist der Abschreibungssatz (der höher angesetzt werden muss als bei linearer Abschreibung) zwar auch konstant, es wird jedoch vom jeweiligen Restbuchwert abgeschrieben.

Die **progressive** Abschreibung kommt in der Annuitätenmethode vor, wo Abschreibungs- und Zinsaufwand zusammen einen konstanten Betrag (eben die Annuität) ergeben, sich aber gegenläufig entwickeln: Die Abschreibungen steigen jährlich an, wogegen der Zinsaufwand abnimmt. Die Annuitätenmethode kommt vor allem bei Grossinvestitionen baulicher Art (z.B. bei Kraftwerken, Flughafenbauten) vor. Losgelöst von der Annuitätenmethode ist die progressive Abschreibung aus Gründen des Vorsichtsprinzips abzulehnen. Bei der Bemessung der Abschreibungen kann dem Restwert am Ende der Nutzungsdauer Rechnung getragen werden, indem entweder ein etwas niedrigerer Abschreibungssatz gewählt oder nur bis auf den Restwert abgeschrieben wird. Mit Blick auf die Bewertungsungewissheit des Restwertes ist jedoch Vorsicht geboten. Ein Restwert soll nur dann in den Abschreibungsplan eingehen, wenn verlässliche Erfahrungszahlen (z.B. bei raschem Austausch eines Fahrzeugparks) oder vertragliche Abmachungen vorliegen (HWP 2.34).

Bei den vorgenannten Methoden kann ein Restbuchwert berücksichtigt werden. Je nach Methode wird entweder bei Erreichen dieses Wertes keine Abschreibung mehr vorgenommen oder es werden bei der degressiven Methode die jährlichen Abschreibungen vermindert. **Handelsrechtlich** möglich ist auch eine Abschreibung bis zum Wiederbeschaffungswert, d.h. über den Anschaffungswert des abgeschriebenen Gutes hinaus.

Steuerrechtlich sind die genannten Methoden zulässig. In der Regel finden die lineare oder die degressive Methode Anwendung; die progressive Methode ist jedoch nur in begründeten Fällen und im Rahmen des Handelsrechts auch zuzulassen. Nicht zulässig sind indessen Abschreibungen über den Anschaffungswert hinaus.



3. Höhe der Abschreibungen

Steuerrechtlich sind Abschreibungen zulässig, die **geschäftsmässig begründet** sind. Grundsätzlich tragen sie der tatsächlichen Entwertung eines Gegenstandes Rechnung, allerdings können bei der Anwendung planmässiger Abschreibungen über die vorgesehene Nutzungsdauer in gewissem Umfang stille Reserven gebildet werden. Inwieweit solche noch als geschäftsmässig begründet gelten, ist in der Veranlagungspraxis schwierig zu beurteilen. Aus diesem Grund hat die EStV auf der Basis von Artikel 62 DBG Richtlinien in Form von **Merkblättern** festgelegt. Diese in den Merkblättern festgelegten Abschreibungssätze variieren je nach Art des Anlagevermögens zwischen 1.5 % (z.B. Gebäude in Verbindung mit Land) und 45 % (z.B. Werkzeuge). Diese Sätze beziehen sich jeweils auf den Buchwert (degressive Methode). Für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert (lineare Methode) werden die erwähnten Sätze um die Hälfte reduziert (vgl. MB EStV 1995 A geschäftliche Betriebe Fussnote 2). Es bestehen Merkblätter zu den Anlagegütern geschäftlicher Betriebe im Allgemeinen sowie Merkblätter, die sich auf bestimmte Arten von Unternehmen beschränken (für Abschreibungen auf Elektrizitätswerken, Schiffen und Schifffahrtsanlagen, Luftseilbahnen, Landwirtschaft/Forstwirtschaft, Warenlager und Pflichtlager gelten besondere Vorschriften). Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft schliesst sich dieser Praxis der EStV an und hat - erweitert um die kantonalen Bestimmungen zum besonderen Direktabschreibungsverfahren - ein eigenes Merkblatt (gültig für Geschäftsabschlüsse nach dem 1. Juli 2014) veröffentlicht.

Die Merkblätter enthalten Abschreibungssätze, die im Normalfall gelten. In begründeten Fällen können auch höhere Abschreibungen zugelassen werden. Das kantonale Merkblatt sowie das Merkblatt der EStV betreffend geschäftliche Betriebe im Allgemeinen sind im Anhang wiedergegeben.

4. Weitere Fragen zur Abschreibung

Die **Sofortabschreibung** auf den Restbuchwert wird nach der Steuerpraxis des Kantons Basel-Landschaft nicht angewandt. Immerhin können aber Investitionen für wertvermehrnde Aufwendungen, durch welche die Emissionen unterhalb der Grenzwerte weiter gesenkt werden, im betreffenden (Investitionsjahr) vollständig abgeschrieben werden (§ 30 Abs. 4 StG). Bei steuerlich übermässigen Abschreibungen wird nicht nach der Methode der Einmalerledigung vorgegangen, sondern nach dem Hinzurechnungsverfahren (Hinzurechnung beim Gewinn sowie beim Kapital).

Abschreibungen auf Gebäuden im Eigentum von natürlichen Personen, die sowohl geschäftlichen wie privaten Zwecken dienen, sind steuerlich nur zulässig, wenn die geschäftliche Nutzung überwiegt (Präponderanzmethode, vgl. auch [24 Nr. 18](#)). Für juristische Personen bestehen keine Qualifikationsprobleme.

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen wären.

5. Sonderfälle

5.1 Liegenschaften

Wertvermehrnde Aufwendungen sind zu aktivieren und dürfen nicht als Aufwand verbucht werden (Abgrenzung gemäss Merkblatt BL «Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege»).

Auf Grundstücken (Bodenwert) dürfen i.d.R. keine Abschreibungen vorgenommen werden. Ausnahmen: Umzonung bei Nachweis, dass ein effektiver Wertverlust eingetreten ist.

Bei Abschreibungen auf Liegenschaften inkl. Land darf bis maximal bis zur Höhe des Landwertes abgeschrieben werden.

5.2 Investitionen für energiesparende Einrichtungen/Umweltschutzanlagen

Gemeint sind damit Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie, Gewässer- und Lärmschutzanlagen, Abluftreinigungsanlagen und dgl. Hier sind Abschreibungen im ersten und zweiten Jahr bis 50 % vom Buchwert möglich. In den darauffolgenden Jahren gelten die für die betreffenden Anlagen übliche Sätze.



Investitionen für wertvermehrnde Aufwendungen, durch welche die Emissionen unterhalb der Grenzwerte weiter gesenkt werden, können im betreffenden Jahr vollständig abgeschrieben werden (vgl. § 30 Abs. 4 StG).

5.3 Nachholung von Abschreibungen

Vgl. hierzu Ziffer 3 im Merkblatt der EStV (Anhang, nachfolgend bzw. Ziffer 4 Merkblatt BL)

5.4 Abschreibungen bei Spitälern gemäss REKOLE1

Spitäler, welche verpflichtet sind, ihre Buchhaltung nach REKOLE (Branchenempfehlung für Spitäler, die dazu beitragen soll, die Jahresrechnungen der Spitäler transparent auszugestalten und vergleichbar zu machen) zu führen, schreiben Anlagen mit einem Anschaffungswert von unter CHF 10'000 im Anschaffungsjahr vollständig ab. Diese Sofortabschreibungen werden aus steuerlicher Sicht akzeptiert.

Im Rahmen der Umstellung auf REKOLE werden sämtliche Anlagen, welche einen ursprünglichen Anschaffungswert von weniger als CHF 10'000 hatten, im Jahr der Umstellung als Sonderabschreibung vollständig abgeschrieben. Diese nachzuziehenden Abschreibungen werden aus steuerlicher Sicht ebenfalls akzeptiert.

5.5 Besonderes Direktabschreibungsverfahren

Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft hat im Zuge der Wirtschaftsförderung in der Praxis ein besonderes Direktabschreibungsverfahren für Anschaffungen bis zu einem Anschaffungswert von max. CHF 5'000 pro Anlagegut eingeführt und gleichzeitig ein neues **Merkblatt** publiziert. Die Neuregelung lautet:

- a) Direktabschreibungen sind möglich auf beweglichen Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens wie Mobiliar, Büromaschinen, Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software), einfachen Apparaten sowie Werkstatteinrichtungen und Werkzeugen usw. mit einem relativ geringen Anschaffungswert.
- b) Direktabschreibungen sind nur möglich bei Anschaffungen bis zu einem maximalen Wert von CHF 5'000 pro Anlagegut. Solche Anschaffungen können entweder aktiviert und sogleich vollständig abgeschrieben oder direkt dem Aufwand belastet werden.
- c) Für bewegliches Anlagevermögen mit einem Anschaffungswert von mehr als CHF 5'000, für Liegenschaften und Grossanlagen sowie für Werte des finanziellen Anlagevermögens und immaterielle Werte ist das Direktabschreibungsverfahren nicht zulässig.

5.6 Aktivierung von Kunstgegenständen bei gewerblich tätigen Künstlern

Auf Kunstwerken von freiberuflich tätigen, kunstschaftenden Personen werden grundsätzlich weder Abschreibungen noch pauschale Wertberichtigungen zugelassen. Die Kunstwerke werden grundsätzlich zu den Herstellkosten bilanziert. Fällt deren Wert nachweislich unter den Wert der Herstellkosten, ist eine entsprechende **Wertberichtigung** (vgl. 31 Nr. 1) begründet.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- MB EStV A 1995 - geschäftlicher Betriebe
- MB EStV A 1995 - Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen, Schifffahrt
- MB EStV A 2001 - Landwirtschaft/Forstwirtschaft
- MB EStV A 1993 - Landwirtschaft/Forstwirtschaft
- Merkblatt Abschreibungen

Anhänge auf der Folgeseite



Anhang Merkblatt A 1995 - Geschäftliche Betriebe



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe
Notice A 1995 – Entreprises commerciales
Promemoria A 1995 – Aziende commerciali

Direkte Bundessteuer – Impôt fédéral direct – Imposta federale diretta

Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe¹

Rechtsgrundlagen: Art. 27 Abs. 2 Bst. a, 28 und 62 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)

1. Normalsätze in Prozenten des Buchwertes²

Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser	
– auf Gebäuden allein ³	2 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	1,5 %
Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude	
– auf Gebäuden allein ³	4 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	3 %
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie	
– auf Gebäuden allein ³	6 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	4 %
Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude)	
– auf Gebäuden allein ³	8 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	7 %
Wird ein Gebäude für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen.	
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen.....	15 %
Fahrnisbauten auf fremdem Grund und Boden.....	20 %
Geleiseanschlüsse.....	20 %
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken.....	20 %
Tanks (inkl. Zisternenwaggons), Container.....	20 %
Geschäftsmobiliar, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter.....	25 %
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge, insbesondere Anhänger.....	30 %
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken.....	30 %
Motorfahrzeuge aller Art.....	40 %
Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind, oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie z.B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen, Strassenbaumaschinen.....	40 %
Maschinen, die in erhöhtem Masse schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind.....	40 %
Büromaschinen.....	40 %
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software).....	40 %
Immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen, wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte; Goodwill.....	40 %
Automatische Steuerungssysteme.....	40 %
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte.....	40 %
Werkzeuge, Werkzeugschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Gerüstmaterial, Paletten usw.	45 %
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche.....	45 %

2. Sonderfälle

Investitionen für energiesparende Einrichtungen

Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie und dgl. können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

Umweltschutzanlagen

Gewässer- und Lärmschutzanlagen sowie Abluftreinigungsanlagen können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

3. Nachholung unterlassener Abschreibungen

Die Nachholung unterlassener Abschreibungen ist nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Wer Abschreibungen nachzuholen begehrt, ist verpflichtet, deren Begründetheit nachzuweisen.

4. Besondere kantonale Abschreibungsverfahren

Unter besonderen kantonalen Abschreibungsverfahren sind vom ordentlichen Abschreibungsverfahren abweichende Abschreibungsmethoden zu verstehen, die nach dem kantonalen Steuerrecht oder nach der kantonalen Steuerpraxis unter bestimmten Voraussetzungen regelmässig und planmässig zur Anwendung gelangen, wobei es sich um wiederholte oder einmalige Abschreibungen auf dem gleichen Objekt handeln kann (z.B. Sofortabschreibung, Einmalerledigungsverfahren). Besondere Abschreibungsverfahren dieser Art können auch für die direkte Bundessteuer angewendet werden, sofern sie über längere Zeit zum gleichen Ergebnis führen.

5. Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen wären.

¹ Für Land- und Forstwirtschaftsbetriebe, Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen und Schifffahrtsunternehmen bestehen besondere Merkblätter, erhältlich beim Bundesamt für Bauten und Logistik BBL, Fellerstrasse 21, 3003 Bern
Telefon 031 325 50 50 / Fax 031 325 50 58 / E-mail verkauf.zivil@bbl.admin.ch
Internet www.bbl.admin.ch.

² Für Abschreibungen auf dem **Anschaffungswert** sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren.

³ Der höhere Abschreibungssatz für Gebäude allein kann nur angewendet werden, wenn der restliche Buchwert bzw. die Gestehungskosten der Gebäude separat aktiviert sind. Auf dem Wert des Landes werden grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt.

⁴ Dieser Satz ist anzuwenden, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. **In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig.**