

Schwächt eine Verlängerung der Abschreibungsdauern die Wettbewerbs- fähigkeit des Standorts Deutschland?

Gutachten über die Anforderungen an Abschreibungsvorschriften
im modernen Wirtschaftsleben – ein internationaler Vergleich

Andreas Oestreicher und Christoph Spengel

– Kurzfassung –

ZEW

Zentrum für Europäische
Wirtschaftsforschung GmbH

Centre for European
Economic Research

www.zew.de

Im Rahmen der steuerlichen Einkommensermittlung bemisst sich die Absetzung für Abnutzung (AfA) bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens grundsätzlich nach deren betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer. Als Hilfsmittel für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gibt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) unter Beteiligung der Fachverbände der Wirtschaft steuerliche Abschreibungstabellen („AfA-Tabellen“) für allgemein verwendbare Anlagegüter und für verschiedene Wirtschaftszweige heraus.

Auf der Grundlage eines Urteils des BFH aus dem Jahre 1997 wurde die steuerliche Abschreibungstabelle für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter durch die Finanzverwaltung zum 1. Januar 2001 überarbeitet. Da nach der Rechtsprechung des BFH bei der Schätzung der Nutzungsdauer grundsätzlich von dem Zeitraum auszugehen ist, in dem sich das Wirtschaftsgut technisch abnutzt, wurde die Tabelle für die allgemein verwendbaren Wirtschaftsgüter, die bis dahin auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer abgestellt hat, überarbeitet und mit zum Teil erheblich verlängerten Nutzungsdauern (bis zu 45 v.H.) veröffentlicht. Als eine Folge davon wird die neue AfA-Tabelle für allgemein verwendbare Wirtschaftsgüter insbesondere von den Wirtschaftsverbänden kritisiert, da sie auf die betriebswirtschaftlichen Belange des modernen Wirtschaftslebens zu wenig Rücksicht nehme. In diesem Zusammenhang wurde bereits eine Änderung der gesetzlichen Regelung in die Diskussion gebracht, um die rechtlichen Bestimmungen mit den Anforderungen, die aus einer betriebswirtschaftlichen Perspektive an die Verrechnung von Abschreibungen zu stellen sind, in Einklang zu bringen. Über diese rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Aspekte hinaus sind bei der Entscheidung über eine mögliche Änderung der steuerlichen Abschreibungsregelungen auch steuerpolitische und volkswirtschaftliche Erwägungen im Kalkül zu berücksichtigen. Damit stellt sich für den Betrachter neben den Belastungswirkungen geänderter Abschreibungsmodalitäten die Frage, welche Anforderungen an moderne Abschreibungsvorschriften zu stellen sind, damit diese Regelungen den Standort Deutschland attraktiv erscheinen lassen, keinen Subventionscharakter haben und einfach zu handhaben sind.

Höhere Steuerbelastungen durch schlechtere Abschreibungsbedingungen...

Bei einer Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen würde sich die Steuerbelastung für Unternehmen in Deutschland erhöhen. Berechnungen mit Hilfe des European Tax Analyzer (ZEW/Universität Mannheim) ergeben, dass eine Verlängerung der steuerlichen Nutzungsdauer um durchschnittlich 29 v.H., wie dies im Zuge der vergangenen Überarbeitung der Abschreibungstabellen zu beobachten war, bei Unternehmen des verarbeitenden Gewerbes mit einem Anstieg der effektiven Durchschnittssteuerbelastung in Höhe von 4,5 v.H. verbunden ist, wobei die Spanne der Belastungszunahme im Branchenvergleich zwischen 1,6 und 17,0 v.H. liegt (vgl. Grafik am Textende). Besonders betroffen von einer Belastungszunahme sind die Verkehrs-, Straßenfahrzeugbau- und Baubranche, während sich die Steuerbelastung der Dienstleistungsbranche infolge einer Änderung der Abschreibungsvorschriften regelmäßig nur wenig verändert. Im internationalen Steuerbelastungsvergleich liegt Deutschland bereits jetzt nur im unteren Mittelfeld, so dass die weitere Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen durch die geplante Verlängerung der Abschreibungsdauern das bestehende Belastungsgefälle weiter vergrößert.

...bedeuten aber nicht zwangsläufig Nachteile für den Standort Deutschland

Bevor jedoch die Abschreibung zum Gradmesser für die steuerliche Vorteilhaftigkeit eines Wirtschaftsstandortes und die Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands im internationalen Vergleich gemacht wird, müssen die Wirkungen analysiert werden, die die Abschreibung auf

das Investitionsverhalten von inländischen und ausländischen Investoren hat. Dabei zeigt sich, dass die Verschlechterung der Abschreibungsbedingungen vor allem Grenzinvestitionen trifft. Bei gerade noch vorteilhaften (marginalen) Investitionen kommt der Bemessungsgrundlage und damit auch den Abschreibungsregelungen eine vergleichsweise hohe Bedeutung zu. Im Gegensatz dazu sind bei Standortentscheidungen die Abschreibungsbedingungen in der Regel von untergeordneter Bedeutung. Bei rentablen (inframarginalen) Investitionen ist vielmehr die Höhe des tariflichen Steuersatzes entscheidend. Die gesamtwirtschaftlichen Investitionswirkungen hängen allerdings nicht nur von den Bedingungen für rentable Investitionen ab, sondern resultieren vielmehr aus dem Verhältnis der marginalen, eher teilbaren zu den rentablen, eher unteilbaren Investitionen. Für marginale Investitionen lassen sich die Wirkungen einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage bei gleichzeitiger Absenkung des Tarifs nicht so eindeutig bestimmen. Es kann aber nicht ausgeschlossen werden, dass aufgrund einer Veränderung der Kapitalkosten die Anreize zur Ausweitung des Investitionsvolumens sinken.

Die betriebswirtschaftlichen Anforderungen...

Aus der betriebswirtschaftlichen Perspektive besteht die Funktion der Abschreibung in einer Finanzierung der Investitionsausgaben, die bei einem fortzuführenden Unternehmen für die Ersatzbeschaffung von Vermögensgegenständen, deren Leistungsbereitschaft über eine Abrechnungsperiode hinausreicht, erforderlich sind. Damit bestimmen sich die Nutzungsdauer und der Abschreibungsplan aus der betriebswirtschaftlichen Perspektive nach dem Zeitpunkt der geplanten Ersatzbeschaffung. Dieser Zeitpunkt ergibt sich aus einem investitionsrechnerischen Optimalitätskalkül. Wirtschaftlich ist die Nutzungsdauer erschöpft, wenn im Vergleich zur weiteren Nutzung die alternative Verwendung des in der Anlage gebundenen Kapitals vorteilhafter erscheint. Um die Finanzierung dieser Folgeinvestition sicherzustellen, muss das über die Resteinzahlung im Veräußerungszeitpunkt hinaus gebundene Kapital über den Zeitraum der wirtschaftlichen Nutzungsdauer wiedergewonnen werden. Eine schnelle Verrechnung der gesamten Investitionsausgabe führt zwar zu einer Verbesserung des Innenfinanzierungspotentials und einer Erhöhung der Rentabilität. Im Zweifel geschieht dies jedoch einseitig zulasten des Fiskus. Aussagen sind hier nur für den Einzelfall möglich, tendenziell wird man aber davon ausgehen dürfen, dass ein degressiver Abschreibungsverlauf bei hohen Abschreibungsprozentsätzen sowie die Verteilung der (gesamten) Investitionsausgaben auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer Subventionscharakter haben. Im übrigen wird die Unsicherheit über die Wiedergewinnung der Abschreibungsgegenwerte nur herabgesetzt, wenn die zufließenden Finanzmittel nachweislich in risikoärmere Investitionsprojekte eingehen.

...lassen sich steuerlich nur zu einem Teil umsetzen

Aufgrund der Bindung des Steuerrechts an verfassungsrechtlichen Vorgaben können die Anforderungen, die aus der betriebswirtschaftlichen Perspektive an die Verteilung der Abschreibungsbeträge zu stellen sind, im Steuerrecht nur zu einem Teil Bestand haben. Aus steuerlicher Sicht liegt der Schwerpunkt in erster Linie auf einer objektiven Bestimmbarkeit und intersubjektiven Nachprüfbarkeit der Abschreibungsverrechnung. Die Abschreibung muss demnach allgemein und gleichmäßig ausgestaltet sein, durch den Bezug auf objektive Bestimmungsgrundlagen ermittelt werden können sowie in ihrer Anwendung praktikabel sein. Aus diesem Grund kann die betriebswirtschaftlich sinnvolle Orientierung der Nutzungsdauer am optimalen Zeitpunkt einer Ersatzbeschaffung für das Steuerrecht nicht maß-

gebend sein. Zur Vereinfachung erscheint es allerdings möglich, dass der maßgebende Ver-
teilungszeitraum typisiert wird. So sind zum Beispiel in Großbritannien oder den USA die
Abschreibungen weitgehend typisiert und werden zum großen Teil durch das Gesetz vorge-
geben. Besondere Kennzeichen sind die weitgehende Zusammenfassung unterschiedlicher
Wirtschaftsgüter zu Gruppen und die Vorgabe des Abschreibungszeitraums durch eine
gesetzliche Regelung entweder der Nutzungsdauer oder eines festen, von der Nutzungsdau-
er unabhängigen Abschreibungsprozentsatzes. So werden die Wirtschaftsgüter in Großbri-
tannien zum Beispiel im Rahmen einer Poolabschreibung ohne Bezug auf ihre Nutzungsdau-
er einheitlich nach einem festen Abschreibungsprozentsatz auf dem Buchwert abgeschrie-
ben. Auf diese Weise ist in diesen Ländern die Periodenabschreibung objektiv vorbestimmt
und wesentlich einfacher zu handhaben, als das zum Beispiel in Deutschland, Frankreich
oder den Niederlanden der Fall ist. Betrachtet man jedoch für Großbritannien und die USA
die von der Nutzungsdauer abhängigen relativ kurzen durchschnittlichen Kapitalbindungs-
dauern wird schnell klar, dass hier insbesondere längerlebige Wirtschaftsgüter sowohl
Finanzierungs- als auch Rentabilitätsvorteile genießen, die gegebenenfalls auf ihren Sub-
ventionscharakter hin zu untersuchen wären.

Flankierende Maßnahmen insbesondere für den Mittelstand und Senkung der tariflichen Steuersätze

Isoliert betrachtet würden Investitionen durch eine Verschlechterung der Abschreibungsbe-
dingungen in Deutschland teurer, so dass aus gesamtwirtschaftlicher Sicht mit einem Rück-
gang des Investitionsvolumens gerechnet werden müsste. Auf die Attraktivität des Standorts
Deutschland insbesondere aus der Sicht ausländischer Investoren dürften die Auswirkun-
gen einer Verlängerung der steuerlichen Nutzungsdauer gleichwohl nur zu einem geringen
Teil durchschlagen, so dass die Strategie einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zur
Verbesserung der steuerlichen Standortattraktivität in die richtige Richtung weist. Wollte
man einem drohenden Rückgang der Investitionsnachfrage begegnen, müsste über Investi-
tionsanreize nachgedacht werden. Diese könnten mittels gezielter Begünstigungen im Rah-
men der Abschreibungen gegeben werden. Letztlich bedürfte es dazu jedoch einer auf das
individuelle Steuersubjekt zugeschnittenen Feinabstimmung zwischen der Methode, dem
Satz und der Anlagennutzungsdauer, so dass dieser Vorschlag wenig praktikabel erscheint.
Zudem wäre die Vereinbarkeit mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und Tatbestands-
mäßigkeit fraglich. Möglich wäre jedoch, dass die Verschlechterung der Abschreibungsbe-
dingungen, die sich aufgrund von Beschränkungen beim Zugang zum Kapitalmarkt insbe-
sondere bei kleinen und mittelständischen Unternehmen nachteilig auswirken, durch
gezielte Maßnahmen kompensiert werden, die jenseits der Bemessungsgrundlage an der
Steuerschuld ansetzen. Im internationalen Bereich ist diese Förderung durch Zuschüsse,
Zulagen oder Steuergutschriften („tax credits“) weit verbreitet. Im übrigen belegen Studien
eine im Vergleich zu Abschreibungsvergünstigungen erhöhte Anreizwirkung und Treffsicher-
heit dieser Maßnahmen. Damit sprechen aber auch unter Würdigung des Einflusses der
Abschreibungen auf die Investitionstätigkeit keine grundsätzlichen Vorbehalte gegen eine
Begrenzung und stärkere Normierung der Abschreibung. Nachteile insbesondere bei kleinen
und mittleren Unternehmen wären allerdings durch besondere Investitionsförderungsmaß-
nahmen auszugleichen. Positive Anreizwirkungen setzen jedoch eine Senkung der tarifli-
chen Steuersätze voraus. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass Deutschland nach den
jüngsten Untersuchungen der OECD eine vergleichsweise niedrige Steuer- und Abgabenquo-
te vorweisen kann. Denn die Berechnungen der OECD sagen weder etwas über die Höhe der
effektiven Steuerbelastung von Unternehmen noch über die steuerlichen Standortbedingun-
gen aus. Sie informieren höchstens über die zwischenstaatliche Verteilung der Steuer- und

Abgabenbelastung, wobei auch die Ergebnisse solcher Vergleiche mit erheblichen statistischen Abgrenzungsproblemen behaftet sind. Steuersatzsenkungen würden die Attraktivität von Deutschland als Unternehmensstandort erhöhen.

Anmerkung:

Der European Tax Analyzer ist ein Computerprogramm, anhand dessen die Steuerbelastung von Unternehmen und deren Gesellschaftern in Deutschland, Frankreich, Großbritannien, Irland, den Niederlanden und den USA ermittelt und verglichen werden kann. Er wurde vom ZEW und der Universität Mannheim gemeinsam entwickelt.

Ansprechpartner:

- Rico Hermann, Telefon 0621/1235-161, E-Mail hermann@zew.de
- Andreas Oestreicher, E-Mail andreas.oestreicher@uni-goettingen.de
- Christoph Spengel, E-Mail spengel@zew.de

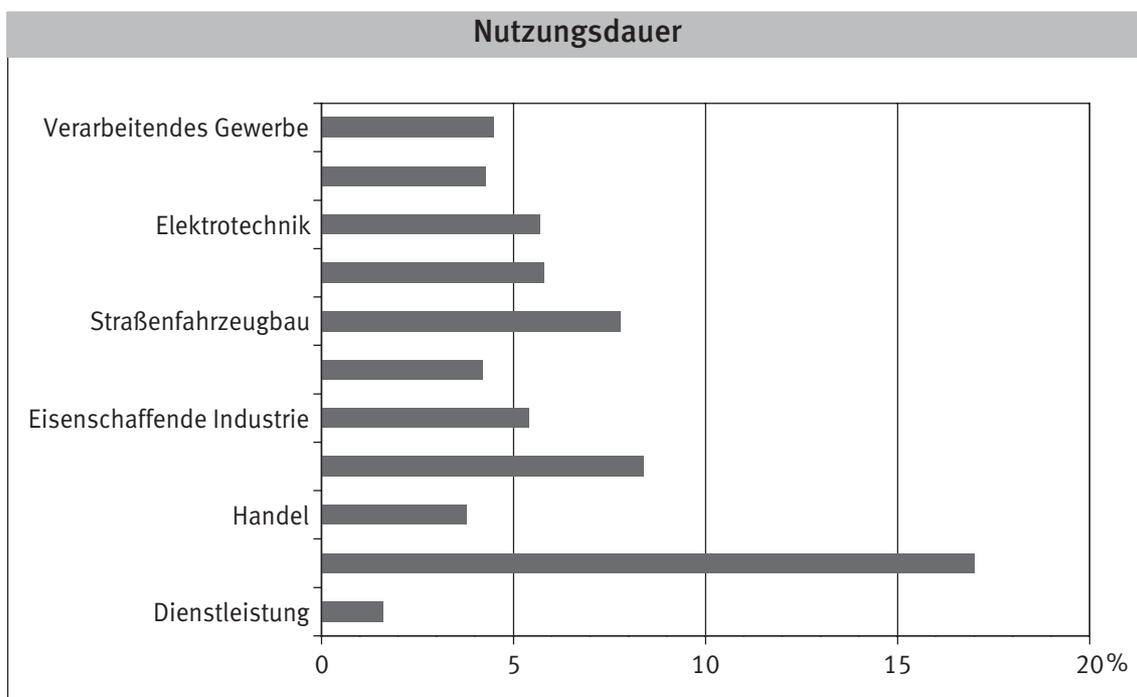


Abbildung: Zunahme der (absoluten) Gesamtsteuerbelastung im Branchenvergleich infolge einer Verlängerung der steuerlichen Nutzungsdauern um 29 v.H.