

§ 7

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BestG-HBEGleitG 2004 v. 5.4.2011
(BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310)

(1) ¹Bei Wirtschaftsgütern, 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). ²Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. ³Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt ein Zeitraum von 15 Jahren. ⁴Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts vermindert sich für dieses Jahr der Absetzungsbetrag nach Satz 1 um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht. ⁵Bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, mindert sich der Einlagewert um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind, höchstens jedoch bis zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten; ist der Einlagewert niedriger als dieser Wert, bemisst sich die weitere Absetzung für Abnutzung vom Einlagewert. ⁶Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen es wirtschaftlich begründet ist, die Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts vorzunehmen, kann der Steuerpflichtige dieses Verfahren statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen anwenden, wenn er den auf das einzelne Jahr entfallenden Umfang der Leistung nachweist. ⁷Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig; soweit der Grund hierfür in späteren Wirtschaftsjahren entfällt, ist in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen.

(2) ¹Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Januar 2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, kann der Steuerpflichtige statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen. ²Die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen kann nach einem unveränderlichen Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden; der dabei anzuwendende Prozentsatz darf höchstens das Zweieinhalbfache des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 25 Prozent nicht übersteigen.

³Absatz 1 Satz 4 und § 7a Absatz 8 gelten entsprechend. ⁴Bei Wirtschaftsgütern, bei denen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht zulässig.

(3) ¹Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen ist zulässig. ²In diesem Fall bemisst sich die Absetzung für Abnutzung vom Zeitpunkt des Übergangs an nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsguts. ³Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen ist nicht zulässig.

(4) ¹Bei Gebäuden sind abweichend von Absatz 1 als Absetzung für Abnutzung die folgenden Beträge bis zur vollen Absetzung abzuziehen:

1. bei Gebäuden, soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31. März 1985 gestellt worden ist, jährlich 3 Prozent,
2. bei Gebäuden, soweit sie die Voraussetzungen der Nummer 1 nicht erfüllen und die
 - a) nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden sind, jährlich 2 Prozent,
 - b) vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt worden sind, jährlich 2,5 Prozent

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten; Absatz 1 Satz 5 gilt entsprechend. ²Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 weniger als 33 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe a weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe b weniger als 40 Jahre, so können anstelle der Absetzungen nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden. ³Absatz 1 letzter Satz bleibt unberührt. ⁴Bei Gebäuden im Sinne der Nummer 2 rechtfertigt die für Gebäude im Sinne der Nummer 1 geltende Regelung weder die Anwendung des Absatzes 1 letzter Satz noch den Ansatz des niedrigeren Teilwerts (§ 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2).

(5) ¹Bei Gebäuden, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Staat belegen sind, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) angewendet wird, und die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind, können abweichend von Absatz 4 als Absetzung für Abnutzung die folgenden Beträge abgezogen werden:

1. bei Gebäuden im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 1, die vom Steuerpflichtigen auf Grund eines vor dem 1. Januar 1994 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines vor diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,

– im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 3 Jahren	jeweils 10 Prozent,
– in den darauf folgenden 3 Jahren	jeweils 5 Prozent,
– in den darauf folgenden 18 Jahren	jeweils 2,5 Prozent,

2. bei Gebäuden im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 2, die vom Steuerpflichtigen auf Grund eines vor dem 1. Januar 1995 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines vor diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
 - im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 36 Jahren jeweils 1,25 Prozent,
3. bei Gebäuden im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 2, soweit sie Wohnzwecken dienen, die vom Steuerpflichtigen
 - a) auf Grund eines nach dem 28. Februar 1989 und vor dem 1. Januar 1996 gestellten Bauantrags hergestellt oder nach dem 28. Februar 1989 auf Grund eines nach dem 28. Februar 1989 und vor dem 1. Januar 1996 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
 - im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 3 Jahren jeweils 7 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2 Prozent,
 - in den darauf folgenden 24 Jahren jeweils 1,25 Prozent,
 - b) auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 2004 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 2004 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
 - im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 36 Jahren jeweils 1,25 Prozent,
 - c) auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Januar 2006 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Januar 2006 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
 - im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 9 Jahren jeweils 4 Prozent,
 - in den darauf folgenden 8 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 32 Jahren jeweils 1,25 Prozent,

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²Im Fall der Anschaffung kann Satz 1 nur angewendet werden, wenn der Hersteller für das veräußerte Gebäude weder Absetzungen für Abnutzung nach Satz 1 vorgenommen noch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen hat. ³Absatz 1 Satz 4 gilt nicht.

(5a) Die Absätze 4 und 5 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden.

(6) Bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, ist Absatz 1 entsprechend anzuwenden; dabei sind Absetzungen nach Maßgabe des Substanzverzehrs zulässig (Absetzung für Substanzverringering).

Autor: Prof. Dr. Heribert M. **Anzinger**, Universität Ulm

Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, O & R Oppenhoff & Rädler AG, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 7	1		
II. Rechtsentwicklung des § 7			
1. Entwicklung des § 7	2	b) Bedeutung der Unionsgrundrechte für § 7	27
2. Reformvorschläge		c) Bedeutung des europäischen Beihilfenrechts für § 7	28
a) Deutsches Einkommensteuerrecht	5	d) Bedeutung der Jahresabschlussrichtlinie und der unionsrechtlich inkorporierten IFRS	29
b) Harmonisiertes Gewinnermittlungsrecht	8		
III. Bedeutung des § 7 und Vereinbarkeit mit höher-rangigem Recht		IV. Geltungsbereich des § 7	
1. Normzweck	14	1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	
2. Grundentscheidungen		a) Gewinnermittlung	35
a) Typisierung des technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehrs durch lineare AfA	15	b) Überschussermittlung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2	36
b) Typisierungen der Nutzungsdauer	16	c) Bemessung des privaten Veräußerungsgewinns nach § 23 Abs. 3	37
3. Wirtschafts- und wohnungspolitische Lenkungs-norm	19	d) Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen	38
4. Übergeordnete verfassungsrechtliche Grundlagen		e) Ermittlung des Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 KStG und des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG	39
a) Anforderungen des Allgemeinen Gleichheitssatzes	22	f) Schluss- und Eröffnungsbilanz im Umwandlungssteuerrecht	40
b) Verfassungsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkungs-normen	23	g) Anteilsbewertung im Erbschafts- und Schenkungsteuerrecht	41
5. Übergeordnete unionsrechtliche Grundlagen		2. Zeitlicher Geltungsbereich	42
a) Bedeutung der Grundfreiheiten für § 7	26	3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	43

	Anm.		Anm.
V. Verhältnis des § 7 zu anderen Vorschriften		5. Ergänzung des § 7 durch die EStDV (§§ 9a bis 11d EStDV)	63
1. Verhältnis zu den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften	49	VI. Verfahrensfragen zu § 7	
2. Verhältnis zu ergänzenden Regelungen der Gewinnermittlung		1. Feststellung der AfA-Berechtigung	
a) Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (Teilwertabschreibung)	52	a) Feststellung der persönlichen AfA-Berechtigung	66
b) Verhältnis zu § 6 Abs. 2 und 2a	53	b) Feststellung der sachlichen AfA-Berechtigung	67
c) Verhältnis zu den Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen	54	2. Korrektur überhöhter Absetzungen	68
d) Verhältnis zu § 4 Abs. 2	55	3. Korrektur unterlassener Absetzungen	
3. Verhältnis zu außerbilanziellen Einkünftekorrekturvorschriften		a) Absichtlich unterlassene Absetzungen	69
a) Betriebsausgabenabzugsverbote (§§ 4 Abs. 5, 12 EStG, 10 KStG)	58	b) Versehentlich unterlassene Absetzungen	70
b) Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 KStG)	59	4. Buchmäßige Form der Absetzung	71
4. Verhältnis zu § 11 Abs. 2 Satz 3	62	5. Besondere Verzeichnisse	72
		6. Ausübung von Abschreibungswahlrechten	73

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Absetzung für Abnutzung (AfA) für andere Wirtschaftsgüter als Gebäude (lineare AfA, Absetzung nach der Leistung, AfaA)**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 1	76	pflichtigen (sog. AfA-Berechtigung)	
II. Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (Abs. 1 Satz 1)		a) Grundsätze der persönlichen AfA-Berechtigung	
1. Wirtschaftsgüter		aa) AfA-Berechtigung und AfA-Pflicht	89
a) Wirtschaftsgut	79	bb) Einkunftserzielung und Kostentragung als Zurechnungskriterien	90
b) Abnutzbar	80	cc) Bedeutung des (wirtschaftlichen) Eigentums für die AfA-Berechtigung	91
c) Anlagevermögen oder dauernde erwerbswirtschaftliche Verwendung	83	b) AfA-Berechtigung bei Miteigentümern und Gesellschaftern	
2. Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften	86	aa) Anteilige Zurechnung	94
3. Verwendung oder Nutzung durch den Steuer-			

	Anm.		Anm.
bb) Ausübung von Wahlrechten	95	(4) Vorbehalt eines obligatorischen Nutzungsrechts	120
c) Auseinanderfallen von Eigentum, Einkünfteerzielung und Kostentragung (Eigen- und Drittaufwand)		4. Erfahrungsgemäß mehrjährige Verwendung oder Nutzung	126
aa) Entwicklung der AfA-Berechtigung	98	5. AfA-Bemessungsgrundlage	
bb) Scheinbestandteile, Betriebsvorrichtungen und Ladeneinbauten	99	a) Maßgeblichkeit der Anschaffungs- und Herstellungskosten	129
cc) Bauten auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten	100	b) Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	
dd) Eigene Aufwendungen auf fremde Wirtschaftsgüter		aa) Begriff und Verhältnis zu den handelsrechtlichen GoB	130
(1) Bildung eines Aufwandsverteilungspostens	101	bb) Berücksichtigung von Investitionszuschüssen	131
(2) Abschreibung des Aufwandsverteilungspostens	102	cc) Berücksichtigung von Abzugsverböten	132
(3) Auflösung des Aufwandsverteilungspostens	103	dd) Änderung der Bemessungsgrundlage	
d) Miete, Pacht und Leasing	106	(1) Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	135
e) Erbbaurecht	107	(2) Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	136
f) Nießbrauch und Wohnungsrecht		(3) Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	137
aa) Begriffliche Einordnung	110	ee) Berücksichtigung von Restwerten	
bb) Entgeltlicher Nießbrauch		(1) Erinnerungswert	140
(1) Abgrenzung zum unentgeltlichen Nießbrauch	111	(2) Schrottwert	141
(2) AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (Eigentümers)	112	(3) Veräußerungserlös oder Entschädigung	142
(3) AfA-Berechtigung des Nießbrauchers	113	(4) Schlachtwert	143
cc) Unentgeltlicher Zuwendungsnißbrauch		ff) Sog. fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Hilfswerte) als AfA-Bemessungsgrundlage	
(1) AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (Eigentümers)	114	(1) Rechtfertigung fiktiver Anschaffungs- und Herstellungskosten	146
(2) AfA-Berechtigung des unentgeltlichen Nießbrauchers	115	(2) Einlage, Entnahme und Umwidmung	147
dd) Vermächtnisnießbrauch	116	gg) Bemessungsgrundlage bei Erbfall, Schenkung und teilentgeltlichem Erwerb	150
ee) Vorbehaltsnießbrauch und mittelbare Grundstücksschenkung		hh) Besonderheiten bei Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge	153
(1) Begriffe	117		
(2) AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (neuer Eigentümer)	118		
(3) AfA-Berechtigung des Vorbehaltsnießbrauchers (bisheriger Eigentümer)	119		

	Anm.		Anm.
ii) Restwert als AfA-Bemes- sungsgrundlage	156	b) Wichtige Anwendungs- fälle	192
jj) Verkehrswert als AfA- Bemessungsgrundlage . .	157		
6. Verteilung auf die Gesamt- dauer der Verwendung oder Nutzung		IV. Betriebsgewöhnliche Nut- zungsdauer des Ge- schäfts- oder Firmenwerts (Abs. 1 Satz 3)	
a) Beginn der Absetzungen	160	1. Einordnung und Zweck des Abs. 1 Satz 3	195
b) Ende der Absetzungen . .	161	2. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert eines Ge- werbetriebs oder einer LuF	
c) Gleichmäßige Verteilung (lineare AfA)	162	a) Geschäfts- oder Firmen- wert	196
d) Auf ein Jahr	163	b) Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter	197
		c) Abgrenzung zum origi- nären Geschäfts- oder Firmenwert	198
III. Betriebsgewöhnliche Nut- zungsdauer (Abs. 1 Satz 2)		3. Fünfzehnjährige fiktive Nutzungsdauer des Ge- schäftswerts	201
1. Maßgeblichkeit der betriebs- gewöhnlichen Nut- zungsdauer als AfA-Be- messungszeitraum	169	4. Praxiswert-AfA	204
2. Begriff der betriebs- gewöhnlichen Nutzungs- dauer		V. Anteilige Jahresbeträge im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (Abs. 1 Satz 4)	210
a) Begriffsmerkmale	172	VI. Einlage von Wirtschafts- gütern aus dem Bereich der Überschusseinkünfte (Abs. 1 Satz 5)	
b) Abhängigkeit von der Art der Abnutzung		1. Einordnung des Abs. 1 Satz 5	213
aa) Technische Abnutzung .	173	2. Zur Erzielung von Über- schusseinkünften verwen- dete Wirtschaftsgüter	214
bb) Wirtschaftliche Abnut- zung	174	3. Bemessungsgrundlage der AfA nach Einlage	215
c) Kein Einfluss des Erhal- tungsaufwands auf die Nutzungsdauer	175	VII. Absetzungen nach der Leistung (Abs. 1 Satz 6)	
d) Änderung der Nutzungs- dauer	176	1. Einordnung des Abs. 1 Satz 6	218
3. Ermittlung der betriebs- gewöhnlichen Nutzungs- dauer		2. Voraussetzungen der Leis- tungs-AfA	219
a) Ermittlungsgrundsätze		3. Bemessung und In- anspruchnahme der Leis- tungs-AfA	220
aa) Schätzung der Nutzungs- dauer	179	4. Wechsel der Absetzungs- methode	221
bb) Folgen fehlerhafter Schätzung der Nutzungs- dauer	180		
cc) Nutzungsdauer in beson- deren Fällen			
(1) Teile eines Wirtschafts- guts, Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern . .	183		
(2) Nutzung im Mehr- schichtbetrieb	184		
dd) AfA-Tabellen			
(1) Bedeutung der AfA-Ta- bellen	187		
(2) Geltungsbereich der AfA-Tabellen	188		
(3) AfA-Tabellen für einzel- ne Wirtschaftszweige . . .	189		

	Anm.		Anm.
VIII. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Abs. 1 Satz 7)			
1. Einordnung des Abs. 1 Satz 7; Verhältnis zu anderen Abschreibungen	224	3. Bemessung und Inanspruchnahme der AfaA	
2. Voraussetzungen der AfaA		a) Abschreibungspflicht	239
a) Abnutzbare Wirtschaftsgüter	225	b) Zeitpunkt der AfaA	240
b) Außergewöhnliche Abnutzung		c) Höhe der AfaA	241
aa) Außergewöhnlichkeit	228	d) Nachweis der außergewöhnlichen Abnutzung	242
bb) Entschädigung	229	4. Wertaufholungsgebot nach AfaA (Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2)	
cc) Bedeutung der Schadensbeseitigung durch den Steuerpflichtigen	230	a) Einordnung des Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2	245
c) Technische außergewöhnliche Abnutzung	233	b) Nachträglicher Wegfall des Grundes für die AfaA	246
d) Wirtschaftliche außergewöhnliche Abnutzung	236	c) Zuschreibung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens	247

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Degressive Absetzung für Abnutzung bei beweglichen Anlagegütern**

	Anm.		Anm.
I. Einordnung des Abs. 2	253	vom jeweiligen Buchwert (Satz 2 Halbs. 1)	
II. Afa in fallenden Jahresbeträgen (Abs. 2 Satz 1)		a) Vornahme der Absetzung mit einem unveränderlichen Prozentsatz	262
1. Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens	256	b) Vornahme der Absetzung vom jeweiligen Buchwert (Restwert)	263
2. Innerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs des Abs. 2 angeschafft oder hergestellt	257	2. Höchstgrenzen (Satz 2 Halbs. 2)	
3. Ausübung des Wahlrechts („kann“)	258	a) Absolute und relative Begrenzung	269
4. Fallende Jahresbeträge	259	b) Übersichtstabelle	270
III. Geometrisch-degressive Absetzung (Abs. 2 Satz 2)		IV. Buchmäßige Nachweise (Abs. 2 Satz 3)	273
1. Absetzung mit unveränderlichem Prozentsatz		V. Keine AfaA neben degressiver AfaA (Abs. 2 Satz 4)	276

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Wechsel der Absetzungsmethode**

	Anm.
<p>I. Wahlrecht für den Übergang zur linearen AfA (Abs. 3 Satz 1) 279</p> <p>II. Bemessung der linearen Absetzungen nach Restwert und Restnutzungsdauer (Abs. 3 Satz 2) 282</p>	<p>III. Verbot des Übergangs zur degressiven AfA (Abs. 3 Satz 3) 285</p>

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Lineare Absetzung bei Gebäuden**

	Anm.
<p>I. Einordnung des Abs. 4 . . . 288</p> <p>II. Gebäude-AfA nach typisierter Nutzungsdauer (Abs. 4 Satz 1)</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Gebäude (Abs. 4 Satz 1 Einleitungssatz) 291</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Wirtschaftsgebäude mit Bauantrag nach dem 31.3.1985 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)</p> <p style="padding-left: 40px;">a) Wirtschaftsgebäude 294</p> <p style="padding-left: 40px;">b) Bauantrag nach dem 31.3.1985 295</p> <p style="padding-left: 40px;">c) Nutzungsänderung des Gebäudes 296</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Sonstige Gebäude (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) 299</p> <p style="padding-left: 20px;">4. Bemessung der Gebäude-AfA (Abs. 4 Satz 1 Ausgangssatz) 300</p>	<p>III. Gebäude-AfA nach der tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer (Abs. 4 Satz 2)</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Tatsächliche Nutzungsdauer 303</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Feststellungslast 306</p> <p style="padding-left: 20px;">3. Wahlrecht und Anpassung der Nutzungsdauer 307</p> <p>IV. Gebäude-AfA für außergewöhnliche Abnutzung (Abs. 4 Satz 3) 310</p> <p>V. Keine AfA und keine Teilwertabschreibung unter Berufung auf die AfA für Wirtschaftsgebäude (Abs. 4 Satz 4) 313</p>

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Degressive AfA bei Gebäuden**

	Anm.
<p>I. Einordnung des Abs. 5 . . . 319</p> <p>II. Gebäude AfA mit fallenden Staffelsätzen (Abs. 5 Satz 1)</p>	<p>1. Allgemeine Voraussetzungen (Abs. 1 Satz 1 Eingangssatz)</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Gebäude im EU-/EWR-Raum 322</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Bauherr 323</p>

	Anm.
c) Hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft . . .	324
2. Mietwohn-, Wirtschafts- und sonstige Gebäude	327
3. Bemessungsgrundlage	330
4. Wahlrecht	333
5. Anwendung der Staffelsätze der degressiven Gebäude-AfA	336

III. Besondere Vorschriften für angeschaffte Gebäude (Abs. 5 Satz 2)	339
IV. AfA im Jahr der Anschaffung und Veräußerung (Abs. 5 Satz 3)	342

**G. Erläuterungen zu Abs. 5a:
Absetzungen für Abnutzung bei Gebäudeteilen,
Wohnungseigentum und Teileigentum**

	Anm.
I. Einordnung des Abs. 5a . . .	348
II. Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind	349
III. Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume	350

	Anm.
IV. Entsprechende Anwendung von Abs. 4 und 5 . . .	351
V. Wichtige Anwendungsfälle bei selbständigen und unselbständigen Gebäudeteilen	357

**H. Erläuterungen zu Abs. 6:
Absetzungen für Substanzverringerung (AfS)**

	Anm.
I. Einordnung des Abs. 6 . . .	363
II. Bergbauunternehmen, Steinbrüche und andere Betriebe – mit Verbrauch der Substanz verbunden . .	366
III. AfS	
1. Bodenschatz als Abschreibungsgegenstand	367
2. Entdeckung eines unbekanntem Bodenschatzes	
a) Entdeckung, Konkretisierung und Zuordnung .	370
b) Entstehung und Verwertung im Betriebsvermögen	371
c) Entstehung und Verwertung im Privatvermögen	372

	Anm.
d) Entstehung im Privatvermögen und Verwertung im Betriebsvermögen . . .	373
3. Erwerb eines Bodenschatzes	
a) Entgeltlicher Erwerb . . .	376
b) Unentgeltlicher Erwerb .	377
4. Einlage und Entnahme eines Bodenschatzes	380
5. Wahlrecht	
a) Lineare Absetzungen in entsprechender Anwendung von Abs. 1 (Abs. 6 Halbs. 1)	383
b) Absetzungen nach Maßgabe des Substanzverzehr (Abs. 6 Halbs. 2) . .	384
c) Absetzungen für außergewöhnliche Substanzverringerung	385

	Anm.		Anm.
6. Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Dauer des Substanzverzehrs			
a) Anschaffungs- und Herstellungskosten	388	c) Nachholung unterlassener AfS	390
b) Beginn der Absetzungen	389	7. Abschreibungen auf die Erdoberfläche	393

I. ABC der Absetzungen nach § 7 400

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7

Steuerrechtliches Schrifttum: MOSER, Abschreibungen und Steuern, Berlin 1919; KOHLER, Die Besteuerung der Abschreibungen und Rücklagen nach den neueren Steuergesetzen unter besonderer Berücksichtigung des Reichseinkommensteuergesetzes vom 29. März 1920/24. März 1921, Berlin 1922; STRUTZ, Die Absetzungen für Abnutzung nach dem Einkommensteuergesetz, Berlin, 2. Aufl. 1924; GROCH, Die geschichtliche Entwicklung der Abschreibungen in Deutschland, Diss. Hamburg 1925; NAGEL, Die Absetzungen und Abschreibungen im Einkommensteuergesetz, Diss. Hamburg 1925; FRANZMEIER, Abschreibungen von den Gegenständen des Anlagekapitals: Eine handels- und steuerrechtliche Studie, Würzburg 1932; KOLBECK, Absetzungen für Abnutzung nach dem Steuerreformgesetz 1958, DStZ/A 1958, 226; KIEF, Abschreibungsmöglichkeiten im deutschen und amerikanischen Steuerrecht, Diss. Düsseldorf 1962; SÖFFING, Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG, DStZ/A 1969, 161; DIETZ, Die Normierung der Abschreibung in Handels- und Steuerbilanz, Diss. Opladen 1971; CLAUSEN, Aktivierung und Abschreibung von Nutzungsrechten, DStZ 1976, 371; SCHELLENBERGER, Bedeutung und Wesen der Abschreibungen und Absetzungen, FR 1980, 25; MEYER, Die Behandlung beruflich genutzter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Nr. 6 und 7 EStG), DStR 1981, 131; BIRTEL, Die Zeit im Einkommensteuerrecht, Diss., Berlin 1985; COSTEDE, Grundfragen der Abschreibungsbefugnis wegen Abnutzung – betrachtet am Beispiel von Nutzungsrechten am Grundbesitz –, StuW 1986, 44; U. PRINZ, Grundsatzbetrachtungen zum Werbungskostenbegriff, FR 1986, 397; JAKOB, Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand und zur AfA-Übertragung im Bereich der Überschußeinkünfte, DStR 1987, 784; HIRSCH, Die Einordnung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG in das System der Überschußrechnung, DStR 1988, 197; JAKOB/JÜPTNER, Drittaufwand, Nutzungseinlage und Überschußeinkünfte, FR 1988, 141; JAKOB/WITTMANN, Von Zweck und Wesen steuerlicher AfA, FR 1988, 540; MITTMANN, Aufwandsverteilung und -übertragung durch AfA nach § 9 EStG?, DStZ 1988, 251; LÜCK, Nochmals – Antiquitäten im Steuerrecht und Möglichkeiten der Abschreibung, DStZ 1991, 322; SÖHN, Anschaffungskosten/Herstellungskosten und Betriebsausgabenbegriff, StuW 1991, 270; ALTORFER, Abschreibungen auf Aktiven des Anlagevermögens aus steuerlicher Sicht, Diss. Zürich 1992; KARRENBauer, Die Abschreibung im Einkommen- und Bilanzsteuerrecht, Diss. Stuttgart 1993; KLINGER, Drittaufwendungen als Werbungskosten des Steuerpflichtigen?, Diss. Frankfurt a.M. 1995; STARCK, Steuerliche Lenkungsnormen und Vertrauensschutz am Beispiel der Schiffsabschreibung, in HÜBNER/EBKE (Hrsg.), FS Bernhard Großfeld, Heidelberg 1999, 1137; MÜLLER-KATZENBURG/HOFMANN, Abschreibungsmöglichkeiten bei Kunstgegenständen, BB 2000, 2563; HOMMEL, Neue Abschreibungsfristen in der Steuerbilanz – ein Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit?, BB 2001, 247; RAMB, Absetzung für Abnutzung, StuStud. 2001, 170; KÄMPF, Abschreibungen im internationalen Vergleich, StuB 2002, 681; OESTREICHER/SPENGLER, Zur Reform der steuerlichen Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter vor dem Hintergrund des Standortwettbewerbs, BB 2003, 926; OESTREICHER/SPENGLER, Verlänge-

rung der steuerlichen Abschreibungsdauern, Vereinfachung des Abschreibungsverfahrens und Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland, *StuB* 2003, 458; SCHLAGHECK, AfA nach Änderung der Bemessungsgrundlage, *StuB* 2003, 723; SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, Diss. Köln 2005; VON SCHWEINITZ, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, Diss. Berlin 2005; VOB, Absetzung für Abnutzung (AfA): Machen es sich die anderen einfacher?, *RIW* 2006, 610; VOB, Absetzung für Abnutzung (AfA): International wettbewerbsfähige und einfach zu handhabende Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Abschreibungsverrechnung, Diss. Göttingen 2006; ESCHENBACH, Der Wertverzehr langfristig und zwangsläufig genutzter Wirtschaftsgüter als außergewöhnliche Belastung i.S.d. § 33 EStG – Plädoyer für eine analoge Anwendung der Abschreibungsvorschriften in § 7 EStG als Korrektiv zur Gegenwertslehre des Bundesfinanzhofs, *DStZ* 2008, 133; JACOB/PASEDAG, Neue Abschreibungsregeln – zweifelhafte Vorteile, *DB* 2009, 1829; LEVEDAG, Zum Verbot der Doppelabschreibung bei der „AfA nach Einlage“, *DStR* 2010, 249; HENNRICHS, AfA und Abschreibungen bei Sachanlagen – Insbesondere AfA-Tabellen und Bestimmung der Nutzungsdauern in Handels- und Steuerbilanz sowie IFRS-Abschluss nach BilMoG, *Ubg* 2011, 788; STADIE, Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die hinsichtlich der AfA von sog. Abzugsverboten des § 4 Abs. 5 EStG erfasst werden, *FR* 2016, 289.

Betriebs- und volkswirtschaftliches Schrifttum: SCHMALENBACH, Die Abschreibung, *ZfhF* 3 (1908), 81; FISCHER, Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind, Bd. 1, Leipzig 1905; SCHMALENBACH, Über Abschreibungen, *ZfhF* 23 (1929), 193; HAST, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Leipzig, 2. Aufl. 1935; HUPPERT, Abschreibungen auf Anlagen in betriebswirtschaftlicher, steuerlicher und volkswirtschaftlicher Sicht, Schriftenreihe des IFO-Instituts für Wirtschaftsforschung, Nr. 15, München 1952; LIESER, Steuerliche Abschreibungen als Mittel staatlicher Investitionspolitik, Diss. Marburg 1952; RUCHTI, Die Abschreibung: Ihre grundsätzliche Bedeutung als Aufwands-, Ertrags- und Finanzierungsfaktor, Stuttgart 1953; PÄSOLD, Der Einfluß der Betriebswirtschaftslehre auf die steuerliche Regelung der Abschreibungen, Diss. Frankfurt a.M. 1954; RIEDE, Abschreibungen im Lichte der Bilanztheorien und des Handelsrechts, Diss. Nürnberg 1955; KOSIOL, Anlagenrechnung: Theorie und Praxis der Abschreibungen, Wiesbaden, 2. Aufl. 1955; SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, Köln, 11. Aufl. 1953; MELEROWICZ, Abschreibungen in Erfolgs- und Kostenrechnung, Heidelberg 1957; GNAM, Grundfragen der Abschreibung, in HEINEN (Hrsg.), Steuern und Unternehmenspolitik, FS Ewald Auffermann, Wiesbaden 1958, 34; GÜDEHUS, Bewertung und Abschreibung von Anlagen, Wiesbaden 1959; VOGT, Die betriebswirtschaftlichen Auswirkungen der Abschreibungen nach § 7 EStG, *AG* 1959, 329; EBER, Abschreibungen als Mittel der Konjunkturpolitik, *ifst.* 33, Bonn 1960; D. SCHNEIDER, Die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Anlagegütern als Bestimmungsgrund der Abschreibungen, Diss. Opladen 1961; EBER, Funktionen und Auswirkungen der verschiedenen Abschreibungsmethoden im Blickpunkt der praktischen Betriebswirtschaft, *ifst.* 47, Band 1, Bonn 1957 und Band 2, Bonn 1961; GANZ, Abschreibung und Substanzerhaltung: Die Finanzierungswirkung der bilanziellen Abschreibung und die steuerbilanzielle Sicherung der Erhaltung der Anlagesubstanz insbesondere bei steigenden Anlagenbeschaffungspreisen, Diss. Winterthur 1963; ALBACH, Die degressive Abschreibung, Wiesbaden 1967; GAUGLER, Sonderabschreibungen als Konjunkturmaßnahmen, *ZfB* 1968, 518; HAX, Was ist betriebswirtschaftlich notwendige Abschreibung?, in ANGEHRN/KÜNZI (Hrsg.), Beiträge zur Lehre von der Unternehmung, FS Karl Käfer, Zürich 1968, 147; SCHREIBER, Ansätze zu einer Theorie der Abschreibungen, *ZfB* 1969, Erg.-H. 1, 1; SPULAK, Neuere Abschreibungsverfahren in Handels- und Steuerbilanz, ein Beitrag zum Problembereich der betriebswirtschaftlich „richtigen“ Abschreibung, Diss. Frankfurt a.M. 1979; L. FISCHER, Die Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Normalabschreibungen in den Ertragsteuergesetzen der EG-Staaten, Baden Baden 1980; HÜCHTEBROCK, Begründungen von Abschreibungsverfahren und ihre kapitaltheoretischen Unterstellungen, Diss. Thun 1983; SINN, Beschleunigte steuerliche Abschreibungen: Verpuffende Anreize?, München 1988; KONRAD, Kapitaleinkommensteuern und beschleunigte Abschreibungen bei Unsicherheit, München 1989; KLING, Abschreibungen und Investitionsverhalten: eine empirische Analyse, Diss. Frankfurt a.M. 1992; SIEGEL, Metamorphosen des Realisationsprinzips?, in MOXTER/MÜLLER/WINDMÖLLER/VON WYSOCKI (Hrsg.), Rechnungslegung – Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, FS Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, 585; BREI-

DELT, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschreibungen auf abnutzbare Anlagegegenstände, Diss. Düsseldorf 1994; SIEGEL, Das Realisationsprinzip als allgemeines Realisationsprinzip, BFuP 1994, 1; EULER, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Habil. Stuttgart 1996; JÄGER, Grundsätze ordnungsmäßiger Aufwandsperiodisierung, Diss. Frankfurt a.M. 1996; EIBELSHÄUSER, Abschreibungen und Realisationsprinzip, in BUDDE/MOXTER/OFFERHAUS (Hrsg.), Handels- und Steuerbilanzen, FS Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 153; KÜHNBERGER, Planmäßige Abschreibungen auf das Anlagevermögen, BB 1997, 87; EBERHARTINGER/RÖHNER, Investitionsanreizwirkung von steuerlichen Sonderabschreibungen, in BERTL (Hrsg.), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, 2005, 25; D. SCHNEIDER, Funktionen der Abschreibung, in BERTL (Hrsg.), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, 2005, 13; ROHATSCHKE, Abschreibungsprinzipien nach HGB und IFRS, in BERTL (Hrsg.), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, 2005, 61; PEIFFER/BETHE/FANSLAU/GÖRLITZ/ZEDLER, Nutzungsdauertabellen für Wohngebäude, Berlin 2010; DJANANI/FRIEDRICH/WEISHAUPT, Beeinflussung der Investitionstätigkeit mittelständischer Unternehmen durch die degressive Abschreibung – eine empirische Untersuchung, in BRÄHLER/TROAT, Besteuerung, Finanzierung und Unternehmensnachfolge in kleinen und mittleren Unternehmen 2012, Ilmenau 2012, 265; FRANK/LINK, Bewertung und Abschreibung, Stuttgart, 7. Aufl. 2015.

I. Grundinformation zu § 7

1

Die Vorschrift geht zurück auf § 16 Abs. 3 EStG 1925 und regelt einheitliche Abschreibungsmaßstäbe für alle Einkünfteermittlungsarten. Dazu bildet sie die Grundsätze periodengerechter Erfolgsermittlung der handelsrechtl. GoB nach, konkretisiert diese durch Typisierungen und überträgt sie in ihrem Anwendungsbereich auf die Begriffe Absetzung für Abnutzungen (AfA) oder Substanzverringerung (AfS) im EStRecht.

Im System der ertragstl. Einkünfteermittlung erfüllen die Regelungen des § 7 mit der Definition der Absetzung für Abnutzungen oder Substanzverringerung eine zweifache Funktion. Sie ergänzen die Vorschriften über die Bewertung bei der GE nach § 4 Abs. 1 und § 5, indem sie den von § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 vorausgesetzten Begriff der AfA ausfüllen. In dieser ersten Funktion ist § 7 eine den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbrechende Bewertungs- und GEVorschrift. Für die Überschusseinkunftsarten und für die GE durch Einnahmenüberschussrechnung ergänzt die Vorschrift die Regelungen über die WK und die Periodenzuordnung in § 9 Abs. 1 Nr. 7 und § 4 Abs. 3 Satz 3. In dieser zweiten Funktion konkretisiert § 7 eine im System der Überschussermittlung angelegte Durchbrechung des zahlungsstromorientierten Abflussprinzips.

Mit diesen beiden Funktionen des § 7 im System des EStRechts verbindet sich ein doppelter Normzweck. Die Vorschrift regelt zugleich einerseits die periodengerechte („Kosten“-)Verteilung der AHK eines WG und andererseits typisierend die prospektiv-planmäßige Bemessung des Wertverzehr. In der Verwaltungspraxis, in der Rspr. und im Schrifttum werden diese beiden Normzwecke unabhängig von der jeweiligen Funktion fallgruppenspezifisch akzentuiert (s. Anm. 14).

Abs. 1 regelt den Anwendungsbereich und die Abschreibungsgrundsätze für ertragstl. AfA durch Grundregeln über Bemessungsgrundlage, Abschreibungsdauer, Abschreibungsbeginn und Abschreibungsmethode. Abs. 1 Satz 1 sieht die AfA in gleichen Jahresbeträgen (lineare AfA) als Typisierung einer am Wertverzehr und der Nutzungsabgabe orientierten periodengerechten Aufwandsverteilung vor. Abs. 1 Satz 6 eröffnet für bewegliche WG die Option der AfA nach Maßgabe der Leistung (s. Anm. 76).

Abs. 2 und 3 enthalten in einem konjunkturpolitisch bestimmten sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereich Regelungen über die AfA in prozentual am Restbuchwert orientiert fallenden Jahresbeträgen (geometrisch-degressive AfA) für bewegliche WG (s. Anm. 253).

Die Abs. 4 und 5a enthalten die Grundregeln und Typisierungen für die Abschreibung von Gebäuden. Abs. 5 regelt für einen begrenzten zeitlichen Anwendungsbereich verschiedene konjunktur- und wohnungsbaupolitisch motivierte Abschreibungsschemata (s. Anm. 319).

Abs. 6 erlaubt für bestimmte Branchen am tatsächlichen Wertverzehr orientierte Absetzungen für Substanzverringerung (AFS) (s. Anm. 363).

Die Vorschrift wird ergänzt durch die §§ 9a, 11c und 11d EStDV. Sie enthalten Regelungen über den Zeitpunkt der Anschaffung und Herstellung, die Bemessung der AfA für Gebäude in Altfällen, die Bemessung der AfA bei unentgeltlich erworbenen WG im PV und das Verbot der Absetzung für Substanzverringerung bei im PV entdeckten Bodenschätzen.

II. Rechtsentwicklung des § 7

2 1. Entwicklung des § 7

Anknüpfung an die kaufmännischen Gebräuche in den Steuerrechtsordnungen deutscher Staaten bis 1918: Die erste Einkommensteuer in Deutschland, das ostpreußische Reglement von 1808

Reglement, das Kriegs-Schulden-Wesen der Provinz Ostpreußen und Litthauen und der Stadt Königsberg insbesondere betreffend vom 23.2.1808 (GS 1805-1810, 193); dazu MATHIAK, StuW 1995, 352

und die Einkommensteuergesetze Sachsens und Bremens von 1874 verknüpften die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer für Händler und Gewerbetreibende mit den kaufmännischen Gebräuchen der GE (s. § 5 Anm. 150), ohne abweichend hiervon oder ergänzend für andere Einkunftsarten eigenständige Abschreibungsregeln zu enthalten (WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 233 [9/2009]). Regelungen über die Abschreibungen fanden sich etwa im Preußischen Allgemeinen Landrecht von 1794 in § 645 Zweiter Teil, 8. Titel und später in Art. 185a HGB 1884 (FRANZMEIER, Abschreibungen von den Gegenständen des Anlagekapitals, 1932, 12 f.).

Preußisches Klassen- und EStG v. 1.5.1851 und Preußisches EStG v. 24.6.1891: Das Pr. Ges. betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer v. 1.5.1851 (GS 1851, 193) enthielt in einer BA-Definition für die Einkünfte aus Handel und Gewerbe in § 30 Abs. 2 Satz 2 eine frühe Erwähnung der AfA,

„Als Ausgaben dürfen dabei, außer der üblichen Absetzung für jährliche Abnutzung von Gebäuden und Utensilien, nur solche in Abzug gebracht werden (...)“

die sich im Pr. EStG v. 24.6.1891 (GS 1891, 175; s. Dok. ESt. Anm. 3) für alle Einkunftsarten in § 9 Nr. 5 wiederfindet

„Von dem Einkommen sind in Abzug zu bringen (...) die regelmäßigen jährlichen Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden, Maschinen, Betriebsgerätschaften u.s.w., soweit solche nicht bereits unter den Betriebsausgaben verrechnet sind;“

und sich unter dem „Kollektiv-Begriff“ der WK weiter auf die Regelungen über die Abschreibungen in den handelsrechtl. GoB bezog (FRANZMEIER, Abschrei-

bungen von den Gegenständen des Anlagekapitals, 1932, 53; STRUTZ, Die Absetzungen für Abnutzung nach dem Einkommensteuergesetz, 1924, 7, mit Darstellung der späteren Regelungen in den Einzelstaaten).

EStG 1920: Das erste reichseinheitliche EStG 1920 (s. Dok. ESt. Anm. 11) knüpfte in § 33 Abs. 2 für buchführungspflichtige Händler und Gewerbetreibende an die handelsrechtl. GoB an.

Siehe § 5 Anm. 151; zum Anwendungsbereich und zum Rechtscharakter der Verweisung in § 33 Abs. 2 als materielle Gewinnermittlungsvorschrift: NAGEL, Die Absetzungen und Abschreibungen im Einkommensteuergesetz, 1925, 56 ff.

Eine zu den Abschreibungsvorschriften der GoB subsidiäre eigene Regelung für WG, die nicht BV eines buchführungspflichtigen Händlers oder Gewerbetreibenden waren, enthielt das EStG 1920 für die übrigen Fälle in dem in § 13 Nr. 1 definierten Begriff der WK:

„(...) Zu den Werbungskosten gehören auch (...)

b) die jährlichen, den Verhältnissen entsprechenden Abschreibungen für Wertminderung von Gebäuden, von Be- und Entwässerungs- und fischereiwirtschaftlichen Anlagen, von Maschinen und von beweglichem Betriebsinventar¹⁾, soweit nicht die Kosten für die Ersatzbeschaffung als Werbungskosten in Abzug gebracht werden,

c) bei Bergbauunternehmungen, Steinbrüchen und anderen einen Verbrauch der Substanz bedingenden Betrieben die Abschreibungen für die Substanzverringerung, (...)“

Den in den Gesetzentwürfen (s. Entwurf eines Reichseinkommensteuergesetzes, Vhdl. Reichstag, Bd. 340 [1919/1920], 47) zunächst weiter verwendeten Begriff der „Absetzungen für Abnutzung“ hat erst die Nationalversammlung im Plenum durch den Begriff der „Abschreibungen für Wertminderungen“ ersetzt, von dem sie annahm, er würde den wirtschaftlichen Verhältnissen der Inflation besser Rechnung tragen (Sten. Ber. Nat. Vers., 145. Sitzung 4584 C, zitiert nach NAGEL, Die Absetzungen und Abschreibungen im Einkommensteuergesetz, 1925, 16).

Das Ges. zur Änderung des EStG v. 24.3.1921 (RGBl. I 1921, 313; s. Dok. ESt. Anm. 13) regelte die Rückkehr zum Begriff der AfA. Damit sollte eine Auffassung im Schrifttum zur Auslegung des § 13 EStG 1920, die als Voraussetzung einer „Abschreibung“ die Wertminderung betonte (STRUTZ, Handausgabe des Einkommensteuergesetzes v. 29.3.1920, 2. Aufl. 1920, § 13 Rn. 22), entkräftet werden (STRUTZ, Die Absetzungen für Abnutzung nach dem Einkommensteuergesetz, 1924, 23).

EStG 1925: Das EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189; s. Dok. ESt. Anm. 30) enthielt in § 16 Abs. 3 und 4 Vorschriften über Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung für alle Einkunftsarten und mit größerer Regelungstiefe als sein Vorläufer. Nach den Materialien sollten sie die handelsrechtl. GoB nachbilden und stärker am Zweck der Aufwandsverteilung nach der ND als am Wertverzehr orientiert sein (RTDrucks. III/795, 48; PÄSOLD, Der Einfluß der Betriebswirtschaftslehre auf die steuerliche Regelung der Abschreibungen, 1954, 41):

„(3) Die Absetzungen für Abnutzung sind nur zulässig für Maschinen und sonstiges Betriebsinventar, für gewerbliche, literarische und künstlerische Urheberrechte, für Gebäude, Be- und Entwässerungsanlagen und fischereiwirtschaftliche Anlagen. Die Absetzungen bemessen sich nach der gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer des Gegenstandes. Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung in einem Steuerabschnitt sind zulässig, bedürfen jedoch besonderen Nachweises. Die Absetzungen dürfen von keinem höheren als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis (§ 19 Abs. 2) vorgenommen werden und sind nach Hundertsätzen zu bemessen.“

In der Rspr. wurde § 16 Abs. 3 EStG mit Blick auf die handelsrechtl. GoB weit ausgelegt und unter „Abnutzung“ sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Abnutzung verstanden. Dabei setzte sich die Auffassung durch, dass die Vorschrift sowohl die lineare (Absetzungen vom Anschaffungswert) als auch die geometrisch-degressive (Absetzungen vom Buchwert) Abschreibungsmethode erlaubte (FRANZMEIER, Abschreibungen von den Gegenständen des Anlagekapitals, 1932, 70, 75).

EStG 1934: Im EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; s. Dok. ESt. Anm. 50) findet die Vorschrift über die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung in § 7 ihren im geltenden EStG beibehaltenen Platz. Abs. 1 erweiterte im Sinne der Rspr. den Kreis der WG, die zu AfA berechtigten, und regelte klarstellend AfA wegen einer außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung (Begr. zum EStG, RStBl. 1935, 33 [39]).

„(1) Bei Gebäuden und sonstigen Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, kann jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden, der bei Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung). Die Absetzung bemißt sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.“

Diese Fassung galt fast unverändert bis zum 31.12.1957.

EStG 1955: Durch das StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575; s. Dok. ESt. Anm. 213) sind § 7 Abs. 1 und 2 neu formuliert worden. Es wurde klargestellt, dass kein Wahlrecht über Absetzungen dem Grunde nach besteht, sondern AfA und AfS vorgenommen werden müssen, wenn deren Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen.

EStG 1958: Durch das StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412; s. Dok. ESt. Anm. 231) sind, die frühere Verwaltungspraxis bestätigend und neuere Rspr. aufhebend, die Leistungs-AfA und die degressive AfA mit einem Höchstsatz von 25 %, verbunden mit einem Wahlrecht in § 7 Abs. 1 Satz 3, in die neu eingefügten Abs. 2 und 3 aufgenommen worden (KOLBECK, DStZ 1958, 226 [227]). Bereits die Verwaltungspraxis hatte ein Wahlrecht zugestanden und die degressive AfA für längere ND zugelassen (A 62 EStR 1952; A 35 (62) EStR 1953; A 43 EStR 1955). Die Rspr. hatte ein solches Wahlrecht für § 7 EStG 1934 aber abgelehnt und festgestellt, dass der Stpfl. in der Wahl der Abschreibungsmethode nicht frei sei, sondern die den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommende Methode wählen müsse (BFH v. 11.2.1955 – IV 102/53 U, BStBl. III 1955, 165; MELLEROWICZ, Abschreibungen in Erfolgs- und Kostenrechnung, 1957, 78). In Abs. 2 Satz 3 wurde dem Ordnungsgeber die Möglichkeit eingeräumt, die degressive Abschreibung unterschiedlich auszugestalten. Die Vorschrift selbst erlaubte jedes der kaufmännischen Übung entsprechende Verfahren der degressiven AfA.

EStG 1960: Durch das StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514; s. Dok. ESt. Anm. 243) wurde der Höchstsatz der degressiven AfA aus konjunkturpolitischen Gründen auf 20 % herabgesetzt.

EStG 1965: Durch das Ges. zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16.6.1964 (BGBl. I 1964, 353; BStBl. I 1964, 384; s. Dok. ESt. Anm. 268) wurden die AfA bei Gebäuden in neu eingefügten Abs. 4 und 5 geregelt und demgemäß in Abs. 1 die Worte „Gebäuden und sonstigen“ gestrichen. Die neuen Vorschriften regelten eine typisierte ND für Gebäude von 50

Jahren, für vor dem 1.1.1925 fertiggestellte Gebäude von 40 Jahren. Neue Gebäude konnten degressiv mit 3,5 % in den ersten zwölf Jahren, 2 % in den folgenden 20 Jahren und 1 % in den verbleibenden 18 Jahren abgeschrieben werden.

Zur Entstehungsgeschichte vgl. Entschließung des BTags v. 13.3.1963 (BTDrucks. IV/1006 und zu IV/1006 sowie IV/2008, 4 = DB 1964, 781 = DStZ 1964, 193): Die BReg. wurde aufgefordert, den Entwurf einer Neuregelung der AfA vorzulegen; dabei sollten eine ND von 50 Jahren, die Zulassung der degressiven Abschreibung und die Ablösung des § 7b durch eine allgemein geltende Dauerregelung ins Auge gefasst werden, BTDrucks. IV/2008 (Entwurf der BReg. mit Begr.); BTDrucks. IV/1892 und IV/1894 (Gegenentwürfe aus dem BTag); BTDrucks. IV/2191 und zu IV/2191 (Bericht und Antrag des FinAussch.). Die BReg. hatte gegen eine degressive AfA bei Gebäuden „schwerwiegende Bedenken“ (BTDrucks. IV/2008); der BTag beschloss sie im Hinblick auf die gleichzeitige Einschränkung des § 7b und in der Erwägung, „daß die Erneuerung unseres Bestandes an Wohn- und Betriebsgebäuden ebenso wie die wirtschaftliche Entwicklung in der Bauweise und in der Nutzung besonders der Betriebsgebäude diese Regelung notwendig macht“ (zu BTDrucks. IV/2191).

ESTG 1969/1971/1974: Durch die Zweite und Dritte VO über steuerliche Konjunkturmaßnahmen v. 21.7.1970 (BGBl. I 1970, 1128; BStBl. I, 1970, 920) und v. 7.6.1973 (BGBl. I 1973, 530; BStBl. I 1973, 522) idF der ÄndVO v. 4.2.1974 (BGBl. I 1974, 155; BStBl. I 1974, 86) wurde die degressive AfA zur Konjunkturdämpfung vorübergehend eingeschränkt, durch die 2. und 3. KonjVO bei beweglichen WG, durch die 2. KonjVO auch bei Gebäuden. Rechtsgrundlage war § 51 Abs. 2 ESTG 1969 (Überblick über den zeitlichen Anwendungsbereich der stl. Konjunkturmaßnahmen nach der 2. und 3. KonjVO vgl. OFD Münster v. 23.7.1975, StEK KonjVO Nr. 13 = DB 1975, 1965).

Durch das **StÄndG 1973 v. 26.6.1973** (BGBl. I 1973, 676; BStBl. I 1973, 545; s. Dok. ESt. Anm. 313) wurde die zeitliche Geltung des Abs. 5 grds. auf Gebäude beschränkt, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 9.5.1973 gestellt worden war. Begünstigt blieben Gebäude, deren Nutzfläche zu mehr als 66 2/3 % auf Wohnungen des sozialen Wohnungsbaus entfällt. Damit sollte einem Preisanstieg im Wohnungsbau im Rahmen der Stabilitätspolitik begegnet und die Begünstigung von Stpfl. mit hohen Einkünften beseitigt werden (BTDrucks. 7/419, 16, 7/592, 2–4).

Gesetz zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4.11.1977 (BGBl. I 1977, 1965; BStBl. I 1977, 495; s. Dok. ESt. Anm. 345): In Abs. 2 wurden die Höchstsätze, die den Abschreibungssatz der degressiven AfA bei beweglichen WG begrenzen, wieder (wie in § 7 EStG 1958) auf das 2,5-fache des linearen Satzes und auf höchstens 25 % angehoben. Der geänderte Abs. 5 führte die degressive AfA für Gebäude aller Art mit den Sätzen des Ges. v. 16.6.1964 wieder ein. Ein neuer Abs. 5a stellte klar, dass die degressive AfA auch für Gebäudeteile gilt, die selbständige WG sind, ferner für Eigentumswohnungen und für Räume im Teileigentum.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl. I 1978, 479; s. Dok. ESt. Anm. 354): Neufassung des Abs. 5; danach kann auch der Erwerber eines Gebäudes die degressive Absetzung, die bisher auf den Hersteller beschränkt war, beanspruchen, wenn er das Gebäude bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung anschafft und der Hersteller keine oder nur lineare Absetzungen geltend gemacht hat.

Zweites HStruktG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235; s. Dok. ESt. Anm. 371): Die Höchstsätze der degressiven AfA bei beweglichen WG (Abs. 2 Satz 2) und die Staffelsätze der degressiven AfA bei Gebäuden (Abs. 5) wurden, im Regelfall mW ab 30.7.1981 (§ 52 Abs. 7 und 8 idF

2. HStruktG), erhöht, die Anwendung der degressiven AfA bei Gebäuden aber auf im Inland belegene Gebäude beschränkt.

Steuerbereinigungsgesetz v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659; Dok. ESt. Anm. 383): Die Verordnungsermächtigung zur Regelung abweichender Abschreibungssätze für die degressive AfA in Abs. 2 Satz 3 wurde gestrichen und im Zusammenhang damit § 11a EStDV aufgehoben. Den Vorschriften kam keine praktische Relevanz zu (BTDrucks. 10/1636, 57). Die Verordnungsermächtigung in Abs. 2 Satz 5 zur Regelung buchmäßiger Voraussetzungen der degressiven AfA und im Zusammenhang damit § 11b EStDV wurden gestrichen und durch einen Verweis auf § 7a Abs. 8 ersetzt.

BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704; s. Dok. ESt. Anm. 394): In Abs. 1 wurde ein neuer Satz 3 eingefügt, wonach als betriebsgewöhnliche ND des Geschäftswerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ein Zeitraum von 15 Jahren gilt.

Gesetz zur Verbesserung der Abschreibungsbedingungen für Wirtschaftsgebäude und für moderne Heizungs- und Warmwasseranlagen v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2434; BStBl. I 1985, 705; s. Dok. ESt. Anm. 395): In Abs. 4 und 5 erhöhte jeweils eine neu eingefügte Nr. 1 die AfA-Sätze für sog. Wirtschaftsgebäude (Gebäude, die zu einem BV gehören und nicht Wohnzwecken dienen), für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31.3.1985 gestellt worden ist.

Gesetz zur Änderung des StReformG 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaus und von Arbeitsplätzen in Privathaushalten v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251; s. Dok. ESt. Anm. 420): Einführung einer erhöhten degressiven Abschreibung für Wohnzwecken dienende Gebäude mit Bauantrag oder Erwerb nach dem 28.2.1989 (Abs. 5 Satz 2).

Gesetz zur Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion v. 25.6.1990 (BGBl. II 1990, 518; BStBl. I 1990, 294; s. Dok. ESt. Anm. 428): Abs. 5 wurde durch eine Regelung ergänzt, wonach die Sätze 1 bis 3 auf Gebäude in der DDR einschl. Berlin (Ost) entsprechend angewendet werden konnten.

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654; s. Dok. ESt. Anm. 431): In Abs. 5 wurde die durch das Ges. zur Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion v. 25.6.1990 eingefügte Regelung wieder aufgehoben.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774; s. Dok. ESt. Anm. 441): Abs. 5 wurde neu gefasst und übersichtlicher gegliedert (der bisherige Satz 2 wird Satz 1 Nr. 3); die degressive AfA nach Satz 1 Nr. 1 für sog. Wirtschaftsgebäude wurde auf solche beschränkt, für die der Bauantrag nach dem 31.3.1985 und vor dem 1.1.1994 gestellt oder der Kaufvertrag in diesem Zeitraum abgeschlossen wurde.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50; s. Dok. ESt. Anm. 443): In Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 wurde die degressive AfA auch für Gebäude, die weder Wirtschaftsgebäude sind noch Wohnzwecken dienen, auf solche beschränkt, für die der Bauantrag vor dem 1.1.1994 gestellt oder der Kaufvertrag vor diesem Zeitpunkt abgeschlossen wurde.

Grenzpendlergesetz v. 24.6.1994 (BGBl. I 1994, 1395; BStBl. I 1994, 440; s. Dok. ESt. Anm. 451): In Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 wurde der Stichtag auf den 1.1.1995 verschoben.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438; s. Dok. ESt. Anm. 458): Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 wurde neu gefasst (Vermittlungsausschuss, BTDrucks. 13/2100); die bisherige Regelung wurde auf Gebäude beschränkt,

für die der Bauantrag vor dem 1.1.1996 gestellt oder der Kaufvertrag vor diesem Zeitpunkt abgeschlossen wurde; für Wohngebäude, für die der Bauantrag nach dem 31.12.1995 gestellt oder der Kaufvertrag nach diesem Zeitpunkt abgeschlossen wurde, wurde eine weitere Staffel für die degressive AfA eingeführt. Daraus folgten vier unterschiedliche Staffeln der degressiven Gebäude-AfA.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304; s. Dok. ESt. Anm. 487): In Abs. 1 wurde ein neuer Satz 4 eingefügt, der die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage bei Einlage von WG aus dem Bereich der Überschusseinkünfte in ein BV bestimmt; die bisherigen Sätze 4 und 5 wurden Sätze 5 und 6; der neue Satz 6 wurde um einen Halbsatz ergänzt, in dem ein Wertaufholungsgebot in Fällen eingeführt wurde, in denen der Grund für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung in späteren Wj. entfällt; Abs. 4 Satz 1 wurde ebenfalls um einen Halbsatz ergänzt, wonach Abs. 1 Satz 4 bei Gebäuden entsprechend gilt.

Steuersenkungsgesetz v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428; s. Dok. ESt. Anm. 493): In Abs. 2 Satz 2 wurde zur Gegenfinanzierung von Steuerentlastungen die degressive AfA auf das Doppelte der linearen AfA, höchstens 20 %, beschränkt; in Abs. 4 Satz 1 wurde die lineare AfA bei Gebäuden, die zu einem BV gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31.3.1985 gestellt worden ist, auf 3 % gesenkt.

HaushaltsbegleitG v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120; s. Dok. ESt. Anm. 534): Durch einen neu eingefügten Abs. 1 Satz 4 und angepasste Verweise in Abs. 2 Satz 3 und Abs. 5 wird eine Regelung über die anteilige AfA im Jahr der Anschaffung für bewegliche WG eingeführt. Sie ersetzt die zuvor geltende Verwaltungspraxis der Halbjahres-AfA durch eine monatsbezogen zeitanteilige Abschreibung. Es kommt zu einer Absenkung der degressiven Gebäude-AfA durch Ergänzung einer dritten Staffel in Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. c.

Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2005, 79; s. Dok. ESt. Anm. 546): Beendigung der Mietwohnungsbauförderung durch degressive Gebäude-AfA für Mietwohnungsneubauten mit Bauantrag/Kaufvertrag nach dem 31.12.2005 (Abs. 4 Nr. 3 Buchst. c).

Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350; s. Dok. ESt. Anm. 548): Anhebung der degressiven AfA für zwischen dem 1.1.2006 und dem 31.12.2007 angeschaffte/hergestellte bewegliche WG des AV von 20 % auf 30 % durch Ergänzung des Abs. 2.

Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630; s. Dok. ESt. Anm. 564): Verbot der degressiven AfA für nach dem 31.12.2007 angeschaffte/hergestellte bewegliche WG durch Streichung der Abs. 2 und 3.

Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133; s. Dok. ESt. Anm. 579): Befristete Wiedereinführung der degressiven AfA für zwischen dem 1.1.2009 und 31.12.2010 angeschaffte/hergestellte bewegliche WG des AV mit einem Höchstsatz von 25 % durch Wiederaufnahme der Abs. 2 und 3 zur Konjunkturbelegung in der Finanzmarktkrise (BTDrucks. 16/10930, 9).

Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334;

s. Dok. ESt. Anm. 602): Erweiterung des räumlichen Anwendungsbereichs der degressiven Gebäude-AfA auf in EU-/EWR-Staaten belegene Gebäude durch Reformulierung des Abs. 5 Satz 1 mit zeitlicher Rückwirkung für alle offenen Veranlagungsfälle (Art. 1 Nr. 7a des Ges.). Damit wurde EuGH-Rspr. (EuGH v. 15.10.2009 – C-35/08 – Grundstücksgemeinschaft Busley/Cibrian gegen FA Stuttgart-Körperschaften, Slg. 2009, I-9807) umgesetzt und einem Vertragsverletzungsverfahren (ABl. EU 2009 Nr. C 233, 4) begegnet.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394; s. Dok. ESt. Anm. 603): Anpassung der Regelungen in Abs. 1 Satz 5 über die Abschreibung nach Einlage eines WG in ein BV an die Rspr. (BFH v. 18.8.2009 – X R 40/06, BStBl. II 2010, 961; BFH v. 28.10.2009 – VIII R 46/07, BStBl. II 2010, 964). Die Vorschrift sollte weiterhin sicherstellen, dass einerseits Abschreibungen nicht doppelt in Anspruch genommen werden, andererseits aber der Stpfl. nicht daran gehindert wird, sämtliche AHK abzuschreiben. Letzteres schien dem Gesetzgeber nach der Auslegung des bisherigen Abs. 1 Satz 5 durch die Rspr. nicht mehr gewährleistet (BTDrucks. 17/2823, 7; BTDrucks. 3549, 15).

Gesetz zur bestätigenden Regelung verschiedener steuerlicher und verkehrsrechtlicher Vorschriften des HBegleitG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310; s. Dok. ESt. Anm. 605): Bestätigung der Änderung des Abs. 1 Satz 5 durch HBegleitG 2004 nach Zweifeln an der Rechtsgültigkeit dieses Gesetzes.

3–4 Einstweilen frei.

2. Reformvorschläge

5 a) Deutsches Einkommensteuerrecht

Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung (1957): Der Bericht der Träger-Kommission betonte die wirtschaftspolitische Bedeutung der Vorschriften über die Abschreibungen im EStRecht und sprach sich im Interesse der Standortförderung für eine gesetzliche Regelung der degressiven AfA nach dem Vorbild in den USA aus (TRÖGER, Denkschrift zur Verbesserung der Einkommensbesteuerung, 1958, 7).

Bericht der Einkommensteuerkommission (1964): Die vom BMdF 1958 eingesetzte Einkommensteuerreformkommission befürwortete die noch in § 7 EStG 1958 geregelte Wahlfreiheit der Absetzungsmethoden und sprach sich gegen eine Schematisierung und einen Zwang zu einer bestimmten Absetzungsmethode aus – allerdings nur für bewegliche WG. Für Gebäude sah die Kommission nur die lineare AfA als geeignet an und sprach sich dafür aus, wie in § 7 EStG 1958 geregelt, sowohl für Gebäude im BV als auch für Gebäude im PV nur die lineare AfA zuzulassen. Die Kommission unterstrich die Bedeutung der AfA-Tabellen. Bezogen auf das geltende Recht schlug die Kommission allein vor, die Regelungen für gWG von § 6 Abs. 2 zu § 7 zu verschieben.

BMF, Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte – Bericht der Einkommensteuerkommission, 1964, 109 ff.

Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats (1967): Der Wissenschaftlichen Beirat stellte in seinem Gutachten zur Reform der direkten Steuern für die Bewertung des § 7 eine Überbetonung der Investitionsförderung fest, die nur in den Nachkriegsjahren zu rechtfertigen gewesen wäre. Ein vorrangiger Gesichtspunkt

punkt der angemessenen Steuerlastverteilung gebiete die Aufhebung der degressiven AfA. Investitionsausgaben seien entsprechend dem nutzungsbedingtem Wertverzehr abzuschreiben. Im Allgemeinen könne davon ausgegangen werden, dass sich dieser in gleichbleibenden Jahresraten widerspiegeln würde. Auf den erhöhten Wertverlust in den ersten Jahren käme es bei einer nutzungsorientierten Betrachtung nicht an.

BMF, Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer), 1967, 20 f.

Gutachten der Steuerreformkommission (1971): Die Vorschläge der 1968 vom BMfF eingesetzten Steuerreformkommission sahen einen Begriffswechsel von AfA zu Abschreibungen vor, um klarzustellen, dass neben dem technischen Verschleiß auch wirtschaftlicher Wertverzehr Abschreibungen begründe. Sie erinnerten damit an die Diskussion im Gesetzgebungsverfahren zum EStG 1920. Neben den linearen sollten unabhängig von Lenkungszielen zur realitätsgerechten Abbildung des Wertverzehrs bei beweglichen WG weitere Abschreibungsmethoden zulässig bleiben. Die degressive AfA sollte außerhalb konjunkturpolitischer Zielsetzungen der Höhe nach begrenzt werden. Für Gebäude sollte keine degressive AfA zugelassen werden, weil der technische Verschleiß bei Gebäuden nicht im selben Maße zum Absinken der wirtschaftlichen Leistung führe wie bei beweglichen Anlagegütern. Eine degressive Gebäude-AfA wäre auch aus wohnungsbaupolitischen Gründen nicht gerechtfertigt.

BMF, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17, 481 ff., Rn. 207–241).

Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes (1974): Der Gesetzentwurf v. 8.1.1974 (BTDrucks. 7/1470) sah in den §§ 33–39 gesonderte Vorschriften für Abschreibungen auf bewegliche WG, Gebäude, andere unbewegliche und immaterielle WG, Substanzverbrauch, insbes. bei Bodenschätzen, und kurzlebige und geringwertige WG vor. Der Begriff „AfA“ sollte durch den Begriff der Abschreibung ersetzt und damit verbunden gesetzlich klargestellt werden, dass Abschreibungen den Zweck der Aufwandsverteilung, nicht den der Abbildung des Wertverzehrs hätten. Der Entwurf sah bezogen hierauf für alle WG, einschließlich der Gebäude und Bodenschätze, die lineare Abschreibung und ergänzend die degressive AfA ausschließlich für bewegliche WG vor. Daneben sollten nur außergewöhnliche Abschreibungen wegen technischen und wirtschaftlichen Wertverzehrs zulässig sein.

Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes (1984): Der erste von JOACHIM LANG vorgelegte Reformentwurf enthält in § 10 eine Vorschrift, die in der Grundstruktur dem geltenden § 7 nachgebildet ist, aber stärkere Typisierungen als dieser vorsieht. Zuzulassen wäre danach nur die lineare AfA. Die ND von Gebäuden sollte einheitlich mit 50 Jahren typisiert werden, der Nachweis einer kürzeren ND aber möglich bleiben.

J. LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des Einkommensteuergesetzes, Münsteraner Symposium, Band II, 1985, 89.

Petersberger Steuervorschläge (1997): Vorgeschlagen wurde eine Absenkung der Stätze mit Verbeiterung der Bemessungsgrundlage. Dazu sollten die Höchstsätze der degressiven AfA in Abs. 2 abgesenkt und die degressive Gebäude-AfA eingeschränkt werden.

BMF, Reform der Unternehmensbesteuerung, Vorschläge der Steuerreformkommission vom 22. Januar 1997, „Petersburger Steuervorschläge“, 1997, 34, 38.

Brühler Empfehlungen zur Reform des Unternehmenssteuerrechts (1999): Der Abschlussbericht der Kommission zur Reform der Unternehmens-

besteuerung (BMF, Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung – Bericht der Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung, 1999) und die im Anhang wiedergegebenen „Perspektiven der Unternehmensbesteuerung“ von JOACHIM LANG (s. § 5 Anm. 15) enthielten keine Vorschläge für eine Reform des § 7.

Karlsruher Entwurf (2001): Der Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes (Heidelberger Forum, Bd. 116, 2001) sah eine Vereinfachung der Regelungen über die AfA in § 7 vor. Einzig zulässige Abschreibungsmethode sollte die lineare AfA sein. Daneben sollten nur Abschreibungen für außergewöhnliche technische Abnutzungen möglich bleiben.

Kölner Entwurf (2004): Die Abschreibungsregeln in § 17 des Entwurfs entsprechen im Ausgangspunkt den Vorschlägen im Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes von 1974. Den Grundsatz bildet für alle WG die lineare AfA. Die degressive AfA sollte auf bewegliche WG beschränkt und auf den Höchstsatz des dreifachen der linearen AfA begrenzt werden. Eine Besonderheit des Kölner Entwurfs bildete eine typisierte Inflationsberücksichtigung, die durch eine unabhängig von der Höhe der AHK geregelt Mindestabschreibung umgesetzt werden sollte (J. LANG u.a., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005, 9, 90).

Steuergesetzbuch (2006/2013): Der Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft – Kommission „Steuergesetzbuch“ für ein Ges. zur steuerlichen Gewinnermittlung übernimmt in § 17 E die Regelungen des § 7 Abs. 1 und 2, sieht aber die Erweiterung des Anwendungsbereichs und eine schlankere Struktur durch Verzicht auf besondere Regelungen für Gebäude vor (J. LANG/EILFORT, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, 2013, 375).

Entwurf einer Bilanzordnung (2011): Die dem Entwurf eines Bundessteuergesetzbuchs beigefügte Bilanzordnung und ihre ergänzende Bilanzverordnung (s. § 5 Anm. 186) greift den Gedanken einer nutzungsorientierten Aufwandsverteilung im Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats von 1967 wieder auf. Der Vorschlag sieht in § 13 Bilanzordnung nur lineare Abschreibungen vor. Die ergänzende Bilanzverordnung enthält eine detaillierte AfA-Tabelle (P. KIRCHHOF, Bundessteuergesetzbuch, Ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, 2011, 1187).

6–7 Einstweilen frei.

8 b) Harmonisiertes Gewinnermittlungsrecht

Schrifttum: GRANGL/PETUTSCHNIG, Das Abschreibungskonzept des GKKB-Richtlinienentwurfs, SWI 2011, 483; HERZIG/KUHR, Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB, StuW 2011, 305; MARX, Die Gewinnermittlungskonzeption der GKKB nach dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission, DStZ 2011, 547; ZOUREK, Die GKKB und die Angleichung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland und Frankreich, FR 2012, 763; SCHEFFLER/KÖSTLER, Kompromissvorschlag zur GK(K)B – Die Arbeiten am Richtlinienentwurf zur GK(K)B gehen weiter, DStR 2014, 664; EGGERT, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienentwurf über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage, Diss. Köln 2015; EVERS/KÖSTLER/MEIER/NICOLAY/SCHEFFLER/SPENGLER, Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU: Konkretisierung der Gewinnermittlungsprinzipien und Weiterentwicklungen, StuW 2015, 359; KRAUB, Besprechung des Kompromisstexts vom 19.11.2014 zum Vorschlag für eine Richtlinie zur GKKB, IStR 2015, 727; EILING, Das GK(K)B-Projekt bekommt neuen Wind, IWB 2017, 49.

Der (zweite) Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKB) v. 25.10.2016 (KOM 2016, 685) sieht ein eigenständiges Kapitel zur Abschreibung von AV und die lineare AfA als einzig zulässige Abschreibungsmethode vor und legt als Abschreibungszweck den Wertverzehr zugrunde. Sachanlagen, die nicht dem Wertverlust durch Verschleiß oder Alterung unterliegen, wie Grundstücke, Kunstgegenstände, Antiquitäten und Juwelen dürfen nach Art. 38 GKB-RL-E 2016 nicht abgeschrieben werden. Die Abschreibungsdauern waren im ersten Vorschlag der Kommission v. 3.10.2011 (KOM 2011, 121) in nur drei Gruppen typisiert. Für neue Gebäude wurde eine ND von 40 Jahren, für langlebige Sachanlagen mit mehr als 15 Jahren ND eine ND von 15 Jahren typisierend vorgeschrieben und für immaterielle WG eine ND von 15 Jahren widerleglich vermutet (Art. 36 Nr. 1 GKKB-RL-E 2011). Wirtschaftsgüter mit einer geringeren ND sollten in einen Sammelposten aufgenommen und mit 25 % geometrisch-degressiv abgeschrieben werden. Bei gebrauchten Gebäuden und Sachanlagen sollte eine kürzere ND nachgewiesen werden können (zum Abschreibungskonzept des GKKB-Richtlinienvorschlags: GRANGL/PETUSCHNIG, SWI 2011, 483 [493 f.]; EGGERT, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2015, 272 ff.).

Die jüngeren im Rat entwickelten Kompromissvorschläge

Unter irischer Ratspräsidentschaft: Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) – Kompromissvorschlag, 9180/13 FISC 80, 2011/0058 (CNS) v. 2.5.2013 und unter litauischer Ratspräsidentschaft: Kompromissvorschlag, 14768/13 FISC 181, 2011/0058 (CNS) v. 14.10.2013; dazu SCHEFFLER/KÖSTLER, DStR 2014, 664; EVERS/KÖSTLER/MEIER/NICOLAY/SCHEFFLER/SPENGLER, StuW 2015, 359 (366); unter italienischer Ratspräsidentschaft: Kompromissvorschlag, FISC 197, 15756/14 v. 19.12.2014; dazu KRAUB, IStR 2015, 727 (732).

sehen eine weitere Gruppe für Industriegebäude mit einer typisierten ND von 25 Jahren und zwei weitere Gruppen von kurz- und mittellanglebigen Sachanlagen mit einer typisierten ND von vier und acht Jahren vor. Nach diesem Vorschlag werden erst WG mit einer kürzeren ND als vier Jahren in einen Sammelposten einbezogen, der degressiv mit einem Abschreibungssatz von 25 % abgeschrieben wird. Gegenüber dem geltenden Recht würden sich dadurch die Abschreibungsdauern im Durchschnitt für kurzlebige WG verlängern.

Kritisch zur Erweiterung der ND-Kategorien: EGGERT, Die Gewinnermittlung nach dem Richtlinienvorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, 2015, 289; mit einem Überblick über den Meinungsstand SCHEFFLER/KÖSTLER, DStR 2014, 664 (665).

Der Vorschlag der Kommission v. 25.10.2016 greift diese Vorschläge auf, verzichtet aber auf die Typisierung einer ND für kurzlebige WG in Art. 33 GKB-RL-E 2016. WG mit einer ND von weniger als 8 Jahren wurden danach im Rahmen eines Sammelpostens degressiv abgeschrieben (Art. 37 GKB-RL-E 2016).

Einstweilen frei.

9–13

III. Bedeutung des § 7 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

14 1. Normzweck

Seit jeher konkurrieren sowohl in der Gesetzgebung (s. Anm. 2) wie auch in der Auslegung der Vorschrift Wertverzehr und Aufwandsverteilung als Normzwecke der AfA.

Rechtsprechung: Während das Preußische Oberverwaltungsgericht die Vorschriften für Abschreibungen und über die Absetzung für Abnutzungen orientiert an der Quellentheorie (KLINGER, Drittaufwendungen als Werbungskosten des Steuerpflichtigen?, 1995, 113 f.) noch allein mit der Funktion verknüpfte, den Wertverzehr abzubilden,

PrOVG v. 27.11.1896, Rep. VI. 10/95, PrOVGSt. 5, 270, 277; PrOVG v. 24.11.1892, Rep. V. 14/92, PrOVGSt 1, 59; GROCH, Die geschichtliche Entwicklung der Abschreibungen in Deutschland, 1925, 8 ff.

verbindet der BFH mit § 7 nebeneinander und uneinheitlich die Normzwecke der Aufwandsverteilung und der typisierenden Bewertung des Wertverzehrs. Die Rspr. akzentuiert diese Normzwecke, um § 7 zweifach teleologisch zu begrenzen. Zum einen sollen AfA ohne vorherige AHK, zum anderen AfA ohne technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr ausgeschlossen werden. Das führt zu einer unterschiedlichen Betonung der Normzwecke abhängig von der Einkunftsart, der Art des WG und der Sachverhaltskonstellation. Der Normzweck der Bewertung des Wertverzehrs steht weiter bei den Gewinneinkunftsarten, bei der Zurechnung nach dem Wertverzehr, bei immateriellen WG und bei Kunstgegenständen und Antiquitäten im Vordergrund.

RFH v. 28.11.1923, RFHE 13, 75 (75); RFH v. 30.3.1938, RFHE 43, 292 (294 f.); RFH v. 19.6.1940, RFHE 23 (25); RFH v. 14.10.1941, RFHE 51, 53 (55); BFH v. 23.4.1965 – VI 327/64, BStBl. III 1965, 382, Rn. 5; BFH v. 29.6.1965 – VI 253/64, BStBl. III 1965, 580, Rn. 6; BFH v. 21.2.1967 – VI 263/65, BStBl. III 1967, 311, Rn. 6; BFH v. 21.2.1967 – VI 295/66, BStBl. III 1967, 386, Rn. 5; BFH v. 23.6.1967 – IV 75/64, BStBl. III 1966, 589, Rn. 8; BFH v. 26.8.1968 – I B 7/68, BStBl. II 1968, 819, Rn. 9; BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207, Rn. 7; BFH v. 26.3.1974 – VIII R 210/72, BStBl. II 1975, 6, Rn. 13; BFH v. 26.8.1975 – VIII R 195/71, Rn. 8; BFH v. 8.3.1977 – VIII R 180/74, BStBl. II 1977, 629, Rn. 10; BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164, Rn. 12; BFH v. 11.10.1983 – VIII R 61/81, BStBl. II 1984, 267, Rn. 20; BFH v. 23.11.1995 – IV R 50/94, BStBl. II 1996, 193, Rn. 7; BFH v. 4.9.1996 – II B 135/95, BStBl. II 1996, 586, Rn. 8; BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775, Rn. 11; BFH v. 28.5.1998 – IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286, Rn. 22; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, Rn. 38).

Demgegenüber hebt die Rspr. die Funktion der Aufwandsverteilung in den Überschusseinkunftsarten, bei der Zurechnung nach Kostentragung und beim Ausschluss von AfA und AfS ohne AHK hervor.

RFH v. 29.7.1927, RFHE 21, 316 (317); RFH v. 3.2.1937, RFHE 41, 103 (105); BFH v. 23.6.1977 – IV R 17/73, BStBl. II 1977, 825, Rn. 16; BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38, Rn. 16; BFH v. 5.12.1985 – IV R 112/85, BStBl. II 1986, 390, Rn. 21; BFH v. 17.3.1988 – IV R 82/87, BStBl. II 1988, 770, Rn. 15; BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922, Rn. 8, 12; BFH v. 15.3.1990 – IV R 30/88, BStBl. II 1990, 623, Rn. 17; BFH v. 16.12.2004 – III R 8/98, BStBl. II 2005, 278, Rn. 70; BFH v. 26.4.2006 – IX R 24/04, BStBl. II 2006, 754, Rn. 10; Fertighausgewinn aus Preisausschreiben; BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/06, BStBl. II 2008, 480, Rn. 10; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BFHE 253, 95, Rn. 34).

In einigen Entscheidungen lässt sie den Normzweck ausdrücklich offen

BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59, Rn. 24 f.; BFH v. 28.10.2008 – IX R 51/07, BFH/NV 2009, 157, Rn. 18.

oder verbindet beide Zwecke ausdrücklich in der Formel des Wertverzehr als Aufwandsverteilungsmaßstab oder verdeckt durch eine technische Abnutzung, die auch ohne Wertverzehr eine Aufwandsverteilung durch AfA rechtfertigen könne.

BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355, Rn. 14; BFH v. 9.8.1989 – X R 131-133/87, BStBl. II 1990, 50, Rn. 20; BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692, Rn. 28; BFH v. 15.3.1990 – IV R 30/88, BStBl. II 1990, 623, Rn. 17; BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194, Rn. 12; BFH v. 26.1.2001 – VI R 165/98, BFH/NV 2001, 897, Rn. 8; BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267, Rn. 25; BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968, Rn. 35.

Verwaltungspraxis: Die Verwaltungspraxis verbindet § 7 begrifflich mit der Bewertung des Wertverzehr. Zugleich fließen wirtschaftspolitische Erwägungsgründe und das Ziel der Vereinfachung der Veranlagung in die Auslegung der Norm ein. Deshalb ist etwa bei der Bemessung der AfA für Pkw. keine Rücksicht auf den tatsächlichen Wertverzehr zu nehmen (BMF v. 28.5.1993 – IV B 6 - S 2353 - 37/93, BStBl. I 1993, 483, Tz. 1) und AfA bei Arzneimittelzulassungen unabhängig vom Wertverzehr vorzunehmen (BMF v. 12.7.1999 – IV C 2 - S 2172 - 11/99, BStBl. I 1999, 686, Tz. 1).

Schrifttum: Im Schrifttum hat sich weder die Wertverzehr- noch die Verteilungsthese zum Normzweck des § 7 durchgesetzt. Der Meinungsstand lässt sich entlang der bilanztheoretischen Vorverständnisse (s. § 4 Anm. 22) strukturieren (zum historischen Ursprung des Theorienstreits Hasr, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, 2. Aufl. 1935, 144).

► *Wertverzehrthese:* Bei einem Teil des Schrifttums dominiert mit einem statischen Bilanzverständnis das Anschaffungswertprinzip, nach dem jede Anschaffung oder Herstellung eine erfolgsneutrale Vermögensumschichtung abbildet. AHK bewirkten deshalb grds. keine Vermögensminderung, die einen BA- oder WKAbzug rechtfertigen. Erst Wertminderungen bildeten Aufwand und könnten damit BA/WK begründen. Aus dieser Perspektive ist § 7 eine Vorschrift zur typisierenden Bewertung des Wertverzehr.

BMF, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, 482, Rn. 211; BREIDERT, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschreibungen auf Abnutzbare Anlagegegenstände, 1994, 58; COSTEDE, StuW 1986, 44 (46); DIETZ, Die Normierung der Abschreibung in Handels- und Steuerbilanz, 1971, 78; EULER, Das System der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, 1996, 26; FRANZMEIER, Abschreibungen von den Gegenständen des Anlagekapitals, 1932, 17; GANZ, Abschreibung und Substanzerhaltung, 1963, 14; GROCH, Die geschichtliche Entwicklung der Abschreibungen in Deutschland, 1925, 8, 39 ff. (mit einer Darstellung des historischen Meinungsstandes ausgehend von SAVARY); HUPPERT, Abschreibungen auf Anlagen in betriebswirtschaftlicher, steuerlicher und volkswirtschaftlicher Sicht, 1952, 7; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 186; KNOBBE-KEUK, DB 1985, 144 (146 f.); MITTMANN, DStZ 1988, 251; MOSER, Abschreibungen und Steuern, 1919, 7; RIEDE, Abschreibungen im Lichte der Bilanztheorien und des Handelsrechts, 1955, 5, 74 f.; D. SCHNEIDER in BERTL, Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, 2005, 13 (21); VON SCHWEINITZ, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, 2005, 68; SIEGEL, FS Forster, 1992, 585 (597).

► *Aufwandsverteilung:* Ein anderer Teil des Schrifttums verbindet mit § 7 den Zweck, dem Grunde nach als BA/WK sofort abziehbare AHK periodengerecht zu verteilen und bettet die Vorschrift in die dynamische Bilanztheorie und das Prinzip der Nettorealisation (MOXTER, Grundsätze ordnungsmäßiger Rech-

nungslegung, 2003, 46) ein. Die Vorschrift regle in Verbindung mit einem konstitutiven Sofortabzugsverbot die Verteilung der AHK eines abnutzbaren WG auf die Perioden seiner voraussichtlichen ND und diene damit einer ertragsorientierten periodengerechten Einkünfteermittlung unabhängig vom Wertverzehr. Nach dieser Auffassung regelt § 7 eine typisierte Prognose der periodisierten Ertragsbeiträge des WG und der diese alimentierenden Aufwendungen.

BARTONE in KORN, § 7 Rn. 5 (7/2016); CLAUSEN, DStZ 1976, 371 (379); EIBELSHÄUSER, FS Beisse, 1997, 153 (162 f.); GNAM, FS Aufermann, 1958, 34 (45); HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 3, 11 (4/2014); HAX, FS Käfer, 1968, 147 (148); HIRSCH, DStR 1988, 197; HOMMEL, BB 2003, 247 (248); HÜCHTEBROCK, Begründungen von Abschreibungsverfahren und ihre kapitaltheoretischen Unterstellungen, 1983, 269; JAKOB, DStR 1987, 784 (789 f.); JAKOB/JÜPTNER, FR 1988, 141 (150); JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540 (545 f.); KOLBECK, DStZ 1958, 226; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 1; MÜLLER-KATZENBURG/HOFMANN, BB 2000, 2563 (2564); U. PRINZ, FR 1986, 397 (408); ROSARIUS in FUHRMANN/KRAEUSEL/SCHIFFERS, eKomm, Ab VZ 2015, § 7 Rn. 1 (24.2.2017); SCHELLENBERGER, FR 1980, 25; SÖFFING, DStZ 1969, 161 (163); SÖHN, StuW 1991, 270 (277); STUHRMANN in B/B, § 7 Rn. 5 (8/2012); VOB, Absetzung für Abnutzung (AfA), 2005, 159; allgemein zur betriebswirtschaftlichen Funktion der Abschreibungen nach der dynamischen Bilanztheorie R. FISCHER, Die Bilanzwerte, 1905, 55 ff.; KÜHNBERGER, BB 1997, 87 (87 f.); SCHMALENBACH, Dynamische Bilanz, 11. Aufl. 1953, 52; mit Darstellung des älteren US-amerikanischen Schrifttums: KIEF, Abschreibungsmöglichkeiten im deutschen und amerikanischen Steuerrecht, 1962, 28.

► *Einkunftsartabhängiger Normzweck*: Nach einer weiteren Auffassung wird der Normzweck einkünfteermittlungsspezifisch charakterisiert. Die Vorschrift des § 7 regle abhängig von der Einkunfts- und Gewinnermittlungsart die Bewertung des Wertverzehrs oder die Aufwandsverteilung.

KARRENBauer, Die Abschreibung im Einkommen- und Bilanzsteuerrecht, 1993, 98, 282 f.; LANGOHR, Das Veranlassungsprinzip im Einkommensteuerrecht, 1990, 138 ff.; MEYER, DStR 1981, 131 (132); WOLF-DIEPENBROCK, DStZ 1982, 331 (332).

► *Aufwandsverteilung nach Wertverzehr*: Eine vermittelnde Auffassung verbindet beide Normzwecktheorien in der von der Rspr. vorgeprägten Formel, nach der der Wertverzehr in einer periodengerechten Aufwandsverteilung zu berücksichtigen sei, folgt im Auslegungsergebnis aber der Aufwandsverteilungsthese, indem in § 7 eine zweifache Typisierung des Nutzenpotentials und der betriebsgewöhnlichen ND erkannt wird.

BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 32 (10/2014); CLABEN in LADEMANN, § 7 Rn. 2 (12/2014); LÜCK, DStZ 1991, 322 (324); KLINGER, Drittaufwendungen als Werbungskosten des Steuerpflichtigen?, 1995, 140 (Wertverzehr als Ursache und Zwecksetzung, Aufwandsverteilung als Methode); PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 4 f.; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. A 21 (9/2009); F. WASSERMAYER, FR 1983, 157 (163 f.); für das Schweizer StRecht ALTORFER, Abschreibungen auf Aktiven des Anlagevermögens aus steuerlicher Sicht, 1992, 67 f.

Verbunden wurde diese Auffassung mit der Nutzenbündeltheorie. Danach bildet jede Leistungsabgabe ein selbständiges WG, das aus dem Vermögen ausscheidet und deshalb als Aufwand berücksichtigt werden darf. Mit dieser Auffassung müssten Abschreibungen sich am Nutzen, nicht am Wertverzehr orientierten (BIRTEL, Die Zeit im Einkommensteuerrecht, 1985, 122).

Stellungnahme:

► *Primärzweck der Vereinheitlichung und Vereinfachung*: Die Vorschrift des § 7 schreibt nicht konstitutiv vor, dass Abschreibungen vorzunehmen sind. Sie regelt, wie AfA vorzunehmen sind. Damit hat sie den primären Zweck, die Periodenzuordnung der Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung abnutzbarer WG des AV für alle Einkünfteermittlungsarten zu vereinheitlichen und

praktikabel für den Massenvollzug zu objektivieren. Dadurch vermengen sich unabhängig von den unterschiedlichen Auffassungen über die Funktion von Abschreibungen im Rahmen der GE durch BV-Vergleich, durch Einnahmenüberschussrechnung und im Rahmen der Überschusseinkunftsarten die sekundären Zwecke der typisierenden Abbildung des Wertverzehr und der Aufwandsverteilung. Eine einheitliche Auslegung des § 7 lässt sich im Formelkompromiss der „am technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr orientierten periodengerechten Aufwandsverteilung“ erreichen, indem die sekundären Normzwecke in den unterschiedlichen Kontexten des § 7 in der Funktion der Aufwandsverteilung zur Deckung gebracht werden.

- ▶ Einkunfts- und gewinnermittlungsartabhängiger Sekundärzweck:
- ▷ *Normzweck im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs:* § 7 wird für die GE durch BV-Vergleich mit dem Verweis in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 aktiviert und bildet dort eine ergänzende Bewertungsvorschrift. Wirtschaftsgüter sind nach §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 mit ihren AK oder HK, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung anzusetzen. Würde der Gesetzgeber auf den Verweis in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 auf die AfA verzichten und zugleich die Anwendung der handelsrechtl. Abschreibungsgrundsätze ausschließen, bliebe der Anschaffungsvorgang nach dem Anschaffungswertprinzip ergebnisneutral, und es wäre der tatsächliche Teilwert zu jedem Bilanzstichtag zu ermitteln. Dadurch würde der Wertverzehr zu jedem Bilanzstichtag exakt und gewinnmindernd berücksichtigt. Aus dieser komplementären Funktion der Teilwertabschreibung könnte gefolgert werden, die AfA hätten die Vereinfachungsfunktion, den prognostizierten Wertverzehr typisierend zu bewerten. Ausgeblendet bliebe bei dieser Betrachtung aber der Einfluss der handelsrechtl. GoB auf das System der stl. GE, in dem sich zwischen Vermögens- und Gewinnermittlungsprinzip eine ausschüttungsstatische Bilanzauffassung durchgesetzt hat (SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 25 f.). Reinvermögenszuwachs- und Realisationsprinzip wirken als Grundentscheidungen der stl. GE (s. § 5 Anm. 31, 33) einfachgesetzlich auf den Zweck der AfA ein. Sie strukturieren die Periodenzuordnung der Aufwendungen für die Anschaffung und Herstellung eines WG einerseits nach dem Vermögenswert- und andererseits nach dem Alimentationsprinzip. Aufwand entsteht danach entweder durch Wertverlust oder wenn eine Ausgabe mit keinen zukünftigen Erträgen verbunden ist. Während sich der Wertverlust auch ohne Vorausplanung zu jedem Stichtag feststellen lassen würde, setzt die Zuordnung von Aufwendungen nach dem Alimentationsprinzip eine Prognose der Verteilung der Ergebnisbeiträge des WG über dessen GesamtND voraus. Planmäßige Abschreibungen und AfA suchen die Periodenzuordnung von Ertrag und Aufwand zu prognostizieren. Sie dienen dem Zweck der periodengerechten Aufwandsverteilung nach dem Alimentationsprinzip. In der Rspr. wird diese Funktion durch die Formel des „technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr“ adressiert. Die Aussage, AfA dienen dem Zweck, den technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr typisierend abzubilden, vereint Vermögenswert- und Alimentationsprinzip des ausschüttungsstatischen Bilanzverständnisses. Im wirtschaftlichen Wertverzehr drücken sich gesunkene Erfolgsbeiträge eines WG aus. AfA dienen deshalb im Rahmen der GE der Verteilung des Aufwands nach den periodisierten Erfolgsbeiträgen eines WG (ähnlich SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 26 f.).

- ▷ *Normzweck im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:* Eine ähnliche Funktion erfüllt § 7, adressiert durch § 4 Abs. 3 Satz 3, als ergänzende Vorschrift im Rahmen der zahlungsstromorientierten Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3. Außerhalb des Anwendungsbereichs der § 4 Abs. 3 Sätze 3 und 4 müssen AHK im Rahmen der Einnahmenüberschussrechnung zu sofort abziehbaren BA führen, weil hier Bestandsveränderungen prinzipiell nicht berücksichtigt werden. Unabhängig vom Zweck der Anschaffung oder Herstellung wäre grds. jede Auszahlung gewinnmindernd zu berücksichtigen, während die Bestandserhöhung nicht berücksichtigt wird (s. § 4 Anm. 536). Die Vorschriften über die AfA sind innerhalb der GE nach § 4 Abs. 3 deshalb eine Rückausnahme von der Ausnahme der periodengerechten GE (s. § 4 Anm. 619). In dieser Funktion innerhalb einer modifizierten Einnahmenüberschussrechnung (s. § 5 Anm. 177) regelt § 7 nicht die prospektiv-planmäßige Bemessung des Wertverzehr, sondern ein konstitutives Sofortabzugsverbot und die Aufwandsverteilung.
- ▷ *Normzweck im Rahmen der Überschussermittlung:* Von der Bedeutung für die Einnahmenüberschussrechnung zu unterscheiden ist die durch § 9 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 adressierte Funktion des § 7 im Rahmen der Überschusseinkunftsarten. Ihnen liegt ein anderer Einkommensbegriff als den Gewinneinkunftsarten zugrunde, der durch die Quellentheorie geprägt ist und aus dem das Vermögensneutralitätsprinzip folgt (s. § 9 Anm. 186). Aufwendungen zur Anschaffung, Herstellung oder Verbesserung der Vermögenssubstanz bleiben unberücksichtigt, soweit das Veranlassungsprinzip keine Durchbrechung dieses Grundsatzes gebietet (s. § 9 Anm. 187) oder einfachgesetzlich ein WKAbzug geregelt ist. Beides ist bei AfA der Fall (zur deklaratorischen Bedeutung des § 9 Abs. 1 Nr. 7 s. § 9 Anm. 522). Der Zweck des § 7 ergibt sich deshalb aus dem Veranlassungsprinzip und der Verweisung in § 9 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1. Er besteht damit uE auch im Rahmen der Überschussermittlung in einer am technischen und wirtschaftlichen Wertverzehr orientierten periodengerechten Aufwandsverteilung (s. § 9 Anm. 522).

2. Grundentscheidungen

15 a) Typisierung des technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr durch lineare AfA

Die Vorschrift orientiert sich in der Auswahl der Abschreibungsmethoden und der Regelung der ND grds. am Normzweck der „am technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr orientierten periodengerechten Aufwandsverteilung“ und regelt bezogen darauf eine Typisierung des technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr. Sie sieht seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 ein Verbot der degressiven AfA vor (s. Anm. 2) und typisiert damit für alle beweglichen und unbeweglichen WG einen gleichmäßigen Wertverzehr und eine lineare Nutzungsabgabe. Das widerspricht Auffassungen im Schrifttum, die zumindest für Maschinen, maschinelle Anlagen und Patente einen abnehmenden Nutzungs-/Wertverzehr als realitätsgerecht ansehen (ALBACH, Die degressive Abschreibung, 1967, 71; BMF, Gutachten der Steuerreformkommission 1971, 482, Rn. 218; BREIDERT, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschreibungen auf abnutzbare Anlagegegenstände, 1994, 60; SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 30).

b) Typisierungen der Nutzungsdauer

16

Die Vorschrift regelt nur für Gebäude und für den Geschäfts- und Firmenwert von Gewerbebetrieben widerlegliche Vermutungen und Typisierungen. Typisierend regelt Abs. 4 eine HöchstND für Gebäude von 33 bis 50 Jahren. Diese Regelung bildet zugleich eine widerlegliche Vermutung, soweit sie die Feststellung einer kürzeren ND ermöglicht. Die wirtschaftliche GesamtND bei Mietwohngebäuden lag im Jahr 2010 bei 60 bis 80 Jahren (PFEIFFER/BETHE/FANSLAU/GÖRLITZ/ZEDLER, Nutzungsdauertabellen für Wohngebäude, 2010, 4). Abs. 4 enthält insofern eine rechtfertigungsbedürftige, realitätsferne Typisierung, die bei Wohngebäuden im BV eines Handelsgewerbes zum Auseinanderfallen der Wertansätze in der HBil. und StBil. führen kann. Diese Typisierung wirkt sich aber zugunsten des Stpfl. aus und kann damit als wohnungsbaupolitisch motivierte Lenkungsnorm gerechtfertigt werden. Schwerer rechtfertigen lässt sich die Typisierung der betriebsgewöhnlichen ND des Geschäfts- und Firmenwerts eines Gewerbebetriebs oder einer Land- und Forstwirtschaft mit 15 Jahren in Abs. 1 Satz 3. Sie begründet auf den ersten Blick einen Wertungswiderspruch zur Vermutung einer ND von zehn Jahren in § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB idF des BilRUG. Diese handelsrechtl. Vermutung setzt aber den Ausnahmefall voraus, dass die voraussichtliche ND nicht verlässlich geschätzt werden kann. Sie greift also nicht wie eine widerlegliche Vermutung automatisch und bildet keine Typisierung, sondern einen wertenden Ausgleich zwischen Informations- und Ausschüttungsbemessungsfunktion der HBil.

Einstweilen frei.

17–18

3. Wirtschafts- und wohnungspolitische Lenkungsnorm

19

Die Vorschrift ist neben den in den §§ 7a ff. konzentrierten Regelungen über Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen ein Ort für konjunktur- und wohnungspolitische Lenkungsmaßnahmen

PHIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 9; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 25 (9/2009); zur Funktion der Abschreibungsregelungen als stl. Subventions- und Lenkungsnormen EBERHARTINGER/ROHNER, Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz, 2005, 25, 31; LIESER, Steuerliche Abschreibungen als Mittel staatlicher Investitionspolitik, 1952, 84 ff.; VON SCHWEINITZ, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, 2005, 69 ff.; STARCK, Steuerliche Lenkungsnormen und Vertrauensschutz am Beispiel der Schiffsabschreibung, FS Großfeld, 1999, 1137.

Abschreibungsregeln beeinflussen das Investitionsverhalten (exemplarisch DJANANI/FRIEDRICH/WEISHAUP in BRÄHLER/TROAT, 2012, 265; GAUGLER, Sonderabschreibungen als Konjunkturmaßnahme, 1968, 518 [520]; KONRAD, Kapitaleinkommensteuern und beschleunigte Abschreibungen bei Unsicherheit, 1989, 24) jenseits investitionstheoretisch nachvollziehbarer Anreizstrukturen. Die stl. Entlastungswirkung von Abschreibungen übt eine „Suggestivkraft“ (J. SIGLOCH) bei Investitionsentscheidungen aus, die in der Verhaltensökonomik nachgewiesen werden konnte (KLING, Abschreibungen und Investitionsverhalten. Eine empirische Analyse, 1992, 74 ff., 243; vor der Gefahr der Überschätzung warnend: JACOB/PASEDAG, DB 2009, 1829). Ihre Ausgestaltung bildet ein wettbewerbsbeeinflussendes Element im internationalen Standortwettbewerb der Steuerrechtsordnungen (EBER, Abschreibungen als Mittel der Konjunkturpolitik, ifst. 33, 1960, 4; L. FISCHER, Die Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Normalabschreibungen in den Ertragsteuergesetzen der EG-Staaten, 1980,

24; OESTREICHER/SPENGLER, BB 2003, 926 [928]; OESTREICHER/SPENGLER, StuB 2003, 458 [460]).

Gegenüber allgemeinen Steuersenkungen hat eine Erhöhung der Abschreibungssätze mit größerer Wahrscheinlichkeit den Effekt einer Steigerung der Investitionstätigkeit. Das zeichnet sie als zielgenauere Konjunkturförderungsmaßnahme aus (LIESER, Steuerliche Abschreibungen als Mittel staatlicher Investitionspolitik, 1952, 110, 115, mit einer Darstellung der Wirkungen der Abschreibungspolitik in den Vereinigten Staaten während der Jahre 1934–1936; SINN, Beschleunigte steuerliche Abschreibungen: Verpuffende Anreize?, 1988, 7 mit theoretischer Fundierung und empirischem Verweis auf die Abschreibungspolitik in den Vereinigten Staaten bis 1981).

Bis zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 hat der Gesetzgeber in Abs. 2 über die Höchstsätze der degressiven AfA Konjunkturpolitik betrieben. Die mit diesem Ges. zunächst gestrichene Regelung über die degressive AfA ist bereits kurze Zeit später

Ges. zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896)

mit dem Ziel der Investitionsförderung für einen befristeten Zeitraum reaktiviert worden. Seit dem Ges. zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16.6.1964 suchte der Gesetzgeber durch die Ausgestaltung der degressiven AfA für Gebäude in Abs. 5 bis 2005 den Mietwohnungsbau zu fördern. Erst durch das Ges. zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005 hat er diese Maßnahmen für alle nach dem 31.12.2005 gestellten Bauanträge und abgeschlossenen Kaufverträge beendet. Ein Anlass für den Ausstieg war die unionsrechtl. gebotene Erweiterung der Wohnungsbauförderung auf Bauvorhaben in anderen EU-/EWR-Staaten.

Die fortbestehende Ermächtigungsgrundlage des § 51 Abs. 2, degressive AfA neben Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen vorübergehend zur Vermeidung oder Bekämpfung einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts einzuführen (s. § 51 Anm. 23), ist für den geltenden § 7 bedeutungslos. Die Existenz dieser Vorschrift weist aber zusätzlich auf die Bedeutung der Regeln über die Normalabschreibung als wirtschaftspolitisches Instrument hin (WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. A 285 [9/2009]).

20–21 Einstweilen frei.

4. Übergeordnete verfassungsrechtliche Grundlagen

22 a) Anforderungen des Allgemeinen Gleichheitssatzes

Die Vorschrift beruht auf einer mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbaren einfachgesetzlichen Grundentscheidung einer periodenbezogenen Verwirklichung des objektiven Nettoprinzip (s. Einf. ESt. Anm. 295 ff.). Sie durchbricht den Dualismus der Einkünfteermittlung und verwirklicht den einheitlichen Abzug der erwerbsbezogenen Aufwendungen in den Gewinn- und Überschusseinkunftsarten.

Folgerichtige Ausgestaltung der periodischen Einkünfteermittlung: Die Vorschrift regelt für die Gewinneinkunftsarten eine folgerichtige Ausgestaltung der einfachgesetzlichen Grundentscheidung für eine Periodenabgrenzung nach dem Vermögenswert- und Realisationsprinzip (s. § 5 Anm. 31, 33, 54). Die Beschränkung der zulässigen Abschreibungsmethoden auf einen Ausschnitt der

handelsrechtl. GoB ist zwar nicht durch den gleichheitsrechtl. Grundsatz der objektiven Bestimmtheit (s. § 5 Anm. 50) geboten, weil auch die handelsrechtl. GoB kein willkürlich auszuübendes Wahlrecht, sondern ein Gebot zur Anwendung der jeweils dem tatsächlichen Wertverzehr und der tatsächlichen Nutzenabgabe am ehesten entsprechenden Methode enthalten (KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 253 HGB Rn. 88). Die Konzentration auf die lineare AfA und ergänzend die leistungsorientierte AfA ist aber als realitätsgerechte Typisierung (s. Einf. ESt. Anm. 266) der Abschreibungsmethoden gerechtfertigt. Solange keine widersprechenden empirischen Erkenntnisse vorliegen, darf der Gesetzgeber davon ausgehen, dass durch eine lineare AfA der tatsächliche Wert-/Nutzenverlauf abnutzbarer WG des AV in der Mehrzahl der Fälle zutr. abgebildet werden kann.

Realitätsgerechte Typisierung: Die Vorschrift enthält in Abs. 1 Satz 3 und Abs. 4 Satz 1 Typisierungen für die betriebsgewöhnliche ND des Geschäfts- und Firmenwerts und der Gebäude. Soweit mit diesen Typisierungen von der tatsächlichen ND abgewichen wird, stellen sie eine rechtfertigungsbedürftige Beschränkung des Allgemeinen Gleichheitssatzes dar, die als Sachverhaltstypisierung zur Objektivierung der Einkünfteermittlung gerechtfertigt sein kann. Das setzt voraus, dass sie nicht im offensichtlichen Widerspruch mit anderen Sachverhaltstypisierungen steht und realitätsgerecht ist.

Zum Gebot der realitätsgerechten Typisierung BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210, Rn. 60; BVerfG v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, Rn. 52; BVerfG v. 14.6.2016 – 2 BvR 290/10, juris, Rn. 35; s. Einf. ESt. Anm. 266.

Verfassungsrechtliche Zweifel bestehen an der Realitätsnähe der Typisierungen der betriebsgewöhnlichen ND von Gebäuden in Abs. 4 Nr. 2. Dort ist zum einen die Differenzierung zwischen vor und nach dem Jahreswechsel 1924/1925 hergestellten Gebäuden nicht mehr intersubjektiv nachvollziehbar. Wenn die typisierte ND eines Gebäudes 40 oder 50 Jahre beträgt, kann bei einem Erwerb im Jahr 2016 die Frage, ob das Gebäude älter als 90 Jahre ist, nicht mehr über einen ND-Unterschied von zehn Jahren entscheiden. Zum anderen erscheinen die unwiderleglichen HöchstND von 40 und 50 Jahren als zu kurz, wenn die tatsächliche ND von Wohngebäuden zwischen 60 und 80 Jahren beträgt (PFEIFFER/BETHE/FANSLAU/GÖRLITZ/ZEDLER, Nutzungsdauertabellen für Wohngebäude, 2010, 4). Vor dem allgemeinen Gleichheitssatz lässt sich Abs. 4 Nr. 2 deshalb nur rechtfertigen, wenn er mit einem verhältnismäßigen Lenkungsziel verbunden werden kann.

b) Verfassungsrechtliche Grenzen steuerlicher Lenkungsnormen

23

Abs. 2 enthält in seinem beschränkten zeitlichen Anwendungsbereich in der Regelung einer degressiven AfA im System des geltenden § 7 eine stl. Lenkungsnorm. Ausgehend von den handelsrechtl. GoB hat die Versagung der degressiven AfA eine konjunkturdämpfende Wirkung. Ausgehend von der Grundentscheidung für eine lineare AfA als Grundform der Abschreibungen in Abs. 1 wirkt die Gewährung der degressiven AfA konjunkturfördernd. Aus beiden Perspektiven stellt die Regelung mit dem Lenkungsziel der Konjunkturförderung oder Konjunkturdämpfung einen geeigneten und zumutbaren Eingriff in die Handlungs- und Berufsausübungsfreiheit und den Allgemeinen Gleichheitssatz dar. Die positiven Wirkungen von Förderabschreibungen auf die Konjunktorentwicklung sind empirisch erwiesen (s. Anm. 19). Die milde verhaltenslenkende Wirkung und die stl. Privilegierung der begünstigten Stpfl. durch eine auf Höchstbeträge begrenzte degressive AfA ist vor dem Hintergrund dieser Wir-

kungen verhältnismäßig. Die Erforderlichkeit der Maßnahme ist vor dem Hintergrund der jeweiligen gesamtwirtschaftlichen Ausgangslage zu beurteilen.

Zur befristete Wiedereinführung der degressiven AfA für zwischen dem 1.1.2009 und 31.12.2010 angeschaffte/hergestellte bewegliche WG des AV mit einem Höchstsatz von 25 % zur Konjunkturbelegung in der Finanzmarktkrise s. BTDrucks. 16/10930, 9.

24–25 Einstweilen frei.

5. Übergeordnete unionsrechtliche Grundlagen

Schrifttum: SCHNITGER/FISCHER, Einkünfteermittlung bei ausländischen grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften und Gemeinschaftsrecht, DB 2007, 598; CLOER/VOGEL, Unterschiedliche Gebäude-AfA bei Auslandsbezug, DB 2010, 1901; MUSIL, Europäisches Beihilferecht und nationales Steuerrecht, FR 2014, 953; HEY, EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, StuW 2015, 331; ISMER/PIETROWSKI, Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, IStR 2015, 257; SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, Köln 2015; LEHNER, Die Bedeutung der Grundrechte-Charta der Europäischen Union für das Internationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten, IStR 2016, 265; WEBER-GRELLET, Europäisches Steuerrecht, München, 2. Aufl. 2016.

Verwaltungspraxis: Europäische Kommission, Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1.

26 a) Bedeutung der Grundfreiheiten für § 7

Die unionsrechtl. Diskriminierungsverbote und Grundfreiheiten gehen als unmittelbar geltendes Unionsrecht § 7 vor (zu den Unionsgrundrechten s. Einf. ESt Anm. 406). Bedeutung erlangen sie für diese Vorschrift in Gestalt der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV), der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) und der Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1). Sie verbieten Diskriminierungen aufgrund der Staatszugehörigkeit und ungerechtfertigte Beschränkungen der grenzüberschreitenden unternehmerischen Betätigung, die sich auch aus einer Ungleichbehandlung innerstaatlicher und grenzüberschreitender Sachverhalte bei der stl. GE ergeben können (s. Einf. ESt. Anm. 401, 430 ff.; REIMER in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 2015, 162 ff.).

Bedeutung für Förderabschreibungen: Eine Beschränkung der Grundfreiheiten kann sich aus § 7 ergeben, wenn darin Regelungen über Förderabschreibungen enthalten sind, deren Tatbestand ohne ausreichende Rechtfertigungsgründe zwischen inländ. und ausländ. Investitionen differenziert (s. Einf. ESt. Anm. 495). Die durch Ges. zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16.6.1964 eingefügte Vorschrift des Abs. 5 Satz 1 erlaubte abweichend von der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 ausschließlich für im Inland belegene Gebäude eine degressive Abschreibung. Der Gesetzgeber verfolgte damit das Ziel, Bauvorhaben und insbes. den Wohnungsbau im Inland zu fördern, konnte dafür aber keine ausreichenden Gründe des Gemeinwohls anführen. Die Förderung regelte regional unspezifisch eine bedarfsunabhängige Förderung. Weil die Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 AEUV, ex Art. 56 EG) einer Vorschrift entgegensteht, die als Voraussetzung für eine steuerbegünstigende degressive Abschreibung unabhängig von ortsbestimmenden Förderkriterien vorsieht, dass die Immobilie im Gebiet eines bestimmten Mitgliedstaats belegen ist, war diese Fassung des Abs. 5 Satz 1 unionsrechtswidrig und damit unanwendbar.

EuGH v. 15.10.2009 – C-35/08 – Grundstücksgemeinschaft Busley und Cibrian, Slg. 2009, I-9807 (Rn. 32 f.), mit Anm. SCHWENKE, IStR 2009, 843; CLOER/VOGEL, DB 2010, 1901.

Einer im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens vorangegangenen förmlichen Aufforderung der EU-Kommission, die gesetzlichen Bestimmungen zur degressiven Abschreibung für Gebäudeabnutzung zu ändern (Az. 2006/4667, Pressemitteilung IP/08/146 v. 31.1.2008), ist Deutschland durch das Ges. zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 nachgekommen.

Bedeutung für die Differenzierung zwischen Gebäuden im Betriebs- und Privatvermögen:

► *Rechtsprechung und Schrifttum:* Gegenüber einer ausländ. KapGes. verstößt die Versagung des erhöhten AfA-Satzes nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 für nicht betrieblich genutzte Immobilien gegen die unionsrechtl. Kapitalverkehrsfreiheit, wenn sie allein auf die – isoliert iSv. § 49 Abs. 2 betrachtet – fehlende BV-Eigenschaft gestützt wird. Während eine inländ. KapGes. Immobilien stets im Rahmen ihres BV zu erfassen hat und damit in der Folge bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen die erhöhte AfA iHv. 3 % nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 in Anspruch nehmen kann, erzielen ausländ. KapGes. aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 lediglich Vermietungseinkünfte und können danach nur niedrigere AfA nach Abs. 4 Nr. 2 in Anspruch nehmen. Die Vorschrift wirkt sich damit bei beschränkt stpfl. KapGes. mit identischem Investorenprofil nachteilig auf deren Liquidität aus. Die sich daraus ergebende Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ist weder durch den Grundsatz der Kohärenz noch das Territorialprinzip oder das Ziel der Missbrauchsverhinderung gerechtfertigt.

FG Köln v. 10.7.2013 – 10 K 2408/10, EFG 2013, 1674, rkr., Rn. 34; CLOER/VOGEL, DB 2010, 1901; SCHNITGER/FISCHER, DB 2007, 598.

► *Stellungnahme:* Der Rspr. ist im Erg. zuzustimmen. Die unionsrechtl. Beurteilung der Differenzierung zwischen Wirtschaftsgebäuden und anderen Gebäuden hängt vom Zweck des § 7 Abs. 4 Nr. 1 und dem Grund der Differenzierung ab. Erkennt man in der Vorschrift eine Typisierung der betriebsgewöhnlichen ND, ist eine Unterscheidung zwischen Betriebsgebäuden und Wohngebäuden notwendig, weil nicht betrieblich genutzte Immobilien regelmäßig eine längere ND als betrieblich genutzte Gebäude haben. Dann ist die Differenzierung zwischen Betriebs- und Wohngebäuden in § 7 Abs. 4 nicht nur gerechtfertigt, sondern mit dem Ziel einer realitätsgerechten Typisierung geboten. Der Gesetzgeber verband mit der durch Ges. zur Verbesserung der Abschreibungsbedingungen für Wirtschaftsgebäude und für moderne Heizungs- und Warmwasseranlagen v. 19.12.1985 eingeführten Regelung zwar nicht das Ziel einer realitätsgerechten Differenzierung, sondern wollte mit § 7 Abs. 4 Nr. 1 eine Konjunkturmaßnahme regeln.

„Ziel ist es, die Rahmenbedingungen für zukünftige Wirtschaftsgebäudeinvestitionen zu verbessern und damit die Investitionsdynamik für die Zukunft zu beeinflussen“ (BTDrucks. 10/4042, 5).

Deshalb gilt die Regelung bis heute nur für Gebäude, für die ein Bauantrag nach dem 31.12.1985 gestellt worden ist. Das waren aus der Sicht des historischen Gesetzgebers Neubauten.

„Abschreibungsverbesserungen für Altbauten könnten die erstrebte Wirkung nicht entfalten“ (BTDrucks. 10/4042, 5).

Dieser historische Zweck ist zwischenzeitlich aber überholt, weil die Bauantragsfrist nicht fortgeschrieben worden ist. Um zu vermeiden, dass die Differenzie-

rung in § 7 Abs. 4 bereits gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt, weil der Lenkungszweck entfallen ist, muss die Vorschrift verfassungskonform dahingehend ausgelegt werden, dass sie eine Differenzierung der realitätsgerechten Typisierung unterschiedlicher ND darstellt. Dann müssen Abs. 4 und § 49 Abs. 2 aber unionsrechtskonform so ausgelegt werden, dass jedes Gebäude, das zu einem BV gehört und nicht Wohnzwecken dient, linear mit 3 % jährlich abgeschrieben werden muss, wenn nicht nach Abs. 4 Satz 2 eine kürzere ND als 33 Jahre nachgewiesen wird. Auf die Zugehörigkeit zu einem in- oder ausländ. BV darf es dann nicht ankommen.

27 b) Bedeutung der Unionsgrundrechte für § 7

Die Unionsgrundrechte haben keine unmittelbare Bedeutung für § 7, können die Auslegung der Vorschrift aber mittelbar beeinflussen. Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union ist unmittelbar geltendes Primärrecht und geht in ihrem Geltungsbereich dem deutschen Grundgesetz vor (s. Einf. ESt. Anm. 406; § 5 Anm. 41). Sie gilt nach dem Wortlaut des Art. 51 Abs. 1 GRCh „ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union“ (BFH v. 19.6.2013 – II R 10/12, BStBl. II 2013, 746, Rn. 27). Der EuGH legt diese Bestimmung weit aus. Die Unionsgrundrechte binden die Mitgliedstaaten in allen unionsrechtl. geregelten Fallgestaltungen, auch dann, wenn diese nur Gegenstand von inhaltlich begrenzten Harmonisierungsmaßnahmen geworden sind (EuGH v. 26.2.2013 – C-617/10 – Akerberg Fransson, UR 2014, 27, Rn. 19 ff.; s. Einf. ESt. Anm. 406; § 5 Anm. 41).

Eine Bedeutung für § 7 können die Unionsgrundrechte auf drei Wegen erlangen. Sie beeinflussen den personalen und sachlichen Schutzbereich der Grundfreiheiten, ihre Beschränkungen (LEHNER, IStR 2016, 265 [269]) und damit den Rahmen, den die Grundfreiheiten für die Auslegung des § 7 bei grenzüberschreitenden Sachverhalten bilden. Sie beeinflussen das europäische Beihilfenrecht (LEHNER, IStR 2016, 265 [271]) und wirken über dieses auf § 7 ein. Sie werden erheblich an Bedeutung gewinnen, wenn es im Unionssekundärrecht, etwa durch eine Richtlinie für eine Gemeinsame Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (s. Anm. 8; § 5 Anm. 181) zur Teilharmonisierung der stl. Einkünfteermittlungsregeln kommt (s. § 5 Anm. 41).

28 c) Bedeutung des europäischen Beihilfenrechts für § 7

In § 7 geregelte Förderabschreibungen unterliegen den Schranken des unionsrechtl. Beihilferechts. Das Durchführungsverbot des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV für als Beihilfen iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu qualifizierende stl. Regelungen ist unmittelbar geltendes Unionsrecht (s. Einf. ESt. Anm. 406, 510). Es verbietet Steuervergünstigungen bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige, die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen und nicht von den Befreiungen des Art. 107 AEUV erfasst sind (s. Einf. ESt. Anm. 510; § 5 Anm. 42).

Maßstab der Selektivität: Die Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige nimmt der EuGH in drei Stufen vor. Zu ermitteln ist zunächst die allgemeine Regel. Sodann ist zu prüfen, ob ein Steuervorteil nur einem Teil der Wirtschaftsteilnehmer in einer vergleichbaren Situation gewährt wird. Auf einer dritten Stufe ist zu prüfen, ob die Differenzierung im inneren System der Regelungen angelegt und dadurch gerechtfertigt ist.

Siehe Einf. ESt. Anm. 514; EuGH v. 8.9.2011 – C-78/08 bis 80/08 – Paint Graphos, Slg. 2011, I-7611, Rn. 48 ff.; Europäische Kommission, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1 (27 ff.); HEY, StuW 2015, 331 (339); ENGLISCH in SCHAUMBURG/ENGLISCH, Europäisches Steuerrecht, 2015, 423; ISMER/KARCH, IStR 2014, 130 (131); ISMER/PIOTROWSKI, IStR 2015, 257 (259); MUSIL, FR 2014, 953 (954); durch die Rspr. teilweise überholt von SCHWEINITZ, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, 2005, 122 ff.

Degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter: Im Subsystem des geltenden § 7 ist die degressive AfA für bewegliche WG nach Abs. 2 in ihrem zeitlichen Anwendungsbereich als selektive Beihilfe iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV konzipiert. Zwar bildet sie nach den GoB eine sachgerechte Methode zur planmäßigen Abschreibung von WG (KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 253 HGB Rn. 88; NAUMANN/BREKER/SIEBLER/WEISER in HdJ, I/7 Rn. 386 [4/2013]). Die Vorschrift des § 7 verdrängt die handelsrechtl. Abschreibungsregeln aber vollständig und ersetzt sie durch ein eigenes Subsystem innerhalb der stl. Einkünfteermittlung (s. Anm. 253). In diesem Subsystem bildet seit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 die lineare AfA den Regelfall und wird nur durch die leistungsorientierte AfA ergänzt. Die degressive AfA für bewegliche WG hat der Gesetzgeber im Ges. zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ v. 21.12.2008 (s. Dok. ESt. Anm. 579) als vorübergehende Konjunkturmaßnahme konzipiert. Der mit der Anwendung dieser günstigeren Abschreibungsmethode verbundene Vorteil war selektiv, weil nur solche Branchen begünstigt wurden, in denen bewegliche WG eine wirtschaftliche Bedeutung haben. Gebäude und immaterielle WG sind keine beweglichen WG und erfüllen daher nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2. Branchen, in denen bewegliche WG nur eine untergeordnete Rolle spielen, wurden nicht begünstigt.

Überzeugend zur Qualifikation von Abschreibungsvorschriften als selektive Beihilfe: Europäische Kommission, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1 (39), Rn. 179: „Anreize auf dem Gebiet der Abschreibung, die für bestimmte Kategorien von Vermögenswerten oder Unternehmen geschaffen werden (zum Beispiel kürzere Abschreibungszeiträume, günstigere Abschreibungsmethoden [in der Fußnote: Geometrisch-degressive oder arithmetisch degressive Abschreibung gegenüber der üblichen linearen Abschreibung] oder vorzeitige Abschreibung) und nicht auf den Leitsätzen der jeweiligen Abschreibungsvorschriften beruhen, können dazu führen, dass eine staatliche Beihilfe vorliegt.“

Vor Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetz 2008 war die degressive AfA eine zulässige Abschreibungsmethode im Subsystem des § 7 und stellte jedenfalls solange keine selektive AfA dar, als die Abschreibungshöchstsätze die Bandbreite handelsrechtl. angemessener Abschreibungssätze nicht überschritten (zur Identifikation des Regel-Ausnahme-Verhältnisses im Europäischen Beihilfenrecht s. Einf. ESt. Anm. 514).

Realitätsferne Typisierung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer: Im Subsystem des geltenden § 7 bilden auch realitätsferne oder selektive Typisierungen der betriebsgewöhnlichen ND eine selektive Beihilfe. Deshalb würde eine Auslegung des Abs. 4 Nr. 1 iVm. § 49 Abs. 2 nicht nur gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstoßen, sondern auch eine selektive Beihilfe iSd. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen, wenn die durch diese Vorschrift gegenüber Abs. 4 Nr. 2 verkürzte betriebsgewöhnliche ND bei einzelnen Betätigungen nur inländ. KapGes. offen stünde. Auch die Typisierung der betriebsgewöhnlichen ND bei Wohngebäuden von 40 bzw. 50 Jahren könnte eine selektive Beihilfe darstellen, wenn die tatsächliche ND von Wohngebäuden regelmäßig deutlich länger wäre.

Realitätsferne Vermutung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer in der Verwaltungspraxis (AfA-Tabellen): Eine selektive Beihilfe kann auch ohne gesetzliche Regelung durch die Verwaltungspraxis gewährt werden (s. Einf. ESt. Anm. 513). Würden die Finanzbehörden ihren Schätzungen der betriebsgewöhnlichen ND für bestimmte WG deutlich kürzere Zeiträume zugrunde legen, als sie nach handelsrechtl. GoB angemessen wären, würde dies eine selektive Beihilfe begründen, weil mit jedem einzelnen WG stets eine bestimmte Branche besonders verbunden ist.

Überzeugend: Europäische Kommission, ABl. EU 2016 Nr. C 262, 1 (39), Rn. 180: „Liegt es im Ermessen der Steuerverwaltung, für einzelne Unternehmen oder Wirtschaftszweige verschiedene Abschreibungszeiträume oder Bewertungsmethoden festzulegen, lässt dies offensichtlich Selektivität vermuten.“

29 d) Bedeutung der Jahresabschlussrichtlinie und der unionsrechtlich inkorporierten IFRS

Die gesellschaftsrechtl. Rechnungslegungsrichtlinien

zuletzt RL 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates v. 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. EU 2013 Nr. L 182, 19.

haben keine Bedeutung für § 7. Die handelsrechtl. GoB sind zwar im Einklang mit diesen Richtlinien auszulegen und beeinflussen über den Grundsatz der Maßgeblichkeit das Steuerbilanzrecht (s. § 5 Anm. 45). Die Vorschrift des § 7 regelt die Abschreibung für die stl. Einkünfteermittlung aber vorrangig vor den GoB. Die Jahresabschlussrichtlinie enthält umgekehrt keine Vorschriften für von § 7 ungeregelte Abschreibungsfragen. Die IFRS (mit einem Vergleich der Abschreibungsvorschriften nach HGB/EStG und IFRS: HENNRICHS, Ubg 2011, 788) haben keine Bedeutung für das Steuerbilanzrecht (s. § 5 Anm. 46; BARTONE in KORN, § 7 Rn. 19 [7/2016]; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. A 201 [9/2009]).

30–34 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 7

1. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

35 a) Gewinnermittlung

Betriebsvermögensvergleich: Die Vorschrift gilt iVm. § 5 Abs. 6 und § 6 Abs. 1 Nr. 1 für die GE bilanzierender Gewerbetreibender (s. § 5 Anm. 2364) und nach der die Gesetzessystematik spiegelnden Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 9 (s. § 4 Anm. 340) auch für die GE anderer bilanzierender Stpfl.

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3: Über den Verweis in § 4 Abs. 3 Satz 3 gilt § 7 auch für die GE durch Einnahmenüberschussrechnung (s. § 4 Anm. 619).

Entnahmegewinn: Die Vorschrift gilt auch für die Bemessung des Restbuchwerts zur Ermittlung des Entnahmegewinns nach § 6 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 7 Nr. 2. Zur Berechnung des Rest(-buch-)werts sind von dem richtigen Einlagewert die AfA abzusetzen, die sich tatsächlich als BA ausgewirkt haben. Das gilt auch, wenn zu niedrige oder zu hohe AfA vorgenommen worden sind.

BFH v. 7.10.1971 – IV R 181/66, Rn. 12; BFH v. 16.2.1995 – IV R 29/94, BStBl. II 1995, 635, Rn. 6; BFH v. 30.6.2005 – IV R 20/04, BStBl. II 2005, 758, Rn. 22; BFH v. 14.11.2007 – XI R 37/06, BFH/NV 2008, 365, Rn. 17; BARTONE in KORN, § 7 Rn. 11.1 (7/2016).

Entnahme- und Veräußerungsgewinn bei der Gewinnermittlung nach § 13a: § 7 findet modifiziert durch die vorrangigen Bestimmungen in § 13a Abs. 3 Satz 3 und § 13a Abs. 7 Satz 2 im Rahmen der GE nach Durchschnittssätzen bei der Ermittlung des Entnahme- und Veräußerungsgewinns abnutzbarer WG Anwendung (s. § 13a Anm. 40; § 13a Anm. 74).

b) Überschussermittlung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2

36

Werbungskosten: Durch den Verweis in § 9 Abs. 1 Nr. 7 gilt § 7 auch für die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die WK (s. § 9 Anm. 528). Das gilt grds. unabhängig von der Art des WG. § 9 Abs. 1 Nr. 7 geht § 9 Abs. 1 Nr. 6 vor (s. § 9 Anm. 524). Unanwendbar sind Abs. 1 Satz 6 und Abs. 2 und 3, weil die AfA nach der Leistung und die degressive AfA jeweils WG des AV voraussetzen und AV im PV ausgeschlossen ist (s. § 9 Anm. 529).

Bemessung der Kraftfahrzeugaufwendungen nach § 8 Abs. 2 Satz 4: Im Rahmen der Bewertung des geldwerten Vorteils der privaten Nutzung eines Pkw. mit den anteiligen Kraftfahrzeugaufwendungen nach § 8 Abs. 2 Satz 4 ergeben sich die Gesamtaufwendungen für das Kfz. aus den tatsächlichen Nettoaufwendungen zuzüglich USt und den AfA (s. § 8 Anm. 101). Für die Bemessung der AfA gilt § 7. Die ND ist abweichend von den AfA-Tabellen nach der tatsächlichen ND zu bemessen.

R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 10 LStR 2015; BFH v. 29.3.2005 – IX B 174/03, BStBl. II 2006, 368, Rn. 4.

c) Bemessung des privaten Veräußerungsgewinns nach § 23 Abs. 3

37

§ 7 findet bei der Ermittlung der AHK zur Bemessung des privaten Veräußerungsgewinns nach § 23 Abs. 3 Satz 4 Anwendung. Zu berücksichtigen sind die tatsächlich geltend gemachten AfA-Beträge, die keinem BA-Abzugsverbot unterlegen haben (STADIE, FR 2016, 289 [293]). Bei WG, die rückwirkend durch eine Verlängerung der Spekulationsfrist steuerverstrickt werden, sind neben den Wertsteigerungen nur die AfA des Zeitraums, für den das WG nach BVerfG v. 7.10.2010 (2 BvL 14/02, BStBl. II 2011, 76) steuerverstrickt ist, bei der Bemessung des Anschaffungspreises zu berücksichtigen.

BFH v. 6.5.2014 – IX R 39/13, BStBl. II 2015, 459, Rn. 30; BARTONE in KORN, § 7 Rn. 11.2 (7/2016).

d) Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen

38

Sonderausgabenabzug nach § 10: Die Norm gilt uE mit entsprechender Anwendung des § 9 Abs. 1 Nr. 7 auch für die Bemessung der SA nach § 10. Die Rspr. hat dies bisher nur für Berufsausbildungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 anerkannt.

BFH v. 7.5.1993 – VI R 113/92, BStBl. II 1993, 676, Rn. 9; aA für § 10 Abs. 1 Nr. 1: BFH v. 7.12.1982, VIII R 166/80 – BStBl. II 1983, 660, Rn. 3; BFH v. 30.10.1984 – IX R 2/84, BStBl. II 1985, 610, Rn. 35.

Außergewöhnlich Belastungen nach § 33:

► *Verwaltungspraxis:* Nach der Verwaltungspraxis wird § 7 bei der Bemessung der außergewöhnlichen Belastungen durch das Abflussprinzip verdrängt (s. H 33.1–H 33.4 „Verausgabung“ EStH 2015).

- ▶ *Rechtsprechung:* Die Rspr. ist uneinheitlich.

Gegen eine entsprechende Anwendung des § 7: BFH v. 22.10.2009 – VI R 7/09, BStBl. II 2010, 280, Rn. 20; FG Ba.-Württ. v. 23.5.2015 – 3 K 1750/13, EFG 2015, 1207, nrkr., Az. BFH VI R 36/15. Für eine entsprechende Anwendung des § 7: BFH v. 25.1.2007 – III R 7/06, BFH/NV 2007, 1081, Rn. 30; FG Ba.-Württ. v. 19.12.2013 – 1 K 703/11, EFG 2014, 759, rkr., Rn. 23; ESCHENBACH, DStZ 2008, 133.

- ▶ *Stellungnahme:* § 7 gilt uE auch für die Periodenzuordnung von agB (s. § 33 Anm. 56).

39 **e) Ermittlung des Einkommens iSd. § 8 Abs. 1 KStG und des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb iSd. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG**

§ 7 gilt über die §§ 7, 8 Abs. 1 KStG und die vorgenannten Vorschriften auch für KStpfl. und für die Ermittlung des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb nach § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG.

40 **f) Schluss- und Eröffnungsbilanz im Umwandlungssteuerrecht**

§ 7 gilt auch für die Bemessung des Buchwerts in den umwstrechtl. Schluss- und Übernahmebilanzen. Bei der Verschmelzung auf eine PersGes. oder auf eine natürliche Person und beim Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes. regelt § 4 Abs. 3 UmwStG ergänzend die Bemessung der AfA beim übernehmenden Rechtsträger, wenn die übergegangenen WG in der stl. Schlussbilanz mit einem über dem Buchwert liegenden Wert angesetzt worden sind. Bei Gebäuden ist von der bisherigen Bemessungsgrundlage, bei anderen WG von den aufgestockten Werten auszugehen.

41 **g) Anteilsbewertung im Erbschafts- und Schenkungsteuerrecht**

Die Vorschrift gilt, modifiziert durch die in § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 BewG geregelten Hinzurechnungen, auch für die Bemessung des Betriebsergebnisses zur Anteilsbewertung im vereinfachten Ertragswertverfahren nach §§ 12 Abs. 1 ErbStG, 11 Abs. 2 Satz 1 BewG, 199 ff. BewG.

42 **2. Zeitlicher Geltungsbereich**

Zeitliche Anwendungsvorschriften: Die Vorschrift regelt in den Abs. 2, 4 und 5 den zeitlichen Anwendungsbereich der degressiven AfA als Tatbestandsmerkmal.

Übergangsvorschriften:

- ▶ § 7 ist in der geltenden Fassung seit dem VZ 2011 anwendbar (§ 52 Abs. 21 idF des JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768).

- ▶ *Abs. 2 Satz 2* ist idF des Ges. v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601) bei WG, die vor dem 1.1.2001 angeschafft oder hergestellt worden sind, weiter anzuwenden (§ 52 Abs. 15 Satz 1).

- ▶ *Abs. 4 Sätze 1 und 2* sind in der am 31.12.2000 geltenden Fassung weiter anzuwenden, wenn vor dem 1.1.2001 der Bauantrag gestellt oder die Bauunterlagen eingereicht worden sind oder der Kaufvertrag geschlossen worden ist (§ 52 Abs. 15).

3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

43

Unbeschränkt Steuerpflichtige: § 7 gilt mit Ausnahme der Bemessung der degressiven Gebäude AfA nach Abs. 5 uneingeschränkt für die Ermittlung des Welteinkommens einer unbeschränkt stpfl. natürlichen oder juristischen Person. Der Anwendungsbereich des Abs. 5 ist räumlich auf Gebäude in EU-/EWR-Mitgliedstaaten beschränkt.

Beschränkt Steuerpflichtige: § 7 gilt für die Ermittlung der inländ. Einkünfte, soweit die AfA mit diesen iSd. § 50 Abs. 1 Satz 1 in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (s. § 50 Anm. 38).

Hinzurechnungsbesteuerung: § 7 gilt auch für die Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag iSd. § 10 Abs. 3 AStG zugrundeliegenden Einkünfte.

Einstweilen frei.

44–48

V. Verhältnis des § 7 zu anderen Vorschriften

Schrifttum: HOFFMANN, Die Dreifachbilanzierer vor und nach BilMoG, StuB 2009, 367; GRUBE, Absetzungen für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung wegen Rentabilitätsminderung?, FR 2011, 987; HOFFMANN, Nutzungsdauer von Anlagevermögen bei Dreifachbilanzierung, PiR 2011, 148; MEINEL, Die Frage nach der Nutzungsdauer – neue Gestaltungsmöglichkeiten durch die Regelungen des BilMoG?, DStR 2011, 1724; ZWIRNER, Abweichende Nutzungsdauer in Handels- und Steuerrecht – Möglichkeiten, Probleme und Risiken, DStR 2013, 322; KORN, Steuerbrennpunkt Teilwert, KÖSDI 2016, 19759.

1. Verhältnis zu den handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften

49

Vorrang des § 7: Die Vorschriften über die AfA des § 7 gehen den handelsrechtl. GoB und den Vorschriften über die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen in § 253 Abs. 3 HGB vor. Das ergibt sich aus § 5 Abs. 6 (s. § 5 Anm. 2364) und aus dem Vorrang der stl. Bewertungsvorschriften (s. § 6 Anm. 55). § 7 regelt eine Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes.

Methodenwahlrechte:

▶ *Grundsatz:* Handels- und strechtl. zulässige Bewertungswahlrechte sind in der HBil. und StBil. einheitlich auszuüben. Das gilt nicht für stl. Wahlrechte iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 (s. § 5 Anm. 280). Steuerliche Wahlrechte sind uE nur Steuervergünstigungswahlrechte mit einem Lenkungszweck (s. § 5 Anm. 280).

▶ *Degressive AfA:* Die Wahlrechte zur degressiven AfA für bewegliche WG nach Abs. 2 und für Gebäude nach Abs. 5 können unabhängig von der Wahl der Absetzungsmethode in der HBil. ausgeübt werden. Sie stellen im System des geltenden § 7 eine Steuervergünstigung (s. Anm. 19) und damit ein stl. Wahlrecht iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 dar (zutr. BMF v. 12.3.2010 – IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBl. I 2010, 239, Tz. 18; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 329b [10/2014]).

▶ *AfA nach der Leistung:* Das Abschreibungsmethodenwahlrecht nach § 7 Abs. 1 Satz 6 ist uE in der HBil. und StBil. einheitlich auszuüben, weil ihm anders als dem Wahlrecht zur degressiven AfA bei beweglichen WG nach Abs. 2 und bei Gebäuden nach Abs. 5 kein wirtschaftspolitischer Lenkungszweck zugrunde liegt (s. § 5 Anm. 280; aA HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 8b [4/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 15).

Einheitliche Ausübung von Ermessens- und Prognosespielräumen: Prognose- und Ermessensspielräume bei der Sachverhaltsfeststellung sind einheitlich für die handels- und strechtl. GE auszuüben. Das gilt insbes. für die Schätzung der bgN eines WG. Sie ist eine Sachverhaltsfeststellung, die anders als nach einer im Schrifttum vertretenen Ansicht (MEINEL, DStR 2011, 1724 [1728]; ZWIRNER, DStR 2013, 322 [323]) für die stl. GE uE nicht anders ausfallen kann als für die handelsrechtl. GE.

Siehe § 5 Anm. 284; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 327 (10/2014); HENNRICHS, Ubg 2011, 788 (797); HOFFMANN, PiR 2011, 148; HOFFMANN, StuB 2009, 367 (368); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 15; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 186 (9/2009).

Grundsätzlich ist anzunehmen, dass der Stpfl. die in der HBil. zugrunde gelegte ND richtig geschätzt hat; er muss diese Schätzung dann auch stl. gegen sich gelten lassen (RFH v. 9.12.1931, RStBl. 1932, 147; RFH v. 28.6.1932, RStBl. 1932, 740; RFH v. 27.6.1933, RStBl. 1933, 1038; RFH v. 23.5.1935, RStBl. 1935, 1467). Die Bindung der StBil. an die HBil. bedeutet zwar nicht, dass in der StBil. dieselben Beträge abgeschrieben werden müssen wie in der HBil. (BFH v. 24.1.1990 – I R 17/89, BStBl. II 1990, 681), wohl aber, dass bei Bemessung der AfA in der StBil. grds. von der gleichen ND der WG auszugehen ist wie in der HBil. (RFH v. 27.6.1933, RStBl. 1933, 1038). Deshalb ist bei Gebäuden eine kürzere ND in der HBil. als die in Abs. 4 typisierte ND in der HBil. nach Abs. 4 Satz 2 auch für die StBil. maßgeblich (ebenso BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 329 [10/2014]).

Hat der Stpfl. allerdings in der HBil. eine zu kurze ND zugrunde gelegt, so ist diese für die StBil. nicht maßgebend (RFH v. 19.12.1939, RStBl. 1940, 603), selbst wenn dies für den Fiskus ausnahmsweise (zB bei nicht abziehbaren Verlusten) günstiger sein sollte (RFH v. 9.2.1938, StuW Nr. 138, mit Anm. BECKER, StuW 1938, Sp. 387; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 186 [9/2009]). Das gilt auch für eine Fehleinschätzung, die zu einer längeren als der nach GoB zulässigen ND führt (WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 187 [9/2009]).

50–51 Einstweilen frei.

2. Verhältnis zu ergänzenden Regelungen der Gewinnermittlung

52 a) Verhältnis zu § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (Teilwertabschreibung)

Vorherigkeit von AfA und AfaA: AfA und AfaA sind vorrangig vor einer Teilwertabschreibung vorzunehmen. § 7 schließt eine weitergehende Teilwertabschreibung aber nicht aus. Der Teilwert bildet umgekehrt keine Wertuntergrenze für die AfA (RFH v. 14.10.1941, RFHE 51, 53). Das ergibt sich aus dem systematischen Zusammenhang von § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2.

Siehe § 6 Anm. 413; BFH v. 9.12.2014 – X R 36/12, juris, Rn. 20; BARTONE in KORN, § 7 Rn. 11 (7/2016); GNAM, FS Aufermann, 1958, 34 (43); wohl aA, Vorrang der Teilwertabschreibung, PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 33.

Unterschiedlicher Anwendungsbereich: Praktische Bedeutung erlangt die Teilwertabschreibung neben AfA und AfaA durch den unterschiedlichen Anwendungsbereich und die unterschiedlichen Rechtsfolgen von AfA, AfaA und Teilwertabschreibung.

► *Art des Wirtschaftsguts:* AfA und AfaA sind nur bei abnutzbaren WG des AV, Teilwertabschreibungen dagegen bei allen WG des BV zulässig, also auch bei ab-

nutzbaren WG des AV und bei WG des UV. Das ergibt sich aus dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2.

► *Bedeutung für den Betrieb:* Die AfA richten sich bei dem einzelnen WG nur nach seinen AHK, während bei der Bemessung des Teilwerts die Bedeutung des WG für den Betrieb zu berücksichtigen ist (s. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3).

► *Einkunftsart:* AfA sind bei allen Einkunftsarten vorzunehmen (s. Anm. 14), Teilwertabschreibungen dürfen nach Rspr. und hM nur bei GE nach § 4 Abs. 1 oder § 5, daher entgegen unserer Auffassung (s. § 4 Anm. 536) nicht bei GE nach § 4 Abs. 3 (BFH v. 24.11.1955 – IV 231/53 U, BStBl. III 1956, 38) und nicht bei den Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 vorgenommen werden.

► *Voraussetzungen:* Die Teilwertabschreibung setzt im Unterschied zu AfaA eine dauernde Wertminderung voraus (GRUBE, FR 2011, 987 [990]; KORN, KÖSDI 2016, 19759, Rn. 6). Sie liegt bei abnutzbaren WG des AV nur dann vor, wenn der Wert am Bilanzstichtag mindestens für die halbe RestND unter dem planmäßig um AfA geminderten Restbuchwert liegt (BFH v. 14.3.2006 – I R 22/05, BStBl. II 2006, 680; BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899, Rn. 13).

Unterschiedliche Rechtsfolgen:

► *Bewertungszeitpunkt:* AfA vollziehen den Plan einer am technischen und wirtschaftlichen Wertverzehr orientierten periodengerechten Aufwandsverteilung. Dieser Plan beruht auf Prognosen und Typisierungen im Anschaffungszeitpunkt, die während des Abschreibungsverlaufs grds. nicht angepasst werden, es sei denn, die Tatbestandsvoraussetzungen der AfaA erlauben eine Abweichung vom Abschreibungsplan (s. Anm. 224). AfaA sind ebenfalls an einer periodengerechten Aufwandsverteilung nach dem technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr zu orientieren (s. Anm. 241). AfA und AfaA spiegeln daher nicht an jedem Stichtag den Betrag wider, der abzusetzen ist, um ein WG zu jedem Bilanzstichtag mit dem Betrag auszuweisen, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne WG ansetzen würde.

► *Bewertungsmaßstab- und -grenzen:* AfA sind auch dann vorzunehmen, wenn feststeht, dass der Teilwert des WG in dem in Betracht kommenden Jahr gleichgeblieben oder sogar gestiegen ist.

„Die Absetzungen für technische und wirtschaftliche Abnutzung sind Aufwandsverteilungen auf mehrere Wirtschaftsjahre; ihre Höhe ist nicht etwa durch den jeweiligen Teilwert nach unten begrenzt“ (RFH v. 28.4.1937, RStBl. 1937, 956; RFH v. 30.3.1938, RFHE 43, 292 (294 f.); RFH v. 14.10.1941, RStBl. 1937, 895; BFH v. 24.11.1955 – IV 231/53 U, BStBl. III 1956, 38).

Umgekehrt kann der Stpfl. sich bei abnutzbaren Anlagegütern mit AfA begnügen, auch wenn der sich dabei ergebende Buchwert über dem Teilwert liegt, sofern eine Teilwertabschreibung nicht geboten ist (RFH v. 20.10.1936, StuW 1937 Nr. 51). Der Buchwert nach AfA und AfaA kann unter oder über dem Teilwert liegen. Liegt er über dem Teilwert und liegen die weiteren Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung vor, muss nach AfA zusätzlich eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden.

Versäumte Absetzung oder Abschreibung: Versäumte AfA müssen, sofern sie nicht absichtlich unterlassen wurden, durch Verteilung des Restwerts auf die RestND nachgeholt werden (s. Anm. 70). Eine versäumte Teilwertabschreibung muss der Stpfl. nur nachholen, wenn sie zum Bilanzstichtag noch geboten ist (s. § 6 Anm. 416).

AfA nach Teilwertabschreibung:

► *Beibehaltung der AfA-Methode:* Die Absetzungsmethode wird durch die vorausgegangene Teilwertabschreibung nicht beeinflusst; die AfA sind nach der Teilwertabschreibung mit der gleichen Methode fortzusetzen. Hatte der Stpfl. bis zur Teilwertabschreibung degressiv abgeschrieben, so kann er diese Methode beibehalten und zwar mit demjenigen Satz, der für die gesamte ND nach der zur Zeit der Anschaffung oder Herstellung geltenden Regelung der degressiven AfA galt. Steht die Teilwertabschreibung in Zusammenhang mit einer Verkürzung der ND, zB wegen technischer Überholung, so ist der AfA-Satz für die neu geschätzte GesamtND ebenfalls nach der zur Zeit der Anschaffung oder Herstellung geltenden gesetzlichen Regelung anzuwenden, nicht etwa der AfA-Satz, der für einen Zeitraum in Höhe der RestND galt (glA SCHLAGHECK, StuB 2003, 723 [725]). Der Stpfl. kann aber nach Abs. 3 Satz 1 zur linearen Absetzung übergehen. Hatte er dagegen linear abgeschrieben, so kann er nach Abs. 3 Satz 3 nicht den nach der Teilwertabschreibung verbliebenen Restbuchwert wie erstmalige AHK behandeln und degressiv abschreiben; er muss vielmehr bei der linearen AfA bleiben (s. Anm. 285).

► *Anpassung der AfA-Bemessungsgrundlage und Restnutzungsdauer:* Durch die Teilwertabschreibung wird ein Teil der AHK verbraucht und damit die ursprüngliche Verteilung unterbrochen. Bei beweglichen WG ist nach überzeugender Auffassung der verbliebene Teil (Restwert) auf die ursprünglich geschätzte RestND zu verteilen und der AfA-Satz anzupassen. Bei Gebäuden ist der AfA-Satz durch Abs. 4 und 5 gesetzlich fixiert, solange nicht die Ausnahme des Abs. 4 Satz 2 greift. Durch die nach § 11c Abs. 2 Satz 2 EStDV um die Teilwertabschreibung zu mindernden AHK verkürzt sich deshalb die RestND.

BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 278 (10/2014). Für das Wahlrecht, statt der Verteilung des Restwerts auf die RestND die AfA in der bisherigen Weise fortzusetzen, aber erst dann, wenn der sich danach ergebende rechnerische Absetzungswert den Teilwertansatz unterschreitet, RFH v. 17.10.1929, RStBl. 1929, 664; RFH v. 7.3.1930, RStBl. 1930, 316.

Die Gegenansicht, nach der die Teilwertabschreibung an jedem Bilanzstichtag zunächst rückgängig zu machen, die AfA auf der Grundlage der ursprünglichen Bemessungsgrundlage vorzunehmen und sodann wieder eine weiter gebotene Teilwertabschreibung auf den Teilwert am Bilanzstichtag vorzunehmen ist (SCHLAGHECK, StuB 2003, 723 [725]), hat zwar den Vorzug, AfA und Teilwertabschreibung zu trennen, widerspricht aber bei Gebäuden der spezielleren Regelung in § 11c Abs. 2 EStDV und führt bei beweglichen WG zu einem höheren Bilanzierungsaufwand.

AfA nach Wertaufholung: Wertzuschreibungen sind analog zur Teilwertabschreibung bei beweglichen WG auf die RestND zu verteilen und führen damit zu einer Anhebung des AfA-Satzes. Bei Gebäuden bewirken sie durch den in Abs. 4 und 5 fixierten AfA-Satz eine Verlängerung der RestND. Die Gegenansicht, die Teilwertabschreibungen an jedem Bilanzstichtag parallel zur AfA neutralisiert und berücksichtigt, muss die Wertaufholung als Verringerung oder Aufhebung der Neutralisierung berücksichtigen (SCHLAGHECK, StuB 2003, 723 [727 f.]).

53 **b) Verhältnis zu § 6 Abs. 2 und 2a**

Die Bewertungswahlrechte der Vorschriften des § 6 Abs. 2 und 2a gehen § 7 vor (s. § 6 Anm. 1001).

c) Verhältnis zu den Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen 54

Sonderabschreibungen sind Absetzungen, die neben den AfA gem. § 7 Abs. 1 oder 4 vorgenommen werden (s. § 7a Anm. 12).

Beispiele: §§ 7g Abs. 5 EStG; §§ 81, 82f EStDV.

Werden Sonderabschreibungen vorgenommen, sind die AfA bei beweglichen WG nach § 7 Abs. 1 vorzunehmen (§ 7a Abs. 4); die degressive Absetzung gem. § 7 Abs. 2 ist damit grds. ausgeschlossen (s. § 7a Anm. 41). Eine Ausnahme hiervon regelt § 7g Abs. 5 für Sonderabschreibungen für kleine und mittlere Betriebe (s. § 7g Anm. 142).

Erhöhte Absetzungen sind Absetzungen, die statt der AfA gem. § 7 Abs. 1 oder 4 vorgenommen werden (s. § 7a Anm. 4).

Beispiele: §§ 7h, 7i EStG; §§ 82a, 82g, 82i EStDV; §§ 7, 12 Abs. 3 SchutzbauG.

Die Vorschriften über erhöhte Absetzungen gehen § 7 vor. In dem Begünstigungszeitraum, in welchem erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen werden, müssen mindestens die normalen AfA nach § 7 Abs. 1 oder 4 vorgenommen werden (§ 7a Abs. 3, s. § 7a Anm. 12).

Fortsetzung der AfA nach Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen: Grundsätzlich sind die AfA nach Ablauf des Begünstigungszeitraums nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der RestND des WG zu bemessen (§ 7a Abs. 9). Außerhalb des Anwendungsbereichs des § 7a Abs. 9 bemessen sich die AfA nach Ablauf des Begünstigungszeitraums nach § 7, dh. nach den ursprünglichen AHK und der GesamtND.

d) Verhältnis zu § 4 Abs. 2 55

Zur Anwendung des § 7 bei der Bilanzberichtigung und Bilanzänderung s. § 4 Anm. 433.

Einstweilen frei.

56–57

3. Verhältnis zu außerbilanziellen Einkünftekorrekturvorschriften**a) Betriebsausgabenabzugsverbote (§§ 4 Abs. 5, 12 EStG, 10 KStG)** 58

Vorrang des § 7 bei der Bewertung: Als Bewertungsvorschrift für stl. verstrickte WG bleibt § 7 von den BA-Abzugsverboten unberührt (s. § 5 Anm. 106). Bei abnutzbaren WG im BV muss AfA wertmindernd in der Bilanz auch dann vorgenommen werden, wenn sie nach § 4 Abs. 5 den Gewinn nicht mindern darf. Das BA-Abzugsverbot ist erst auf einer zweiten Stufe zu berücksichtigen. Die vorgenommenen AfA sind dem Gewinn außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen.

Bemessung des Veräußerungsgewinns: Nach der Rspr. sind AfA, die einem BA-Abzugsverbot unterliegen, dem durch sie geminderten Buchwert bei Veräußerung nicht wieder hinzuzurechnen. Das führt dazu, dass AfA auf WG im BV im Anwendungsbereich der BA-Abzugsverbote nicht nur nicht gewinnmindernd,

S. § 4 Anm. 1260; BFH v. 12.12.1973 – VIII R 40/69, BStBl. II 1974, 207; BFH v. 25.3.2015 – X R 14/12, FR 2015, 943, Rn. 16 (dazu Nichtannahmebeschluss BVerfG v. 8.2.2016 – 2 BvR 2205/15); WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 752 (10/2015);

sondern in der Totalperiode gewinnerhöhend wirken.

Beispiel: A kauft am 1.1.01 ein neu errichtetes Gästehaus zu AK von 100, das bei ihm notwendiges BV bildet. Am 1.1.11 verkauft er es zum Veräußerungspreis von 100. Der Buchwert des Gästehauses beträgt am 1.1.11 nach AfA iSd. § 7 Abs. 4 Nr. 1 noch 70. Im Jahr 11 entsteht ein Veräußerungsgewinn von 30. Er entspricht einem Veräußerungsgewinn in der Totalperiode von 30, wenn die AfA wegen eines BA-Abzugsverbots zB nach § 4 Abs. 5 Nr. 3 den Gewinn nicht gemindert haben.

Nach der Rspr. kommt es bei Veräußerung des WG zu einer Sollertragbesteuerung in Höhe der vorgenommenen AfA ohne tatsächlich realisierten Gewinn. Sie verletzt die einfachgesetzliche Grundentscheidung für einen am Reinvermögenszuwachs orientierten Einkommensbegriff und das Leistungsfähigkeitsprinzip und ist deshalb verfassungswidrig (ähnlich STADIE, FR 2016, 289 [295]; BFH v. 28.8.2003 – IV R 38/01, BFH/NV 2004, 327, Rn. 24; mit dem Gedanken einer verfassungskonform-teleologischen Reduktion des Gewinnrealisationsstatbestands BFH v. 6.7.2005 – XI R 87/03, BStBl. II 2006, 18, Rn. 13).

59 b) Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 KStG)

Die Vorschrift des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG lässt die Vorschriften über die AfA unberührt. AfA für ein WG, dessen Anschaffung nicht durch den Zweck der Körperschaft, sondern ausschließlich durch ein Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, müssen dem Gewinn außerbilanziell nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG wieder hinzugerechnet werden (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123, Rn. 18, 30; vgl. für im Gesellschafterinteresse gehaltene Segeljacht und Oldtimer-Fahrzeuge BFH v. 7.2.2007 – I R 27-29/05, BFHE 216, 536, Rn. 12).

60–61 Einstweilen frei.

62 4. Verhältnis zu § 11 Abs. 2 Satz 3

Die Vorschriften über die AfA nach § 7 gehen der Vorschrift des § 11 Abs. 2 Satz 3 über die Vorauszahlungen für Nutzungsüberlassungen (s. § 11 Anm. 124) vor, wenn die Nutzungsüberlassung mit einem Nutzungsrecht verbunden ist, das zu aktivieren ist.

63 5. Ergänzung des § 7 durch die EStDV (§§ 9a bis 11d EStDV)

Ermächtigungsgrundlage: Die § 7 ergänzenden Vorschriften der EStDV stützen sich auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b (zur Rechtsgültigkeit dieser Ermächtigung s. § 51 Anm. 13).

§ 9a EStDV ergänzt § 7 durch Begriffsbestimmungen für das „Jahr der Anschaffung“ und das „Jahr der Herstellung“.

§ 10 EStDV bestimmt für WG, die

- im Fall der GE nach § 4 Abs. 3 bereits am 21.6.1948 zum BV gehört haben oder
- die bei Zugehörigkeit zum PV vom Stpfl. vor dem 21.6.1948 angeschafft oder hergestellt worden sind,

Hilfswerte für die nach § 7 den AfA oder AfS zugrunde zu legenden AHK (sog. fiktive AHK).

Keiner Regelung bedurfte der Ansatz von AHK für WG, die am 21.6.1948 zu einem BV mit GE nach § 4 Abs. 1 oder § 5 gehörten, da sich die AfA nach den

Bilanzansätzen richteten (§ 5 Abs. 3 DMBG; Abschn. 60 und 62 EStR II/1948 und 1949; RestND s. Abschn. 18, 19 DMBR v. 6.7.1950).

§ 11c EStDV ergänzt die Regeln der Gebäude-AfA in § 7 Abs. 4 (s. Anm. 288).

§ 11d Abs. 1 EStDV regelt den Ansatz von AHK bei unentgeltlichem Erwerb von WG des PV (zu dessen Funktion BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BStBl. II 2014, 878, Rn. 19).

§ 11d Abs. 2 EStDV verbietet Absetzungen für Substanzverringerung bei Bodenschätzen, die der Stpfl. auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat (zu dessen Funktion BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 22; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BFHE 253, 95, Rn. 32).

Einstweilen frei.

64–65

VI. Verfahrensfragen zu § 7

Schrifttum: MEYER, Ist die Nachholung von AfA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit der Systematik des EStG vereinbar?, FR 1981, 577; RITZROW, Unterlassene / zu niedrig angesetzte AfA, EStB 2011, 331; АДОМАТ, Beginn, Nachholung und Berichtigung von Absetzungen für Abnutzungen bei beweglichen Wirtschaftsgütern, BC 2012, 15.

1. Feststellung der AfA-Berechtigung

a) Feststellung der persönlichen AfA-Berechtigung

66

Die Feststellung, ob einem Stpfl. die Berechtigung (und Verpflichtung) zur Vornahme von AfA zusteht, ist in seinem Veranlagungsverfahren zu treffen. Nach § 7 kann die AfA nur einem Stpfl. zustehen. Das geltende EStRecht enthält zwar kein Korrespondenzprinzip, das eine interpersonale Korrespondenz vorsehen und vorschreiben würde, nach der der Aufwand bei einem Stpfl. mit dem Ertrag bei einem anderen Stpfl. korrespondieren müssten (s. Einf. ESt. Anm. 48). Derselbe Sachverhalt muss aber im geltenden Recht materiell-rechtl. einheitlich festgestellt und das Gesetz einheitlich ausgelegt werden. Deshalb kann die AfA-Berechtigung nur einer Person zustehen. Sprechen unterschiedliche StBescheide mehreren Stpfl. die AfA-Berechtigung zu oder ab, bilden sie widerstrebende StFestsetzungen (sog. Subjektkollision) iSd. § 174 AO (LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 174 AO Rn. 12, 15 [8/2014]), unter denen zumindest ein Bescheid materiell rechtswidrig sein muss. Die rechtswidrige Mehrfachberücksichtigung der AfA zugunsten des Stpfl. kann nach § 174 Abs. 2 AO von Amts wegen geändert werden (VON GROLL in HHSp., § 174 AO Rn. 146 [4/2014]).

b) Feststellung der sachlichen AfA-Berechtigung

67

Ob und in welcher Höhe AfA vorgenommen werden dürfen und müssen, hat das FA von Amts wegen zu ermitteln (§ 88 AO). Der Stpfl. ist aber „zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhaltes verpflichtet“ (§ 90 Abs. 1 AO). Er hat daher insbes. die Gründe darzulegen, wenn er behauptet, nicht AHK angewendet, sondern Erhaltungsaufwand vorgenommen zu haben, wenn er die betriebsgewöhnliche ND eines WG kürzer schätzt, als es Erfahrungssätzen entspricht oder als in § 7 Abs. 4 zugrunde gelegt wird, oder wenn er eine außergewöhnliche Abnutzung geltend macht. Kommt er seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, reduzieren sich die Ermittlungspflichten der Finanzbehör-

de. Sie darf aber keine Entscheidung „zu seinen Lasten“ treffen, um ihn durch eine nachteilige Sachverhaltsfeststellung für Nachlässigkeiten bei der Mitwirkung zu bestrafen, sondern muss auf der Grundlage ihrer reduzierten Ermittlungspflicht vom wahrscheinlichsten Sachverhalt ausgehen (SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rn. 5 [4/2014]).

68 2. Korrektur überhöhter Absetzungen

Änderbare Steuerfestsetzungen: Hat ein Stpfl. die AfA für ein WG des AV abweichend von den Regelungen des § 7 nach einem unzutreffenden Prozentsatz vorgenommen, ist der Bilanzansatz in den davon betroffenen Schlussbilanzen fehlerhaft und daher grds. zu berichtigen, soweit dies verfahrensrechtl. noch möglich ist, weil die StFestsetzung noch geändert werden kann.

Nicht mehr änderbare Steuerfestsetzungen:

▶ *Ausgleich durch korrigierte AfA:* Überhöht vorgenommene AfA, die verfahrensrechtl. nicht mehr korrigiert werden können, sind wie unterlassene AfA durch Verteilung des zu niedrigen Restbuchwerts auf die RestND auszugleichen.

H 7.4 „Unterlassene und überhöhte AfA“ EStH 2015; BFH v. 11.12.1987 – III R 266/83, BStBl. II 1988, 335, Rn. 9; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 14/90, BStBl. II 1993, 661, Rn. 14; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 320 (10/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 11.

▶ *Ausgleich durch Bilanzwertkorrektur:* Der vorgenannte Grundsatz gilt nicht, wenn sich der Fehler durch Verteilung des zu niedrigen Restbuchwerts auf die RestND in den folgenden Jahren nicht von selbst aufheben kann und dadurch keine richtige Ermittlung des Totalgewinns gewährleistet ist. Dann ist der Bilanzwert in der Schlussbilanz des ersten Jahres nachzuholen, in der dies mit stl. Wirkung möglich ist.

BFH v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, BFHE 253, 28, Rn. 36; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 320 (10/2014).

▶ *Gebäude:* Bei Gebäuden ist der verbliebene Restbuchwert mit dem in Abs. 4 vorgeschriebenen AfA-Satz weiter abzuschreiben und die Verkürzung der RestND hinzunehmen.

BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/13, BStBl. II 2014, 563, Rn. 24, mit Anm. BODE, FR 2014, 701; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 321 (10/2014).

▶ *Fehlerhafte Aktivierung und überhöhte AfA-Bemessungsgrundlage:*

▷ *Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich:* Unzutreffend aktivierte Aufwendungen sind in der ersten offenen Bilanz erfolgswirksam abzuschreiben.

BFH v. 12.11.1992 – IV R 59/91, BStBl. II 1993, 392, Rn. 13; BFH v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725, Rn. 27; aA, keine Nachaktivierung oder Einmal-AfA, KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 11.

▷ *Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung:* Bei einer GE nach § 4 Abs. 3 ist keine nachträgliche Einmal-AfA zulässig (BFH v. 21.6.2006 – XI R 49/05, BStBl. II 2006, 712, Rn. 30; BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035, Rn. 23, mit Anm. KANZLER, FR 2011, 83).

3. Korrektur unterlassener Absetzungen

a) Absichtlich unterlassene Absetzungen

69

Unterlassen zur Steuerersparnis: Absichtlich unterlassene Absetzungen darf der Stpfl. nicht nachholen, wenn er die Absetzungen in der Absicht der Steuerersparnis unterließ; er ist nach Treu und Glauben an sein bisheriges Verhalten gebunden. Die nicht abgesetzten Beträge gehen dem Stpfl. verloren; der Bilanzzusammenhang wird durchbrochen, indem in der Anfangsbilanz des ersten Jahrs, dessen Schlussbilanz noch nicht einer bestandskräftigen Veranlagung unterlegen hat, der Buchwert der vorhergehenden Jahresschlussbilanz um die veräumte Absetzung (erfolgsneutral) gekürzt wird; entsprechend wird bei WG des PV der Absetzungszusammenhang durchbrochen.

R 7.5 Satz 4 EStR 2012; H 7.4 „Unterlassene und überhöhte AfA“ EStH 2015; RFH v. 26.7.1933, RStBl. 1933, 1116; RFH v. 3.10.1934, RStBl. 1935, 333; RFH v. 22.7.1936, RStBl. 1936, 1011; RFH v. 19.12.1939, RStBl. 1940, 603; BFH v. 3.7.1956 – I 344/55 U, BStBl. III 1956, 250, Rn. 7; BFH v. 29.10.1965 – VI 64/65 U, BStBl. III 1966, 88, Rn. 8; BFH v. 28.8.1968 – I B 7/68, BStBl. II 1968, 819, Rn. 12; BFH v. 7.10.1971 – IV R 181/66, BStBl. II 1972, 271, Rn. 11; BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255, Rn. 16; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660, Rn. 22; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 316 (10/2014); STUHRMANN in B/B, § 7 Rn. 8 (8/2012).

Unterlassen aus anderen als Steuerersparnisgründen: Die vorstehenden Ausführungen gelten nicht, wenn der Stpfl. die Absetzungen zwar absichtlich, aber nicht mit dem Ziel der Steuerersparnis unterlassen hat, zB weil er auf diese Weise die Schätzung einer zu kurzen ND berichtigen wollte.

BFH v. 7.10.1971 – IV R 181/66, BStBl. II 1972, 271, Rn. 13; BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255, Rn. 21; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 317 (10/2014).

Dann gilt das Gleiche wie bei versehentlich unterlassenen Absetzungen.

Ersetzende Teilwertabschreibung: Soweit die Nachholung unterlassener AfA unzulässig ist, kann sie auch nicht als Teilwertabschreibung erfolgen; zunächst sind die unterlassenen AfA erfolgsneutral vom Buchwert abzusetzen, erst vom verbleibenden Betrag kann eine erfolgswirksame Teilwertabschreibung vorgenommen werden (RFH v. 8.8.1934, RStBl. 1935, 920).

b) Versehentlich unterlassene Absetzungen

70

Verteilung auf die Restnutzungsdauer: Versehentlich unterlassene AfA oder Substanzverringerung können und, soweit durch § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 vorgeschrieben, müssen nachgeholt werden. Der Restwert ist bei WG, die keine Gebäude iSd. Abs. 4 sind, auf die RestND zu verteilen.

H 7.4 „Unterlassene und überhöhte AfA“ EStH 2015; BFH v. 11.12.1987 – III R 266/83, BStBl. II 1988, 335, Rn. 9; BFH v. 4.5.1993 – VIII R 14/90, BStBl. II 1993, 661, Rn. 14; BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/13, BStBl. II 2014, 563, Rn. 24; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 318 (10/2014).

Das gilt auch bei den Überschusseinkünften,

BFH v. 21.2.1967 – VI R 295/66, BStBl. III 1967, 386, betr. Einkünfte aus VuV (nach den Urteilsgründen hat der IV. Senat des BFH seine frühere gegenteilige Ansicht [v. 13.5.1959 – IV 171/58 U, BStBl. 1959 III, 270] aufgegeben); kritisch BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 318 (10/2014); MEYER, FR 1981, 577.

bei der GE nach § 4 Abs. 3

BFH v. 14.11.2007 – XI R 37/06, BFH/NV 2008, 365, Rn. 16; BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035, Rn. 22; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 318 (10/2014).

und für unterbliebene AfS, solange die Ausbeutung noch nicht eingestellt worden ist

H 7.5 EStH 2012; BFH v. 29.10.1965 – IV 64/65, BStBl. III 1966, 88; BFH v. 21.2.1967 – VI R 145/66, BStBl. III 1967, 460; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 318 (10/2014).

Die versäumten AfA können nicht nach einer anderen Absetzungsmethode (linear oder degressiv) als der beim Anlagegut angewendeten abgesetzt werden. Das Recht, von der degressiven zur linearen AfA überzugehen (§ 7 Abs. 3), bleibt aber unberührt.

Verlängerung der Restnutzungsdauer bei Gebäuden: Bei Gebäuden ist wegen der festen AfA-Sätze in Abs. 4 und 5 in den verfahrensrechtl. offenen Jahren wie gesetzlich vorgeschrieben abzuschreiben. Soweit sich dadurch wegen der unterlassenen AfA die RestND verlängert, ist nach Ablauf der gesetzlich vorgesehenen ND weiter nach Abs. 4 Satz 2 abzuschreiben.

H 7.4 „Unterlassene und überhöhte AfA“ EStH 2015; BFH v. 20.1.1987 – IX R 103/83, BStBl. II 1987, 491, Rn. 12; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 321 (10/2014).

Nachholung im Jahr der Veräußerung des WG erübrigt sich bei Einkünften mit GE (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3); der Unterschied zwischen Restbuchwert und Erlös wirkt sich auf den Gewinn aus. Das gilt auch bei Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 (BFH v. 7.10.1971 – IV R 181/66, BStBl. II 1972, 271).

Andere Möglichkeiten der Nachholung sind im Erg. die AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 6 (BFH v. 29.10.1965 – VI 64/65 U, BStBl. III 1966, 88) und die Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1, aber nur, soweit ihre Voraussetzungen vorliegen. Die bloße Unterlassung der Absetzung rechtfertigt uE für sich allein nicht eine AfA (s. Anm. 240).

Unterlassene Aktivierung: Keine Nachholung bei einem bisher irrtümlich nicht bilanzierten abnutzbaren WG des AV; es ist in der Schlussbilanz des ersten noch offenen Jahres mit den um die bisherigen („fiktiven“) AfA verminderten AK einzubuchen.

H 7.4 „Unterlassene und überhöhte AfA“ EStH 2015; BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75, Rn. 13, mit Anm. WEBER-GRELLET, FR 2002, 210; BFH v. 22.6.2010 – VIII R 3/08, BStBl. II 2010, 1035, Rn. 23; BFH v. 9.5.2012 – X R 38/10, BStBl. II 2012, 725, Rn. 27; BFH v. 29.11.2012 – IV R 37/10, BFH/NV 2013, 910, Rn. 47; BFH v. 29.7.2015 – X R 37/13, BFH/NV 2016, 536, Rn. 40; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 319 (10/2014); aA, keine Nachaktivierung, KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 11.

71 4. Buchmäßige Form der Absetzung

Bilanzielle Darstellung: Die AfA ist bei bilanzierenden Stpfl. in der Bilanz durch Minderung der Buchwerte der WG (sog. direkte Methode, aktivische Darstellung, Nettoausweis) darzustellen. Die früher ebenfalls gebräuchliche indirekte Methode, nach der auf der Aktivseite stets die historischen AHK fortgeführt und auf der Passivseite ein Ausgleichsposten gebildet wurde (sog. passive Absetzung, Bruttoausweis), entspricht uE nicht mehr den geltenden GoB. Die passive Absetzung widerspricht dem Zweck der AfA sowohl nach der Wertverzehr- als auch nach der Aufwandsverteilungstheorie. Beide Zwecke sprechen für eine Berücksichtigung der AfA auf der Aktivseite, weil entweder ein Aktivwert verzehrt oder ein aktivierter Aufwand abgeschmolzen wird. Spätestens seit der Aufhebung von § 268 Abs. 2 HGB durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRuG) v. 17.7.2015 (BGBl. I 2015, 1245), nach der die Entwicklung der einzelnen Posten des AV bei KapGes. nur noch im Anhang der Bilanz dar-

zustellen ist, widerspricht die passivische Absetzung zudem der Verkehrserwartung für die Bilanzen aller Kaufleute. Die passivische Methode mindert die Übersichtlichkeit der Bilanz. Sie führt zu einer Aufblähung der Bilanz ohne Mehrwert für den Informationsgehalt als Vermögensstatus und Element der periodengerechten GE. Für die passivische Methode spricht auch nicht der Erhalt der Information über die historischen AHK in der Bilanz. Diese Information ist zum einen irreführend, weil sie weder die Wiederbeschaffungskosten noch den Einzelveräußerungspreis noch den Teilwert am Bilanzstichtag zutr. wiedergibt. Zum anderen können Informationen über die historischen AHK in der Bilanz durch Absetzungen auf der Aktivseite zusätzlich dargestellt oder einem freiwillig erstellten Anlagenspiegel (sog. Anlagespiegel) und, wie im geltenden § 284 Abs. 3 Satz 1 HGB vorgeschrieben, bei KapGes. dem Anhang entnommen werden. Bei degressiver AfA sind sie schließlich dem Verzeichnis nach § 7a Abs. 8 zu entnehmen. Mit den GoB der Wesentlichkeit und der Klarheit der Bilanz (s. § 5 Anm. 328; § 5 Anm. 460) ist daher der direkten Methode der Vorzug zu geben.

Die früher auch hier vertretene ältere Auffassung im Schrifttum, die ein vor dem BiRiLiG 1985 anerkanntes Wahlrecht wiedergibt, nach der der Stpfl. AfA auf der Aktiv- oder Passivseite darstellen kann und in einer Bilanz sogar beide Verfahren mischen darf, jedoch nicht innerhalb eines Bilanzpostens,

Siehe Voraufgabe des § 7 Anm. 98 – Stand Januar /2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; PFIRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 23; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 205 (9/2009); bereits einschränkend mit Verweis auf – den durch BilRuG aufgehobenen – § 268 Abs. 2 HGB, im Erg. Wahlrecht nur für nicht den ergänzenden Vorschriften für KapGes. nach §§ 264 ff. HGB unterliegende Kaufleute: BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 325 (10/2014).

ist uE spätestens nach dem BilRuG überholt.

Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern:

▶ *Grundsatz der Einzelbewertung:* Wirtschaftsgüter sind einzeln zu bewerten (s. § 5 Anm. 450; § 6 Anm. 106). Die Absetzung ist daher grds. für das einzelne WG zu ermitteln (BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, Rn. 28). Eine „Gesamtabschreibung“ ist unzulässig (betonend KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 16). Sie liegt aber nicht vor, wenn ein Stpfl. AfA in der HBil. in einem Betrag darstellt und im Übrigen dartut, wie sich dieser Betrag auf die einzelnen Gegenstände verteilt.

„Die Steuerbehörde hat in einem solchen Fall den Gesamtbetrag auf die einzelnen Gegenstände zu zerlegen und zu prüfen, ob die geltend gemachten Absetzungen für die einzelnen Gegenstände der Höhe nach zulässig sind“ (RFH v. 30.10.1934, StuW 1935 Nr. 57).

▶ *Bewertungsvereinfachungsverfahren:*

▷ *Festwert- und Gruppenbewertung nach § 240 Abs. 3 und 4 HGB:* Wirtschaftsgüter, die nach § 240 Abs. 3 HGB nach Festwertverfahren bewertet werden (s. § 6 Anm. 130), können nicht planmäßig, sondern nur außerplanmäßig abgeschrieben werden (PÖSCHKE in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 240 HGB Rn. 53). Gleichartige oder annähernd gleichwertige, abnutzbare und bewegliche WG des AV, die nach § 240 Abs. 4 HGB die Voraussetzungen der Gruppenbewertung (s. § 6 Anm. 110) erfüllen, können gemeinsam planmäßig und außerplanmäßig abgeschrieben werden.

BFH v. 4.6.1992 – IV R 101/90, BStBl. II 1993, 276, Rn. 11, zu Tieraltersklassen bei Milchvieh; BFH v. 1.10.1992 – IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284, Rn. 21; kritisch KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 16.

- ▷ *Bewertungskuster*: Eine Gruppe gleichartiger unbeweglicher WG mit annähernd gleicher ND kann für die Bewertung zusammengefasst und die AfA in einem Gesamtbetrag vorgenommen werden, wenn die Einzelbewertung unmöglich oder jedenfalls nicht mit vertretbarem Zeit- oder Kostenaufwand möglich ist. In diesem Fall ist eine Durchbrechung des Einzelbewertungsgrundsatzes nach § 252 Abs. 2 HGB gerechtfertigt.

Siehe § 5 Anm. 545 „Ausnahmen nach § 252 Abs. 2 HGB“; BGH v. 21.10.2014 – XI ZB 12/12, BGHZ 203, 1, Rn. 86; AMORT, Die Einzelbewertung im Lichte des europäischen Bilanzrechts – ein Plädoyer für eine europarechtsfördernde Auslegung, WM 2013, 1250 (1255).

- ▶ *Sammelposten nach § 6 Abs. 2a*: Die Ausübung des Wahlrechts nach § 6 Abs. 2a zur Bildung eines Sammelpostens schließt AfA und AfaA nach § 7 aus (s. § 6 Anm. 1105).

72 5. Besondere Verzeichnisse

Verzeichnis nach § 7a Abs. 8: Degressive AfA nach Abs. 2 setzen nach Abs. 2 Satz 3 iVm. § 7a Abs. 8 ein laufendes Verzeichnis mit den Mindestangaben nach § 7a Abs. 8 Satz 1 voraus (s. Anm. 273 und § 7a Anm. 71). Das gilt gem. § 7a Abs. 2 Satz 2 nicht, wenn die Mindestangaben aus der Buchführung ersichtlich sind. Bei linearer AfA ist das besondere Verzeichnis nach § 7a Abs. 8 nicht zu führen. Diese Differenzierung ist im Schrifttum kritisiert worden (SÖFFING, DStZ 1969, 161 [167]; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 204 [9/2009]). Mit Blick auf den unterschiedlichen und unterschiedlich mit Buchführungspflichten belastbaren Adressatenkreis der Abs. 1 und 2 ist sie uE nur teilweise gerechtfertigt. Während die degressive AfA nach Abs. 2 nur für WG im BV zulässig ist und deshalb nur Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und Selbständige betreffen kann, erfasst Abs. 1 neben diesem Personenkreis auch die AfA im Rahmen der Überschusseinkunftsarten. Die Verpflichtung zur Erstellung eines Anlagenritters sollte unabhängig von der Abschreibungsmethode auf alle bilanzierenden Stpfl. ausgedehnt werden. Für die Gruppe der nichtbuchführungspflichtigen Land- und Forstwirte, Selbständigen, Kleingewerbetreibenden und nichtselbständig Beschäftigten ist der Verzicht auf ein besonderes Verzeichnis bei den leichter nachvollziehbaren linearen AfA gerechtfertigt.

Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3: Durch das weiterreichende Verzeichnis nach § 7a Abs. 8 wird zugleich die Verpflichtung zur Erstellung eines besonderen Verzeichnisses bei Ausübung des stl. Wahlrechts der degressiven AfA nach § 5 Abs. 1 Satz 2 erfüllt (s. § 5 Anm. 880). Darüber hinaus hat § 5 Abs. 1 Satz 2 für den geltenden § 7 keine Bedeutung. Das Wahlrecht zur AfA nach der Leistung in Abs. 1 Satz 6 ist uE kein stl. Wahlrecht iSd. § 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 (s. Anm. 73; § 5 Anm. 280 und 881).

73 6. Ausübung von Abschreibungswahlrechten

Die Wahl der Abschreibungsmethode kann nur bis zur Bestandskraft des StBe-scheids für den VZ, in dem AfA für das betreffende WG erstmals geltend gemacht worden sind, geändert werden. Weder § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO noch § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO erlauben eine spätere Änderung der erstmaligen Wahl der AfA-Methode.

BFH v. 13.2.1997 – IV R 59/95, BFH/NV 1997, 635, Rn. 19; BFH v. 7.7.2005 – IX R 74/03, BStBl. II 2005, 807, Rn. 12; BFH v. 9.12.2015 – X R 56/13, BFHE 252, 241, Rn. 18; BARTONE in KORN, § 7 Rn. 20 (7/2016).

In den Folgejahren verbietet der in § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB gespiegelte GoB der Bewertungsstetigkeit eine willkürliche Änderung der AfA-Methode (s. § 5 Anm. 348 „Bewertungsstetigkeit“). Davon regelt Abs. 3 Satz 1 eine Ausnahme. Nicht willkürlich und daher zulässig ist der Wechsel der Methode, um eine gesetzlich geregelte Förderabschreibung in Anspruch zu nehmen (überzeugend KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 17).

Einstweilen frei.

74–75

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Absetzung für Abnutzung (AfA) für andere
Wirtschaftsgüter als Gebäude (lineare AfA, Absetzung
nach der Leistung, AfaA)**

I. Einordnung des Abs. 1

76

Abs. 1 regelt mit der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (Abs. 1 Satz 1), der Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung (Abs. 1 Satz 6) und den Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung (Abs. 1 Satz 7) die Grundbausteine der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibung im EStRecht.

Die begriffliche Unterscheidung der AfA von den Abschreibungen des Handelsrechts ist vom Gesetzgeber zuletzt in den Beratungen über das EStG 1925 reflektiert worden (s. Anm. 2). In dieser Begrifflichkeit sollte nach der Erfahrung der deutschen Hyperinflation 1914 bis 1923 zum Ausdruck kommen, dass AfA unabhängig von einer Minderung des Marktwerts vorgenommen werden können und nicht auf Wertänderungen, sondern auf technischer und wirtschaftlicher Abnutzung beruhen (s. Anm. 14). In der späteren Auslegung und den unterschiedlichen Normzwecktheorien konvergieren die strechtl. Begriffe „AfA“ und „AfaA“ mit den handelsrechtl. Begriffen der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen. Die unterschiedlichen Bezeichnungen erscheinen damit nicht mehr geboten.

Der Tatbestand des Abs. 1 wird erst durch die § 7 adressierenden Normen vollständig. Erst in der Zusammenschau mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 setzt § 7 Abs. 1 „Abnutzbare“ WG „des Anlagevermögens“ voraus. Der Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 spricht nur von „Wirtschaftsgütern“ und ist damit grds. offen für eine andere verwendungsspezifische Auslegung. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 prägt die Auslegung des Abs. 1 auch für seine Funktion iVm. § 4 Abs. 3 Satz 3 und § 9 Abs. 1 Nr. 7 und ist nur dort in den Grenzen seines Wortsinns anders auszulegen als bei seiner Verwendung im Rahmen der GE durch BV-Vergleich, wo der Funktionszusammenhang dies erfordert. Das ist etwa iVm. § 9 Abs. 1 Nr. 7 der Fall, der kein WG des AV voraussetzen kann, weil im PV kein AV bestehen kann. Wo der Wortlaut, wie bei Abs. 1 Satz 6 mit dem Tatbestandsmerkmal des AV Grenzen setzt, können sie durch eine funktionsorientierte Auslegung nicht überschritten werden.

Abs. 1 gilt anders als die Abs. 2, 3 und 6 grds. für alle Einkunftsarten und Branchen, soweit in den einzelnen Regelungen kein AV vorausgesetzt wird. Er gilt nicht für nicht abnutzbare WG, weil er für diese WG von den adressierenden Normen nicht angesprochen wird. Abs. 1 gilt auch für Gebäude, soweit er nicht durch die spezielleren Regelungen in den Abs. 4 bis 5a verdrängt wird.

77–78 Einstweilen frei.

II. Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen (Abs. 1 Satz 1)

1. Wirtschaftsgüter

79 a) Wirtschaftsgut

Grundmerkmale des Wirtschaftsguts: Der AfA unterliegen nur die AHK für WG. Das sind neben den körperlichen Gegenständen im Sinne des BGB alle vermögenswerten Vorteile, tatsächlichen Zustände und Möglichkeiten, denen im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt wird und die allein oder mit dem Betrieb verkehrsfähig sind (s. Vor §§ 4–7 Anm. 116; § 5 Anm. 560; § 5 Anm. 1781). Im Rahmen der Überschusseinkunftsarten ergibt sich eine Verengung des WG-Begriffs. An die Stelle der betriebsbezogenen Übertragungsfähigkeit tritt als Voraussetzung die selbständige Verkehrsfähigkeit (s. § 9 Anm. 530).

Abschreibungen von Einzelwirtschaftsgütern: Jedes WG ist einzeln mit der ihm eigenen ND abzuschreiben. Zur Abgrenzung selbständiger WG von unselbständigen Teilen eines anderen WG (s. § 5 Anm. 600) ist neben dem gemeinsamen Zweck der Grad der Festigkeit einer vorgenommenen Verbindung, der Zeitraum, auf den eine Verbindung oder die gemeinsame Nutzung mehrerer beweglicher Sachen angelegt ist, sowie das äußere Erscheinungsbild maßgebend (s. § 5 Anm. 604). Zu Einzelfällen s. § 5 Anm. 606–614.

Erscheinen einzelne Teile für sich allein betrachtet unvollständig oder erlangt ein Gegenstand ohne den/die anderen ein negatives Gepräge, bilden diese Teile kein selbständiges WG (s. § 5 Anm. 603). Das ist der Fall, wenn durch die Abtrennung eines der Teile entweder für den zu beurteilenden einzelnen Gegenstand oder für das WG, aus dem er herausgetrennt wurde, wegen ihrer auf eine gemeinsame Nutzung angewiesenen naturwissenschaftlichen oder technischen Eigenschaften die Nutzbarkeit für den Betrieb verloren geht. Ein gemeinsamer Zweck allein genügt nicht (s. § 5 Anm. 605).

BFH v. 21.7.1998 – III R 110/95, BStBl. II 1998, 789, Rn. 21, betr. Schreibtischkombination; BFH v. 25.5.2000 – III R 20/97, BStBl. II 2001, 365, Rn. 19, betr. Satellitenempfangsanlagen; BFH v. 9.8.2001 – III R 30/00, BStBl. II 2001, 842, Rn. 13, betr. Sanitärausstellung; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, Rn. 19f., betr. Windpark.

Bedeutungslosigkeit der selbständigen Nutzungsfähigkeit: Liegt ein WG vor, kommt es anders als bei § 6 Abs. 2 (s. § 6 Anm. 1009) auf die Fähigkeit zur selbständigen Nutzung nicht an.

80 b) Abnutzbar

Herleitung des Tatbestandsmerkmals: AfA setzen die Abnutzbarkeit des WG voraus. Das ergibt sich nicht bereits aus der Formulierung der Tatbestands-

voraussetzungen in Abs. 1 Satz 1 und nach der Aufwandsverteilungsthese auch nicht aus dem Normzweck des § 7 (s. Anm. 14), folgt aber aus dem Klammerzusatz in Abs. 1 Satz 1 aE („Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen“) und noch deutlicher aus der Verweisung in § 6 Abs. 1 Nr. 1 auf § 7 („Wirtschaftsgüter (...), die der Abnutzung unterliegen“). Dieser Verweis prägt die Auslegung des Abs. 1 Satz 1 auch für seine Anwendung iVm. § 4 Abs. 3 Satz 3. Im Wortlaut der Tatbestandsvoraussetzungen dieser Vorschrift fehlt zwar ebenfalls das Merkmal „abnutzbar“. § 4 Abs. 3 Satz 4 regelt jedoch komplementär die Periodenzuordnung für „nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter“. Daraus und aus der Formulierung der in § 4 Abs. 3 Satz 3 geregelten Rechtsfolge („Vorschriften (...) über die Absetzung für Abnutzung sind zu befolgen“) lässt sich folgern, dass § 4 Abs. 3 Satz 3 nur für abnutzbare WG gelten soll. Die Vorschrift des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 verweist schließlich auf den durch § 6 Abs. 1 Nr. 1 vorgeprägten § 7 und setzt voraus, dass nur abnutzbare WG der AfA unterliegen können (s. § 9 Anm. 524; BFH v. 14.2.1978 – VIII R 9/76, BStBl. II 1978, 455, Rn. 8; BFH v. 28.9.2010 – IX R 37/09, BFH/NV 2011, 36, Rn. 10). Zur Abgrenzung zu nicht abnutzbaren WG und Einzelfällen s. § 5 Anm. 591.

Begriffsinhalt: Abnutzbare WG sind solche, deren Nutzbarkeit sich für den Stpfl. aufgrund des wirtschaftlichen oder technischen Wertverzehrs erfahrungsgemäß auf einen begrenzten Zeitraum erstreckt. Das ist der Fall, wenn das WG dem Verschleiß unterliegt oder wenn die Nutzbarkeit eines WG aus wirtschaftlichen Gründen begrenzt ist (s. § 5 Anm. 589). Abs. 1 setzt nicht voraus, dass WG während ihrer Nutzung an Wert verlieren. Abnutzbar können daher auch WG sein, die wie Gebäude, Antiquitäten, Oldtimer oder Kunstgegenstände durch Marktpreisbildung trotz wirtschaftlichen oder technischen Verschleißes an Wert gewinnen (WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 131 [9/2009]).

► *Materielle Wirtschaftsgüter* unterliegen mit Ausnahme von Grundstücken, stehendem Holz, Edelmetallen und Edelsteinen einem technischen Wertverzehr und sind deshalb regelmäßig abnutzbar. Das gilt grds. auch für antike Möbel und Kunstgegenstände (s. § 5 Anm. 591).

▷ *Technische Abnutzung von Kunstgegenständen:* Kunstwerke, Antiquitäten, antiquarische Bücher und andere Museumsstücke unterliegen als Sammlungs- und Ausstellungsgegenstände keiner technischen Abnutzung (BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50). Technisch abnutzbar sind demgegenüber Antiquitäten und wertvolle Musikinstrumente, die in ihrer Funktion noch benutzt werden (BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355; BFH v. 1.3.2002 – VI R 141/00, BFH/NV 2002, 787, betr. Meistergeige).

▷ *Wirtschaftliche Abnutzung von Kunstgegenständen:* Zu unterscheiden ist zwischen Werken anerkannter Meister und Gebrauchskunst. Gemälde eines anerkannten Meisters nutzen sich wirtschaftlich nicht ab.

BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164; BFH v. 2.9.1988 – III B 31/88, BFH/NV 1989, 129; FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007 – 1 K 7418/04 B, EFG 2008, 530, rkr.; Sächs. FG v. 1.7.2003 – 4 K 1959/98, juris, rkr.; Thür. FG v. 28.8.1996 – I 123/96, DStRE 1997, 767, rkr.

Anerkannter Meister ist ein Künstler, wenn eine Vielzahl sachverständiger und kunstinteressierter Personen sein Gesamtwerk als künstlerisch einschätzt. Das kann auch bei lebenden Künstlern der Fall sein (FG Berlin v. 31.5.1979, EFG 1979, 480, rkr.).

Gebrauchskunst ist abnutzbar (FG München v. 15.4.2005 – 7 K 5473/02, juris).

- ▷ *Immaterielle Wirtschaftsgüter* sind abnutzbar, wenn ihre Nutzungsmöglichkeit aus rechtl. oder wirtschaftlichen Gründen begrenzt ist (§ 5 Anm. 591). Dabei ist auf den wahrscheinlichen Geschehensablauf abzustellen. Unbefristete Rechte sind als zeitlich begrenzt anzusehen, wenn unwahrscheinlich ist, dass sie ewig bestehen bleiben. Deshalb sind Konzessionen und Zahlungsansprüche, deren Wert sich aus Marktbeschränkungen ergibt, regelmäßig abnutzbar, wenn absehbar ist, dass sie nur vorübergehend bestehen (BFH v. 21.10.2015 – IV R 6/12, BFHE 252, 267, Rn. 16). Umgekehrt kann bei zeitlich begrenzten Rechten ausnahmsweise von einer unbegrenzten ND ausgegangen werden, wenn sie erfahrungsgemäß ohne Weiteres verlängert werden, ein Ende also nicht abzusehen ist (BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147, Rn. 43).

81–82 Einstweilen frei.

83 c) Anlagevermögen oder dauernde erwerbswirtschaftliche Verwendung

Herleitung des Tatbestandsmerkmals: AfA sind nur für WG des AV oder für solche WG zulässig, die der dauernden erwerbswirtschaftlichen Verwendung dienen. Das ergibt sich aus dem Verweis in § 6 Abs. 1 Nr. 1, der die Auslegung des Abs. 1 auch für die AfA im Rahmen der GE nach § 4 Abs. 3 und für die Überschussermittlung prägt und aus der in Abs. 1 Satz 1 vorausgesetzten MindestND von mehr als einem Jahr (für eine Herleitung der Tatbestandsvoraussetzung AV aus dem Maßgeblichkeitsgrundsatz: KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 23; für eine Herleitung aus § 6 Abs. 1 Nr. 2: WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 134 [9/2009]).

▶ *AfA im Rahmen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögen:* Im Rahmen der GE durch BV-Vergleich ergänzt § 7 die Vorschriften über die Bewertung in § 6 Abs. 1. Diese sehen in § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 nur für „Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens“ eine Berücksichtigung der AfA vor (s. § 6 Anm. 151).

▶ *AfA im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3:* Die Beschränkung der AfA auf WG des AV gilt auch für die GE nach § 4 Abs. 3. Die Vorschrift des § 4 Abs. 3 Satz 3 verweist auf § 7 in der Auslegung, die er durch den Verweis in § 6 Abs. 1 Nr. 1 gefunden hat. Aus § 4 Abs. 3 Satz 4 ergibt sich die Verwendung der Kategorien AV und UV (s. § 4 Anm. 629).

▶ *AfA im Rahmen der Überschussermittlung:* Bei den Überschusseinkunftsarten setzt die AfA eine dauernde erwerbswirtschaftliche Verwendung des WG für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr voraus. Das ergibt sich unmittelbar aus der Tatbestandsvoraussetzung in Abs. 1 Satz 1. Im privaten Erwerbsvermögen ist die aus den handelsrechtl. GoB übernommene Kategorie des AV nicht eingeführt (s. § 9 Anm. 523; § 9 Anm. 529) und kann daher auch keine Voraussetzung für AfA nach Abs. 1 Satz 1 bilden.

Begriffsinhalt:

▶ *Anlagevermögen:* Zum AV gehört ein WG, das dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Das ist der Fall, wenn das WG dem Zweck gewidmet ist, mehrmals gebraucht zu werden und nicht zum alsbaldigen Verbrauch oder zur alsbaldigen Veräußerung gedacht ist (s. § 5 Anm. 581 und § 5 Anm. 583; BFH v. 8.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267, Rn. 21).

▶ *Dauernde erwerbswirtschaftliche Verwendung:* Bei den Überschusseinkunftsarten tritt an die Stelle der Zuordnung zum AV die Voraussetzung der dauernden erwerbswirtschaftlichen Verwendung. Sie deckt sich mit dem Tatbestandsmerkmal

der Verwendungsdauer und ND von mehr als einem Jahr in Abs. 1 Satz 1 (s. § 9 Anm. 524). Ein WG des Erwerbsvermögens dient der dauernden erwerbswirtschaftlichen Verwendung, wenn sich seine Nutzung erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (s. Anm. 126). Dabei kommt es nicht auf den Zeitraum der Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften, sondern zusammengefasst auf den Zeitraum der beruflichen und privaten Nutzung durch den Stpfl. an. Es genügt also eine kurze berufliche Zwischennutzung, wenn der Stpfl. das WG privat länger hält (BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692, Rn. 18; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 24).

Einstweilen frei.

84–85

2. Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften

86

Grundsätze: Zur Erzielung von Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Tätigkeit wird ein WG genutzt, solange es dem BV zuzuordnen ist. Zur Zuordnung von WG zum BV s. § 4 Anm. 40 und zum Zeitpunkt der Entnahme s. § 4 Anm. 159. Zur Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 wird ein WG genutzt, solange und soweit dessen Nutzung erwerbsbezogen veranlasst ist (zur Zuordnung von WG zum Erwerbsvermögen s. § 9 Anm. 523). Wird ein WG nur teilweise zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet, sind anteilige AfA nur zulässig, wenn sich die Nutzungsanteile nach objektiven Kriterien bestimmen lassen (s. § 9 Anm. 536 und § 12 Anm. 80).

Keine ständige Nutzung: Voraussetzung der AfA ist nicht, dass das WG in dem betreffenden Wj. oder Kj. tatsächlich ständig genutzt wurde; genügend ist seine Bestimmung zur Einkunftserzielung. Ingebrauchnahme erst nach dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung hindert nicht die Vornahme von AfA schon für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung (s. Anm. 160); mindestens die wirtschaftliche Abnutzung (s. Anm. 174) beginnt bereits, ggf. auch die technische (zB durch Witterungseinflüsse).

Voraussichtlich vorübergehende Stilllegung unterbricht nicht die AfA, solange der Veranlassungszusammenhang zur betrieblichen oder beruflichen Nutzung nicht unterbrochen wird (glA WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 184 [9/2009]). Betrieblich veranlasst ist auch die Nutzung als Kapazitätsreserve, Reservefläche oder die vorübergehende Aufbewahrung bis zur Entscheidung über die weitere Verwendung. Erst wenn die Verwendungsabsicht aufgegeben oder die Stilllegung durch Motive überlagert wird, die außerhalb der Einkünfterzielung liegen, ist der Veranlassungszusammenhang unterbrochen. Dann endet auch die AfA-Befugnis. Bei den Gewinneinkunftsarten setzt dies die Entnahme voraus, die uE von einem nach außen erkennbaren Entnahmewillen getragen sein muss (s. § 4 Anm. 157). Die vorübergehende Stilllegung eines WG kann die Anpassung der ND des WG erforderlich machen (s. Anm. 180).

Voraussichtlich endgültige Stilllegung beendet bei WG des BV die „Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ (§ 7 Abs. 1 Satz 1). Der Restbuchwert ist gem. § 7 Abs. 1 letzter Satz abzusetzen, und zwar, da ein Schrottwert grds. nicht abzuziehen ist (s. Anm. 141), uE voll. Eine Zurechnung zum UV kommt idR nicht in Betracht (s. § 6 Anm. 152). Bei einem WG des PV endet mit der Nutzung zur Einkunftserzielung auch die Absetzung gem. § 7; die Vorschrift rechnet die Ausgabe für die Anschaffung oder Herstellung des WG den mit dem WG erzielten Einnahmen des einzelnen VZ zu (s. auch Anm. 14). Anders als

beim BV kommt es beim PV auf die tatsächliche Einkunftserzielung mit Hilfe des einzelnen WG an.

87–88 Einstweilen frei.

3. Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen (sog. AfA-Berechtigung)

Schrifttum (ab 1990): BRANDIS, Drittaufwand als Aufwand des Steuerpflichtigen?, *StuW* 1990, 57; BRINGEWAT, Steuerliche Berücksichtigung von Drittaufwand am Beispiel der Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG bei Bestellung eines Nießbrauchs, *Diss. Göttingen* 1990; CHRIST, Drittaufwand, Werbungskosten und Einkommensteuersystem, *Herne* 1992; DIEMER, Drittaufwand im Einkommensteuerrecht, *BB* 1992, 36; SARRAZIN, Berücksichtigung des Aufwands von Miteigentümern bei der Besteuerung ihres Einkommens, *DStZ* 1992, 699; SÖFFING, AfA-Berechtigung bei Wirtschaftsüberlassungsverträgen, *FR* 1992, 407; CHRIST, Drittaufwand – eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung steht vor ihrer Klärung, *StVj* 1993, 227; KAISER, Nochmals – Die Abzugsfähigkeit des Drittaufwands bei den Erwerbsaufwendungen, *FR* 1993, 557; TRZASKALIK, Studien zu Drittaufwendungen, in RAUPACH (Hrsg.), *Ertragsbesteuerung*, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 51; ANGSTENBERGER, Berücksichtigung der AfA bei teilweiser Nutzung eines den Ehegatten gemeinsam gehörenden Grundstücks zu betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken durch einen Ehegatten, *DStZ* 1994, 497; SCHUBERT, Abschreibungen bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, *FR* 1994, 815; DRENECK, Der Drittaufwand nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995, *DStR* 1995, 509; SCHUBERT, Die einkommensteuerliche Behandlung von Nutzungsrechten, *DStR* 1995, 362; WEBER-GRELLET, Drittaufwand – Konsequenzen aus dem Beschluß des Großen Senats vom 30.1.1995 GrS 4/92, *DB* 1995, 2550; WEBER-GRELLET, Drittaufwand, *StbJb.* 1995/96, 105; HEUERMANN, Abziehbarkeit von Drittaufwand? – Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 13.3.1996, VI R 103/95 und zu den Arbeitszimmerentscheidungen, *DStR* 1996, 1518; SÖFFING, Drittaufwand und die Vorlagebeschlüsse des VI. Senats, *FR* 1997, 511; FRYE, Nutzungseinlage und Drittaufwand, *FR* 1998, 973; OBERMEIER/WEINBERGER, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatteneigentums, *DStR* 1998, 913; HEIBENBERG, Zur Berücksichtigung von „Drittaufwand“ bei Baumaßnahmen auf Ehegatten-Grundstücken nach der neuen BFH-Rechtsprechung, *StuB* 1999, 1241; HEIBENBERG, Drittaufwand: AfA-Befugnis des Nichteigentümer-Ehegatten beim häuslichen Arbeitszimmer, *StuB* 1999, 1106; F. WASSERMEYER, Drittaufwand aus der Sicht des Großen Senats des BFH, *DB* 1999, 2486; WOLFF-DIEPENBROCK, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, *DStR* 1999, 1642; P. FISCHER, Drittaufwand im Steuerrecht, *StbJb.* 1999/2000, 35; HAMACHER/BALMES, Allerlei Eigenaufwand, unechter und echter Drittaufwand – Folgerungen für die Steuer-Praxis, *FR* 2000, 600; HARTHAUS, Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung von Gebäuden und Gebäudeteilen, *StuB* 2000, 1137; KÜFFNER/HABERSTOCK, „Drittaufwand“: Eine Reise ins Ungewisse, *DStR* 2000, 1672; SÖFFING, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995 und 23.8.1999, *BB* 2000, 381; GRÖPL, Die Abgrenzung von Eigen- und Drittaufwand („Dritt-AfA“), *DStZ* 2001, 65; NIEHUS, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, *StuW* 2002, 116; W. DORALT, AfA bei Vorbehaltsfruchtgenuss, *RdW* 2002, 54; SCHNOOR, Die steuerrechtliche Abzugsfähigkeit von „Drittaufwand“, *StuW* 2003, 222; BIBER, Drittaufwand. Abziehbarkeit in Fällen des sog. abgekürzten Vertragswegs, *ESTB* 2006, 464; HAENICKE, „Drittaufwand“ und „erweiterter“ Eigenaufwand, *DStZ* 2006, 793; ROTH, Irrweg oder Abkürzung? Der Streit um Drittaufwand und abgekürzten Vertragsweg, *DStZ* 2006, 830; SEITZ, Die persönliche Zurechnung von Erwerbsaufwendungen, *FR* 2006, 201; PAUS, Ungelöste Probleme des Drittaufwands, *FR* 2009, 449; NEUFANG/KÖRNER, Gebäude auf fremden Grund und Boden versus Drittaufwand, *BB* 2010, 1503; BAHRAMSARI, Zur persönlichen Zuordnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten im Einkommensteuerrecht, *Diss. Frankfurt* 2011; PAUS, Drittaufwand. Drohende Gefahren, ungenaue Abgrenzungen, zweifelhafte Gestaltungsmöglichkeiten, *ESTB* 2012, 378; KAHLE, Ergänzungsbilanzen bei Personengesellschaften, *FR* 2013, 873; HAGEBÖCKE/

HASBACH, AfA-Berechtigung auf Wirtschaftsgüter des „Noch-nicht-Eigentümers“, Der Konzern 2014, 493; URBACH, Grundstücksübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt, KÖSDI 2014, 18972; BOLK, Auflösung von Ergänzungsbilanzen, DStZ 2015, 472; FREIKAMP, Bewertung von Anteilen an abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach entgeltlichem Erwerb eines Mitunternehmeranteils, DB 2015, 1063; KESTLER, Zur Anwendung der steuerlichen Grundsätze zum Drittaufwand bei Kapitalgesellschaften: Ausgewählte Praxisfälle im M&A-Kontext, DStR 2015, 2465; KNEBUSCH, Vierter Weg beim Drittaufwand! Steuerliche Abzugsfähigkeit von Drittaufwand bei mehrseitigen Vertragsbeziehungen, NWB 2016, 1266; s. auch vor Anm. 1.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 7.7.2008, Abziehbarkeit von zugewendeten Aufwendungen in Fällen des sog. abgekürzten Vertragswegs (Drittaufwand), Anwendung des BFH-Urteils vom 15. Januar 2008 – IX R 45/07 – (BStBl. II 572) – IV C 1 - S 2211/07/10007, BStBl. I 2008, 717; OFD Frankfurt a.M., Abgrenzung zwischen Kauf nach Miete, Mietkauf und Leasing – S 2170 A-103-St 224 v. 5.3.2014; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, BStBl. I 2013, 1184; BMF v. 16.12.2016 – IV C 6 - S 2134/15/10003, Eigener Aufwand des Unternehmer-Ehegatten, BStBl. I 2016, 1431; BMF v. 19.12.2016 – IV C 6 - S 2241/15/10005, Absetzung für Abnutzung in der Ergänzungsbilanz, BStBl. I 2017, 34.

a) Grundsätze der persönlichen AfA-Berechtigung

aa) AfA-Berechtigung und AfA-Pflicht

89

Der Stpfl. ist zur Vornahme von Absetzungen nach § 7 nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet (s. Anm. 239). Insofern ist der Ausdruck „AfA-Berechtigung“ zu eng; die Frage lautet rechtssystematisch, wem die nach § 7 gebotenen Absetzungen persönlich zuzurechnen sind. Mit der Perspektive des Stpfl., bei dem das Interesse an der Berechtigung im Vordergrund steht, ist der Ausdruck „AfA-Berechtigung“ gebräuchlich geworden; er wird daher von uns beibehalten.

bb) Einkunftserzielung und Kostentragung als Zurechnungskriterien

90

Grundvoraussetzungen: AfA sind demjenigen zuzurechnen, der das WG zur Erzielung von Einkünften nutzt und dessen AHK getragen hat.

BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 39; BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670, Rn. 15; FG Düss. v. 12.2.2014 – VIII R 10/14, DStRE 2015, 131, Rn. 24, nrkr., Az. BFH VIII R 10/14; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 119, 130 (10/2014).

Diese beiden Voraussetzungen ergeben sich aus dem Wortsinn, der systematischen Stellung und dem Zweck der Vorschrift.

► *Systematische Stellung des § 7:* Abs. 5 weist die degressive Absetzung bei Gebäuden dem Hersteller und unter bestimmten Voraussetzungen dem Erwerber eines Gebäudes zu. Im Übrigen enthält § 7 (Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1, Abs. 6) keine Regelung darüber, wer die AfA vorzunehmen hat. Im äußeren System des EStG wirkt § 7 unmittelbar als Bestimmung über den „Gewinn“ (Abschn. II 3 EStG), und zwar als Ergänzung zu § 6 Abs. 1 Nr. 1. Bezogen auf diese Vorschrift sind die AfA von demjenigen vorzunehmen, der das WG nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 zu bewerten hat, weil er die AHK nach § 5 aktivieren muss. Entsprechend sind die AfA bei der GE nach § 4 Abs. 3 von demjenigen vorzunehmen, zu dessen BV das abnutzbare Anlagegut gehört (§ 4 Abs. 3 Satz 3). Im Bereich der Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) muss der Stpfl. das WG zur Einkunftserzielung angeschafft oder hergestellt haben (§ 9 Abs. 1 Satz 3 iVm. Abs. 1 Sätze 1 und 2), es muss – entsprechend dem BV bei den Gewinneinkünften – grds. zu dem der Einkunftserzielung dienenden Vermögen des Stpfl. (sog. Erwerbsvermögen, s. § 9 Anm. 523) gehören. Eine Zurechnung der AfA zum (wirtschaftlichen) Eigentümer des WG steht daher unter der Voraussetzung des Tat-

bestandsmerkmals des § 7 Abs. 1 Satz 1 „Verwendung zur Einkunftserzielung“. Im Erg. kommt es nach der systematischen Einordnung des Abs. 1 auf diese Verwendung, nicht auf die Eigentümerstellung an (s. Anm. 91).

- ▶ *Wortsinn des Abs. 1 Satz 1*: Nach ihrem Wortlaut verlangt die Vorschrift
 - die Aufwendung von AK oder HK für ein WG durch den Stpfl. („der Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten“),
 - deren Verbrauch („Abnutzung“) und
 - die „Verwendung oder Nutzung“ des WG „durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften“. Damit folgen auch aus dem Wortsinn nur die Merkmale der Einkunftserzielung und der Kostentragung als Zurechnungskriterien.
- ▶ *Normzweck des § 7*: Der einkunfts- und gewinnermittlungsartenübergreifende Normzweck des § 7 besteht uE in der periodengerechten Verteilung der Aufwendungen (s. Anm. 14). Dieser Normzweck relativiert die durch den Wortlaut der Norm indizierte Bedeutung der Zurechnung von Wertverzehr und WG. Nach dem Zweck der Norm müssen nur die Aufwendungen für das WG dem Stpfl. zuzurechnen sein. Das setzt voraus, dass ihm die Einkünfte zuzurechnen sind, durch die Aufwendungen veranlasst sind (s. § 2 Anm. 137; § 9 Anm. 132). Damit ist regelmäßig, aber nicht notwendig, die Zurechnung des WG verbunden, dessen AHK die Aufwendungen tragen. Deshalb setzt die Zurechnung von AfA uE auch nach dem Normzweck nicht zwingend den Wertverzehr und damit die Zurechnung des WG zum Stpfl. voraus.

GIA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 32 f.; STUHRMANN in B/B, § 7 Rn. 32 (8/2012).

Nutzung des Wirtschaftsguts zur Einkunftserzielung:

- ▶ *Zurechnung der Einkünfte*: Entsprechend dem Grundsatz, dass Einkünfte demjenigen zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt (s. § 2 Anm. 136), ist unabhängig von der rechtl. oder wirtschaftlichen Zuordnung des WG, grds. derjenige zur Vornahme der AfA berechtigt, der das WG (dessen AHK er getragen hat) zur Einkunftserzielung einsetzt und dem die Einkünfte zuzurechnen sind.

BFH v. 28.7.1981 – VIII R 35/79, BStBl. II 1982, 380; BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533, Rn. 17; BFH v. 15.5.1990 – IX R 21/86, BStBl. II 1992, 67; BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 40; BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, Rn. 29; BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 40; BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670, Rn. 15; BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387, Rn. 27; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BFHE 253, 156, Rn. 38, 40; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 33; zu den Grundsätzen der Zurechnung der Einkünfte s. § 2 Anm. 100.

- ▶ *Teil-/Unentgeltliche Überlassung durch den Steuerpflichtigen*: Nutzt der Stpfl. das WG nicht zur Einkunftserzielung, darf er keine AfA geltend machen. Das ist der Fall, wenn er das WG oder einen Teil unentgeltlich einem anderen überlässt. Das gilt auch, wenn der Stpfl. das WG nach der unentgeltlichen Überlassung später wieder zur Einkunftserzielung nutzen möchte. Er kann dann auch keine AfA als vorweggenommene BA/WK geltend machen.

BFH v. 31.10.1978 – VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401, Rn. 8; BFH v. 20.11.1980 – IV R 117/79, BStBl. II 1981, 68, Rn. 5; BFH v. 30.7.1985 – VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; BFH v. 29.5.2008 – IX R 46/06, BFH/NV 2008, 1479, Rn. 14.

Bei teilentgeltlicher Überlassung sind die AfA anteilig abziehbar, wenn nicht nach § 21 Abs. 2 ausnahmsweise die gesamten AfA abziehbar sind (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 34).

Tragung der Anschaffungs- und Herstellungskosten:

- ▶ *Eigenaufwendungen* (zu Drittaufwand s. Anm. 98):
 - ▷ *Zurechnung*: Der Stpfl. muss die AHK des zur Einkunftserzielung genutzten WG getragen haben. Das ergibt sich aus dem Leistungsfähigkeitsgedanken, der im objektiven Nettoprinzip zum Ausdruck kommt (s. Einf. ESt. Anm. 295). Danach sind im Rahmen der Einkünfteermittlung von den Einnahmen die zur Einkunftserzielung getätigten Aufwendungen abzuziehen, wenn sie den Erwerbstätigen belastet haben. Das gilt auch, wenn und soweit diese (Eigen-)Aufwendungen auf in fremdem Eigentum stehende WG erbracht werden. Auf die Zurechnung des Wertverzehr kommt es nicht an.
BFH v. 24.4.1990 – IX R 9/86, BStBl. II 1990, 888, Rn. 11 f.; BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 40; BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, Rn. 29; BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 40; BFH v. 26.4.2006 – IX R 24/04, BStBl. II 2004, 754, Rn. 10; BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/06, BStBl. II 2008, 480, Rn. 10; BFH v. 4.10.2016 – IX R 26/15, DB 2017, 406, Rn. 10. Aus dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich, dass der Stpfl. die AHK persönlich tragen muss; deswegen auch keine AfA-Berechtigung des Vermögensnießbrauchers (BFH v. 28.9.1993 – IX R 156/88, BStBl. II 1994, 319) und des Zuwendungsnießbrauchers (BFH v. 16.11.1993 – IX R 103/90, BFH/NV 1994, 539); CLABEN in LADEMANN, § 7 Rn. 70, 73 (12/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 34; STUHRMANN in B/B, § 7 Rn. 32; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. A 123 (9/2009).
 - ▷ *Zeitpunkt*: Die AHK müssen im Zeitpunkt der Vornahme der AfA auch im Anwendungsbereich des § 11 noch nicht bezahlt sein. Der Stpfl. trägt die Kosten, wenn er sie schuldet, auch wenn er sie noch nicht beglichen hat oder nicht zahlen kann.
BFH v. 10.4.1973 – VIII R 157/72, BStBl. II 1973, 595, Rn. 10; BFH v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759, Rn. 18; BFH v. 16.1.1996 – IX R 60/94, BFH/NV 1996, 600, Rn. 10; BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/06, BStBl. II 2008, 480, Rn. 11.
 - ▷ *Fehlende Anschaffungs- und Herstellungskosten und unentgeltliche Nutzung*: Es besteht keine AfA-Berechtigung, wenn ein WG, zB im Rahmen eines Preisausschreibens, kostenlos erlangt wurde (BFH v. 26.4.2006 – IX R 24/04, BStBl. II 2004, 754, Rn. 10, betr. gewonnenes Fertighaus) oder wenn ein Stpfl. ein WG aufgrund eines unentgeltlich erworbenen Nutzungsrechts zur Einkunftserzielung nutzt, weil es dann an eigenen Aufwendungen mangelt (BFH v. 24.4.1990 – IX R 9/86, BStBl. II 1990, 888, Rn. 13).
 - ▷ *Nachträglich wegfallende Anschaffungs- und Herstellungskosten*: Fallen AHK nachträglich weg, zB wegen der Aufhebung eines Kaufvertrags, entfällt im Jahr der Rückabwicklung auch die AfA-Berechtigung (BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/06, BStBl. II 2008, 480, Rn. 12). Die Aufhebung des Kaufvertrags ist kein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO. Bereits geltend gemachte AfA sind als Einnahmen aus VuV zu erfassen (HEUERMANN, BFH-PR 2008, 252).
 - ▷ *Vorweggenommene Aufwendungen*: Künftige Einkünfte, die der Stpfl. mit dem von ihm angeschafften oder hergestellten WG erzielen will, genügen zur Vornahme von AfA durch den Stpfl., wenn mit der Erzielung der Einkünfte in absehbarer Zeit zu rechnen ist.
BFH v. 11.1.2005 – IX R 15/03, BStBl. II 2005, 477, Rn. 21; BFH v. 11.8.2010 – IX R 3/10, BStBl. II 2011, 166, Rn. 16; Hess. FG v. 30.7.2009 – 13 K 1121/07, juris, rkr., Rn. 49.
- ▶ *Zurechnung der Aufwendungen*:
 - ▷ *Unentgeltliche Rechtsnachfolge*: Nach § 11d EStDV werden dem Rechtsnachfolger die Aufwendungen des Rechtsvorgängers zugerechnet (s. Anm. 150).

- ▷ *Bruchteilsgemeinschaft und vermögensverwaltende Personengesellschaft:* Bei Bruchteilsgemeinschaften und vermögensverwaltenden PersGes. sind dem Bruchteilseigentümer/Gesellschafter die mit AfA verbundenen Aufwendungen zuzurechnen (BFH v. 15.12.2009 – IX R 9/08, BFH/NV 2010, 1099, Rn. 27).
- ▷ *Verdeckte Gewinnausschüttung:* Werden die AHK eines der Gesellschaft vom Gesellschafter unentgeltlich überlassenen WG bei der Gesellschaft als vGA gewinnerhöhend berücksichtigt und beim Gesellschafter als solche den Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechnet, sind ihm die Aufwendungen zuzurechnen, und er kann die AfA in voller Höhe abziehen (FG Köln v. 22.10.1997 – 12 K 1618/92, EFG 1998, 546, rkr.).

Vereinbarungen über die AfA-Berechtigung: Vereinbarungen über die Verteilung der AfA sind stl. unbeachtlich, wenn sie dem tatsächlichen Sachverhalt widersprechen (BFH v. 21.2.1967 – VI 263/67, BStBl. II 1967, 311, Rn. 7; BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674, Rn. 14; BFH v. 25.8.1992 – IX R 320/87, BStBl. II 1993, 105, Rn. 11). Die Beteiligten können aber durch Vereinbarungen die Zurechnung der Einkünfte und der Aufwendungen, auch ohne Änderung der Zurechnung des WG, verändern und dadurch eine Verschiebung der AfA-Berechtigung bewirken (BFH v. 25.8.1961, VI 180/60 U, BStBl. III 1961, 482, Rn. 8; BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674, Rn. 10; BFH v. 25.8.1992 – IX R 320/87, BStBl. II 1993, 105, Rn. 13). Einem Miteigentümer können die AfA abweichend von seinem Miteigentumsanteil zuzurechnen sein, wenn er höhere AHK getragen hat, als seinem Miteigentumsanteil entspricht (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281). Die Vereinbarung einer überquotalen Aufwandstragung durch Miteigentümer bewirkt dabei nur dann eine entsprechende Zurechnung dieser Aufwendungen, wenn sie keine Zuwendung an den anderen Miteigentümer darstellt und diesem auch kein durchsetzbarer Ausgleichsanspruch zusteht (BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/01, BStBl. II 2005, 454, Rn. 15; BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07, BFH/NV 2009, 1247, Rn. 15).

Entscheidung über die AfA-Berechtigung: Über die AfA-Berechtigung wird im Veranlagungsverfahren entschieden (s. Anm. 66).

91 cc) Bedeutung des (wirtschaftlichen) Eigentums für die AfA-Berechtigung

AfA setzen weder zivilrechtl. noch wirtschaftliches Eigentum voraus. Sie können von jedem Stpfl. geltend gemacht werden, der ein WG zur Erzielung von Einkünften nutzt und dessen AHK getragen hat. Diese Voraussetzungen liegen im Allgemeinen beim wirtschaftlichen Eigentümer eines WG vor, eine Eigentümerstellung des Stpfl. ist aber für die Vornahme von Abschreibungen nicht erforderlich. Trägt der Stpfl. ganz oder teilweise die AHK eines WG, das ihm nicht gehört (sondern zB seinem Ehegatten), das er aber betrieblich oder beruflich nutzt, handelt es sich hierbei um erwerbssichernden Aufwand des Stpfl., der bilanztechnisch wie ein materielles WG behandelt und auf die ND verteilt wird.

BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 40; BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, Rn. 29; BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 40; BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670, Rn. 15. Anders die frühere Rspr., die AfA orientiert am Wertverzehr nur dem wirtschaftlichen Eigentümer eines WG zurechnete: BFH v. 22.11.1962 – IV 38/61, StRK EStG (bis 1974) § 7 R. 115; BFH v. 9.11.1971 – VIII R 97/69, BStBl. II 1972, 314; BFH v. 8.3.1977 – VIII R 180/74, BStBl. II 1977, 629; BFH v. 27.6.1978 – VIII R 168/73, BStBl. II 1978, 674; BFH

v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533 (535); BFH v. 22.8.1984 – I R 198/80, BStBl. II 1985, 126; im Erg. glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 111 (10/2014); WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 125 (9/2009).

Das (wirtschaftliche) Eigentum ist für die AfA jedoch nicht völlig bedeutungslos. Die Zurechnung von Einkünften folgt häufig der Zurechnung von WG. In der Regel setzt derjenige das WG zur Einkunftserzielung ein, dem es nach den handelsrechtl. GoB oder § 39 AO zuzurechnen ist (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 40; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 111 [10/2014]). Für die GE durch BV-Vergleich folgt dies aus den allgemeinen Grundsätzen der Aktivierung (s. § 5 Anm. 500), weil WG im Rahmen des BV-Vergleichs dem Eigentümer zugeordnet werden, wenn sie nicht einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen sind (zur Zurechnung von WG s. § 5 Anm. 515–524). Im Rahmen der Überschussermittlung ist unabhängig von der rechtl. oder wirtschaftlichen Zurechnung zu prüfen, ob derjenige, der die AHK des WG getragen hat, dieses WG auch zur Einkunftserzielung einsetzt (Hess. FG v. 30.7.2009 – 13 K 1121/07, juris, rkr., Rn. 52).

Einstweilen frei.

92–93

b) AfA-Berechtigung bei Miteigentümern und Gesellschaftern

aa) Anteilige Zurechnung

94

Anteilsentsprechende Erwerbsverwendung: AfA stehen Miteigentümern nach dem Verhältnis ihrer Anteile am gemeinsamen WG zu, vorausgesetzt, sie nutzen das WG entsprechend ihren Anteilen zur Erzielung von Einkünften

BFH v. 31.10.1978 – VIII R 182/75, BStBl. II 1979, 399; BFH v. 31.10.1978 – VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401; BFH v. 22.1.1980 – VIII R 74/77, BStBl. II 1980, 244; BFH v. 20.11.1980 – IV R 117/79, BStBl. II 1981, 68; BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322, Rn. 17; BFH v. 19.5.1995 – VI R 64/93, BFH/NV 1995, 879, Rn. 9; BFH v. 19.10.1995 – IV R 136/90, BFH/NV 1996, 306, Rn. 12; BFH v. 9.11.1995 – IV R 60/92, BStBl. II 1996, 192, Rn. 9; BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, Rn. 30; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 135 (10/2014).

und ihnen sind die AHK entsprechend ihrer Anteile zuzurechnen.

BFH v. 7.10.1986 – IX R 167/83, BStBl. II 1987, 322, Rn. 16; BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 39; BFH v. 28.3.1995 – IX R 126/89, BStBl. II 1997, 121, Rn. 8; BFH v. 23.11.1995 – IV R 50/94, BStBl. II 1996, 193, Rn. 9; BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 39; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 135 (10/2014).

Ein Mietvertrag zwischen den Miteigentümern ist auch dann nicht erforderlich, wenn im selben Gebäude von jedem Miteigentümer eigene Einkünfte erzielt werden. Dann bildet jeder Miteigentumsanteil ein eigenes WG. Bei Gebäuden sind entsprechend der unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhänge jeweils miteigentumsbezogene eigene WG zu bilden (BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, Rn. 30; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 36).

Disquotale Erwerbsverwendung und Aufwendungen: Weichen die anteiligen Aufwendungen oder die Anteile der Verwendung zur Einkünfterzielung vom Miteigentumsanteil ab, berechtigt unabhängig von der Höhe des Miteigentumsanteils der Anteil der Aufwendungen zur AfA, der sich mit dem Anteil der Verwendung des WG zur Einkünfterzielung durch den Stpfl. deckt. Dieser Anteil kann geringer oder größer als sein Miteigentumsanteil sein. Er kann die auf

diesen Teil entfallenden AHK auf die Dauer der betrieblichen Nutzung abschreiben (BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774).

Zu den Möglichkeiten und Grenzen der Vereinbarung von disquotalen Aufwendungen s. Anm. 90; BFH v. 23.11.2004 – IX R 59/01, BStBl. II 2005, 454, Rn. 15; BFH v. 20.1.2009 – IX R 18/07, BFH/NV 2009, 1247, Rn. 15).

Nutzung von fremdem Miteigentum: Ist der Stpfl. Miteigentümer eines WG (insbes. eines Gebäudes) und nutzt er den ideellen Anteil der übrigen Miteigentümer am WG, so gilt insoweit das Gleiche, als wenn er ein im Alleineigentum eines Dritten (oder mehrerer Dritter) stehendes WG nutzt, da die Anteile der Miteigentümer wie fremde WG behandelt werden (s. Anm. 98).

Vermögensverwaltende Gesellschaft und Mitunternehmerschaft: Bei vermögensverwaltenden Gesellschaften (zB Geschlossener Immobilienfonds) ist jedem Gesellschafter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ein Anteil an den WG der Gesellschaft zuzurechnen. Er ist wie ein Miteigentümer selbst der Vornahme von AfA berechtigt (BFH v. 27.7.2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33, Rn. 14). Bei Mitunternehmerschaften verdrängt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 die Vorschrift des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Daher ist bei Mitunternehmerschaften grds. die Gesellschaft, nicht der Gesellschafter zur AfA berechtigt (BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910, Rn. 34; BFH v. 2.4.2008 – IX R 18/06, BStBl. II 2008, 679, Rn. 19; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 132 [10/2014]), wenn nicht vorrangige Vorschriften über Sonderabschreibungen eine andere Zuordnung vorgeben.

Verteilung von Abschreibungen bei Neueintritt von Gesellschaftern in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft: AfA können aus Vereinfachungsgründen bei unterjährig neu eintretenden Gesellschaftern für das gesamte Jahr geltend gemacht werden (OFD Hannover v. 27.3.2000 – S 2241 - 66 - StH 221 - S 2241 - 30 - StO 221, DStR 2000, 730). Das gilt bei degressiver AfA nur entsprechend der Verteilung des Gesamtgewinns (OFD Münster v. 16.11.2007, Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 031/2007, DStR 2008, 98). Bei im zeitlichen Anwendungsbereich beschränkter degressiver AfA kommt es auf den Zeitpunkt des Eintritts des Gesellschafters an (OFD Frankfurt/M v. 31.7.2006 – S 2196 A - 26 - St 215, DStR 2006, 1890).

95 bb) Ausübung von Wahlrechten

Bruchteilmgemeinschaft:

► *Steuerliche Wahlrechte:* Miteigentümer einer Bruchteilmgemeinschaft können die stl. AfA-Wahlrechte grds. unabhängig voneinander unterschiedlich ausüben. Das ist heute nicht mehr umstritten

BFH v. 19.2.1974 – VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704; Schl.-Holst. FG v. 3.3.2005 – 3 K 50146/03, EFG 2005, 1026, rkr., Rn. 31; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 37; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 135 (9/2009); anders noch BFH v. 14.1.1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75.

und folgt aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Danach ist jedem Eigentümer ein Miteigentumsanteil als selbständiges Objekt der Einkünfteerzielung zuzurechnen. Jeder Miteigentümer verwirklicht den Tatbestand der Einkünfteerzielung damit selbst und unabhängig von den anderen Miteigentümern und übt sein eigenes Methodenwahlrecht aus. Eine Verwaltungspraxis, die § 7a Abs. 7 Satz 2 entsprechend angewendet hat (A 44 Abs. 7 EStR 2005) und eine einheitliche Wahlrechtsausübung vorsah, ist mit den EStR 2008 aufgegeben worden (R 7.4 EStR 2008).

Steuerliche AfA-Wahlrechte, die von den Miteigentümern unterschiedlich ausgeübt werden können, sind die Wahl der degressiven AfA (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 37) und uE auch die Wahl der kürzeren tatsächlichen ND bei Gebäuden nach § 7 Abs. 4 Satz 2 (aA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 137 [10/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 37; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 135 [9/2009]). Das folgt aus dem Charakter dieser Wahlrechte. Bei den typisierten GebäudeND in § 7 Abs. 4 Satz 1 überwiegt der Subventionscharakter, weil sie unter den durchschnittlichen ND bemessen sind (s. Anm. 19). Der Verzicht auf diese Typisierung ist in § 7 Abs. 4 Satz 2 als Wahlrecht ausgestaltet. Dieses Wahlrecht ist ein stl. Wahlrecht iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 (s. § 5 Anm. 280), das von jedem Miteigentümer frei ausgeübt werden kann. Die tatsächliche ND bemisst sich nach der Verwendung des Miteigentumsanteils. Bei unterschiedlicher Nutzung kann sie unterschiedlich ausfallen.

► *Andere Wahlrechte:* Wahlrechte, die keine stl. Wahlrechte iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 sind, werden durch die GoB oder den Tatbestand vorgeprägt und können nicht frei ausgeübt werden. Deshalb stellt sich die Frage nicht, ob sie einheitlich oder getrennt ausgeübt werden können. AfA nach der Leistung kommen nur bei den Gewinneinkunftsarten in Betracht (s. Anm. 219) und können daher im Rahmen einer Bruchteilsgemeinschaft nicht gewählt werden. AfaA sind vorzunehmen, wenn deren Voraussetzungen vorliegen. Für sie besteht uE kein Wahlrecht (s. Anm. 239). Es kann aber bei unterschiedlicher Nutzung durch die Miteigentümer zu unterschiedlichen AfaA-Verpflichtungen kommen, weil die Tatbestandsvoraussetzungen einer AfaA für jeden Miteigentümer gesondert zu prüfen sind und die Miteigentümer auch unterschiedliche Erwerbsziele verfolgen können (aA einheitliche AfaA wegen objektbezogener Beurteilung ihrer Voraussetzungen: KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 37; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. A 137 [9/2009]).

Gesamthandsgemeinschaft:

► *Gesamthandsbilanz und Einnahmenüberschussrechnung:* In der Gesamthandsbilanz und der Einnahmenüberschussrechnung einer Mitunternehmerschaft können die in § 7 vorgesehenen Wahlrechte durch die Mitunternehmer grds. nur einheitlich ausgeübt werden. Das folgt aus dem Grundsatz der einheitlichen Bilanzierung (s. § 15 Anm. 468). Eine Ausnahme hiervon gilt nur für personenbezogene Steuervergünstigungen (s. zB § 7d, § 7h Anm. 3), die § 7 nicht enthält.

► *Ergänzungsbilanz:* Nach uE zutreffender (s. § 15 Anm. 505) Verwaltungspraxis, Rspr. und einem Teil des Schrifttums können in der Ergänzungsbilanz des Gesellschafters die RestND eines abnutzbaren WG unabhängig von der Gesamthandsbilanz bestimmt und AfA-Wahlrechte ebenso unabhängig ausgeübt werden.

BMF v. 19.12.2016 – IV C 6 – S 2241/15/1005, BStBl. I 2017, 34; BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BFHE 248, 28, Rn. 13; BOLK, DStZ 2015, 472 (474); FREIKAMP, DB 2015, 1063; NIEHUS, StuW 2002, 116 (123); REIB in KSM, § 7 Rn. E 251 (11/1997); SCHMITT/KEUTHEN, DStR 2013, 1565 (1571 f.).

Die Unabhängigkeit der Ergänzungsbilanz von der Gesamthandsbilanz wird nach uE kritischer (s. § 15 Anm. 505) weiterer Rspr. begrenzt, der zufolge Abschreibungen in der Gesamthandsbilanz durch korrespondierende Zuschreibungen der Abschreibungsbeträge in einer negativen Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen sind.

BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68, Rn. 11; BFH v. 20.10.2015 – VIII R 33/13, BFHE 253, 28, Rn. 21.

Daraus ergibt sich mittelbar ein Gebot der korrespondierenden Bilanzierung und Wahlrechtsausübung, das auch der Gegenauffassung widerspricht, nach der

bei der Fortschreibung der Ergänzungsbilanz der Einheitsbetrachtung der Vorzug zu geben (KAHLE, FR 2013, 873 [880]) und nach derselben AfA-Methode und RestND abzuschreiben ist (BODE in BLÜMICH, § 15 Rn. 556a [10/2014]; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 133 [10/2014]). Ein Teil des Schrifttums beschränkt die korrespondierende Bilanzierung nur für die Bestimmung der RestND (WACKER in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 15 Rn. 465).

Stellungnahme: Siehe § 15 Anm. 505.

► *Ermittlung des Sondergewinns:* Die AfA-Wahlrechte können bei der Ermittlung des Sondergewinns unabhängig von der Ermittlung des Gesamthandsgewinns ausgeübt werden. Die Art der GE im Sonderbereich folgt zwar derjenigen im Gesellschaftsbereich und für den BV-Vergleich gilt das Prinzip einer „korrespondierenden Bilanzierung“ (s. § 15 Anm. 756). Daraus folgt aber kein Gebot der korrespondierenden Wahl der Abschreibungsmethode (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 133 [10/2014]).

96–97 Einstweilen frei.

c) Auseinanderfallen von Eigentum, Einkünfteerzielung und Kostentragung (Eigen- und Drittaufwand)

98 aa) Entwicklung der AfA-Berechtigung

Schrifttum: STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; BIERGANS, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, FR 1984, 297; JAKOB, Zur Abzugsfähigkeit von Drittaufwand und zur AfA-Übertragung im Bereich der Überschusseinkünfte, DStR 1987, 784; RUPPE, Einkommensteuerrechtliche Positionen bei Rechtsnachfolge in SCHULZE-OSTERLOH (Hrsg.), Rechtsnachfolge im Steuerrecht, DSStJG 10 (1987), 45; JAKOB/JÜPTNER, Drittaufwand, Nutzungseinlage und Überschusseinkünfte, FR 1988, 141; BIERGANS, Die einkommen- und körperschaftsteuerliche Behandlung der Einlagen von originären immateriellen Wirtschaftsgütern, Nutzungsrechten und Nutzungen, DStR 1989, 367; STADIE, Probleme der Vorsteuer in WOERNER (Hrsg.), Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, DSStJG 13 (1990), 179; WOLFF-DIEPENBROCK, Die Entscheidungen des Großen Senats des BFH zum Drittaufwand bei Eheleuten, DStR 1999, 1642; SÖFFING, Die fünf Arbeitszimmer-Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 30.1.1995 und 23.8.1999, BB 2000, 381; WEBER-GRELLET, Aktuelle bilanzsteuerliche Probleme nach dem Steuerentlastungsgesetz, BB 2000, 1024; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

Ausgangslage: Die persönliche Zurechnung von Einkünften folgte in Rspr. und Schrifttum ursprünglich dem zivilrechtl. und wirtschaftlichen Eigentum (s. § 2 Anm. 102). Die Tatbestandselemente der persönlichen AfA-Berechtigung konnten sich mit diesem Zurechnungskriterium nur bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in verschiedenen Personen verwirklichen. In diesem Fall konnte es bei beiden an der Nutzungsüberlassung Beteiligten (einerseits dem nutzungsüberlassenden Eigentümer und andererseits dem Nutzungsberechtigten) an jeweils einer Voraussetzung der AfA-Berechtigung (s. Anm. 90) für das genutzte WG fehlen:

- dem Eigentümer an der Verwendung zur Einkunftserzielung und
- dem Nutzungsberechtigten an der Aufwendung von AK oder HK.

Älteres Schrifttum zum Drittaufwand: Im Schrifttum ist vor dem Hintergrund dieser Ausgangslage immer wieder nach Möglichkeiten gesucht worden, die Rechtsfolge zu vermeiden, dass weder der Eigentümer noch der Nutzende AfA geltend machen kann. Damit verbunden waren übergeordnete Überlegun-

gen zur Abziehbarkeit von Drittaufwand, verstanden als von Dritten getragene Kosten, die durch die Einkunftserzielung des Stpfl. veranlasst wurden. Hierzu sind drei Zurechnungstheorien vertreten worden (s. § 2 Anm. 139; § 9 Anm. 43).

► *Veranlassung*: Nach dem Veranlassungsgedanken soll jeglicher Drittaufwand dem Nutzenden zuzurechnen sein; es wird allein auf die sachliche Veranlassung der Aufwendungen durch die Einkunftserzielung des Nutzenden abgestellt. Die Einkünfte seien objektbezogen zu ermitteln, die subjektive Zuordnung erfolge erst später.

Exemplarisch BIERGANS, FR 1984, 297 (304); BIERGANS, DStR 1989, 367 (373 f.); STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 34 ff., der aber inzwischen in STADIE, DStJG 13 (1990), 179 (201) den Zuwendungsgedanken (s.u.) vertritt.

► *Kostentragung*: Nach dem Kostentragungsgedanken sind Aufwendungen demjenigen zuzurechnen, der sie wirtschaftlich getragen hat. Der Abzug von Drittaufwand scheidet danach grds. aus. Einkünfte seien subjektbezogen zu ermitteln; Maßstab sei die Leistungsfähigkeit des Stpfl.; diese sei durch Aufwendungen eines Dritten grds. nicht gemindert.

BRANDIS, StuW 1990, 57: Abziehbarkeit nur, wenn durch die Aufwendung des Dritten eine Verpflichtung des Nutzenden erfüllt wird – Verkürzung des Zahlungswegs – dann aber kein echter Drittaufwand; DÖLLERER, StbJb. 1984/85, 69; JAKOB, DStR 1987, 784 (791 f.); JAKOB/JÜPTNER, FR 1988, 141 (152); JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540 (553); HEUERMANN, DStR 1996, 1518.

► *Zuwendung*: Nach dem Zuwendungsgedanken soll in der unentgeltlichen Überlassung eines WG die konkludente Vereinbarung zu sehen sein, der Eigentümer habe die auf das WG entfallenden Aufwendungen (AfA und laufenden Aufwand) für den Nutzenden getragen; er wende diese Aufwendungen dem Nutzenden zu und damit seien sie bei diesem abziehbar, weil sie durch die Zuwendung zu Aufwendungen des Nutzenden würden (so zB RUPPE, DStJG 10 [1987], 45 [72]).

Rechtsprechung:

► *Rechtsprechung vor den Entscheidungen GrS 1-3, 5/97 v. 23.8.1999*: Die ältere Rspr. war uneinheitlich und überlagert von der Frage, ob bei Ehegattennutzungen dem nutzenden Ehegatten die AfA unabhängig von der Verteilung der Aufwendungen und des Eigentums zu gewähren sei, weil die Ehe eine Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft bilde. Ein Teil der Rspr. öffnete sich unter diesem Gesichtspunkt der Zuwendungstheorie (vgl. BFH v. 3.4.1987 – VI R 91/85, BStBl. II 1987, 623, Rn. 27), ein anderer Teil lehnte jede Anerkennung von Drittaufwand, verstanden als Aufwand, den ein anderer als der Stpfl. getragen hat, ab.

BFH v. 10.4.1990 – VIII R 289/84, BStBl. II 1990, 741, Rn. 16; BFH v. 20.9.1990 – IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82, Rn. 18; BFH v. 31.3.1992 – IX R 245/87, BStBl. II 1992, 890, Rn. 21.

Der Beschluss des Großen Senats des BFH v. 30.1.1995 (GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281) brach mit der Vorstellung, dass AfA nur der zivilrechtl. oder wirtschaftliche Eigentümer eines WG geltend machen könne und reduzierte die Voraussetzungen der AfA dadurch auf die Vereinigung von Einkünfteerzielung und Kostentragung in einer Person, löste damit aber nur die Fälle des unechten Drittaufwands, bei denen der Stpfl. eigene Aufwendungen auf ein unentgeltlich überlassenes fremdes WG vornahm.

Der IV. Senat hat auch in der Folgezeit die Anerkennung der von Dritten getragenen Aufwendungen versagt (BFH v. 9.11.1995 – IV R 60/92, BStBl. II 1996, 192; BFH v. 23.11.1995 – IV R 50/94, BStBl. II 1996, 193), während der VI. Se-

nat, bezogen auf die AfA, weiter Sonderregelungen für Ehegatten-Nutzungen als geboten ansah (BFH v. 22.11.1996 – VI R 77/95, BStBl. II 1997, 208; BFH v. 25.11.1996 – VI R 8/90, BStBl. II 1997, 215; BFH v. 25.11.1996 – VI R 23/95, BStBl. II 1997, 219) und in der Ehe als Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft die AfA-Berechtigung stets dem einkunftserzielenden Ehegatten zuordnen wollte.

- ▶ *Rechtsprechung nach den Entscheidungen GrS 1-3, 5/97 v. 23.8.1999:*
- ▷ *Kostentragungsprinzip:* Mit den Beschlüssen des Großen Senats v. 23.8.1999 hat die Rspr. ohne besondere Berücksichtigung von Besonderheiten bei Ehegatten-Nutzungen die Entscheidung des Großen Senats v. 30.1.1995 zur Anerkennung von Eigenaufwand bestätigt, BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 34; BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, Rn. 29; gefolgt von BFH v. 4.9.2000 – IX R 22/97, BStBl. II 2001, 785, Rn. 7; BFH v. 25.6.2008 – X R 36/05, BFHE 222, 373, Rn. 24. sich der Kostentragungstheorie angeschlossen und mit den Argumenten des Veranlassungsprinzips, der Zuwendungstheorie und der analogen Anwendung des § 11d EStDV die Anerkennung echter Drittaufwendungen und echter Dritt-AfA abgelehnt. BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, Rn. 51; BFH v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787, Rn. 23; gefolgt von BFH v. 7.6.2000 – III R 82/97, BFH/NV 2000, 1462, Rn. 26; BFH v. 15.7.2014 – X R 24/12, BStBl. II 2015, 132, Rn. 14. AfA kann danach nur derjenige geltend machen, der die Kosten für ein WG getragen hat und dieses zur Einkünfteerzielung nutzt. Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit folge, dass der Stpfl. stl. abziehbare Aufwendungen (darunter auch AHK) persönlich tragen muss. Ein objektiver sachlicher Zusammenhang (Veranlassung) der Aufwendungen des Dritten mit den Einkünften des Stpfl. reiche nicht aus. Echter Drittaufwand, der dann vorliegt, wenn ein Dritter die AHK eines WG getragen hat, das der Stpfl. zur Erzielung von Einkünften nutzt, sei deshalb nicht abziehbar.
- ▷ *Eigenaufwand:* Hat sich der Stpfl. an den AHK des WG eines Dritten beteiligt und nutzt er das dem Dritten zuzurechnende WG ganz oder teilweise zur Einkünfteerzielung, kann er die Aufwendungen in entsprechendem Umfang „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ auf die ND verteilen. Die Voraussetzungen eines bilanzierungsfähigen WG liegen zwar nicht vor, der durch die Einkünfteerzielung veranlasste Aufwand wird aber „zur Wahrung des Nettoprinzips“ so behandelt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778 [780]).
- ▷ *Schenkung und abgekürzter Zahlungsweg:* Weil die Herkunft der Mittel bei der Qualifikation von BA und WK unerheblich ist (BFH v. 3.4.1987 – VI R 91/85, BStBl. II 1987, 623, Rn. 26), trägt der Stpfl. Aufwendungen auch dann persönlich, wenn er die notwendigen Mittel zuvor von einem Dritten, zB durch Schenkung, so erhalten hat, dass er die wirtschaftliche Verfügungsmacht daran erlangt hat. Damit verbunden sind die Fälle des abgekürzten Zahlungswegs, wenn ein Dritter die Aufwendungen im Namen und für Rechnung des Stpfl. trägt, sozusagen eine Schuld des Stpfl. tilgt. In diesen Fällen liegt eine Zuwendung des Geldbetrags an den Stpfl. und kein Drittaufwand vor. Der Stpfl. trägt die Kosten durch diesen Umweg selbst. BFH v. 15.7.2014 – X R 24/12, BStBl. II 2015, 132, Rn. 18; BFH v. 3.2.2016 – X R 25/12, BStBl. II 2016, 391, Rn. 37.
- ▷ *Abgekürzter Vertragsweg:* Den Gedanken des abgekürzten Zahlungswegs hat die Rspr. auf die Fälle übertragen, in denen der Dritte nicht nur eine Schuld des

Stpfl. begleicht, sondern diese sogleich im Interesse des Stpfl. begründet und erfüllt. Das sollte zunächst nur für Geschäfte des täglichen Lebens und nicht für Dauerschuldverhältnisse gelten (BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314, Rn. 12). Später hat die Rspr. den Anwendungsbereich dieser Grundsätze erweitert, das Merkmal der Geschäfte des täglichen Lebens durch den Zuwendungsgegenstand des Geldbetrags ersetzt und im Übrigen Dauerschuldverhältnisse weiter ausgenommen.

BFH v. 15.11.2005 – IX R 25/03, BStBl. II 2006, 623, Rn. 11; BFH v. 15.1.2008 – IX R 45/07, BStBl. II 2008, 572, Rn. 11; BFH v. 28.9.2010 – IX R 42/09, BStBl. II 2011, 271, Rn. 9; BFH v. 25.11.2010 – III R 79/09, BStBl. II 2011, 450, Rn. 19 – Betonung des Interesses bei Kinderbetreuung; BFH v. 3.2.2016 – X R 25/12, BStBl. II 2016, 391, Rn. 40; FG Ba.-Württ. v. 6.3.2007 – 4 K 280/06, EFG 2007, 832, rkr., Rn. 30; Nds. FG v. 26.11.2009 – 1 K 405/05, EFG 2010, 417, rkr., Rn. 25; Nds. FG v. 25.2.2016 – 1 K 169/15, EFG 2016, 891, rkr., Rn. 34.

- ▷ *Ehegatten-Nutzungen*: Nach der Rspr. gelten diese Grundsätze auch bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung zwischen Ehegatten, zB im Fall der Nutzung eines Arbeitszimmers in einem Gebäude, das entweder den Ehegatten gemeinsam oder dem anderen Ehegatten allein gehört. Die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft rechtfertigt keine andere Beurteilung. Der Grundsatz der Individualbesteuerung der Ehegatten wird durch die Zusammenveranlagung nicht aufgehoben (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 57).

Schrifttum: Im Schrifttum ist die Grundentscheidung der Rspr. zugunsten des Kostentragungsprinzips überwiegend als folgerichtige Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips akzeptiert

BIBER, EStB 2006, 464; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 113 ff. (10/2014); CLABEN in LADEMANN, § 7 Rn. 75 (12/2014); FISCHER, FR 1999, 1177 (1179); GRÖPL, DStZ 2001, 65 (69); HAENICKE, DStZ 2006, 793; HAMACHER/BALMES, FR 2000, 600 (605); HEY in TIPKE/LANG, 22. Aufl. 2015, § 8 Rn. 223; KREBUSCH, NWB 2016, 1266 (1267); KÜFFNER/HABERSTOCK, DStR 2000, 1672 (1680); PAUS, EStB 2012, 378; PEIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 10; ROTH, DStZ 2006, 830; SEITZ, FR 2006, 201 (204f.); STUHRMANN in B/B, § 7 Rn. 32 (8/2012); SÖFFING, BB 2000, 381; WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1999, 1642.

und Kritik am Ergebnis der Versagung echter Drittaufwendungen allein an den Gesetzgeber als Handlungsauftrag adressiert worden (FISCHER, FR 1999, 1177 [1179]). Zweifel an der Rspr. fokussieren sich im Schrifttum auf die Fortsetzung des Zuwendungsgedankens in der Rechtsfigur des abgekürzten Vertragswegs. Während der Beratungspraxis die Rspr. zu restriktiv erscheint und Wege zur erweiterten Berücksichtigung „unechter Drittaufwendungen“ gesucht werden (KESTLER, DStR 2015, 2465 [2469]; KNEBUSCH, NWB 2016, 1266 [1270]), erkennt ein anderer Teil des Schrifttums in der Berücksichtigung der Aufwendungen eines Dritten im Interesse des Stpfl. im abgekürzten Vertragsweg einen Widerspruch zum Leistungsfähigkeitsprinzip (SEITZ, FR 2006, 201 [211]) und eine Vielzahl ungeklärter Folgefragen (HAENICKE, DStZ 2006, 793; PAUS, EStB 2012, 378 [380]; ROTH, DStZ 2006, 830). Weitere Kritik kristallisiert sich um die Figur des Quasi-WG bei Eigenaufwand auf ein fremdes WG, das entweder als Fremdkörper im System des Steuerbilanzrechts zur Gänze abgelehnt (WEBER-GRELLET, BB 2000, 1024) oder wegen der ungeklärten Behandlung mit ihm verbundener stiller Reserven zumindest in Frage gestellt wird (KÜFFNER/HABERSTOCK, DStR 2000, 1672 [1680]).

Stellungnahme: Die Grundentscheidung der Rspr. zugunsten des Kostentragungsprinzips der persönlichen Zurechnung von Aufwendungen überzeugt als

folgerichtige Ausgestaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Sie bietet auch für die Zurechnung von AfA eine tragfähige Grundlage. Entscheidend ist, ob und inwieweit der Nutzende die AHK für das zur Einkunftserzielung genutzte fremde WG getragen hat. Soweit dies der Fall ist, muss er sie nach § 7 verteilen, auch dann, wenn dem Stpfl. kein WG zuzurechnen ist. Die Kritik, dass damit systemtragende Prinzipien des Steuerbilanzrechts verletzt würden, läuft in den Überschusseinkunftsarten ins Leere. Sie liegen außerhalb des Anwendungsbereichs des Steuerbilanzrechts. Für die Gewinneinkunftsarten ist der Normzweck des § 7 in Erinnerung zu rufen. Diese Vorschrift soll die Abschreibungen über alle Einkunftsarten hinweg einheitlich regeln und Aufwand einheitlich periodengerecht verteilen. Der von der Rspr. gewählte Weg, ein „Quasi-WG“ zu konstruieren, ist ein tragfähiger Kompromiss, um dieses Ziel zu verwirklichen. Er ist der Alternative vorzuziehen, ein Nutzungsrecht zu aktivieren, weil dadurch der Pfad in die dem WG angemessenen Abschreibungsregeln eröffnet wird. Wer die HK für ein Gebäude getragen hat, soll auch dann Gebäude-AfA und auch erhöhte AfA geltend machen können, wenn ihm das WG nicht zuzurechnen ist.

Der Veranlassungsgedanke, wonach objektbezogen sämtlicher Drittaufwand bei demjenigen abziehbar sein soll, der Einkünfte erzielt, widerspricht der subjektbezogenen Ermittlung der Leistungsfähigkeit und der deshalb notwendig personenbezogenen Bemessung der Einkünfte. Der Zuwendungsgedanke geht, soweit man sich nur auf Nutzungsüberlassungen zwischen Ehegatten bezieht, von einem Umfang des Einvernehmens zwischen Ehegatten aus, das bei der im Grundgesetz vorausgesetzten Unabhängigkeit und Selbständigkeit von Ehepartnern nicht als gesetzliche Vermutung konstruiert werden darf. Ebenso wenig kann ein Zuwendungswille unterstellt werden, der uE nicht generell der Interessenlage der Beteiligten entspricht. Der überlassende Ehegatte (Eigentümer) wendet AHK in erster Linie auf, um sein Vermögen zu erhalten. Was er dem Nutzenden zuwendet, ist vor allem die Nutzungsmöglichkeit. Eine unterstellte Zuwendung der AHK würde letztlich die Zuwendung des WG bedeuten, denn das WG konkretisiert sich in seinen AHK. Es lässt sich kein Erfahrungsgrundsatz bilden, der aussagen könnte, dass dies dem Interesse des überlassenden Ehegatten entspreche. Auf dem Weg der Rspr. können sich gleichwohl im Einzelfall bei der Feststellung des Kostenträgers auch Elemente des Veranlassungs- und Zuwendungsgedankens wiederfinden. Letzteres insbes. dann, wenn Aufwendungen bei ähnlich verdienst- und vermögensstarken Ehepartnern von einem gemeinsamen Konto bezahlt werden. Die tatsächlichen Verhältnisse lassen sich hier im Rahmen von Beweisregeln auch zur Verwirklichung des Kostentragungsprinzips berücksichtigen. Kein Argument gegen das Kostentragungsprinzip sind die Schwierigkeiten der Ermittlung des Kostenträgers in den Fällen des abgekürzten Zahlungs- und Vertragswegs. Hier stellt sich der Rspr. eine ihr eigene Optimierungsaufgabe zum folgerichtigen Ausgleich des Kostentragungsprinzips im Rahmen einer am Gleichheitssatz ausgerichteten Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die damit verbundene Feinabstimmung des Kostentragungsprinzips wäre beim Gesetzgeber, dessen Aufgabe der Interessenausgleich, nicht der Systemabgleich ist, gänzlich falsch aufgehoben. Praxis und Rspr. müssen die Mühen dieser Feinabstimmung, unterstützt durch Lösungsvorschläge aus dem Schrifttum, auf sich nehmen.

99 **bb) Scheinbestandteile, Betriebsvorrichtungen und Ladeneinbauten**

Scheinbestandteile sind zivilrechtl. Gegenstand besonderer Rechte (J. SCHMIDT in ERMAN, 14. Aufl. 2014, § 95 BGB Rn. 1) und selbständige materielle WG (s.

§ 5 Anm. 521, 613), deren AHK bei demjenigen, dem sie als Mittel der Einkünfterzielung zuzurechnen sind und der deren Kosten getragen hat, nach § 7, abhängig von ihrer Qualifikation als bewegliche oder unbewegliche WG, abgeschrieben werden.

Betriebsvorrichtungen sind auch dann, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Gebäudes sind und damit zivilrechtl. nicht Gegenstand besonderer Rechte sein können, selbständig zu aktivierende bewegliche materielle WG (s. § 5 Anm. 521), die nach Abs. 1 und Abs. 2 abzuschreiben sind.

Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen und Gaststätteneinbauten sind auch dann, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Gebäudes sind und damit zivilrechtl. nicht Gegenstand besonderer Rechte sein können, selbständig zu aktivierende unbewegliche materielle WG (s. § 5 Anm. 612), die nach Abs. 1 abzuschreiben sind (zur ND BMF v. 30.5.1996 – IV A 8 - S 1551 - 35/96, BStBl. I 1996, 643).

cc) Bauten auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten

100

Schrifttum ab 1995: SCHUBERT, Abschreibungen bei Bauten auf fremden Grund und Boden, FR 1994, 815; KUSTERER, Handelsrechtliche Bilanzierung von Bauten auf fremden Grund und Boden, DStR 1996, 438; EISGRUBER, Bauten auf fremden Grund und Boden, DStR 1997, 522; STEPHAN, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremden Grund und Boden, DB 1997, 1049; OBERMEIER/WEINBERGER, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatten-eigentums, DStR 1998, 913; STRAHL, Bauten auf fremden Grundstücken, KÖSDI 2000, 12300; GROBE, Wirtschaftliches Eigentum an Gebäuden auf fremden Grund und Boden, DStR 2002, 1517; SCHUSTER, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremdem Grund und Boden, DStZ 2003, 369; HENSGENS, Wirtschaftliches Eigentum bei Bauten auf fremden Grund und Boden, NJW 2004, 264; NEUFANG/KÖRNER, Gebäude auf fremden Grund und Boden versus Drittaufwand, BB 2010, 1503; KRAFT/KRAFT, Steuergestaltung bei der Bilanzierung von Herstellungskosten für Gebäude auf fremdem Grund und Boden, NWB 2016, 2031; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

Wirtschaftliches Eigentum des Nutzenden: Bauten auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten, die dem Stpfl. als selbständige WG zuzurechnen sind, sind nach den allgemeinen Regeln des § 7 abzuschreiben, wenn der Stpfl. deren AHK getragen hat und er sie zur Einkünfterzielung nutzt. Die Zurechnung von wirtschaftlichem Eigentum setzt bei Bauten auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten voraus, dass sich die betriebsgewöhnliche ND der (Ein-)Bauten und die Dauer der Nutzungsberechtigung annähernd decken oder der Stpfl. nach Beendigung der Nutzung ein Wegnahmerecht oder einen Ersatzanspruch gem. § 951 BGB hat (s. § 5 Anm. 519). Der Entschädigungsanspruch muss auch im Verhältnis unter Ehegatten ausdrücklich vereinbart worden sein (BFH v. 29.4.2008 – VIII R 08/04, BStBl. II 2008, 749, Rn. 17; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BFHE 253, 156, Rn. 36).

Nutzungsbefugnis: Liegen die Voraussetzungen zur Aktivierung eines selbständigen WG nach den Grundsätzen der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums nicht vor, ist entgegen der älteren Rspr. auch kein Nutzungsrecht an dem fremden Grund und Boden oder dem fremden WG zu aktivieren. Die AHK der Bauten auf fremdem Grund und Boden und die Mietereinbauten sind daher – anders als in der älteren Rspr. (BFH v. 31.10.1978 – VIII R 182/75, BStBl. II 1979, 399, Rn. 13; BFH v. 31.10.1978 – VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401, Rn. 17) nicht als AHK eines selbständig zu aktivierenden Nutzungsrechts abzuschreiben (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 48; BFH

v. 9.3.2016 – X R 46/14, BFHE 253, 156, Rn. 36). Stattdessen ist ein Aufwandsverteilungsposten zu bilden (s. Anm. 101).

dd) Eigene Aufwendungen auf fremde Wirtschaftsgüter

101 (1) Bildung eines Aufwandsverteilungspostens

Die vom Stpfl. getragenen AHK sind unabhängig von der Aktivierung und Zurechnung eines WG nach § 7 periodengerecht zu verteilen, wenn dieser Aufwand durch die Einkünfteerzielung veranlasst ist. Dazu ist ein Aufwandsverteilungsposten zu bilden, der in der Bilanz „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ auszuweisen ist, ohne sich als solches zu qualifizieren.

BMF v. 16.12.2016 – IV C 6 - S 2134/15/10003, BStBl. I 2016, 1431, Tz. 3; BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 41; BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670, Rn. 23; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BFHE 253, 156, Rn. 38.

Der Rechtscharakter dieses Aufwandsverteilungspostens wird im Schrifttum zust. mit den Begriffen „Merkposten für gespeicherten Aufwand“ (KÜFFNER/HABERSTOCK, DStR 2000, 1672 [1677]) und „bilanztechnischer Rechnungsposten“ (P. FISCHER, FR 1999, 1171 [1172]) umschrieben. Bei Stpfl., die ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermitteln, stellt er uE eine Bilanzierungshilfe zur periodengerechten GE dar (glA SÖFFING, BB 2000, 381 [385]; GRÖPL, DStZ 2001, 65 [70]). Bei allen anderen Stpfl. geht mit der AfA-Berechtigung ein Sofortabzugsverbot und Verteilungsgebot der Aufwendungen einher; insofern ist uE der übergeordnete Begriff des Aufwandsverteilungspostens, bzw. der Aufwandsverteilungsposition (so KRAFT/KRAFT, NWB 2016, 2031 [2032]) treffend.

Kostentragung des Nutzenden:

► *Baraufwand des Nutzenden:* Die AfA-Bemessungsgrundlage für den Aufwandsverteilungsposten bestimmt sich nach den Aufwendungen, die durch die Einkünfteerzielung mit dem fremden WG veranlasst und dem Stpfl. als Kostenträger zuzuordnen sind (s. § 2 Anm. 130).

► *Darlehensverpflichtung:* Nach uE überzeugender Rspr. genügt die Begründung einer Darlehensverpflichtung, auch als Mitschuldner, wenn der Stpfl. die Tilgungen mitträgt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 60; FG Düss. v. 12.2.2014 – 7 K 407/13 E, DStRE 2015, 131, nrkr., Rn. 23, Az. BFH VIII R 10/14). Die schuldrechtl. (Mit-)Verpflichtung allein genügt nicht (glA FG Düss. v. 12.2.2014 – 7 K 407/13 E, DStRE 2015, 131, nrkr., Rn. 23, Az. BFH VIII R 10/14; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 54). Für die Bemessung des Aufwandsverteilungspostens sind allein die tatsächlich getragenen Tilgungsleistungen maßgeblich (zutr. KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 54).

► *Beweiserleichterungen bei Ehegatten:*

▷ *Grundsatz:* Die Rspr. lehnt eine tatsächliche Vermutung ab, nach der Eheleute generell „aus einem Topf“ wirtschaften und deshalb die AHK jeweils von demjenigen getragen würden, der das WG für seine betrieblichen oder beruflichen Zwecke nutzt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 53; kritisch GRÖPL, DStZ 2001, 65 [73]). Sie geht bei Ehegatten aber im Erg. von einer erhöhten Wahrscheinlichkeit gemeinsamer Vermögensinteressen aus, die Beweiserleichterungen bei der Feststellung des Kostenträgers rechtfertigen. Diese Beweiserleichterungen sind uE auch in den Fällen zu gewähren, in denen ein ähnlicher Interessengleichklang wahrscheinlich ist, zB in Konzernstrukturen (glA SÖFFING, BB 2000, 381 [394]; aA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 54).

- ▷ *Miteigentum und gemeinsame Nutzung*: Nach der Rspr. ist zu vermuten, dass die AHK eines gemeinsam genutzten Gebäudes von beiden Ehegatten entsprechend ihrer Eigentumsanteile getragen worden sind, auch wenn die tatsächliche Verteilung der Zahlungsbeiträge davon abweicht. (BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782, Rn. 34).
- ▷ *Allein-Eigentum und Allein-Nutzung*: Bei einem Gebäude, das im Alleineigentum eines Ehegatten steht und von diesem alleine genutzt wird, ist zu vermuten, dass er auch die AHK allein getragen hat, auch wenn sie vom anderen Ehegatten mitfinanziert worden sind, es sei denn, dieser nutzt das Gebäude (teilweise) ebenfalls zur Einkünfteerzielung (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 47).
- ▷ *Nutzung ohne Eigentum*: Demgegenüber besteht kein Erfahrungssatz, der eine Vermutung begründet, die eine Zurechnung an den einkünfteerzielenden Nicht-Eigentümer-Ehegatten stützt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787, Rn. 22).
- ▷ *Später einsetzende Nutzung zur Einkünfteerzielung*: Setzt die Nutzung erst nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung ein, bestehen nach der Rspr. keine Erfahrungssätze, nach denen der nunmehr nutzende Ehegatte die Kosten mitgetragen hat (BFH v. 15.7.2014 – X R 24/12, BStBl. II 2015, 132, Rn. 16). Diese Rspr. ist uE nicht folgerichtig und wird zu Recht kritisiert. Die im Schrifttum auch für diesen Fall geforderten Beweiserleichterungen zum Nachweis der Kostentragung durch den nicht an der Finanzierung beteiligten Ehegatten (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 54) lassen sich zwar nicht mit dem Nettoprinzip begründen, können aber auf Erfahrungssätze gestützt werden. Lassen sich solche Erfahrungssätze für den (mit-)nutzenden (Mit-)eigentümer bilden, kann für den nicht (mit-)nutzenden (Mit-)eigentümer nichts Anderes gelten.
- ▷ *Später aussetzende Nutzung zur Einkünfteerzielung*: Endet die Nutzung zur Einkünfteerzielung durch einen Miteigentümer, können die bei diesem noch nicht abgeschriebenen Kosten nicht nachträglich wieder dem anderen Ehegatten zugerechnet werden (anders möglicherweise BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 63). Die Zurechnung beruht auf einer Beweisregel. Die Verteilung der Kosten kann nur einheitlich für den gesamten Zeitraum der möglichen Nutzung festgestellt werden.
- ▷ *Typisierungen bei gemeinsam genutzten Arbeitszimmern*: Die anteiligen AHK eines gemeinsam genutzten Arbeitszimmers sind aus Praktikabilitätsgründen in voller Höhe dem Eigentümer des Gebäudes zuzurechnen, wenn der Nichteigentümer-Ehegatte keine Kosten getragen hat. Das gilt auch, wenn dieser Ehegatte das Arbeitszimmer unentgeltlich mit nutzt (BFH v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787, Rn. 23). Dadurch erübrigt sich die steuergestalterische Pflicht zum Abschluss von Mietverträgen. In allen anderen Fällen sind die Kosten nach den tatsächlichen Finanzierungsanteilen zu verteilen (zutr. KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 54).
- ▶ *Abgekürzter Zahlungs- und Vertragsweg*: Die Grundsätze der Kostenzurechnung im abgekürzten Zahlungs- und Vertragsweg (s. § 2 Anm. 139) gelten auch für Aufwendungen auf fremde WG.

(2) Abschreibung des Aufwandsverteilungspostens

102

Grundsatz: Die AfA sind bezogen auf den Aufwandsverteilungsposten nach den Regeln vorzunehmen, die für das WG gelten würden, auf das sich die AHK

und die Einkünfteerzielung beziehen. Die AHK eines Gebäudes sind daher nach Abs. 4 und Abs. 5 zu verteilen,

BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 41; BFH v. 19.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387, Rn. 27; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BFHE 253, 156, Rn. 38; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 51.

die AHK eines beweglichen materiellen WG nach Abs. 1 und Abs. 2 und die AHK eines immateriellen WG nach Abs. 1. Auf nicht abnutzbare WG, zB Grund und Boden, können keine AfA vorgenommen werden. Die HK eines Gebäudes müssen aber nicht auf Grund und Boden und Gebäude aufgeteilt werden (zutr. KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 51; WASSERMAYER, DB 1999, 2486). Die Qualifikation richtet sich nach der Behandlung beim wirtschaftlichen Eigentümer des WG, auf das der Stpfl. die AHK leistet.

Förderabschreibungen: Der Stpfl. kann bei der Verteilung eigenen Aufwands auf fremde WG nur die Förderabschreibungen in Anspruch nehmen, die auch der wirtschaftliche Eigentümer des WG in Anspruch nehmen könnte, wenn er das WG selbst zur Einkünfteerzielung durch Nutzungsüberlassung an den Stpfl. nutzen würde und die AHK selbst getragen hätte. Aufwand auf ein fremdes WG, das beim wirtschaftlichen Eigentümer dem PV zuzuordnen ist, kann daher nicht nach den Regeln verteilt werden, die WG im BV voraussetzen (zB degressive AfA nach Abs. 2 und Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5, die mit dem AV auch BV erfordern; lineare AfA für Gebäude des BV nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und degressive AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1).

BMF v. 16.12.2016 – IV C 6 - S 2134/15/10003, BStBl. I 2016, 1431, Tz. 3; BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 50; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BFHE 253, 156, Rn. 42; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 51.

Förderabschreibungen, die unterschiedslos für WG des BV und des PV gewährt werden, zB erhöhte Absetzungen nach §§ 7h, 7i und die degressiven Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2, 3 können dagegen auch von Nichtunternehmen in Anspruch genommen werden (BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BFHE 253, 156, Rn. 43; wohl auch KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 51).

103 (3) Auflösung des Aufwandsverteilungspostens

Der Aufwandsverteilungsposten teilt das stl. Schicksal des WG, auf das er sich bezieht. Ist das fremde WG dem PV des (wirtschaftlichen) Eigentümers zuzuordnen, führt die betriebliche Nutzung nicht zu seiner stl. Verstrickung. Wertänderungen des fremden WG sind dem nutzenden Stpfl. nicht zuzurechnen. Es bleibt PV des (wirtschaftlichen) Eigentümers. Im Aufwandsverteilungsposten selbst können keine stillen Reserven entstehen. Endet die betriebliche Nutzung oder die Nutzungsbefugnis, ist der Aufwandsverteilungsposten steuerneutral aufzulösen.

BMF v. 16.12.2016 – IV C 6 - S 2134/15/10003, BStBl. I 2016, 1431, Tz. 3; BFH v. 29.4.2008 – VIII R 98/04, BStBl. II 2008, 749, Rn. 23; BFH v. 29.12.2012 – IV R 29/09, BStBl. II 2013, 387, Rn. 31; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BFHE 253, 156, Rn. 53; GRÖPL, DStZ 2001, 65 (71); HARTMANN, BB 2008, 1716; KRAFT/KRAFT, NWB 2016, 2031 (2033); SÖFFING, BB 2000, 381 (391); aA noch BFH v. 10.3.1999 – XI R 22/98, BStBl. II 1999, 523, Rn. 14; BFH v. 17.3.1989 – III R 58/87, BStBl. II 1990, 6, Rn. 19.

Wird das WG in das BV des Nutzenden überführt, ist es ohne Berücksichtigung der durch den Aufwandsverteilungsposten bereits vorgenommenen AfA nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1 zum Teilwert in das BV einzulegen. Für die Berechnung des Drei-Jahres-Zeitraums als Tatbestandsvoraussetzung der AHK-Obergrenze nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a Satz 2 ist der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des WG und nicht der Zeitpunkt der

erstmaligen betrieblichen oder beruflichen Verwendung durch den Stpfl. maßgeblich.

BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BFHE 253, 156, Rn. 53.

Der Teilwert bildet dann als Einlagewert zugleich die AfA-Bemessungsgrundlage beim Stpfl. nach Überführung des WG in sein BV. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 7 Abs. 1 Satz 4 liegen nicht vor, wenn das WG durch den (wirtschaftlichen) Eigentümer dem Nutzenden unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden ist.

BMF v. 16.12.2016 – IV C 6 - S 2134/15/10003, BStBl. I 2016, 1431, Tz. 8; BFH v. 9.3.2016 – X R 46/14, BFHE 253, 156, Rn. 59.

Dies hat zur Konsequenz, dass die AHK eines zunächst fremdem PV und später eigenem BV zuzurechnenden WG bei demselben Stpfl. zwei Mal abgeschrieben werden können (KLEINMANN, BB 2016, 1327 [1330]). Im geltenden Recht ist diese dem Zweck des § 7 widersprechende Rechtsfolge durch die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Satz 4 adressiert, aber in seinem engen Tatbestand nicht sanktioniert. Deshalb verbietet sich die analoge Anwendung dieser Vorschrift. Die Rspr. bietet daher einen Ansatzpunkt für Steuergestaltungen (KRAFT/KRAFT, NWB 2016, 2031 [2038]) und gibt dem Gesetzgeber Anlass zur Erweiterung des Tatbestands der Regelung in § 7 Abs. 1 Satz 4.

Einstweilen frei.

104–105

d) Miete, Pacht und Leasing

106

Schrifttum: RABE, Die bilanzsteuerliche Behandlung des eisern verpachteten Grundstücksinventars, BB 1987, 439.

Das Recht zur Nutzung eines WG aus einem Dauerschuldverhältnis (Miet-, Pacht- oder Leasingvertrag gegen laufende Miet- und Pachtzahlungen oder Leasingraten; s. § 5 Anm. 1225) ist kein AfA-Gegenstand. Das Nutzungsrecht kann zwar ein immaterielles WG sein (s. § 5 Anm. 1787). Bei bilanzierenden Stpfl. schließt aber bereits das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte (s. § 5 Anm. 540) die Aktivierung von Nutzungsrechten in Dauerschuldverhältnissen aus (s. § 5 Anm. 1250). Bei den anderen Stpfl. verbietet sich die AfA, weil sich die Nutzungsmöglichkeit regelmäßig in der gleichen Periode der AK verbraucht. Für Miet-/Pacht-/Leasingvorauszahlungen in Dauerschuldverhältnissen gilt für die GE nach § 4 Abs. 3 und die Überschusseinkunftsarten die Vorschrift des § 11. Sie sieht in § 11 Abs. 2 Satz 3 eine Verteilung der Vorauszahlung erst bei Vorauszahlungen für mehr als fünf Jahre vor (s. § 11 Anm. 124). Bei bilanzierenden Stpfl. sind Vorauszahlungen in Dauerschuldverhältnissen aktiv abzugrenzen (s. § 5 Anm. 1243).

Durch Einmalzahlung erworbene Nutzungsrechte, für die das Bilanzierungsverbot für schwebende Geschäfte nicht gilt (zB E-Books, Software, „Apps“), berechtigten nach den allgemeinen Regeln zu AfA. Für sie gilt § 6 Abs. 2 nicht, weil diese Vorschrift nur auf bewegliche WG anwendbar ist. Dazu zählen nach der Rspr. nicht die immateriellen WG (s. § 6 Anm. 1007).

Einstands-/Abstandszahlung/Mietrecht: Vom Nutzungsrecht aus einem Dauerschuldverhältnis ist das Recht zum Abschluss eines Dauerschuldverhältnisses (beim Mietvertrag „Mietrecht“) zu unterscheiden. Die Rechtsstellung, die der Mieter durch den Mietvertrag erlangt, bildet ein WG, dessen AK durch AfA auf die voraussichtliche Mietzeit gleichmäßig zu verteilen sind (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 151 [10/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 46).

Das sind Aufwendungen, die notwendig zum Abschluss des Mietvertrags sind und die Zahlung eines gesonderten Entgelts („Abfindung“) für das Recht zum Eintritt in einen bestehenden Mietvertrag an einen Dritten (s. § 5 Anm. 1274). Das Mietrecht ist auf die voraussichtliche Mietdauer (nicht die vereinbarte Mietdauer, s. § 5 Anm. 1250) nach Abs. 1 abzuschreiben. Vorauszahlung von Miete bildet nicht AK eines Mietrechts, sondern ist bei GE durch Vermögensvergleich aktiv abzugrenzen und bei Überschussrechnung als BA oder WK nach § 11 Abs. 2 Satz 3 abziehbar (s. § 5 Anm. 1250; s. § 11 Anm. 125).

Ge-/Vermietete Wirtschaftsgüter:

► *Miete und Pacht:* Die AfA stehen grds. nur dem Vermieter zu. Er nutzt das vermietete bzw. verpachtete WG zur Einkünfteerzielung, nicht der Mieter bzw. Pächter. Dieser nutzt sein Nutzungsrecht, nicht das WG zur Einkünfteerzielung. Etwas anderes gilt, wenn das wirtschaftliche Eigentum an der Sache auf den Mieter/Pächter ausnahmsweise übergegangen ist (s. Anm. 91).

► *Leasing:* Die Zurechnung der Einkünfte und damit die persönliche AfA-Berechtigung am Leasinggegenstand folgt der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums (s. § 5 Anm. 1100; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 47). Dabei hat die in Abs. 1 Satz 2 adressierte betriebsgewöhnliche ND eine Rückwirkung auf die Zurechnung des Leasingguts (BMF v. 13.5.1998 – IV B 2 - S 2170 - 41 - 98, DStR 1998, 893). Ist dem Leasinggeber das Leasinggut zuzurechnen, ist das Leasinggut nach den allgemeinen Regeln auf die betriebsgewöhnliche ND bei Leasinggeber abzuschreiben (s. § 5 Anm. 1165). Das Gleiche gilt bei einer Zurechnung des Leasingguts zum Leasingnehmer für die dann von diesem vorzunehmenden AfA (s. § 5 Anm. 1190).

Vom Mieter angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter:

► *AfA-Berechtigung des Mieters:* Der Mieter muss die Aufwendungen für seine als WG zu qualifizierenden Mietereinbauten und Umbauten nach § 7 verteilen, wenn er selbst die HK getragen hat und das WG zur Einkünfteerzielung einsetzt. Auf die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums kommt es nicht an (s. § 5 Anm. 1256 „Aktivierungspflicht beim Mieter“; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 46).

► *AfA-Berechtigung des Vermieters:* Der Vermieter ist grds. auch dann nicht zu AfA berechtigt, wenn ihm die WG wirtschaftlich und sachenrechtl. zuzuordnen sind, weil er idR weder die AHK getragen hat noch die WG selbst zur Einkünfteerzielung nutzt. Beide Voraussetzungen liegen aber vor, wenn die Aufwendungen des Mieters mit den Mietzahlungen verrechnet werden und der Vermieter dadurch mittelbar eigene Aufwendungen hat (sog. unechter Drittaufwand). Ist ihm in diesem Fall das Eigentum an den Mietereinbauten zumindest wirtschaftlich zuzurechnen, nutzt er die WG selbst zur Erzielung der Mieteinnahmen und er selbst, nicht der Mieter, ist zur AfA berechtigt. Er muss dann die Bruttomiete als Einnahme ansetzen und die Mietminderung aus der Verrechnung der Aufwendungen des Mieters durch AfA auf die ND verteilen (BFH v. 15.10.1953 – IV 196/53 U, BStBl. III 1953, 317, Rn. 5). Eine zumindest verdeckte Mietverrechnung liegt auch vor, wenn die Mietdauer kürzer ist als die ND des vom Mieter hergestellten WG und soweit er bei Beendigung des Mietverhältnisses keine angemessene Entschädigung erhalten wird.

► *AfA-Methode:* Sie richtet sich nach der Art des WG (s. Anm. 102). Bei wirtschaftlichem Eigentum des Mieters ergibt sich dies klar aus den Regeln des § 7. Aber auch wenn kein wirtschaftliches Eigentum des Mieters vorliegt, der Mieter aber die HK des WG getragen hat, das WG tatsächlich nutzt und bei Beendi-

gung der Nutzung einen Entschädigungsanspruch hat, kann er AfA nach Art des WG vornehmen. Bei Gebäude-, Raum- und Grundstücksmietverträgen folgt daraus, dass immer dann, wenn es sich nicht um Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen handelt, die AfA nach den für Gebäude oder Gebäudeteile geltenden Regeln vorzunehmen ist (BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281; BFH v. 15.10.1996 – VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533; BFH v. 11.6.1997 – XI R 77/96, BStBl. II 1997, 774; KULOŠA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 46). Die ND bestimmt sich aus Sicht des Mieters nach der voraussichtlichen tatsächlichen Mietdauer.

Substanzerhaltungspflicht bei Betriebsverpachtung (sog. eiserne Verpachtung): Die im Rahmen einer Betriebsverpachtung (s. § 5 Anm. 1400) überlassenen WG sind nach uE überzeugender Rspr. auch dann beim Verpächter zu aktivieren und abzuschreiben, wenn den Pächter vertraglich eine Substanzerhaltungspflicht hinsichtlich des Pachtgegenstands trifft (s. § 5 Anm. 1407; BFH v. 2.11.1965 – I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; BFH v. 23.6.1966 – IV 75/64, BStBl. III 1966, 589; BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BStBl. II 1998, 505, Rn. 36; BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262, A I 1 und B 2), weil die vom Pächter beschafften Ersatzgegenstände in sein Eigentum übergehen und er diese WG zur Einkünfteerzielung durch Verpachtung nutzt. Die Gegenauffassung weist die AfA-Berechtigung aus Praktikabilitätsgründen dem Pächter zu und aktiviert dadurch die bewertungsvereinfachenden Typisierungen des § 7 (RABE, BB 1987, 439 [443]; offenlassend BFH v. 28.5.1998 – IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286, Rn. 17, weil Stpfl. und Finanzbehörde von der AfA-Berechtigung des Pächters ausgingen), durchbricht dadurch aber das Zurechnungssystem. Folgt man der Gegenauffassung, kann der Pächter den Wertverzehr für diese WG nur dann gewinnmindernd berücksichtigen, wenn er ihn nach den Vereinbarungen im Pachtvertrag auch zu tragen hat (BFH v. 28.5.1998 – IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286, Rn. 17). Nach den allgemeinen Regeln bleibt der Pächter hinsichtlich der WG zur AfA berechtigt und verpflichtet, die nicht Gegenstand des Pachtvertrags sind.

Substanzausbeuteverträge: Bei Pachtverträgen, die die Ausbeutung eines Bodenschatzes auf dem Grundstück des Verpächters zum Gegenstand haben, ist der Pächter der grds. AfA-Berechtigte, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer des Bodenschatzes ist, weil ihm vertraglich das Recht zur vollständigen Ausbeute eingeräumt wurde und nach der Vertragsgestaltung des Pachtvertrags der Grundstückseigentümer seine wirtschaftliche Position an dem Bodenschatz aufgegeben hat (BFH v. 13.9.1989 – II R 121/86, BStBl. II 1989, 963; BFH v. 8.11.1989 – I R 46/86, BStBl. II 1990, 388; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 157 [10/2014]).

e) Erbbaurecht

107

Schrifttum: MARX, Zweckadäquate Bilanzierung von Erbbaurechtsvereinbarungen, FR 2006, 797; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

Begriff: Siehe § 5 Anm. 1050

AfA-Berechtigung des Grundstückseigentümers: Der Grundstückseigentümer bleibt sachenrechtl. und wirtschaftlich Eigentümer des Grundstücks. Für die nach Begründung der Erbpacht errichteten Gebäude richtet sich die AfA-Berechtigung nach der Zurechnung der AHK und der Einkünfte. Theoretisch kann auch der Grundstückseigentümer die Kosten eines im Eigentum des Erb-

bauberechtigten entstehenden Gebäudes tragen. Sind ihm dann Kosten und Einkünfte zuzurechnen, ist er, wie derjenige, der ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden errichtet (s. Anm. 100), zu AfA berechtigt. Wird ein Erbpachtrecht an einem bebauten Grundstück bestellt, verliert der Grundstückseigentümer mit dem Eigentum an dem Gebäude (s. § 5 Anm. 1050) die AfA-Berechtigung für das Gebäude, wenn er es nicht selbst weiter zur Einkunftserzielung nutzen kann. Aufwendungen für die Ablösung eines Erbbaurechts sind für den Grundstückseigentümer Teil der AHK des von ihm errichteten Gebäudes (BFH v. 13.12.2005 – IX R 24/03, BStBl. II 2006, 461, Rn. 14).

AfA-Berechtigung der Erbbauberechtigten: Der Erbbauberechtigte muss neben den AHK des Gebäudes, das in seinem Eigentum entsteht, die ANK, die neben dem laufenden Erbbauzins einmalig zu leisten sind, durch AfA auf die ND des Erbbaurechts verteilen (s. § 5 Anm. 1052; BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38, Rn. 14; MARX, FR 2006, 797 [804]). Dazu zählen uE entgegen stRSpr. nicht die Erschließungskosten des Grundstücks (s. § 5 Anm. 1052).

108–109 Einstweilen frei.

f) Nießbrauch und Wohnungsrecht

Schrifttum: L. SCHMIDT, Entgeltliche Veräußerung eines bebauten Grundstücks unter Nießbrauchsvorbehalt, DStR 1990, 611; WÜLLENKEMPER, Steuerliche Folgen der unentgeltlichen Bestellung eines Nießbrauchs an einem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück, FR 1991, 101; SCHMITZ, Übertragung privaten Grundvermögens unter Nießbrauchsvorbehalt in vorweggenommener Erbfolge, DStR 1993, 497; DROSDZOL, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, FR 1998, 724; KORN, Neues im Nießbraucherlaß, KÖSDI 1998, 11734; STEPHAN/RINDERMANN, Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DB 1998, Beilage 13 zu Heft 38; STUHRMANN, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und der obligatorischen Nutzungsrechte bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, DStR 1998, 1405; MILATZ/SONNEBORN, Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen: Zivilrechtliche Vorgaben und ertragsteuerliche Folgen, DStR 1999, 137; KORN, Nießbrauchgestaltungen auf dem Prüfstand, DStR 1999, 1461 und 1512; ZENTHÖFER, Nießbrauch – nach dem neuen Nießbrauchserlaß, StWa. 1999, 57; MEYER/BALL, Die entgeltliche Ablösung des VorbehaltNießbrauchs an Immobilien, DStR 2011, 1211; GÜNTHER, Nießbrauch und andere Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, EStB 2013, 427; URBACH, Grundstücksübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt, KÖSDI 2014, 18972; s. auch vor Anm. 1 und vor § 2 Anm. 201.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, Einkommensteuerrechtliche Behandlung des Nießbrauchs und anderer Nutzungsrechte bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, BStBl. I 2013, 1184.

110 aa) Begriffliche Einordnung

Nießbrauch ist die Belastung einer Sache (§ 1030 BGB) bzw. eines Rechts (§ 1060 BGB) in der Weise, dass derjenige, zu dessen Gunsten die Belastung erfolgt, berechtigt ist, die Nutzungen der Sache zu ziehen (Legaldefinition in § 1030 Abs. 1 BGB, zu den Arten des Nießbrauchs s. § 2 Anm. 201). Es handelt sich um ein gegenüber dem Eigentum an der belasteten Sache verselbständigt, dingliches Nutzungsrecht. Der Nießbrauch berechtigt nicht zur Verfügung über die belastete Sache und verpflichtet den Eigentümer nicht zu Leistungen, sondern nur zur Duldung der Nutznießung (BAYER in ERMAN, 14. Aufl. 2014, vor § 1030 BGB Rn. 1; POHLMANN im MüKo BGB, 6. Aufl. 2013, § 1030 BGB

Rn. 1). Der Nießbrauch entsteht durch dingliches abstraktes Rechtsgeschäft, bei Grundstücken durch Einigung und Eintragung im Grundbuch, bei beweglichen Sachen durch Einigung und Übergabe oder Übergabesurrogat und bei Rechten nach den für deren Begründung und Übertragung geltenden Vorschriften oder kraft Gesetzes (s. § 2 Anm. 213; BAYER in ERMAN, 14. Aufl. 2014, vor § 1030 BGB Rn. 8). Gegenstand des Nießbrauchs können Sachen und Rechte sein, in den vom Ges. in §§ 1085–1088 BGB geregelten Fällen auch das Vermögen (BAYER in ERMAN, 14. Aufl. 2014, vor § 1030 BGB Rn. 3).

Wohnungsrecht ist das Recht, ein Gebäude oder einen Teil eines Gebäudes unter Ausschluss des Eigentümers als Wohnung zu benutzen (§ 1093 BGB). Es ist wie der Nießbrauch ein beschränkt dingliches Ausschussrecht und gewährt einen Anspruch auf Duldung des Wohnens gegen den jeweiligen Eigentümer (GRZIWOTZ in ERMAN, 14. Aufl. 2014, § 1093 BGB Rn. 1). Der Berechtigte kann die Wohnräume unentgeltlich oder gegen Entgelt einem Dritten überlassen, wenn ihm dieses Recht nach § 1092 Abs. 1 Satz 2 eingeräumt worden ist. Dadurch kann er aus dem Wohnungsrecht eigene Einkünfte erzielen. Das Wohnungsrecht entsteht entsprechend durch Einigung und Eintragung im Grundbuch (GRZIWOTZ in ERMAN, 14. Aufl. 2014, § 1093 BGB Rn. 5).

Andere dingliche Nutzungsrechte: Für die AfA bei anderen dinglichen Nutzungsrechten (zB dinglichen Wohnrechten) gelten die für die Nießbrauchfälle maßgebenden Grundsätze entsprechend (BFH v. 7.12.1982 – VIII R 166/80, BStBl. II 1983, 660).

bb) Entgeltlicher Nießbrauch

(1) Abgrenzung zum unentgeltlichen Nießbrauch

111

Grundsatz: Ein entgeltlicher (Zuwendungs-)Nießbrauch liegt vor, wenn der Wert der Nutzungsüberlassung und der Wert der Gegenleistung (Einmalzahlung oder Kapitalwert der laufenden Zahlungen) nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind. Ist das Entgelt geringer, ist der Nießbrauch teilweise entgeltlich bestellt.

Siehe § 2 Anm. 233, 271; BFH v. 24.1.1995 – IX R 40/92, BFH/NV 1995, 770; BFH v. 26.11.1996 – IX R 33/94, BFH/NV 1997, 643, Rn. 15; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 10–12.

Entgeltlichkeit ist bei Verträgen zwischen nicht einander nahestehenden Personen zu vermuten, wenn kein offensichtlich marktwidriges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 10).

Vorbehaltsnießbrauch: Wird bei Übertragung eines WG gleichzeitig ein Nießbrauch für den bisherigen Vollrechtsinhaber bestellt (Vorbehaltsnießbrauch), dann liegt in der Nießbrauchsbestellung kein Entgelt für die Übertragung des WG.

BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378; BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791; BFH v. 24.4.1991 – XI R 5/83, BStBl. II 1991, 793; BFH v. 22.5.2013 – IX B 187/12, BFH/NV 2013, 1405; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 40

Übernommene dingliche Lasten: Bei der Übernahme eines mit einem dinglichen Nutzungsrecht belasteten Grundstücks begründet die Belastung des Grundstücks keine AK in Gestalt übernommener Verbindlichkeiten (BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296, Rn. 14).

112 (2) AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (Eigentümers)

Vollentgeltlicher Nießbrauch:

► *Grundsatz:* Beim entgeltlichen Nießbrauch ist der Nießbrauchsbesteller (Eigentümer) grds. zur Vornahme der AfA auf die AHK des Vollrechts (Eigentums) berechtigt, wenn er die AHK dieses WG getragen hat. Er erzielt durch das Entgelt für den Nießbrauch Einkünfte aus der Nutzung des mit dem Nießbrauch belasteten WG (BFH v. 27.6.1978 – VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332, Rn. 10; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 30). Eine Einmalzahlung ist nach § 11 Abs. 1 Satz 3 auf den Nutzungszeitraum zu verteilen, wenn dieser mehr als fünf Jahre beträgt (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 43). Der Eigentümer ist auch dann AfA-Berechtigter, wenn abweichend von § 1050 BGB der Nießbraucher verpflichtet ist, die Sache in dem Zustand zu erhalten, in dem sie sich zur Zeit der Nießbrauchsbestellung befand und ein Wertverzehr daher ausgeschlossen ist.

► *Ausnahme:* Geht die Nießbrauchsbestellung ausnahmsweise mit einer Änderung der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums und der Einkünftezurechnung einher, ist sie wie ein Verkauf des WG zu behandeln. Dann ist das vom Nießbraucher gezahlte Entgelt ein Kaufpreis für das WG und führt bei diesem zu AK, die beim Nießbrauchsbesteller für WG in dessen PV zu Einkünften aus § 23 führen (ähnlich BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 179 [10/2014]).

Teilweise entgeltlicher Nießbrauch, Bruchteilsnießbrauch und Quotennießbrauch: Ist der Nießbrauch teilweise entgeltlich bestellt worden, so stehen die AfA dem Eigentümer nur anteilig zu. Maßgebend für die Aufteilung der AfA ist das Verhältnis des Entgelts zum Kapitalwert des Nießbrauchs (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 12, 31). Dies gilt auch für den Bruchteilsnießbrauch (Nießbrauch an einem Bruchteil des Grundstücks) und den Quotennießbrauch (Nießbrauch bezieht sich auf Anteil an den Einkünften). Der Eigentümer kann in beiden Fällen anteilige AfA nur insoweit geltend machen, als er das WG zur Einkunftserzielung nutzt; auf den nießbrauchsbelasteten Teil kann er keine AfA vornehmen (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 16, 25; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 195 [10/2014]).

113 (3) AfA-Berechtigung des Nießbrauchers

AfA auf das nießbrauchsbelastete Wirtschaftsgut: Einkünfte aus dem Nießbrauch an abnutzbaren WG wie Gebäuden sind grds. dem Nießbraucher zuzurechnen, wenn er durch eigene Leistungen (Verwaltung, Vermietung im eigenen Namen) die Einkünfte erzielt.

Siehe § 2 Anm. 204; BFH v. 13.5.1980 – VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299; BFH v. 13.5.1980 – VIII R 63/79, BStBl. II 1981, 295; BFH v. 13.5.1980 – VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 297; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 1; DROSDZOL, FR 1998, 724 (725); KORN, DStR 1999, 1461 (1466); STUHRMANN, DStR 1998, 1405; URBAN, KÖSDI 2014, 18972 (18974).

Das gilt für das Wohnungsrecht entsprechend. Zur Tatbestandsverwirklichung durch den Nießbraucher und zur Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauch s. § 2 Anm. 213–280; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 1–9.

Der Nießbrauchsberechtigte kann aber AfA für das nießbrauchsbelastete WG nur geltend machen, wenn er die AHK des nießbrauchsbelasteten WG selbst getragen hat. Das gilt unabhängig davon, dass der Nießbrauch kein wirtschaftliches

Eigentum vermittelt (BFH v. 24.6.2004 – III R 50/01, BStBl. II 2004, 80). Hat der Nießbraucher selbst keine (tatsächlichen oder fiktiven) AHK für das WG aufgewendet, kann er auch keine derartigen Aufwendungen (abzugrenzen von Aufwendungen für das Nießbrauchsrecht) gem. § 7 verteilen, sondern nur seine sonstigen BA oder WK bei den Einkünften aus dem Nießbrauch absetzen. Für die Behandlung beim bilanzierenden Eigentümer und beim bilanzierenden Nießbraucher gelten die Regelungen für Pachtverhältnisse (s. § 5 Anm. 1225) entsprechend. Aufwendungen zum Erhalt des nießbrauchsbelasteten WG kann der Nießbraucher als BA oder WK sofort abziehen. Das gilt auch, wenn der Nießbraucher entgegen § 1050 BGB zum Erhalt der Sache verpflichtet ist.

Erworbener Nießbrauch:

► *Bilanzierende Nießbrauchsberechtigte:* Der entgeltlich erworbene Nießbrauch ist ein immaterielles WG (s. § 5 Anm. 1787; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 44). Beim Nießbrauchsberechtigten besteht kein Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte (s. § 5 Anm. 540). Durch die Bestellung des Nießbrauchs hat der Nießbrauchsbesteller seine Verpflichtung zur („Sach“-)Leistung erfüllt. Zu aktivieren ist der Nießbrauch als Stammrecht, nicht die Ansprüche aus dem daraus folgenden Dauerschuldverhältnis (BFH v. 2.8.1983 – VIII R 57/80, BStBl. II 1983, 739, Rn. 17; im Erg. BFH v. 26.11.1996 – IX R 33/94, BFH/NV 1997, 643, Rn. 15; BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812, Rn. 22). Auf den Nießbrauch, der sich durch Zeitablauf abnutzt, sind AfA nach Abs. 1 vorzunehmen (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 180 [10/2014]; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. 44 [9/2009]). Würde das Aktivierungsverbot für schwebende Geschäfte greifen, wäre das Entgelt als RAP zu aktivieren und auf die voraussichtliche ND zu verteilen.

► *Überschussermittlung:*

- ▷ *Verwaltungspraxis:* Der Nießbrauch ist bei nicht bilanzierenden Nießbrauchern eine Nutzungsüberlassung iSd. § 11 Abs. 2 Satz 3. Eine Einmalzahlung für die Einräumung eines Nießbrauchs ist danach im Zeitpunkt der Zahlung sofort abzugsfähig, wenn die Vorauszahlung für einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren geleistet wird. In allen anderen Fällen ist die Zahlung nach § 11 Abs. 2 Satz 3 auf den Nutzungszeitraum zu verteilen. Bei einem auf Lebenszeit bestellten Nießbrauch ist auf die Lebenserwartung des Berechtigten nach der Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes abzustellen (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 26).
- ▷ *Stellungnahme:* Nach uE zutreffender Auffassung gehen die Regelungen über die AfA bei WG der Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 3 vor. Das folgt einerseits aus dem Zweck des § 7, einheitliche Abschreibungsregeln für alle Einkunftsarten vorzuschreiben und andererseits aus dem Zweck des § 11 Abs. 2 Satz 3, für die Fälle, in denen nicht bereits nach anderen Vorschriften eine Periodenverteilung von Ausgaben für Nutzungsmöglichkeiten vorgesehen ist, diese zu gewährleisten. Deshalb ist der Nießbrauch nach § 7 abzuschreiben und zwar nach Abs. 1. Das gilt auch, wenn der Nießbrauch an einem Gebäude oder nicht abnutzbarem Grund und Boden bestellt ist. Der Nießbrauch ist ein selbständiges immaterielles WG, das als solches nicht beweglich ist. Deshalb besteht kein Wahlrecht zur degressiven AfA nach Abs. 2 (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 44; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 180 [10/2014]).

Vom Nießbraucher angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter berechnen diesen zur AfA, wenn er sie zur Einkünfterzielung nutzt und deren

AHK getragen hat. Das gilt unabhängig von der Zuordnung des sachenrechtl. und wirtschaftlichen Eigentums an diesen WG.

BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 40; BFH v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774, Rn. 29; BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778, Rn. 40; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 27; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 181 (10/2014).

cc) Unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch

114 (1) AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (Eigentümers)

Der Nießbrauchsbesteller ist nicht zu AfA berechtigt, wenn er den Nießbrauch unentgeltlich einräumt, dadurch auf Einkünfte aus dem Vollrecht (Eigentum) verzichtet und keine weiteren Möglichkeiten zur Erzielung von Einkünften aus dem Vollrecht (Eigentum) bestehen. Das ist beim Nießbrauch an WG im PV regelmäßig der Fall, weil der Nießbrauchsbesteller die Möglichkeit zur Fruchtziehung an den Nießbraucher abgegeben hat und Wertsteigerungen im PV grds. nicht erfasst werden (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 19; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 182 [10/2014]).

Das gilt auch für bilanzierende Stpfl., wenn das WG wegen des unentgeltlichen Nießbrauchs nicht mehr der Einkünfteerzielung dient, auch wenn es im BV bleibt, weil die Nießbrauchsbestellung nicht notwendig eine Sachentnahme darstellt (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 183 [10/2014]). Wirtschaftsgüter, an denen ein unentgeltlicher Nießbrauch bestellt ist, können aber ausnahmsweise dann mittelbar dem Betrieb zur Einkünfteerzielung dienen, wenn die unentgeltliche Überlassung betrieblichen Zwecken dient. Ist die Unentgeltlichkeit des Nießbrauchs bei der KapGes. im Gesellschaftsverhältnis veranlasst und begründet dies eine vGA, ist der begünstigte Gesellschafter zur AfA berechtigt (FG Köln v. 22.10.1997 – 12 K 1618/92, EFG 1998, 546, rkr.).

Ausnahme der Zurechnung der Nießbrauchfrüchte zum Nießbrauchsbesteller: Die durch den Nießbraucher erzielten Einkünfte können nach den allgemeinen Grundsätzen auch dem Nießbrauchsbesteller zuzurechnen sein (s. § 2 Anm. 204). Dann folgt seine AfA-Berechtigung aus der Zurechnung der Einkünfte. Die frühere Rspr. hielt grds. in Nießbrauchsfällen den wirtschaftlichen Eigentümer für AfA-berechtigt (zB BFH v. 21.2.1967 – VI 263/65, BStBl. III 1967, 311; BFH v. 28.2.1974 – IV R 60/69, BStBl. II 1974, 481 (483); BFH v. 9.5.1974 – VIII R 42/68, BStBl. II 1975, 8); diese Rspr. ist überholt. Es kommt nur auf die Zurechnung der Einkünfte und das Ziel der Einkünfteerzielung an. Sie ist von der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zu unterscheiden. Aus der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums kann die Zurechnung der Einkünfte zu folgern sein (s. § 2 Anm. 212).

► *Nießbrauch an minderjährige Kinder:* Das ist nicht bereits dann der Fall, wenn Eltern zugunsten ihrer minderjährigen Kinder einen jederzeit widerruflichen Nießbrauch bestellen (BFH v. 19.11.2003 – IX R 54/00, BFH/NV 2004, 1079).

► *Rücküberlassung durch den Nießbraucher:*

▷ *Unentgeltliche Rücküberlassung:* Hat der Nießbraucher das belastete WG unentgeltlich dem Nießbrauchbesteller (Eigentümer) zur Nutzung überlassen und erzielt dieser aus der Nutzung BE oder Einnahmen aus VuV, so stehen ihm die AfA zu, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die Nießbrauchsbestellung estrechtl. anzuerkennen ist oder nicht; eine AfA-Berechtigung bestünde auch bei obligatorischer Nutzungsüberlassung. Entscheidend ist, dass der Eigentü-

mer Einkünfte mit dem Nießbrauchbelasteten WG erzielt und dessen AHK getragen hat.

- ▷ *Entgeltliche Rücküberlassung*: Das gilt nicht, wenn der Nießbraucher das WG entgeltlich an den Nießbrauchsbesteller zurückvermietet. Dann ist der Nießbrauch wirtschaftlich anzuerkennen und die AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (Eigentümers) entfällt (zutr. BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 183 [10/2014]).

Zeitlich befristeter Nießbrauch/vorweggenommene Werbungskosten: Nutzt der Stpfl. das WG nicht zur Einkunftserzielung, darf er keine AfA geltend machen. Das ist der Fall, wenn der Eigentümer unentgeltlich einen Nießbrauch bestellt, dessen Ende nicht absehbar ist, auch wenn er das WG nach Ablauf des Nießbrauchs wieder zur Einkunftserzielung nutzen möchte. Er kann dann keine AfA als vorweggenommene BA/WK geltend machen.

BFH v. 25.2.1992 – IX R 331/87, BFH/NV 1992, 591; BFH v. 14.11.2007 – IX R 51/06, juris, Rn. 15; FG Hamb. v. 8.6.2012 – 5 K 274/09, juris, rkr., Rn. 19.

Fraglich ist, ob das auch gilt, wenn sich aus den Gesamtumständen das zeitnahe Ende des Nießbrauchs folgern lässt. In diesem Fall können vorweggenommene WK des Nießbrauchsbestellers vorliegen, weil sich der Zusammenhang mit den zukünftigen Einkünften begründen lässt (BFH v. 25.2.2009 – IX R 3/07, BFH/NV 2009, 1251, Rn. 13; aA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 182 [10/2014]).

(2) AfA-Berechtigung des unentgeltlichen Nießbrauchers

115

Nießbrauchsbelastetes Wirtschaftsgut: Der Nießbraucher kann für das WG, an dem der Nießbrauch besteht und das er zur Einkünfteerzielung nutzt, keine AfA geltend machen, wenn er die AHK dieses WG nicht selbst getragen hat.

BFH v. 24.4.1990 – IX R 9/86, BStBl. II 1990, 888; BFH v. 16.11.1993 – IX R 103/90, BFH/NV 1994, 539; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004 BStBl. I 2013, 1184, Tz. 19; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 184 (10/2014).

AfA auf den Nießbrauch als abnutzbares Wirtschaftsgut:

▷ *Nießbrauch im Privatvermögen*: Für einen unentgeltlich im PV erworbenen Nießbrauch können keine AfA auf den Nießbrauch vorgenommen werden. AfA setzen AK voraus (s. Anm. 90; BFH v. 28.7.1981 – VIII R 141/77, BStBl. II 1982, 454; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 20), auf die Wertminderung kommt es nicht an.

▷ *Nießbrauch im Betriebsvermögen*: Ein aus betrieblichem Anlass unentgeltlich erworbener Nießbrauch bildet zwar ein abstrakt aktivierungsfähiges WG, ist aber wegen § 5 Abs. 2 nicht zu aktivieren und berechtigt nicht zu AfA. Ein aus privatem Anlass unentgeltlich erworbener und anschließend betrieblich genutzter Nießbrauch ist demgegenüber in das BV einzulegen und auf die Dauer des Nießbrauchs abzuschreiben, weil die Einlagevorschriften dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 vorgehen (s. § 5 Anm. 1773; BFH v. 2.8.1983 – VIII R 57/80, BStBl. II 1983, 739 [17]).

Als für die Einlage maßgebender Teilwert des unentgeltlich eingeräumten Nießbrauchsrechts an einem bebauten Grundstück, das der Nießbraucher betrieblich nutzt, ist die Summe der AfA-Beträge anzusetzen, die der Grundstückseigentümer selbst während der Dauer des Nießbrauchs hätte geltend machen können.

BFH v. 20.11.1980 – IV R 117/79, BStBl. II 1981, 68, Rn. 21; BFH v. 2.8.1983 – VIII R 57/80, BStBl. II 1983, 739, Rn. 18.

▷ *Hinsichtlich der im Rahmen der Nießbrauchsausübung auf eigene Kosten angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter* (zB Anlagen und Einbauten iSd. § 95 Abs. 1 BGB)

kann der Nießbraucher AfA geltend machen (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 19).

116 dd) Vermächtnisnießbrauch

Begriff: Ein Vermächtnisnießbrauch liegt vor, wenn aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers dessen Erbe einem Dritten einen Nießbrauch an einem WG des Nachlasses einräumt. In einem solchen Fall geht der Nachlass insgesamt auf den Erben als Gesamtrechtsnachfolger über; der Erbe tritt folglich auch hinsichtlich des betreffenden WG in die Rechtsstellung des Erblassers ein. Der Dritte kann lediglich aufgrund der letztwilligen Verfügung des Erblassers vom Erben die Bestellung des Nießbrauchs verlangen. Materiell-rechtlich liegt ein unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch vor.

BFH v. 28.9.1993 – IX R 156/88, BStBl. II 1994, 319, mit Anm. STOBBE, FR 1994, 154; BFH v. 28.9.1995 – IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440, mit Anm. SÖFFING, FR 1996, 558; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 32; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 192 (10/2014); aA noch BFH v. 5.8.1971 – IV 243/65, BStBl. II 1972, 114, überholt durch BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837.

AfA-Berechtigung des Erben (Eigentümer): Der Erbe ist nicht zu AfA berechtigt. Die AHK des Rechtsvorgängers sind nach § 11d EStDV zwar grds. dem Erben zuzurechnen, da er das nießbrauchsbelastete WG aber nicht zur Einkunftserzielung einsetzen kann, kann er auch keine AfA darauf vornehmen (zutr. STOBBE, FR 1994, 154 [155]).

AfA-Berechtigung des Nießbrauchers: Der Vermächtnisnießbraucher kann das belastete WG zwar zur Einkunftserzielung einsetzen, da er aber die AHK des WG nicht getragen hat und sie ihm auch nicht als Rechtsnachfolger zuzurechnen sind, kann er keine AfA auf das belastete WG vornehmen.

BFH v. 28.9.1993 – IX R 156/88, BStBl. II 1994, 319, Rn. 13, mit Anm. STOBBE, FR 1994, 154; BFH v. 20.12.1994 – IX R 25/92, BFH/NV 1995, 595, Rn. 12; BFH v. 2.3.1995 – IX R 69/93, BFH/NV 1996, 22, Rn. 9; BFH v. 28.9.1995 – IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440, Rn. 9, mit Anm. SÖFFING, FR 1996, 558; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 32.

Eine AfA-Berechtigung besteht aber hinsichtlich eigener AHK auf das belastete WG. Die Verwaltungspraxis wendet die Grundsätze der zitierten Rspr. erst auf Fälle an, in denen der Vermächtnisnießbrauch nach dem 31.5.1994 notariell beurkundet worden ist. In Fällen der Beurkundung vor dem 1.6.1994 ist der Vermächtnisnießbraucher weiterhin zum Abzug der AfA auf das belastete WG berechtigt (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 71).

ee) Vorbehaltsnießbrauch und mittelbare Grundstücksschenkung

117 (1) Begriffe

Vorbehaltsnießbrauch liegt vor, wenn bei der Übertragung eines WG (idR eines Grundstücks) gleichzeitig ein Nießbrauch an dem übertragenen WG zugunsten des bisherigen Eigentümers bestellt wird. Der Eigentümer behält sich den Nießbrauch an dem übertragenen WG vor, indem er ein mit einem Nießbrauch belastetes WG überträgt. Die Übertragung des WG ist deshalb keine Gegenleistung für die Bestellung des Nießbrauchs, so dass der Vorbehaltsnießbrauch grds. ein unentgeltlicher Nießbrauch ist.

BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378, Rn. 16; BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791; BFH v. 24.4.1991 – XI R 5/83, BStBl. II 1991, 793;

BFH v. 22.5.2013 – IX B 187/12, BFH/NV 2013, 1405; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 40.

Wenn der bisherige Eigentümer für die Bestellung des Nießbrauchs ein Entgelt zahlt, liegt kein Vorbehaltsnießbrauch, sondern ein entgeltlicher Zuwendungsnießbrauch zugunsten des Eigentümers vor (s. Anm. 114).

Mittelbare Grundstücksschenkung: Einem Vorbehaltsnießbraucher gleichgestellt ist ein Schenker, der einem anderen Geld zum Erwerb eines im Voraus bestimmten Grundstücks schenkt (sog. mittelbare Grundstücksschenkung), an dem für den Schenker aufgrund vorheriger Absprache ein Nießbrauchsrecht bestellt wird.

BFH v. 15.5.1990 – IX R 21/86, BStBl. II 1992, 67, Rn. 15; BFH v. 28.3.1995 – IX R 126/89, BStBl. II 1997, 121, Rn. 11; BFH v. 26.11.1996 – IX R 33/94, BFH/NV 1997, 643; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 39.

Das gilt nicht, wenn zwar ein Nießbrauch im Zusammenhang mit einer Grundstücksübertragung, aber an einem anderen als dem übertragenen Grundstück oder zugunsten eines Dritten (zB des Ehegatten des bisherigen Eigentümers, insoweit liegt ein Zuwendungsnießbrauch vor) bestellt wird (BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378, Rn. 16; Hess. FG v. 19.3.1991 – 9 K 9081/87, EFG 1991, 681, rkr.).

Erbschaftsauszahlung gegen Nießbrauch: Einem Vorbehaltsnießbraucher wird auch der Erbe gleichgestellt, der die Erbschaft gegen Einräumung eines Nießbrauchs an den zum Nachlass gehörenden Grundstücken ausschlägt (BFH v. 4.6.1996 – IX R 59/94, BStBl. II 1998, 431, Rn. 16; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 39; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 188 [10/2014]).

(2) AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (neuer Eigentümer)

118

Der neue Eigentümer kann keine AfA geltend machen, weil er wegen der Nießbrauchsbelastung aus dem übertragenen WG grds. keine Einkünfte erzielen kann. Das gilt auch für nachträgliche eigene HK und auch für den Fall des entgeltlichen Erwerbs eines mit einem Nießbrauch belasteten WG (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 189 [10/2014]). Betrifft der Vorbehaltsnießbrauch nur einen Teil des übertragenen WG und erzielt der neue Eigentümer mit dem anderen Teil Einkünfte, kann er auf den unbelasteten Teil AfA vornehmen (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 45 iVm. 25); es gelten die gleichen Grundsätze wie beim Bruchteils- und beim Quotennießbrauch (s. Anm. 112).

Nach Erlöschen des Nießbrauchs stehen dem neuen Eigentümer uE die AfA auf das WG zu. AfA-Volumen sind beim entgeltlichen Erwerb des WG die AK vermindert um die AfA-Beträge, die auf die Zeit des Nießbrauchs entfallen, beim unentgeltlichen Erwerb die Werte des § 11d EStDV (glA BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 46; BayLfSt. v. 28.1.2011 – 2196.1.1-2/1 St32, BB 2011, 1010, Rn. 2; NEUFANG/MERZ, DStR 2012, 939 [942]). Wird der Nießbrauch durch den Eigentümer entgeltlich abgelöst und nutzt er das WG zu Einkünfteerzielung, sind die AK als nachträgliche AK auf die abnutzbaren WG mit einer eigenen AfA gesondert von den nach § 11d EStDV fortgesetzten AfA abzusetzen (BayLfSt. v. 28.1.2011 – 2196.1.1-2/1 St32, BB 2011, 1010, Rn. 2). Nach aA erhöhen sie die AfA-Bemessungsgrundlage (BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 189 [10/2014]; MEYER/BALL, DStR 2011, 1211 [1214]).

119 (3) AfA-Berechtigung des Vorbehaltsnießbrauchers (bisheriger Eigentümer)

Grundsatz: Der Vorbehaltsnießbraucher hat als bisheriger Eigentümer die AHK des belasteten WG getragen, bevor er es unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs übereignete. Erzielt er nunmehr mit Hilfe dieses WG Einkünfte, ist er zur Vornahme der AfA auf dieses WG berechtigt, weil er es ununterbrochen aufgrund eigenen Rechts nutzt. Bei unentgeltlichem Erwerb sind die Werte des § 11d EStDV maßgebend (BFH v. 8.12.1982 – VIII R 53/82, BStBl. II 1983, 710, Rn. 22). Es ist unerheblich, ob der Vorbehaltsnießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist oder nicht.

BFH v. 28.7.1981 – VIII R 35/79, BStBl. II 1982, 380, Rn. 12; BFH v. 24.9.1985 – IX R 62/83, BStBl. II 1986, 12, Rn. 7; BFH v. 16.11.1993 – IX R 103/90, BFH/NV 1994, 539, Rn. 11; BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 42; BFH v. 28.3.1995 – IX R 126/89, BStBl. II 1997, 121, Rn. 11; BFH v. 28.5.1998 – IV R 31/97, BStBl. II 2000, 286, Rn. 18; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 42; BayLfSt. v. 28.1.2011 – 2196.1.1-2/1 St32, BB 2011, 1010, Rn. 1; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 186 (10/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 40.

Weil der Nutzungszusammenhang bei dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht unterbrochen wird, erhöhen nachträgliche HK des Vorbehaltsnießbrauchers die AfA-Bemessungsgrundlage (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 40).

Die gleichen Grundsätze gelten bei einem vorbehaltenen obligatorischen Nutzungsrecht (BFH v. 28.3.1995 – IX R 126/89, BStBl. II 1997, 121, Rn. 10). Erfolgte die Übertragung des belasteten WG entgeltlich, ist die Bemessungsgrundlage für die AfA nicht um die Gegenleistung des Erwerbers zu kürzen (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 44). Auch hinsichtlich weiterer selbst getragener AHK (zB für Ein-, An- oder Umbauten) ist der Vorbehaltsnießbraucher AfA-berechtigt.

Unentgeltliche Rechtsnachfolge: Der unentgeltliche Rechtsnachfolger des Vorbehaltsnießbrauchers kann die AfA nicht nach § 11d EStDV fortführen (BFH v. 16.11.1993 – IX R 103/90, BFH/NV 1994, 539). Die Gegenansicht, die sich für eine analoge Anwendung des § 11d EStDV ausspricht (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 40; wohl auch BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 188 [10/2014]), überdehnt die wirtschaftliche Einheitsbetrachtung des Vorbehaltsnießbrauchs.

Verzicht auf den Nießbrauch: Verzichtet der Vorbehaltsnießbraucher auf seinen Nießbrauch gegen Einräumung eines (anteiligen) Nutzungsrechts an einem anderen WG, erlangt er dieses Nutzungsrecht entgeltlich. Ist das Nutzungsrecht ein Nießbrauch, gelten die Grundsätze für den entgeltlichen Nießbrauchserwerb. Die AfA-Berechtigung bezieht sich dann auf den Nießbrauch (BFH v. 24.1.1995 – IX R 40/92, BFH/NV 1995, 770, Rn. 19).

Vorbehaltsnießbrauch an Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens:

► *AfA-Berücksichtigung durch Einlage:* Bei WG im BV führt die privat veranlasste unentgeltliche Übertragung des einzelnen WG zur Entnahme des WG. Der vorbehaltende Nießbrauch kann nach der Rspr. auch bei fortgesetzter betrieblicher Nutzung nicht aktiviert werden. Stattdessen kann der Vorbehaltsnießbraucher seine Aufwendungen – einschließlich der AfA auf die AHK, die er selbst getragen hat – jährlich durch Absetzung einer entsprechenden Einlage gewinnmindernd berücksichtigen.

BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; BFH v. 16.12.1988 – III R 113/85, BStBl. II 1989, 763, Rn. 20; BFH v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368, Rn. 19; BFH v. 30.11.1989 – IV R 76/88, BFH/NV 1991, 457, Rn. 23; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 41; CLABEN in LADEMANN, § 7 Rn. 71 (12/2014).

► *Bemessungsgrundlage für die AfA*: Nach uE überzeugender Auffassung sind Bemessungsgrundlage für die AfA die ursprünglichen AHK, weil diese weiter verteilt werden sollen.

BFH v. 5.7.1984 – IV R 57/82, BStBl. II 1986, 322, Rn. 23; BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281, Rn. 43; BARTONE in KORN, § 7 Rn. 32 (7/2016); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 41.

Die Gegenansicht, nach der AfA-Bemessungsgrundlage der Entnahmewert ist, den auch der neue Eigentümer anzusetzen hätte,

BFH v. 20.9.1989 – X R 140/87, BStBl. II 1990, 368, Rn. 20; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 190 (10/2014); CLABEN in LADEMANN, § 7 Rn. 71 (12/2014).

bricht mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, nach der die AfA-Befugnis des Vorbehaltsnießbrauchers als Fortsetzung der ununterbrochenen AfA auf das ursprüngliche WG zu rechtfertigen ist.

► *Beendigung des Vorbehaltsnießbrauchs*: Erlischt der Vorbehaltsnießbrauch, kommt es zu keiner Gewinnrealisation, weil der Nießbrauch nicht zu aktivieren war (zutr. KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 41).

Rücküberlassung an den neuen Eigentümer: Vorbehaltsnießbrauch und Einkunftserzielung sind auch anzuerkennen, wenn der Vorbehaltsnießbraucher das WG dem neuen Eigentümer entgeltlich zur Nutzung überlässt (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 41). Voraussetzung ist aber, dass Nießbrauch und Nutzungsvertrag ernsthaft vereinbart und tatsächlich vollzogen werden und das Nutzungsentgelt weder überhöht ist noch den Charakter einer Versorgungsabrede hat.

BFH v. 30.7.1985 – VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; BFH v. 15.5.1986 – III R 190/82, BStBl. II 1986, 714; BFH v. 11.11.1988 – III R 268/84, BStBl. II 1989, 872; BFH v. 18.10.1990 – IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205.

AfA-befugt hinsichtlich des überlassenen WG ist auch hier der Vorbehaltsnießbraucher. Nutzt der neue Eigentümer das entgeltlich überlassene WG zur Einkunftserzielung, kann er keine AfA für das genutzte WG geltend machen.

BFH v. 11.11.1988 – III R 268/84, BStBl. II 1989, 872, Rn. 19; überholt aA BFH v. 30.7.1985 – VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 25, 45.

Er kann nur die Mietzahlungen als BA/WK ansetzen, in denen die Abnutzung idR enthalten ist.

Zusammentreffen von Vorbehaltsnießbrauch und Zuwendungsnießbrauch ist gegeben, wenn der bisherige Eigentümer ein WG unter Vorbehalt eines Nießbrauchs für sich und eine andere Person, zB Ehepartner, überträgt. Bezogen auf den Ehepartner liegt dann ein unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch vor. Nutzt der bisherige Eigentümer als Vorbehaltsnießbraucher das belastete WG allein zur Einkunftserzielung, steht ihm die volle AfA zu, da er die vollen AHK getragen hat.

So bereits BFH v. 24.9.1985 – IX R 62/83, BStBl. II 1986, 12; glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 191 (10/2014).

Nutzen beide Nießbrauchsberechtigte das WG gemeinsam zur Einkunftserzielung (treten zB beide als Vermieter auf), kann der frühere Eigentümer als Vorbehaltsnießbraucher nur die halbe AfA geltend machen, dem Ehepartner als un-

entgeltlicher Zuwendungsnißbraucher steht keine AfA zu (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 191 [10/2014]).

Stirbt der Ehepartner und war der Nießbrauch für beide als Gesamtberechtigte nach § 428 BGB bis zum Tod des längstlebenden Ehegatten vorbehalten, so stehen vom Zeitpunkt des Todes an die vollen AfA dem anderen Ehepartner zu (FG Ba.-Württ. v. 28.6.1984 – III 162/61, EFG 1984, 603, rkr.). Nutzt die Ehefrau das belastete WG allein zur Einkunftserzielung, steht weder ihr (unentgeltlicher Zuwendungsnißbrauch) noch dem Ehemann (keine Einkunftserzielung) AfA zu. Diese Folge kann durch die unentgeltliche Einräumung von Miteigentum vor der Übertragung des WG unter Vorbehaltsnißbrauch vermieden werden, weil sich dann die AfA des vormaligen Alleineigentümers nach § 11d EStDV fortsetzt (BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 191 [10/2014]).

120 (4) Vorbehalt eines obligatorischen Nutzungsrechts

Die von der Rspr. für den Vorbehaltsnißbrauch entwickelten Grundsätze gelten auch für obligatorische Nutzungsrechte. Überträgt der Eigentümer das WG unter dem Vorbehalt eines obligatorischen Nutzungsrechts, bleibt er mit den von ihm getragenen AHK des WG zu AfA berechtigt, wenn er das WG durch sein Nutzungsrecht weiter zur Einkünfteerzielung nutzt (BMF v. 30.9.2013 – IV C 1 - S 2253/07/10004, BStBl. I 2013, 1184, Tz. 53).

121–125 Einstweilen frei.

126 4. Erfahrungsgemäß mehrjährige Verwendung oder Nutzung

Erfahrungsgemäß: Abs. 1 Satz 1 setzt voraus, dass die Verwendung oder Nutzung des WG durch den Stpfl. „sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt“. Gemeint ist die in Abs. 1 Satz 2 als maßgebend erklärte betriebsgewöhnliche ND (s. Anm. 169).

Zeitraum von mehr als einem Jahr: Abs. 1 Satz 1 verlangt zeitliche Verteilung der AHK bei einer ND von „mehr als einem Jahr“. Damit ist eine ND von mehr als zwölf Monaten oder 365 Tagen gemeint. Daher ist § 7 nicht auf AHK von WG des AV anzuwenden, deren betriebsgewöhnliche ND zwar über den Bilanzstichtag hinausreicht, insgesamt aber zwölf Monate nicht übersteigt (zB Anschaffung oder Herstellung eines nur zehn Monate nutzbaren WG in der zweiten Hälfte des Wj.). Die AHK derartiger WG sind in voller Höhe im Wj. der Anschaffung oder Herstellung als BA abzuziehen.

BFH v. 26.8.1993 – IV R 127/91, BStBl. II 1994, 232, Rn. 10, mit Anm. BORDEWIN, NWB F. 17, 1323. Die FinVerw. hatte vor dieser Entscheidung eine andere Auffassung vertreten (Ländererlasse aus 1964, DB 1964, 1242). Danach mussten in diesen Fällen die AHK auf zwei Wj. verteilt werden (s. auch BMF v. 26.2.1992, DStR 1992, 542, unter 2.bb zur Bildung von Festwerten; glA auch KRATZENBERG, StBp. 1993, 88, der die Meinung vertritt, das Tatbestandsmerkmal „Jahr“ beziehe sich auf das Wj., nicht auf das Kj.).

► *Bei Wirtschaftsgütern des Privatvermögens* gilt die Verweisung in § 9 Abs. 1 Nr. 7 auf § 7 Abs. 1 ebenfalls nur für solche WG, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. sich über mehr als ein Jahr erstreckt. Soweit die ND kürzer ist, sind die AHK daher sogleich als WK abziehbar (s. § 9 Anm. 524).

► *Reparaturmaterialien und Ersatzteile für eigene Anlagen:* Die mitgelieferte Erstaussstattung – auch wenn sie für sich allein eine ND von nicht mehr als einem Jahr hat – ist bei der Anlage selbst zu aktivieren und mit dieser abzuschreiben (Roos,

DB 2015, 813 [815]) in allen anderen Fällen bestimmt sich die betriebsgewöhnliche ND nach der Dauer ihrer Verwendbarkeit als Ersatzteil. Diese hängt zwangsläufig mit der betriebsgewöhnlichen ND der Anlage zusammen, für die die Ersatzteile verwendet werden können, es denn, die Anlage wird in kürzeren Zeitabständen ersetzt und das Ersatzteil kann auch in einem Nachfolgemodell Verwendung finden.

► *Anschaffungs- oder Herstellungskosten kurzlebiger Wirtschaftsgüter* sind auch dann in voller Höhe sofort als BA abziehbar, wenn aus diesen WG nach Gebrauch Rohstoffe in erheblichem Umfang wiedergewonnen werden (BFH v. 2.12.1987 – X R 19/81, BStBl. II 1988, 502, Rn. 17, betr. Druck- und Prägeformen einer Druckerei).

Einstweilen frei.

127–128

5. AfA-Bemessungsgrundlage

Schrifttum: MEINCKE, Einlagen und Absetzungen, StuW 1985, 390; SCHMIDT-LIEBIG, die AfA-Basis von ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgütern, DStR 1992, 1745; THIEL, Die AfA-Bemessung nach dem „erfaßten“ Wert – Auslegungsfehler oder Billigkeitsregelung, FR 1993, 321; SCHARFENBERG/MÜLLER, Ansatz von Schrott- oder Schlachtwerten bei der Bewertung von Anlagevermögen, DB 2014, 921; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

a) Maßgeblichkeit der Anschaffungs- und Herstellungskosten

129

Bei selbst hergestellten oder entgeltlich erworbenen WG bilden die AHK des Stpfl. die Bemessungsgrundlage für die AfA nach Abs. 1, 4 und 5. Eine Ausnahme hiervon regelt Abs. 1 Satz 5 für WG, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–7 in ein BV eingelegt worden sind (s. Anm. 213). Bei unentgeltlich erworbenen WG sind die AHK des Rechtsvorgängers maßgeblich (s. Anm. 150). Die Absetzungen dürfen von keinem höheren Betrag als den AHK vorgenommen werden und sie sind nicht weiter zulässig, wenn die AHK voll abgesetzt worden sind. Ohne Bedeutung für die Zulässigkeit und die Höhe der AfA ist der Wiederbeschaffungspreis oder der Zeitwert (BFH v. 26.1.2001 – VI R 165/98, BFH/NV 2001, 897, Rn. 9).

Für andere WG des BV als Gebäude, die vor dem 21.6.1948 entgeltlich oder unentgeltlich erworben worden sind, bilden die DMEB-Werte nach § 18 DMBG die AfA-Bemessungsgrundlage. Für andere WG des PV als Gebäude ist Bemessungsgrundlage der AfA der Betrag, den der Stpfl. bei entgeltlichem Erwerb am 31.8.1948 hätte aufwenden müssen.

Siehe Voraufgabe des § 7 Anm. 145 – Stand März 2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

b) Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

aa) Begriff und Verhältnis zu den handelsrechtlichen GoB

130

Begriffsmerkmale: Der Begriff der AHK in § 7 wird durch die in § 255 Abs. 1 und 2 HGB wiedergegebenen handelsrechtl. GoB (s. § 6 Anm. 180), durch das Prinzip der Erfolgsneutralität des Anschaffungs- und Herstellungsvorgangs (s. § 6 Anm. 170) und durch das Veranlassungsprinzip (s. § 6 Anm. 171) vorgeprägt. Er ist für die Gewinn- und Überschusseinkünfte einheitlich auszulegen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1989, 830, Rn. 51). Nach einem vorherr-

schenden finalen Verständnis (s. § 6 Anm. 186) umfasst er die Aufwendungen, die der Stpfl. machen muss, um die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein WG zu erlangen (es zu erwerben) und es in einen dem angestrebten Zweck entsprechenden Zustand zu versetzen.

BFH v. 13.4.1988 – I R 104/86, BStBl. II 1988, 892, Rn. 22; BFH v. 22.4.1988 – III R 54/83, BStBl. II 1988, 901, Rn. 10.

Dabei kommt es nicht darauf an, ob er die AHK im Zeitpunkt der Vornahme der AfA bereits gezahlt hat

BFH v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759, Rn. 18; BFH v. 16.1.1996 – IX R 60/94, BFH/NV 1996, 600, Rn. 10, betr. kreditfinanzierte AHK als AfA-Bemessungsgrundlage.

oder ob die AHK aufgrund eines bürgerl.-rechtl. wirksamen Vertrags entstanden sind

BFH v. 10.4.1973 – VIII R 157/72, BStBl. II 1973, 595, Rn. 10; BFH v. 10.1.1989 – IX B 98/88, BFH/NV 1989, 501, Rn. 10; BFH v. 16.1.1996 – IX R 60/94, BFH/NV 1996, 600, Rn. 10.

Zu den AK eines WG gehören auch solche Zahlungen des Erwerbers an den Veräußerer, die zwar nicht als Kaufpreis bezeichnet sind, gleichwohl aber bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach ihrer Zweckbestimmung dem Erwerb des WG dienen

BFH v. 24.2.1987 – IX R 114/82, BStBl. II 1987, 810, Rn. 24; BFH v. 1.12.1987 – IX R 170/83, BFHE 152, 101, Rn. 16.

wie auch die unmittelbar mit dem Erwerb zusammenhängenden Nebenkosten, auch wenn sie nicht an den Veräußerer gezahlt werden

BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101, Rn. 15; BFH v. 1.12.1987 – IX R 170/83, BFHE 152, 101, Rn. 31; BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BStBl. II 2014, 878, Rn. 12.

§ 7 geht den Vorschriften über die Aktivierung und Bewertung (s. § 6 Anm. 160–375) nicht vor, sondern setzt voraus, dass AHK vorliegen.

Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand: Siehe § 6 Anm. 270.

Aufschiebend bedingte und befristete Anschaffungs- und Herstellungskosten: Bis zum Eintritt der Bedingung und Ablauf der Befristung sind keine AHK begründet. So lange ist die Anschaffung oder Herstellung unentgeltlich mit der Rechtsfolge des unentgeltlichen Erwerbs, die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen (BFH v. 10.4.1991 – XI R 7/84, BStBl. II 1991, 791, Rn. 9; BFH v. 6.11.1991 – XI R 2/90, BFH/NV 1992, 297, Rn. 10; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2015, § 7 Rn. 61; aA für Befristung, wie zinslose Stundung, OFD München v. 13.12.1995 – S 2190 - 24/6 St 413, FR 1996, 258).

Aufteilung: Zur Aufteilung von AHK auf abnutzbare und nicht abnutzbare WG, insbes. bei AHK von Grundstücken s. § 6 Anm. 311 u. BFH v. 15.11.2016 – IX B 98/16, juris.

Preisnachlässe, Rabatte, Skonti uÄ, die der Stpfl. bei Anschaffung eines WG erhält, mindern die AK, wenn sie bis zum Bilanzstichtag in Anspruch genommen werden (BFH v. 27.2.1991 – I R 176/84, BStBl. II 1991, 456, Rn. 15). Eine spätere Inanspruchnahme führt zu einer Änderung der AHK, die nicht auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung zurückwirkt (s. Anm. 135).

Überhöhte Anschaffungs- und Herstellungskosten: Unter überhöhten AHK versteht man denjenigen Teil der AHK, der im Verhältnis zu einem auf die gleiche Zeit bezogenen fiktiven Normalzustand nicht entstanden wäre und deshalb nicht nachhaltig wertbildend ist. Solche Aufwendungen erscheinen be-

sonders als sog. Beschleunigungskosten (bei Bauten: als Schnellbaukosten), dh. als Aufwendungen, die dazu dienen, dass ein WG früher als normalerweise möglich geliefert oder fertiggestellt wird, zB ein Zuschlag zum Kaufpreis für vorzeitige Lieferung einer Maschine, Nacht- und Feiertagszuschläge für ihre vorzeitige Aufstellung, vor allem bei Bauten Lohnzuschläge, Kosten der Baustellenbeleuchtung, des Einsatzes von besonderen Geräten usw. Allerdings ist zu prüfen, ob die Aufwendungen überhaupt zu den HK gehören.

► *Zugehörigkeit erhöhter Kosten zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten:* Die erhöhten und die normalen Aufwendungen zusammen bilden einheitlich die AHK des WG (BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695, Rn. 17; BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, Rn. 42). Beschleunigungskosten führen nicht zur Entstehung eines neben dem angeschafften oder hergestellten WG selbständigen WG. Zwar werden die Aufwendungen für eine besondere Leistung des Lieferers oder Herstellers erbracht. Der dadurch erreichte Zustand, die Möglichkeit einer früheren Verfügung über das WG, steht aber in so engem Zusammenhang mit diesem WG, dass man sie uE nicht von den AHK lösen und ein besonderes WG annehmen kann.

► *AfA nach Aufwendung von Beschleunigungskosten:* Die um die Schnellbaukosten erhöhten AHK werden auf die ND verteilt; also kein Vorwegabzug, keine AfA nach Abs. 1 Satz 5 (BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695, Rn. 17).

Stundung: Zinslos gestundete AHK sind bei bilanzierenden Stpfl. nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 und bei allen anderen Stpfl. analog § 12 Abs. 3 BewG abzuzinsen (BFH v. 26.2.2002 – X R 4/00, BFH/NV 2002, 1140, Rn. 28). Die AfA-Bemessungsgrundlage richtet sich dann nach dem Barwert (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2015, § 7 Rn. 61). Der Zinsanteil bildet sofortabzugsfähige BA/WK.

Vergebliche Anschaffungskosten: Zahlungen auf Bauvorhaben, für die wegen Konkurses des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht (mehr) erbracht worden sind, zählen nicht zu den HK.

BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1989, 830, Rn. 54; aA noch BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1989, 695, Rn. 9.

bb) Berücksichtigung von Investitionszuschüssen

131

Zuschuss ist eine von öffentlicher oder privater Seite gewährte Zuwendung, die zur Deckung von Aufwendungen ohne unmittelbare Gegenleistung des Empfängers dient (s. § 5 Anm. 1600). Investitionszuschüsse sind Zuschüsse mit der Zweckbindung der Anschaffung oder Herstellung von WG des AV (s. § 5 Anm. 1620).

Investitionszuschüsse bei Gewinneinkunftsarten: Die Rspr. zur Behandlung von Investitionszuschüssen ist uneinheitlich. Nach der Rspr. des III., IV. und IX. Senats mindern Investitionszuschüsse die AfA-Bemessungsgrundlage im Jahr der Bewilligung, nach der Rspr. des I. und X. Senats besteht ein Wahlrecht, diese alternativ als BE im Jahr des Zuflusses zu erfassen und die AHK ungemindert abzuschreiben (s. § 5 Anm. 1620; BFH v. 29.11.2007 – IV R 81/05, BStBl. II 2008, 561, Rn. 23). Die Verwaltungspraxis gewährt für Investitionszuschüsse nach R 6.5 Abs. 2 EStR ebenfalls dieses Wahlrecht. Für Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln ist die AfA nach den durch den Zuschuss geminderten AHK zu bemessen. Das gilt auch bei nachträglich bewilligten Zuschüssen ab dem Zeitpunkt der Bewilligung als Investitionszuschuss (s. § 5 Anm. 1622; R 7.3 Abs. 4 EStR). Werden Mittel zunächst als Darlehen (Vor-

schuss) gewährt und erst in einem späteren VZ in einen (verlorenen) Investitionszuschuss umgewandelt, mindert der Zuschuss erst in diesem späteren Zeitpunkt die AHK (BFH v. 7.12.2010 – IX R 46/09, BStBl. II 2012, 310, Rn. 15). Kein Wahlrecht besteht, wenn eine Rechtsnorm die Minderung der AHK vorschreibt. So mindern zB Zuschüsse zu bestimmten Baumaßnahmen im Sinne des BBauG und des StädtebaufördG (§ 82g EStDV) zwingend die AHK; ebenso Zuschüsse zu Schutzbauten (§§ 7, 12 SchutzbauG v. 9.9.1965, außer Kraft mW v. 4.4.1997 durch Art. 7 Abs. 2 Nr. 3 des Zivilschutzneuordnungsgesetzes v. 25.3.1997 – BGBl. I 1997, 726 – mit Ausnahme der §§ 7 und 12 Abs. 3).

Investitionszulagen nach dem InvZulG, dem BerlinFG oder dem Stahl-InvZulG mindern nicht die AHK der begünstigten WG und gehören auch nicht zu den Einkünften im Sinne des EStG (§ 10 InvZulG 1996; § 9 InvZulG 1999; § 13 InvZulG 2010; § 19 Abs. 9 BerlinFG v. 2.2.1990; § 4 Abs. 1 StahlInvZulG v. 22.12.1981).

Zuschüsse zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens: Bei Zuschüssen von WG des PV besteht grds. kein Wahlrecht. Zuschüsse mindern die AfA-Bemessungsgrundlage, wenn sie mit der Zweckbindung der Anschaffung oder Herstellung des WG verbunden sind (s. § 5 Anm. 1621; R 21.5 Abs. 1 Satz 2 EStR; BFH v. 14.6.2012 – VI R 89/10, BStBl. II 2012, 835, Rn. 15). Bei nachträglich bewilligten Zuschüssen sind die AfA ab dem Jahr der Bewilligung nach den geminderten AHK zu bemessen (R 21.5 Abs. 1 Satz 2 EStR). Wird der Zuschuss zurückgezahlt, sind ab diesem Zeitpunkt die AfA wieder nach den erhöhten AHK zu bemessen (R 21.5. Abs. 1 Satz 4 EStR).

Mieterzuschüsse mindern die AfA-Bemessungsgrundlage nicht. Die AfA bemessen sich nach den eigenen HK des Vermieters zuzüglich des Mieterzuschusses (R 21.5 Abs. 3 Satz 5 EStR).

Abgrenzung zu Gegenleistungen: Zuschüsse, die nicht mit der Zweckbindung der Anschaffung oder Herstellung von WG des AV gewährt werden, mindern die AHK als AfA-Bemessungsgrundlage grds. nicht. Es besteht dann auch kein Wahlrecht. Keine Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage ist deshalb vorzunehmen, wenn die Zuschüsse eine Gegenleistung für eine Mietpreisbindung sind oder dem Vermieter in der Auswahl der Mieter beschränken (R 21.5 Abs. 2 EStR; BFH v. 14.7.2004 – IX R 65/03, BFH/NV 2004, 1623). Das gilt auch für Eingliederungshilfen gem. §§ 39 f. BSHG, die eine Werkstatt für Behinderte erhält und zur Herstellung von Werkstätten verwendet (s. § 5 Anm. 1621). Keine Investitionszuschüsse, die zur Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage führen, sind darüber hinaus alle Zuschüsse, die für eine Gegenleistung gewährt werden oder beim Zuschussgeber AHK eines immateriellen WG (zB Bierlieferungsrecht) darstellen (s. § 5 Anm. 1621).

132 cc) Berücksichtigung von Abzugsverboten

BA- und WK-Abzugsverbote wirken sich nicht auf die AfA-Bemessungsgrundlage, sondern auf die Berücksichtigung von AfA bei der Einkünfteermittlung aus. AfA, die nach § 4 Abs. 5, § 9 Abs. 5 oder § 12 einem Abzugsverbot unterliegen, können nicht abgezogen werden (s. Anm. 58). Das BA/WK-Abzugsverbot des § 4 Abs. 1 Nr. 7 für Aufwendungen, deren Abzug soweit untersagt ist, als sie „die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren“ und „nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“, wirkt sich uE ebenfalls nicht auf die AfA-Bemessungsgrundlage aus, sondern ist

erst beim jährlichen AfA-Abzug selbst zu berücksichtigen. Dieser ist prozentual um den unangemessenen Teil der Aufwendungen zu kürzen (s. § 4 Anm. 1646).

Einstweilen frei.

133–134

dd) Änderung der Bemessungsgrundlage

(1) Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

135

Die zusätzlichen Aufwendungen (zB eine Nachzahlung auf den Kaufpreis, s. § 6 Anm. 196) werden – ohne Kürzung um die auf die Zeit seit der Anschaffung oder Herstellung rechnerisch entfallenden AfA – vom Zeitpunkt der Aufwendung an als zusätzliche AHK auf die RestND verteilt (BFH v. 17.2.1965 – I 400/62 U, BStBl. III 1965, 354, Rn. 15: dort waren die AK im Zeitpunkt des Erwerbs nur dem Grunde nach bestimmt, durch ein Schiedsgutachten ergaben sich zwölf Jahre nach dem Erwerb höhere AK, als zunächst der Aktivierung zugrunde gelegt wurden). RestND ist der Rest der bisher geschätzten ND. Nur wenn nachträgliche Aufwendungen zu einer Verlängerung der ND führen, ist die nunmehrige restliche ND neu zu schätzen. Zu den Besonderheiten bei Gebäuden s. Anm. 300.

(2) Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

136

Anschaffungspreisminderungen (zB durch nachträglichen Preisnachlass oder Boni, s. § 6 Anm. 195) sind folgerichtig entsprechend der Behandlung der Anschaffungspreiserhöhungen vom Zeitpunkt ihres Eintritts an zu berücksichtigen und zwar nicht als laufende BE, sondern durch Minderung der restlichen AHK auf die RestND zu verteilen. Bei Gebäuden ist wegen der typisierten AfA-Sätze die Bemessungsgrundlage zu mindern (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 87).

Beispiel: AK einer Maschine 1000 €, ND zehn Jahre, AfA im 1. Wj. linear 100 €; Ermäßigung der AK im 2. Wj. um 120 €. Die Ermäßigung ist beim Buchwert der Maschine (restliche AK) zu berücksichtigen, dh., der Buchwert (900 €) ist um 120 € zu mindern. Der verbleibende Buchwert von 780 € ist auf die restlichen neun Jahre zu verteilen; jährliche AfA 86,67 €; die überhöhte AfA des 1. Wj. von $(100 \cdot ./. 88 =)$ 12 € wird im 2. bis 10. Wj. mit $9 \times 1,33 =$ rund 12 € ausgeglichen.

Bei zurückwirkenden Preisanpassungen (zB Anfechtung, s. § 142 BGB) ist eine Berichtigung bestandskräftiger Veranlagungen bis zurück zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vorzunehmen (BFH v. 23.6.1988 – IV R 84/86, BStBl. II 1989, 41). Das gilt, anders als in der Voraufgabe vertreten (s. Voraufgabe des § 7 Anm. 132 – Stand März 2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm), nicht für die Minderung des Kaufpreises oder Werklohns (§§ 441, 638 BGB) oder Schadensersatz wegen Schlechterfüllung (zutr. KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 87), weil diese keine zurückwirkende Preisanpassung bewirken (GRUNEWALD in ERMAN, 14. Aufl. 2014, § 441 BGB Rn. 2, 13).

Anschaffungspreisminderungen nach Anzahlungen: Soweit aufgrund besonderer gesetzlicher Bestimmungen (Sonder-)Abschreibungen auf Anzahlungen vorgenommen werden können, begründen spätere Anpassungen des Kaufpreises, für den die Anzahlung vorgenommen wurde, eine rückwirkende Korrektur der AfA-Bemessungsgrundlage in den früheren VZ (BFH v. 6.3.2007 – IX R 51/04, BFH/NV 2007, 1456, Rn. 23; BFH v. 20.1.2009 – IX R 9/07, BStBl. II 2009, 471, Rn. 13; BFH v. 25.6.2009 – IX R 13/07, BFH/NV 2009,

1801, Rn. 16). Für die Sonderabschreibung selbst gilt § 7a Abs. 1 Satz 3 (s. § 7a Anm. 16).

Aufhebung des Kaufvertrags: Die im Rahmen der Vertragsfreiheit jederzeit mögliche Aufhebung eines Kaufvertrags durch Vertrag nicht zurück und bewirkt daher grds. nicht den Wegfall der AfA-Befugnis und der AfA-Bemessungsgrundlage für die Vergangenheit. Nach der Rspr. geht nur im Jahr der Aufhebung die AfA-Befugnis verloren (BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/06, BStBl. II 2008, 480, Rn. 12; BFH v. 6.5.2014 – IX R 34/13, BFH/NV 2014, 1732, Rn. 17). Weil die AfA-Befugnis nicht davon abhängt, dass ein Kaufpreis tatsächlich gezahlt wurde, sondern nur eine Kaufpreisschuld voraussetzt, führt diese Rspr. dazu, dass für tatsächlich nicht getragene Kosten in den VZ vor der Vertragsauflösung Aufwand verteilt werden könnte. Um das Kostentragungsprinzip zu verwirklichen, muss uE die Aufhebung eines Kaufvertrags rückwirkend zum Wegfall der AfA-Befugnis führen und im Rahmen der verfahrensrechtl. Grenzen auch in früheren VZ korrigiert werden.

Erlass: Der Erlass einer Kaufpreisforderung ist grds. nicht durch die Anschaffung veranlasst, es sei denn, dieser Zusammenhang wird durch eine aufschiebende Bedingung oder Befristung im Kaufvertrag hergestellt. Bezogen hierauf ist der Erlass von Umstellungsgrundschulden, die der Stpfl. bei Anschaffung eines Grundstücks mit der Möglichkeit übernommen hatte, dass sie unter bestimmten Voraussetzungen erlassen werden, als Minderung der AK anzusehen, aber mW auf die AfA erst vom Jahr des Erlasses an (BFH v. 29.7.1960 – VI 200/58, DStZ/A 1960, 341).

Irrtümlich erstattete Vorsteuerbeträge führen nicht zu einer Minderung der AHK, sondern stellen laufende Einnahmen dar (BFH v. 4.6.1991 – IX R 12/89, BStBl. II 1991, 759).

Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung führt zu einer Minderung der die AfA-Bemessungsgrundlage bildenden AHK (BFH v. 11.4.1989 – VIII R 302/84, BStBl. II 1989, 697, betr. erhöhte Abschreibungen nach § 14 BerlinFG; Gleiches gilt für erfolgsneutral behandelte Zuschüsse, s. hierzu Anm. 131).

137 (3) Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Nachträgliche AHK sind Aufwendungen auf ein WG, die nicht zur Herstellung eines neuen WG führen (s. § 6 Anm. 296) und keinen Erhaltungsaufwand darstellen (zur Abgrenzung s. § 6 Anm. 270; zu anschaffungsnahen Aufwendungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a s. § 6 Anm. 480).

Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten für Gebäude erhöhen die AfA-Bemessungsgrundlage. Das führt bei AfA nach Abs. 4 Satz 1 wegen der typisierten AfA-Sätze zu einer Verlängerung der Abschreibungsdauer,

BFH v. 20.2.1975 – IV R 241/69, BStBl. II 1975, 412, Rn. 22; BFH v. 20.1.1987 – IX R 103/83, BStBl. II 1987, 491, Rn. 10; BFH v. 29.11.2007 – IV R 73/02, BStBl. II 2008, 407, Rn. 26; R 7.4 Abs. 9 EStH 2015; KULOŠA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2015, § 7 Rn. 85.

es sei denn, die tatsächliche ND ist kürzer als die in Abs. 4 Satz 2 vorgesehenen ND und der Stpfl. wählt diesen kürzeren Abschreibungszeitraum. Dann kann der um die nachträglichen AHK erhöhte Restwert auf die RestND verteilt werden. Das gilt auch, wenn das Gebäude schon vollständig abgeschrieben war. In diesem Fall können die nachträgliche AHK nach Abs. 4 Satz 2 auf den kürzeren Zeitraum der verbleibenden RestND abgeschrieben werden. Im Schrifttum ist

vorgeschlagen worden, ein ähnliches Ergebnis durch Bemessung der AfA nach Abs. 4 Satz 1 bezogen auf die Summe der nachträglichen AHK und der ursprünglichen Bemessungsgrundlage zu erreichen (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2015, § 7 Rn. 85). Das ist uE vor dem Hintergrund der Funktion des Abs. 4 Satz 1, die ND von Gebäuden zu typisieren, nicht folgerichtig. Der befürchtete Rechtsfolgensprung zwischen nachträglichen AHK im 49. und im 51. Nutzungsjahr (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2015, § 7 Rn. 85) wird durch das Wahlrecht in Abs. 4 Satz 2 entschärft. Lässt sich keine kürzere RestND nachweisen, können nachträgliche AHK nicht anders zu behandeln sein als die erstmaligen AHK einer Gebrauchtimmobilie. Abzulehnen ist vor diesem Hintergrund die Verwaltungspraxis, nach der die RestND bei AfA nach Abs. 4 Satz 2 nicht neu geschätzt zu werden braucht (R 7.4 Abs. 9 Satz 2 EStH 2015), auch wenn sich durch die nachträglichen AHK die RestND deutlich erhöht hat.

Bei AfA nach Abs. 5 kommt es durch die Erhöhung der AfA-Bemessungsgrundlage zu einem Restbuchwert, der nach Abs. 4 Satz 1 oder Abs. 4 Satz 2 abzuschreiben ist (BFH v. 20.1.1987 – IX R 103/83, BStBl. II 1987, 491; R 7.4 Abs. 9 EStH 2015; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2015, § 7 Rn. 85).

Zu den weiteren Besonderheiten bei Gebäuden s. auch Anm. 300.

▶ *Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten auf andere abnutzbare Wirtschaftsgüter als Gebäude:* Bei anderen WG als Gebäuden ist der Restbuchwert um die nachträglichen AHK zu erhöhen, die RestND neu zu schätzen und der erhöhte Restbuchwert auf diese ND zu verteilen (BFH v. 29.11.2007 – IV R 73/02, BStBl. II 2008, 407, Rn. 26; R 7.4 Abs. 9 EStH 2015).

▶ *Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten als Herstellungskosten eines neuen Wirtschaftsguts:* Entsteht ein neues WG (s. § 6 Anm. 296), so sind die AfA nach der Summe aus dem Buchwert oder Restwert des bisherigen WG und den HK sowie nach der voraussichtlichen ND des nunmehr vorhandenen WG zu bemessen (R 7.4 Abs. 9 Satz 4 EStH 2015). Weil die Substanz des bisherigen WG in vollem Umfang erhalten bleibt, ist der Anteil ausgeschiedener Teile am Buchwert abzusetzen, er geht nicht in die HK des neuen WG ein.

Auswirkungen von Bilanzberichtigungen und -änderungen auf die AfA-Bemessungsgrundlage: Die Änderung der Bewertung wirkt sich auf die AfA in den folgenden Jahren nur insofern aus, als hierfür noch keine bestandskräftigen Veranlagungen vorliegen (s. § 4 Anm. 333).

Übertragung stiller Reserven: Bemessungsgrundlage für die AfA sind die gekürzten AHK (s. § 5 Anm. 659; § 6b Anm. 146).

Einstweilen frei.

138–139

ee) Berücksichtigung von Restwerten

(1) Erinnerungswert

140

Die AHK bilden grds. ungekürzt die AfA-Bemessungsgrundlage. Abs. 1 Satz 1 verlangt Absetzung der gesamten AHK während der ND. Daraus folgt, dass die AHK grds. auf 0 € abzusetzen sind. Allerdings lassen sich das Vorhandensein und Ausscheiden eines WG besser überwachen, wenn – wenigstens bei WG von mehr als geringfügigem Wert – ein Erinnerungswert von zB 1 € beibehalten wird. Dies entspricht kaufmännischer Übung und den handelsrechtl. GoB und wird von der Rspr. als allgemeine Abschreibungsuntergrenze angesehen (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660, Rn. 12). Es würde uE aber den handelsrechtl. GoB nicht widersprechen, wenn ein Erinnerungswert nur für

einen Sammelposten beibehalten, das einzelne WG aber auf 0 € abgeschrieben wird. Die Gegenansicht, nach der aus dem Vollständigkeitsgebot eine Bewertungsuntergrenze von 1 € zu folgern ist (SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 397; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 253 HGB Rn. 95) setzt voraus, dass nur WG mit einem Wert, der größer ist als Null, bilanziert werden dürfen.

141 (2) Schrottwert

Schrottwert ist der Betrag, den der Stpfl. bei Veräußerung eines völlig abgenutzten (funktionslosen) WG voraussichtlich aus dem Materialwert der keiner weiteren wirtschaftlichen oder technischen Abnutzung unterliegenden Bestandteile erzielen wird, ggf. vermindert um die Entfernungs- und Veräußerungskosten. Zur Berücksichtigung eines Wiederverkaufswerts bei Veräußerung eines WG vor seiner völligen Abnutzung.

Rechtsprechung: Nach der Rspr. ist die AfA-Bemessungsgrundlage ausgehend von den AHK um einen Schrottwert zu kürzen, wenn dieser im Verhältnis zu den AHK erheblich ins Gewicht fällt und absolut bedeutsam ist (BFH v. 7.12.1967 – GrS 1/67, BStBl. II 1968, 268, Rn. 17; BFH v. 22.7.1971 – IV R 74/66, BStBl. II 1971, 800, Rn. 16; BFH v. 4.6.1992 – IV R 101/90, BStBl. II 1993, 276, Rn. 16; BFH v. 1.10.1992 – IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284, Rn. 26; FG Hamb. v. 26.10.1999 – VII 303/98, DStRE 2000, 787, rkr., Rn. 3; FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, juris, rkr., Rn. 73).

Verwaltungspraxis: Die Verwaltungspraxis berücksichtigt den Schrottwert nur bei Schiffen ab einem Wert von 40 000 € (OFD Hamb. v. 29.4.2002 – S 2190 - 9/02 - St 32, DStR 2002, 1220; OFD Hannover v. 21.9.2007 – S 2172 - 3 - StO 221).

Schrifttum: Im handelsrechtl. Schrifttum wird die kaufmännische Übung übernommen und mit den Grundsätzen der Vorsicht und Wesentlichkeit gerechtfertigt, den Schrottwert (abzüglich etwaiger Veräußerungs- oder Verschrottungskosten) bei der Bemessung der Abschreibungen nur dann zu berücksichtigen, wenn er im Vergleich zum Anschaffungswert erheblich ist, zB bei Gegenständen mit einem hohen Gewicht oder solchen aus wertvollem Material.

BALLWIESER in MüKo HGB, 3. Aufl. 2013, § 253 HGB Rn. 20; KAHLE/HEINSTEIN, HdJ II/3 Rn. 98, 125 (11/2015); SCHUBERT/ANDREJEWSKI/ROSCHER in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 253 HGB Rn. 222; SCHULZE-OSTERLOH in BAUMBACH/HUECK, 18. Aufl. 2006, § 42 GmbHG Rn. 397; TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 253 HGB Rn. 95; THIELE/BREITHAUP in BAETGE/KIRSCH/THIELE, § 253 HGB Rn. 228 (9/2002); IDW, WP-Hdb., Bd. I, 14. Aufl. 2012, E Anm. 223.

Widersprüchlich ist die Rechtfertigung für die Ausblendung unerheblicher Restwerte, die Verwertung eines abgenutzten WG zähle noch zur Nutzung durch einen letzten Akt des wirtschaftlichen Verzehrs (SCHUBERT/ANDREJEWSKI/ROSCHER, 10. Aufl. 2016, § 253 HGB Rn. 222). Mit diesem Argument dürfte ein Restwert für die Bemessung der AfA nie berücksichtigt werden, die AHK wären stets voll zu verteilen. Im älteren Schrifttum wird die Funktion der Abschreibungen in einem statischen Bilanzverständnis akzentuiert, den Wertverzehr während der ND eines Vermögensgegenstands zu berücksichtigen. Ein vorsichtig geschätzter Restwert sei danach stets zu berücksichtigen (ADS, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rn. 415 mit Nachweisen aus dem älteren Schrifttum). Diese Auffassung ist unter dem Gesichtspunkt der Unsicherheiten, die mit der Restwert-schätzung verbunden sind, und aus praktischen Erwägungen relativiert und die

kaufmännische Übung anerkannt worden, den Restwert faktisch unberücksichtigt zu lassen (ADS, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rn. 417).

Im strechtl. Schrifttum wird die Rspr. überwiegend übernommen, den Restwert nur ausnahmsweise von den AHK abzusetzen und das Kriterium der relativen und absoluten Erheblichkeit unterstrichen.

BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 246 (10/2014); CLABEN in LADEMANN, § 7 Rn. 124 (12/2014); PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 41; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 203e (10/2009); mit umgekehrter Wertung, Restwert ist nur dann nicht zu berücksichtigen, wenn er nicht ins Gewicht fällt: BARTONE in KORN, § 7 Rn. 91 (7/2016).

Damit wird ein Grundsatz der Berücksichtigung des Schrottwerts vorausgesetzt und durch Praktikabilitätsabwägungen eingeschränkt, die auch eine weitergehende Auffassung rechtfertigen sollen, dem Stpfl. ein Wahlrecht einzuräumen (GÜBELS, BB 1969, 1304; HENNINGER, FR 1968, 371; LITTMANN, Inf. 1969, 296; SAUER, FR 1972, 394; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 203e [10/2009]). Eine Gegenansicht lehnt die Berücksichtigung des Schrottwerts unter Verweis auf den Zweck des § 7 ab, den Aufwand vollständig zu verteilen (HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 144 [4/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 72).

Stellungnahme: Zunächst ist uE zwischen Schrottwerten und sicheren Wiederverkaufswerten zu differenzieren. Die Rspr. zur Berücksichtigung von Schrottwerten widerspricht uE dem Realisationsprinzip, da der Schrottwert von den bei wiederverwertbaren Rohstoffen besonders volatilen Marktverhältnissen zum Verwertungszeitpunkt abhängt und im Zeitpunkt der Anschaffung nicht sicher bestimmt werden kann. Gerade bei großen Gegenständen mit vermeintlich hohem Materialwert (Ölplattform, Tankschiff, Kraftwerk etc.) hängt der Schrottwert zudem von sich ändernden gesetzlichen Umweltschutzbestimmungen ab. Aus diesem Grund ist der Schrottwert – anders als ein sicherer Veräußerungserlös – grds. nicht zu berücksichtigen und darf auch nicht im Rahmen eines Wahlrechts von der AfA-Bemessungsgrundlage abgesetzt werden.

(3) Veräußerungserlös oder Entschädigung

142

Wird das WG voraussichtlich vor seiner völligen Abnutzung (vor dem Ende der möglichen Nutzung) veräußert (oder gegen Entschädigung übereignet) werden, so bleibt dieser Umstand nach der Rspr. bei der Bemessung der AfA grds. unberücksichtigt; die AfA-Bemessungsgrundlage ist nicht um einen Wiederverkaufspreis zu mindern (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478, Rn. 14; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660, Rn. 11), es sei denn, es besteht eine Rückverkaufsoption zu einem vorherbestimmten Preis (BFH v. 13.1.1972 – V R 47/71, BStBl. II 1972, 744, Rn. 11; aA FG Hamb. v. 31.3.1987 – I 15/84, EFG 1987, 612, rkr., keine Kürzung der AfA-Bemessungsgrundlage wegen bindendem Kaufangebot). Die Verwaltungspraxis folgt der Rspr. Das Schrifttum ist uneinheitlich. Die Berücksichtigung eines Veräußerungserlöses lehnt zunächst der Teil des Schrifttums ab, der auch den Abzug des Schrottwerts versagt. Ein anderer Teil des Schrifttums sieht den Abzug nicht unwesentlicher Restwerte neben dem Schrottwert als geboten an.

BARTONE in KORN, § 7 Rn. 91 (7/2016); PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 41.

Eine weitere Teil des Schrifttums betrachtet nur den Schrottwert als hinreichend sicher und lehnt den Abzug eines Veräußerungserlöses nicht vollständig abgenutzter WG auch dann ab, wenn durch den regelmäßigen Verkauf, etwa bei Kfz., Erlöse mit großer Sicherheit vorhergesagt werden können (BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 247 [10/2014]) oder lehnt die Berücksichtigung von Veräuße-

rungserlösen neben dem Schrottwert ab (HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 144 [4/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 72).

Stellungnahme: Die AHK bilden grds. ungekürzt die AfA-Bemessungsgrundlage. Sie sind auch dann nicht um einen erwarteten Veräußerungs- oder Entschädigungserlös zu kürzen, wenn absehbar ist, dass das WG vor Ablauf seiner ND veräußert wird. Ein Restwert zum Ende der betriebsgewöhnlichen ND bleibt unberücksichtigt. Das folgt uE aus dem Zweck des § 7, den Aufwand vollständig zu verteilen und dem Realisationsprinzip, das den Ansatz ungewisser Erlöse verbietet. Ein Veräußerungserlös oder eine Entschädigung sind ausnahmsweise dann zu berücksichtigen, wenn sie

- nach den üblichen Betriebsabläufen regelmäßig anfallen und
- die Veräußerungserlöse wegen liquider und wenig volatiler Märkte sicher vorhergesagt werden können oder wenn mit dem Veräußerer ein Rückkauf oder mit einem Dritten ein Weiterverkauf zu einem festen Zeitpunkt und einem festen Preis unwiderruflich vereinbart ist und
- die Restwerte im Verhältnis zur ND nicht unwesentlich sind.

Diese Voraussetzungen sind regelmäßig insbes. bei Kfz. erfüllt. Nach der AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter („AV“) (BMF v. 15.12.2000 – IV D 2 - S 1551 - 188/00, BStBl. I 2000, 1532) vermutet die Verwaltungspraxis bei Pkw. eine betriebsgewöhnliche ND von sechs Jahren. Die Rspr. schätzt die betriebsgewöhnliche ND mit acht Jahren (BFH v. 29.3.2005 – IX B 174/03, BStBl. II 2006, 368, Rn. 4). Verbreitet sind branchenspezifisch kürzere ND. Die typische Lebensdauer von Kfz. betrug im Jahr 2014 achtzehn Jahre.

WirtschaftsWoche, Typische Lebensdauer von Autos in Deutschland nach Automarken (Stand: 2014), zitiert nach Statista, <http://de.statista.com/statistik/daten/studie/316498/umfrage/lebensdauer-von-autos-deutschland>. Nach der amtlichen Statistik des Kraftfahrtbundesamtes zum 1.1.2016 beträgt das Durchschnittsalter aller in Deutschland zugelassenen Kfz. 9,2 Jahre (Kraftfahrtbundesamt, Fahrzeugzulassungen (FZ), Bestand an Kraftfahrzeugen und Kraftfahrzeuganhängern nach Fahrzeugalter, 1.1.2016, 7).

Es entspricht in zahlreichen Branchen den üblichen Betriebsabläufen, den Fuhrpark regelmäßig umzuschichten, und es ist üblich, dass Pkw. nach ihrer betrieblichen Nutzung veräußert werden. Hierfür besteht ein stabiler Gebrauchtwagenmarkt und die Preise werden in Restwertlisten sicher vorausgesagt. Deshalb ist uE entgegen der Rspr. (BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660, Rn. 11) insbes. bei Fahrzeugen und anderen Maschinen, die nach den Betriebsabläufen regelmäßig vor Ablauf ihrer typischen Lebensdauer auf Gebrauchtmärkten veräußert werden, ein wesentlicher Restwert bei der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage abzusetzen. Wesentlich ist uE ein Restwert, der bei gleichmäßiger Verteilung der AHK auf die betriebsgewöhnliche ND größer als eine Jahres-AfA ist. Das gilt uE auch für Ausstellungsgegenstände des AV, Gebäude, vom Erbbauberechtigten, Mieter oder Pächter geschaffene und vor dem Ende ihrer betriebsgewöhnlichen ND gegen Entschädigung an den Erbbauperpflichteten, Vermieter oder Verpächter herauszugebende Sachen.

Form der Berücksichtigung des Veräußerungserlöses:

► *Rechtsprechung und Schrifttum* sehen zwei Möglichkeiten der Berücksichtigung des Restwerts vor:

- ▷ *Absetzung des Veräußerungspreises von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten* und Verteilung des verbleibenden Betrags auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung bis zur Veräußerung.

BFH v. 13.1.1972 – V R 47/71, BStBl. II 1972, 744: wenn der Teilwert zur Zeit der mutmaßlichen Veräußerung „im Vergleich zu den AHK erheblich ins Gewicht fällt“; zust. KORMANN, StJb. 1972/73, 258, für den entschiedenen Fall, in welchem der Lieferant zum Rückkauf für einen verbindlich zugesagten Preis verpflichtet war; RFH v. 30.9.1930, RStBl. 1930, 763; Vogt, FR 1962, 114: Es müsse das Gleiche wie für den Schrottwert gelten.

- ▷ *Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten* (ohne Berücksichtigung des Zeitpunkts einer voraussichtlichen Veräußerung) auf diejenige Zeit, die bis zum vollen wirtschaftlichen oder technischen Verbrauch der Aufwendungen vergehen würde.

BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478, betr. einen teilweise beruflich genutzten Pkw. eines ArbN; FG Ba.-Württ. v. 23.3.1972 – VI 30/71, EFG 1972, 376, rkr.; GÜBBELS, Handbuch der steuerlichen Abschreibung, 4. Aufl. 1966, 104; GÜBBELS, BB 1969, 1307; BFH v. 15.12.1981 – VIII R 116/79, BStBl. II 1982, 385: Erwirbt der Stpfl. ein Gebäude in Abbruchsabsicht, so sind während der Nutzung bis zum Abbruch AfA nach der betriebsgewöhnlichen ND, nicht entsprechend der kürzeren ND bis zum Abbruch vorzunehmen.

- *Stellungnahme*: Bei linearer AfA nach Abs. 1 und Abs. 4 Satz 2 führen beide Varianten zu den gleichen Jahres-AfA. Nur bei der degressiven AfA nach Abs. 2 kann sich ein Unterschied ergeben. Deshalb ist unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität die Methode zu wählen, deren Besteuerungsgrundlagen, Lebensdauer des WG oder Restwert, leichter zu bestimmen ist. Zur Anwendung des zweiten Verfahrens ist der Begriff der betriebsgewöhnlichen ND uE so auszulegen, dass damit die ND bis zur völligen Abnutzung gemeint ist (s. Anm. 172).

(4) Schlachtwert

143

Zum AV gehörendes Vieh (zB Milchkühe und Zuchttiere) ist mit den AHK zu aktivieren. Das gilt auch beim Übergang von der GE nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich (BFH v. 4.6.1992 – IV R 101/90, BStBl. II 1993, 276, Rn. 16; BFH v. 1.10.1992 – IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284). Nach der Rspr. unterliegen die AHK der AfA nur insoweit, als sie nicht auf das WG in seiner Funktion als UV unterfallen. Danach ist die AfA-Bemessungsgrundlage insbes. bei Tieren, die nach ihrer Nutzung planmäßig verwertet werden, und bei Baumbeständen um den Wert zum Zeitpunkt der geplanten Umwandlung zu kürzen (BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 968, Rn. 36; SCHARFENBERG/MÜLLER, DB 2014, 921; WENDT in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 30 Rn. 14 [9/2012]). Bei Tieren ist nach der Rspr. bei Vornahme der AfA ein planmäßiger Schlachtwert zu berücksichtigen,

BFH v. 1.10.1992 – IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284, Rn. 25; BFH v. 5.6.2014 – IV R 29/11, BFH/NV 2014, 1538, Rn. 19; H 7.3 EStH 2015 „Anschaffungskosten“; BMF v. 14.11.2001 – IV A 6 - S 2170 - 36/01, BStBl. I 2001, 864, Tz. 24; NACKE in BLÜMICH, § 7 Rn. 292 (8/2014); WENDT in LEINGÄRTNER, Besteuerung der Landwirte, Kap. 29a Rn. 208 (11/2013).

wenn er im Vergleich zu den AHK und absolut ins Gewicht fällt (BFH v. 1.10.1992 – IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284, Rn. 28). Dies ist bei einem Schlachtwert von mehr als 10 % der AHK der Fall (BFH v. 9.12.1999 – III R 49/97, BStBl. II 2000, 434, Rn. 32, zur Investitionszulage), wenn er zumindest die Wertgrenze für gWG nach § 6 Abs. 2 von 410 € übersteigt (BFH v. 24.7.2013 – IV R 1/10, BStBl. II 2014, 246, Rn. 22). Die auf die ND zu verteilenden AHK sind dann um den Schlachtwert zu vermindern. Zur Ermittlung des Schlachtwerts s. BMF v. 14.11.2001 – IV A 6 - S 2170 - 36/01, BStBl. I 2001, 864, Tz. 24.

Einstweilen frei.

144–145

ff) Sog. fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Hilfswerte) als AfA-Bemessungsgrundlage

146 **(1) Rechtfertigung fiktiver Anschaffungs- und Herstellungskosten**

Die Vorschrift des § 7 regelt die Verteilung der tatsächlichen AHK bei dem Stpfl., der das erworbene oder hergestellte WG zur Einkünfteerzielung nutzt und die AHK getragen hat (s. Anm. 90). In Fällen des unentgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerbs muss die Vorschrift durch andere Vorschriften ergänzt oder der Begriff der AHK erweiternd ausgelegt werden, damit der ursprüngliche Aufwand beim Stpfl. weiter verteilt werden kann. Insbesondere in Fällen des unentgeltlichen Erwerbs eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, des betrieblichen oder privaten unentgeltlichen Erwerbs einzelner WG, der vGA in Form von WG, der Entnahme und Einlage und bei Umwandlungsvorgängen müssen daher AHK fingiert werden (s. § 6 Anm. 212). Diese fiktiven AHK bilden auch die AfA-Bemessungsgrundlage.

147 **(2) Einlage, Entnahme und Umwidmung**

Entnahmen und Betriebsaufgabe: Bemessungsgrundlage der AfA ist bei Überführung von WG aus dem BV in das private Erverbsvermögen (Entnahme) zur weiteren Einkünfteerzielung grds. der Entnahmewert als Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) und im Fall der Betriebsaufgabe als gemeiner Wert (§ 16 Abs. 3 Satz 7).

BFH v. 9.8.1983 – VIII R 177/80, BStBl. II 1983, 759, Rn. 13; BFH v. 29.4.1992 – XI R 5/90, BStBl. II 1992, 969, Rn.13; BFH v. 2.7.1992 – IX B 169/91, BStBl. II 1992, 909, Rn. 11; BFH v. 14.12.1999 – IX R 62/96, BStBl. II 2000, 656, Rn. 9.

Grundsätzlich kann der Stpfl. die AfA-Methode so wählen, als hätte er das WG selbst angeschafft. Nach uE unbegründeter Verwaltungspraxis ist eine Fortführung der AfA nach Abs. 5 unzulässig (R 7.4 Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 EStR).

► *Steuerfreier Entnahme- und Aufgabegewinn:* Teilwert oder gemeiner Wert bilden nur dann die Bemessungsgrundlage für die weitere AfA, wenn die stillen Reserven aufgedeckt und estbar sind, sonst ist die AfA wie beim unentgeltlichen Erwerb von den fortgeführten AHK vorzunehmen.

BFH v. 3.5.1994 – IX R 59/92, BStBl. II 1994, 749, Rn. 8; BFH v. 3.5.1994 – IX R 153/88, BFH/NV 1995, 19, Rn. 12; BFH v. 27.6.1995 – IX R 11–12/93, BFH/NV 1996, 319, Rn. 10; BFH v. 14.12.1999 – IX R 62/96, BStBl. II 2000, 656, Rn. 11; BFH v. 24.6.2003 – IX B 228/02, BFH/NV 2003, 1328, Rn. 3; BFH v. 10.5.2007 – IX R 6/06, HFR 2008, 225, Rn. 11; BFH v. 21.2.2008 – IX B 233/07, BFH/NV 2008, 952, Rn. 1; BFH v. 17.9.2008 – IX R 1/08, BFH/NV 2009, 370, Rn. 29; SCHMIDT-LIEBIG, DStR 1992, 1745 (1746).

Freibeträge oder Tarifiermäßigungen, etwa nach § 16 Abs. 3, lassen die Maßgeblichkeit des Entnahmewerts unberührt (BFH v. 17.9.2008 – IX R 1/08, BFH/NV 2009, 370, Rn. 25; BFH v. 14.12.1999 – IX R 62/96, BStBl. II 2000, 656, Rn. 13). Das Gleiche gilt, wenn das WG in ein anderes (Sonder-)BV überführt wird (BFH v. 17.9.2008 – IX R 1/08, BFH/NV 2009, 370, Rn. 29).

► *Unversteuerter steuerbarer Entnahme- und Aufgabegewinn:* Die fortgeführten AHK bilden auch dann die AfA-Bemessungsgrundlage, wenn die stillen Reserven zwar hätten aufgedeckt werden müssen, dies aber irrtümlich unterblieben ist und die Festsetzung verfahrensrechtl. nicht mehr geändert werden kann.

BFH v. 15.12.1993 – X R 158/90, BFH/NV 1994, 476, Rn. 11; BFH v. 10.5.1995 – IX R 54/91, BFH/NV 1995, 1055, Rn. 8; BFH v. 17.9.2008 – IX R 1/08, BFH/NV 2009, 370, Rn. 25; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 78.

Ist nur ein geringerer als der zutreffende Entnahme- oder Aufgabegewinn festgestellt worden, sollen dagegen nach der Rspr. die späteren AfA auch dann vom zutreffenden Entnahmewert vorzunehmen sein, wenn der Entnahme- oder Aufgabegewinn nicht mehr korrigiert werden kann (BFH v. 29.4.1992 – XI R 5/90, BStBl. II 1992, 969, Rn. 15). Mit der Verwaltungspraxis (BMF v. 30.10.1992 – IV B 3 - S 2196 - 22/92, BStBl. I 1992, 651; R 7.3 Abs. 6 Satz 1 EStR) und dem übrigen Schrifttum (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 78; SCHMIDT-LIEBIG, DStR 1992, 1745 [1746]; THIEL, FR 1993, 321) ist diese Differenzierung abzulehnen.

Einlagen:

▶ *Einlage nicht im privaten Erverbsvermögen genutzter Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen:* Bei der Einlage eines (bilanzierungsfähigen, s. BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348, Rn. 67) WG in das BV bestimmt sich der Einlagewert und damit die AfA-Bemessungsgrundlage grds. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 nach dem Teilwert (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 84). Das gilt auch, wenn nach der Rspr. und nach § 11d Abs. 2 EStDV keine Absetzungen vorgenommen werden dürfen (BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607, Rn. 31; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 94). Dieser Einlagewert ist unter den übrigen Voraussetzungen für Absetzungen auf die RestND zu verteilen. Rechtssystematisch lässt sich die Behandlung des Einlage- bzw. Entnahmewerts wie AK damit begründen, dass Einlage und Entnahme entsprechend der gesetzlichen Abgrenzung zwischen PV und BV „anschaffungsähnliche Vorgänge“ bilden (BFH v. 9.8.1983 – VIII R 177/80, BStBl. II 1983, 759; krit. MEINCKE, StuW 1985, 390). Ist das WG innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlage angeschafft oder hergestellt worden, bilden gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 die fortgeführten AHK die Obergrenze des Einlagewerts. Ist es in diesem Zeitraum aus einem BV entnommen worden, bildet nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 der Entnahmewert diese Obergrenze. Das gilt auch, wenn dieser Entnahmewert stfrei geblieben ist (BFH v. 20.4.2005 – X R 53/04, BStBl. II 2005, 698, Rn. 17) und auch für die verdeckte Einlage eines WG in das BV einer KapGes. nach § 6 Abs. 6 Satz 2 (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 78).

▶ *Überführung aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb des Steuerpflichtigen:* Bemessungsgrundlage der AfA ist der bisherige Buchwert. Das gilt unabhängig von einem Wechsel der Einkunftsart (s. § 6 Anm. 1527).

▶ *Überführung von Wirtschaftsgütern des privaten Erverbsvermögens in ein Betriebsvermögen:* Zur Bemessung des Einlagewerts bei WG, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Überschusseinkünften in ein BV eingelegt worden sind, nach § 7 Abs. 1 Satz 5 s. Anm. 213.

Umwidmung privater Wirtschaftsgüter zur Einkunftserzielung außerhalb des Betriebsvermögens: Wird ein WG des PV, das bisher nicht zur Einkunftserzielung genutzt wurde, zur Erzielung stpfl. Einkünfte eingesetzt, ohne die Sphäre des PV zu verlassen (bei Überschusseinkünften, ansonsten läge eine Einlage vor), bemisst sich die AfA nach den fortgeführten AHK. Diese sind auf den gesamten Zeitraum zu verteilen, in denen sich das WG technisch oder wirtschaftlich abnutzt und nur die auf die Zeit der Erwerbsnutzung entfallenden AfA als WK zu berücksichtigen.

BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922, Rn. 22; BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692; BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692, Rn. 19; BFH v. 2.2.1990 – VI R 22/86, BStBl. II 1990, 684, Rn. 18, mit Anm. SÖFFING,

FR 1990, 460; BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883, Rn. 11; BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 600, Rn. 25; FG München v. 29.3.2011 – 13 K 2013/09, juris, rkr., Rn. 19.

Wenn der auf die Zeit nach der Umwidmung entfallende Teil der AHK nicht mehr als 410 € beträgt, ist eine sofortige Abschreibung dieses Teils entsprechend § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 zulässig (BFH v. 16.2.1990 – VI R 85/87, BStBl. II 1990, 883, Rn. 12). Ist im Zeitpunkt der Umwidmung die übliche ND des WG bereits abgelaufen, ist kein Raum mehr für den Abzug von AfA (BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922, Rn. 23), da das WG bereits abgeschlossen wäre, wenn es von vornherein der Einkunftserzielung gedient hätte. Da aber das WG tatsächlich noch zur Einkunftserzielung genutzt wird und AfA sich bisher nicht einkunftsmindernd ausgewirkt haben, ist uE die gesamte ND von der Anschaffung oder Herstellung bis zum voraussichtlichen Ende der Nutzung neu zu schätzen und die AHK auf die neue ND zu verteilen. Wird das WG vor Ablauf der ND entwidmet, endet auch die AfA, ohne dass das restliche AfA-Volumen in Anspruch genommen werden kann (BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692, Rn. 20).

148–149 Einstweilen frei.

150 **gg) Bemessungsgrundlage bei Erbfall, Schenkung und teilentgeltlichem Erwerb**

Mit dem Tod des Erblassers geht der gesamte Nachlass unentgeltlich im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Alleinerben oder die Erbengemeinschaft über. Sowohl der Alleinerbe als auch die Erbengemeinschaft, die bis zu ihrer Auseinandersetzung (hierzu s. Anm. 153) stl. als Mitunternehmerschaft (hinsichtlich der Gewinneinkünfte) oder als Bruchteilsgemeinschaft (hinsichtlich der Überschusseinkünfte) behandelt wird, erwerben die zum Nachlass gehörenden WG (Betrieb, Teilbetrieb oder einzelne WG) unentgeltlich (s. § 6 Anm. 1234). Durch den Schenkungsakt geht das WG im Wege der Einzelrechtsnachfolge unentgeltlich auf den Beschenkten über (s. § 6 Anm. 1232).

Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb:

► *Erwerb aus und in ein Betriebsvermögen:*

- ▷ *Sachgesamtheiten:* Bei unentgeltlicher Übertragung (s. § 6 Anm. 1230) eines Betriebs (s. § 6 Anm. 1210), Teilbetriebs (s. § 6 Anm. 1215) oder Mitunternehmeranteils (s. § 6 Anm. 1220) ist der Erwerber (Zuwendungsempfänger, Alleinerbe oder Erbengemeinschaft als Mitunternehmerschaft) gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 an die zutr. ermittelten Buchwerte des Rechtsvorgängers „gebunden“ (s. § 6 Anm. 1301). Sowohl Alleinerbe als auch Erbengemeinschaft treten in die Rechtsstellung des Erblassers ein und führen dessen Werte fort. Eine Bindung besteht uE auch hinsichtlich der AfA-Methode (s. § 6 Anm. 1301 „Bemessung der Abschreibungen“).
- ▷ *Einzelne Wirtschaftsgüter:* Bei unentgeltlicher Übertragung einzelner WG aus einem BV in das BV eines anderen Stpfl. aus betrieblichem Anlass bildet gem. § 6 Abs. 4 sein gemeiner Wert im Zeitpunkt der Übertragung die AK. Das gilt aber nur, wenn der Übertragung ein betrieblicher Anlass zugrunde liegt. Eine privat veranlasste Übertragung ist beim Erwerber eine Einlage und deshalb nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 mit dem Teilwert zu bemessen. Gemeiner Wert und Teilwert bilden die AfA-Bemessungsgrundlage. Die AfA kann nach der Überführung selbständig neu bestimmt werden.

- ▶ *Erwerb aus einem Betriebsvermögen in ein Privatvermögen:*
- ▷ *Betrieblicher Anlass:* Bei unentgeltlicher Übertragung eines WG aus einem BV in das PV eines anderen aus betrieblichem Anlass beim Übertragenden kann der Empfänger analog § 11d Abs. 1 Satz 2 EStDV keine AfA mehr geltend machen (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 67). Das gilt auch, wenn der Übertragende den Abgang wegen eines BA-Abzugsverbots, zB § 4 Abs. 5 Satz 1, nicht als BA geltend machen konnte. Zwar liegen die Tatbestandsmerkmale des § 11d Abs. 1 Satz 2 EStDV dem Wortlaut nach nicht vor. Die Ausbuchung des WG beim Zuwendenden bildet nicht, wie die Vorschrift voraussetzt, eine „Absetzung für Abnutzung, erhöhte Absetzung“ oder „Abschreibung“, sondern einen Abgang. Jedoch trifft der Zweck des § 11d EStDV uE diesen Fall: Die AK des Rechtsvorgängers sollen nur einmal abgesetzt werden.
- ▷ *Privater Anlass:* Bei unentgeltlicher Übertragung eines WG aus einem BV in das PV eines anderen aus privatem Anlass liegt eine Entnahme des Zuwendenden vor. AfA-Bemessungsgrundlage beim Erwerber ist dann der Entnahmewert (BMF v. 13.1.1993 – IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl. I 1993, 80, Tz. 33), denn dies ist der Wert, der beim Rechtsvorgänger durch die Entnahme an die Stelle der AHK getreten ist (§ 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV). § 11d Abs. 1 Satz 2 EStDV steht dem nicht entgegen, denn auch der Rechtsvorgänger könnte die AfA vom Entnahmewert vornehmen, wenn er das entnommene WG zur Erzielung von Überschusseinkünften eingesetzt hätte (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 67).
- ▶ *Erwerb aus einem Privatvermögen in ein Privatvermögen:* Bei unentgeltlicher Übertragung eines WG aus einem privaten Erwerbsvermögen in das private Erwerbsvermögen eines anderen gilt § 11d Abs. 1 EStDV unmittelbar (zur Rechtsentwicklung und zur Rechtsgültigkeit dieser Vorschrift s. BFH v. 5.6.1973 – VIII R 118/70, BStBl. II 1973, 702). AfA-Bemessungsgrundlage beim Erwerber sind die AHK des Rechtsvorgängers oder der Wert, der beim Rechtsvorgänger an deren Stelle getreten ist oder treten würde, wenn dieser noch Eigentümer wäre. Vom Erwerber zusätzlich aufgewendete HK erhöhen die Bemessungsgrundlage. Die AfA richten sich nach dem Prozentsatz, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des WG wäre. Die AHK des WG dürfen insgesamt nur einmal abgeschrieben werden (§ 11d Abs. 1 Satz 2 EStDV).

Bemessungsgrundlage bei teilentgeltlichem Erwerb: Beim teilentgeltlichen Erwerb sind zwei AfA-Bemessungsgrundlagen zu ermitteln, aus denen sich zwei AfA-Reihen ergeben können. Bezogen auf den unentgeltlichen Teil sind die vorgenannten Grundsätze anzuwenden und die AfA anteilig daraus zu bestimmen. Bezogen auf den entgeltlichen Teil hat der Erwerber eigene AK, deren AfA sich nach den allgemeinen Regeln des § 7 bestimmen (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 20). Daraus kann sich insbes. bei Gebäuden ergeben, dass für den unentgeltlichen und den entgeltlichen Teil unterschiedliche Abschreibungszeiträume anwendbar sind. Im Schrifttum ist daher vorgeschlagen worden, das Teilentgelt wie nachträgliche AK zu behandeln (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 68); uE besteht zu dieser vertretbaren Variante ein Wahlrecht.

Einstweilen frei.

151–152

153 hh) Besonderheiten bei Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge

Schrifttum: COSTEDE, Erben und Erwerben in einkommensteuerlicher Sicht, StVj. 1989, 41; SÖFFING, Erbauseinandersetzung in einkommensteuerrechtlicher Sicht, DB 1989, Beilage 12 zu Heft 37; GROH, Die vorweggenommene Erbfolge – ein Veräußerungsgeschäft?, DB 1990, 2187; GROH, Anschaffungskosten und Veräußerungsgewinne bei vorweggenommener Erbfolge, StbJb. 1990/91, 26; BEISER, Das Prinzip der Einmalbesteuerung bei der Erbfolge in der Einkommensteuer, DStR 1991, 333; BIERGANS, Die Entgeltlichkeit von Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder von Todes wegen – Kritische Analyse der BFH-Beschlüsse vom 5.7.1990, StuW 1991, 381; FELIX, Einkommensteuer und vorweggenommene Erbfolge: Die neue Rechtslage, KÖSDI 1991, 8426; FELIX, Überholte und weitgeltende Steuerrechtsprechung zur Einkommensteuer der vorweggenommenen Erbfolge, KÖSDI 1991, 8638; FELIX, Überholte und weitgeltende Einkommensteuer-Rechtsprechung zur Erbauseinandersetzung, KÖSDI 1991, 8673; MÄRKLE/Franz, Die Erbauseinandersetzung über Betriebsvermögen und die vorweggenommene Erbfolge, BB 1991, Beilage 5 zu Heft 5; MEINCKE, Erbauseinandersetzung und vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, NJW 1991, 198; MUNDT, Die vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, DStR 1991, 698; OBERMEIER, Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, NWB F. 3, 8517; EHMCKE, Anschaffungskosten in der Steuerbilanz – Auswirkungen geänderter BFH-Rechtsprechung, Stbg 1992, 72; WACKER/Franz, Zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, BB 1993, Beilage 5 zu Heft 8; FEDDERSEN/KIEM, Steuerliche Gestaltungsprobleme bei der Vererbung von Anteilen an Personengesellschaften, ZHR 159 (1995), 479; ESSER, Ertragsteuerliche Folgen des unentgeltlichen Unternehmensübergangs – insbesondere im Falle von Erbauseinandersetzungen bei Gesellschaftsanteilen, DStZ 1997, 438; DUSOWSKI, Zur einkommensteuerlichen Qualifikation von Ausgaben im Zusammenhang mit einem Erbschaftsstreit, DStZ 2000, 584; ZENTHÖFER, Realteilung einer Mitunternehmerschaft im Falle der Erbauseinandersetzung – unter Berücksichtigung der Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002, StWa. 2000, 81; ZIMMERMANN, Verbindlichkeiten als Anschaffungskosten bei der Erbauseinandersetzung, DB 2006, 1392; GECK, Erbauseinandersetzung über steuerliches PV: neue Fragen aufgrund geänderter Rechtsprechung?, ZEV 2007, 297; PAUS, Erbauseinandersetzungen: besser entgeltlich oder unentgeltlich? Wo liegen steuerliche Vorteile und Gestaltungsmöglichkeiten?, EStB 2015, 250; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 28.2.2006 – IV B 2 - S 2242 - 6/06, Realteilung – Anwendung von § 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4, BStBl. I 2006, 228; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, BStBl. I 2006, 253; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, Einkommensteuerrechtliche Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung, BStBl. I 2010, 227; BMF v. 6.5.2016 – IV C 3 - S 2221/15/10011:004, Änderung des BMF-Schreibens vom 11. März 2010, BStBl. I Seite 227 – Anwendung des BFH-Urteils vom 12. Mai 2015, IX R 32/14, BStBl. I 2016, 476.

Erbauseinandersetzung: Erbfall und Erbauseinandersetzung bilden keine Einheit. Sind mehrere Erben vorhanden, geht das Vermögen mit dem Tod des Erblassers grds. im Ganzen auf die Erben über und wird von ihnen gemeinschaftlich verwaltet. Die Erbengemeinschaft kann zeitlich unbegrenzt fortgesetzt werden. Sie endet, wenn sich die Erben hinsichtlich des gemeinschaftlichen Vermögens auseinandersetzen.

BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837, Rn. 60, 70; BFH v. 12.4.2000 – XI R 36/99, BFH/NV 2000, 1196, Rn. 18; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 2 und 7; GECK, ZEV 2007, 297 (298).

Eine Erbauseinandersetzung kann auch vorliegen, wenn einem Erben ein Wohnrecht in dem einem Miterben zugeteilten Gebäude eingeräumt wird; dieses Wohnrecht ist nicht gegen Entgelt bestellt (BFH v. 28.11.1991 – XI R 2/87,

BStBl. II 1992, 381, Rn. 12; erst die Ablösung des Wohnrechts durch den Miterben führt zu – nachträglichen – AK). Ein unentgeltlicher Erwerb liegt idR bei Realteilung des Nachlasses vor (BFH v. 12.2.1992 – XI R 8/89, BFH/NV 1992, 460, Rn. 15; BFH v. 19.12.2006 – IX R 44/04, BStBl. II 2008, 216, Rn. 15). Bei der Erbauseinandersetzung im Wege der Zwangsversteigerung bilden die Bargebote insoweit AK, als damit erworbene WG über den zustehenden Anteil hinausgehen (BFH v. 29.4.1992 – XI R 3/85, BStBl. II 1992, Rn. 12). Die Kosten der Erbauseinandersetzung sind ANK der durch sie erworbenen WG (BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BStBl. II 2014, 878, Rn. 18, mit Anm. WINKELS, BB 2013, 2481).

► *Realteilung ohne Abfindungszahlungen:* Wird das Gemeinschaftsvermögen im Wege der Auseinandersetzung unter den Miterben verteilt, liegt insgesamt ein unentgeltlicher Erwerb vor. In der Erfüllung des erbrechtl. Auseinandersetzungsanspruchs entstehen grds. keine AK (BFH v. 12.2.1992 – XI R 8/89, BFH/NV 1992, 460, Rn. 15; BFH v. 19.12.2006 – IX R 44/04, BStBl. II 2008, 216, Rn. 15; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 10, 23, 33). Wird im Wege der Realteilung ein ganzer Betrieb übernommen, sind die Buchwerte fortzuführen (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 13). Die Realteilung eines BV ohne Betriebsfortführung stellt eine Betriebsaufgabe dar. Die Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten führt nicht zu AK, auch wenn die übernommenen Verbindlichkeiten die Erbquote des Übernehmers übersteigen.

BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837, Rn. 95; BFH v. 19.12.2006 – IX R 44/04, BStBl. II 2008, 216, Rn. 17; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 24; GECK, ZEV 2007, 297 (301); aA BFH v. 14.12.2004 – IX R 23/02, BStBl. II 2006, 296, Rn. 15.

Das gilt nicht, wenn die Schuldübernahme eine Gegenleistung für eine vorzeitige Erbauseinandersetzung ist. Dann bilden die übernommenen Verbindlichkeiten AK (BFH v. 19.12.2006 – IX R 44/04, BStBl. II 2008, 216, Rn. 17).

► *Realteilung mit Abfindungszahlungen:* Soweit Abfindungszahlungen geleistet werden, liegt ein entgeltlicher Erwerb vor. Die Abfindungszahlungen stellen anteilige AK auf die übernommenen WG dar (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837, Rn. 80; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 14, 26, 37; ZENTHÖFER, StWa. 2000, 81); allerdings nur, soweit sie tatsächlich geschuldet sind und gezahlt werden (BFH v. 20.12.1990 – XI R 1/83, BFH/NV 1991, 309, Rn. 16, betr. Umwandlung in ein bis zum Tod des Gläubigers tilgungsfreies Darlehen, wobei dann der Schuldner die Forderung erbt; BFH v. 20.12.1990 – XI R 4/86, BFH/NV 1991, 384, Rn. 9, betr. Verzicht des Übergebers). Wird die Abfindungszahlung erst zu einem späteren Zeitpunkt fällig, ist der Barwert im Zeitpunkt des Erwerbs zu ermitteln (Abzinsung; BFH v. 20.12.1990 – XI R 1/85, BFH/NV 1991, 382, Rn. 10). Für den entgeltlich und den unentgeltlich erworbenen Teil eines WG können sich unterschiedliche AfA-Reihen ergeben, da von unterschiedlichen AfA-Bemessungsgrundlagen auszugehen ist und sich auch unterschiedliche Abschreibungsdauern ergeben können (BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 19, 32).

Vorweggenommene Erbfolge: Für Vermögensübertragungen unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge (vorweggenommene Erbfolge) bestimmt sich die AfA-Bemessungsgrundlage nach den Regeln für unentgeltliche und teilentgeltliche Erwerbe. Bei Betriebsübertragungen zwischen Familienangehörigen spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass die beiderseitigen Leistungen nicht kaufmännisch gegeneinander abgewogen (BFH v. 11.9.1991 – XI

R 32, 33/89, BFH/NV 1992, 168, Rn. 20) und daher nur teilentgeltlich sind. Die Kosten der Vermögensübertragung sind AK (BFH v. 9.7.2013 – IX R 43/11, BStBl. II 2014, 878, Rn. 18, mit Anm. WINKELS, BB 2013, 2481; PAUS, NWB 2013, 3612). Die Übernahme von Verbindlichkeiten im Rahmen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung stellt keine Gegenleistung dar (GECK, ZEV 2007, 297 [298]; BMF v. 14.3.2006 – IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl. I 2006, 253, Tz. 23). Auch die Einräumung eines Nutzungsrechts bildet keine Gegenleistung des Übernehmers, sie mindert ebenfalls von vornherein das übertragene Vermögen (BFH v. 28.7.1981 – VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378; BFH v. 10.4.1991 – XI R 7, 8/84, BStBl. II 1991, 791, Rn. 12; BFH v. 17.11.2004 – I R 96/02, BStBl. II 2008, 296, Rn. 16; BFH v. 14.6.2005 – VIII R 14/04, BStBl. II 2005, 15, Rn. 12). Die Kosten der Ablösung eines Nutzungsrechts sind nachträgliche AK (BFH v. 18.11.2014 – IX R 49/13, BStBl. II 2015, 224, Rn. 11; aA BFH v. 11.12.2012 – IX R 28/12, BFH/NV 2013, 914, Zahlung zur Ablösung eines Wohnrechts sind WK).

► Bei Vermögensübertragung gegen private Versorgungsleistungen (Vermögensübergabe) liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor.

BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847, Rn. 68; BFH v. 12.5.2003 – GrS 1/00, BStBl. II 2004, 95, Rn. 38; BFH v. 9.9.2010 – IV R 22/07, BFH/NV 2011, 31, Rn. 14; BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BFHE 253, 359, Rn. 41; BMF v. 11.3.2010 – IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl. I 2010, 227, Tz. 3.

Dies ist der Fall, wenn die Leistungen des Übernehmers unabhängig vom Wert des übertragenen Vermögens nach dem Versorgungsbedürfnis des Übergebers und/oder seiner Angehörigen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Übernehmers bemessen worden sind (betriebliche Versorgungsleistungen sind nur in Ausnahmefällen anzunehmen, BFH v. 20.12.1988 – VIII R 121/83, BStBl. II 1989, 585). Bei der Vermögensübergabe behält sich der Übergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise Erträge seines Vermögens vor, die nunmehr vom Übernehmer erwirtschaftet werden müssen. Die Verpflichtung, den Übergeber in alten und kranken Tagen zu pflegen, führt ebenso wenig zu AK (BFH v. 24.4.1991 – XI R 9/84, BStBl. II 1991, 794) wie eine Grabpflegeverpflichtung (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847, unter C.II.1-3; BFH v. 18.9.1991 – XI R 10/85, BFH/NV 1992, 295). Ist der Übernehmer verpflichtet, Ausgleichs- oder Abstandszahlungen zu leisten, liegt insoweit ein entgeltlicher Erwerb vor. Das Gleiche gilt, wenn er WG aus seinem bisherigen Vermögen auf Dritte übertragen muss (BFH v. 5.7.1990 – GrS 4-6/89, BStBl. II 1990, 847, Rn. 78). In diesen Fällen ist die Vermögensübertragung in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufzuteilen mit der Folge von unterschiedlichen AfA-Bemessungsgrundlagen und unterschiedlichen Abschreibungsdauern.

154–155 Einstweilen frei.

156 ii) Restwert als AfA-Bemessungsgrundlage

Der Restwert (bei Stpfl. mit GE: sog. Restbuchwert) statt der ursprünglichen AHK bildet die Bemessungsgrundlage der AfA:

- bei Änderung der ND (s. Anm. 176);
- bei Nachholung versehentlich unterlassener AfA (s. Anm. 70);
- bei nachträglichen AHK (s. Anm. 137);
- bei der AfA nach Abs. 1 Satz 6 (s. Anm. 241; zu Gebäuden s. Anm. 307);

II. AfA in gleichen Jahresbeträgen (Satz 1) Anm. 156–160 § 7

- bei Übergang von der degressiven zur linearen AfA (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 282);
- nach Vornahme von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen (s. Anm. 54);
- nach Teilwertabschreibung (s. Anm. 52; zu Gebäuden s. Anm. 288).

An die Stelle der betriebsgewöhnlichen ND tritt die RestND. Dies ist grds. der noch nicht verstrichene Teil der den AfA bisher zugrunde gelegten betriebsgewöhnlichen ND.

jj) Verkehrswert als AfA-Bemessungsgrundlage

157

In Fällen der Rückübertragung von enteignetem Grundbesitz oder dessen Rückgabe nach Aufhebung der staatlichen Verwaltung aufgrund des Gesetzes zur Regelung offener Vermögensfragen v. 23.9.1990 idF der Bekanntmachung v. 3.8.1992 (VermG, BGBl. I 1992, 1446) gilt für die Bemessung der AfA als AHK der Wert, der sich in entsprechender Anwendung des § 52 Abs. 1 Satz 1 D-Markbilanzgesetz idF v. 18.4.1991 (DMBilG, BStBl. I 1991, 713) ergibt. Das ist regelmäßig der Verkehrswert des Grundstücks zum 1.7.1990, soweit er auf das Gebäude entfällt (BMF v. 11.1.1993 – IV B 3 - S 2211 - 66/92, BStBl. I 1993, 18). Die Rückübertragung oder Rückgabe ist keine Anschaffung im stl. Sinne (§ 52 Abs. 2 Satz 2 DMBilG). § 11d EStDV ist entsprechend anzuwenden.

Einstweilen frei.

158–159

6. Verteilung auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung

Schrifttum: SCHELLENBERGER, AfA für schon fertiggestellten Gebäudeteile, DStZ 1990, 101; FRYE, Wegfall der Halbjahresregelung bei Abschreibungen – Praktische Folgen, BC 2004, 29; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

Verwaltungsanweisungen: OFD Frankfurt v. 22.2.2000 – S 2196 A - 25 - St II 23, Beginn der AfA und AfA-Bemessungsgrundlage bei Fertigstellung eines Gebäudes zu verschiedenen Zeitpunkten im Zusammenhang mit einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung, FR 2000, 528.

a) Beginn der Absetzungen

160

Die AfA-Bemessungsgrundlage ist nach Abs. 1 bei WG auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung des WG zu verteilen. Dieser Zeitraum bestimmt den Beginn und das Ende der Absetzungen. Zum Ende der Absetzungen s. Anm. 161.

Beginn der Verwendung oder Nutzung: Die Verwendung oder Nutzung beginnt mit der Anschaffung oder Herstellung, weil damit einerseits der – wenn noch nicht technische, so doch schon wirtschaftliche – Güterverzehr und andererseits die für die Periodenzuordnung maßgebliche Leistungsabgabe beginnt. Ingebrauchnahme oder Zahlung ist nicht Voraussetzung für den Beginn der AfA (BFH v. 19.12.2007 – IX R 50/06, BStBl. II 2008, 480, Rn. 11). Erforderlich, aber auch genügend ist, dass der Stpfl. das WG angeschafft oder hergestellt hat, um es – wenn auch nicht sofort – zur Erzielung von Einkünften (§ 7 Abs. 1 Satz 1) zu verwenden.

BFH v. 11.1.2005 – IX R 15/03, BStBl. II 2005, 477, Rn. 21, 24; BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407, Rn. 18; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 302 (10/2014); CLABEN in LADEMANN, § 7 Rn. 149 (5/2011); HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 212 (4/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 90; PFIRRMANN in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2016, § 7 Rn. 29; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 250 (9/2009).

Auch eine angemessene Bevorratung mit abnutzbaren Anlagegütern ist eine Maßnahme, die im weiteren Sinn der Einkunftserzielung dient. Allerdings ist eine gewichtige Zeit zwischen Anschaffung oder Herstellung und Ingebrauchnahme bei der Schätzung der betriebsgewöhnlichen ND zu berücksichtigen, es sei denn, dass die wirtschaftliche ND mit oder ohne Ingebrauchnahme gleich lang ist.

► *Unterbrechung der Anschaffung oder Herstellung*: Zieht sich das Anschaffen oder Herstellen über mehr als ein Wj. oder Kj. hin, so beginnen die AfA grds. erst in dem Jahr, in dem die Anschaffung oder Herstellung beendet ist. Eine Ausnahme gilt jedoch, wenn der Vorgang der Anschaffung oder Herstellung abgebrochen wird, wenn zB die Errichtung einer Maschinenanlage oder eines Gebäudes eingestellt wird, ohne dass abzusehen ist, ob sie demnächst weitergeführt werden wird. Dann beginnt die technische und wirtschaftliche Abnutzung dieses WG bereits zu laufen, und demgemäß müssen auch AfA abgesetzt werden. Darüber hinaus kann je nachdem, wie zweifelhaft die endgültige Anschaffung oder Herstellung ist, ggf. eine Teilwertabschreibung auf die bisher aktivierten AHK erfolgen.

► *Ungewissheit über die Höhe der Anschaffungskosten* steht der Aktivierung des angeschafften WG mit den zunächst bekannten bzw. mit den voraussichtlichen AK und dem Beginn der AfA nicht entgegen (s. § 6 Anm. 211).

► *Aufgabe der Anschaffung oder Herstellung*: Siehe Anm. 240.

Zeitpunkt der Anschaffung ist derjenige der Lieferung. Das ergibt sich aus § 9a EStDV. Lieferung ist Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. § 6 Anm. 164).

► *Sachen* sind geliefert, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen und dieser dadurch als wirtschaftlicher Eigentümer des WG anzusehen ist.

BFH v. 28.4.1977 – IV R 163/75, BStBl. II 1977, 553; BFH v. 2.9.1988 – III R 53/84, BStBl. II 1988, 1009, Rn. 17; BFH v. 28.11.2006 – III R 17/05, BFH/NV 2007, 975, Rn. 23; BFH v. 14.4.2011 – IV R 52/09, BStBl. II 2011, 929, Rn. 36; BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407, Rn. 10; BFH v. 4.6.2013 – X R 49/01, BStBl. II 2003, 751, Rn. 10; BFH v. 22.9.2016 – IV R 1/14, BStBl. II 2017, 171, Rn. 19.

Dies gilt auch, wenn zur Nutzung des WG noch eine Montage erforderlich ist, die aber nicht Gegenstand des Kaufvertrags war, sondern vom Stpfl. oder einem Dritten durchgeführt wird. Wenn die Betriebsbereitschaft nicht geschuldet ist, bildet sie kein Kriterium für den Abschreibungsbeginn (zutr. BMF v. 18.11.2005 – IV B 2 - S 2172 - 37/05, BStBl. I 2005, 1025, Tz. 21). Obliegt dagegen dem Lieferanten auch die Montage des WG, erfolgt die Lieferung erst mit Beendigung der Montage des WG; erst dann ist der Kaufvertrag erfüllt. Ist nach dem Kaufvertrag die Herstellung der Betriebsbereitschaft geschuldet, beginnt die Verwendung oder Nutzung mit der Betriebsbereitschaft des WG. Besteht das WG aus mehreren unselbständigen Elementen, die jeweils kein eigenes WG bilden, kommt es auf die Betriebsbereitschaft des ersten Elements an (zutr. BMF v. 18.11.2005 – IV B 2 - S 2172 - 37/05, BStBl. I 2005, 1025, Tz. 20 zum Abschreibungsbeginn bei Anschaffung eines eingerichteten Softwaresystems). Davon zu unterscheiden ist der Fall, in dem ein WG noch nicht genutzt werden kann, weil andere WG, die zu seiner Nutzung erforderlich sind, noch nicht hergestellt oder geliefert sind. Ein vertragsgemäß aufgestelltes Windrad ist geliefert, auch wenn es mangels Zuleitungen, die ein selbständiges WG bilden, noch nicht genutzt werden kann (BFH v. 14.4.2011 – IV R 52/09, BStBl. II 2011, 929, Rn. 36; BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407, Rn. 18). Liegt der

Zeitpunkt des Übergangs eines WG auf den Erwerber im Schnittpunkt von zwei Zeiträumen, so ist das WG mit Beginn des zweiten Zeitraums geliefert (BFH v. 7.11.1991 – IV R 43/90, BStBl. II 1992, 398, Rn. 18).

► *Rechte* sind geliefert, wenn der Erwerber das Recht wie geschuldet erlangt hat. Das ergibt sich aus §§ 433 Abs. 1, 413 BGB (FG München v. 7.12.1999 – 16 K 666/98, EFG 2000, 349, rkr., Rn. 36).

► *Geschäfts- und Firmenwerte* gehen über, wenn sie beim Erwerber vertragsgemäß genutzt werden können. Das ist der Fall, wenn der Geschäftsbetrieb oder die Praxis übergeben ist. Auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses kommt es nicht an (zutr. FG München v. 7.12.1999 – 16 K 666/98, EFG 2000, 349, rkr., Rn. 41).

Zeitpunkt der Herstellung ist derjenige der Fertigstellung (§ 9a EStDV). Ein WG ist fertiggestellt, wenn es bestimmungsgemäß genutzt werden kann (s. § 6 Anm. 166). Auf die tatsächliche Nutzung kommt es nicht an.

► *Bei Gebäuden* entscheidet die Verkehrsauffassung, nicht die Einhaltung bau-rechtl. Bestimmungen über die Nutzungsmöglichkeit (BFH v. 3.2.2000 – I B 48/99, BFH/NV 2000, 947, Rn. 8). Bei abschnittsweise hergestellten Gebäuden beginnt die Verwendung mit der Verwendungsmöglichkeit des ersten Bauabschnitts. Bilden alle Bauabschnitte in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang ein WG, stellen die Aufwendungen für spätere Bauabschnitte nachträgliche HK dar (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 90), in allen anderen Fällen sind die Bauabschnitte jeweils mit den auf sie entfallenden HK abzuschreiben (BFH v. 9.8.1989 – X R 77/87, BStBl. II 1991, 132, betr. Gebäudeteile). Bei Gebäudeteilen in unterschiedlichem Funktions- und Nutzungszusammenhang sollen nach der Rspr. sämtliche HK bis zur Fertigstellung des gesamten Gebäudes dem fertiggestellten Gebäudeteil zuzurechnen sein (BFH v. 9.8.1989 – X R 77/87, BStBl. II 1991, 132; aA FG Köln v. 26.5.1994 – 2 K 345/92, EFG 1994, 974, rkr., Rn. 25). Die Verwaltungspraxis gewährt hierzu ein Wahlrecht (R 7.3 Abs. 2 EStR; OFD Frankfurt v. 22.2.2000 – S 2196 A - 25 - St II 23, FR 2000, 528). Im Schrifttum wird diese Rspr. überzeugend abgelehnt (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 90; SCHELENB- BERGER, DSStZ 1990, 101), weil Gebäudeteile in unterschiedlichem Funktions- und Nutzungszusammenhang selbständige WG bilden, deren HK diesen WG je- weils gesondert zuzurechnen sind (s. § 6 Anm. 292). Bei einem bestimmungs- gemäß als Rohbau verpachteten Gebäude beginnt die Verwendung mit der Ver- pachtung (zutr. FG Saarl. v. 9.5.2012 – 2 K 1073/10, EFG 2012, 1630, rkr.). Wird ein unfertiges WG angeschafft und vom Erwerber fertiggestellt, ist maß- gebend der Zeitpunkt der Fertigstellung; die AK für das unfertige WG zählen zu den HK.

► *Gebrauchstiere* sind im Zeitpunkt der ersten Ingebrauchnahme fertiggestellt, männliche Zuchttiere mit dem Einsatz zur Zucht, weibliche Zuchttiere mit Voll- endung der ersten Geburt (BFH v. 23.7.1981 – IV R 156/76, BStBl. II 1981, 672; BFH v. 9.12.1988 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244; BMF v. 14.11.2001 – IV A 6 - S 2170 - 36/01, BStBl. I 2001, 864, Tz. 8).

Der Zeitpunkt der Bezahlung der AHK (Leistung von Anzahlungen, Tilgung der Kaufpreisschuld) ist unerheblich (BFH v. 16.4.2002 – IX R 53/98, BFH/ NV 2002, 1152, Rn. 31).

161 **b) Ende der Absetzungen**

Zeitpunkt des Endes der Absetzungen ist derjenige, in welchem ihre Voraussetzungen nicht mehr gegeben sind. Das ist der Fall bei voller Absetzung (bis auf einen Schrottwert oder Erinnerungswert), Erreichen eines Festwerts (s. § 6 Anm. 137), Übergang des WG vom AV in das UV (s. Anm. 83), Veräußerung, Verlust des – wirtschaftlichen – Eigentums (ausgenommen bei Vorbehalt des Nießbrauchs oder anderer Nutzungsrechte, s. Anm. 117), Untergang des WG; bei WG des PV auch der Zeitpunkt, von welchem an das WG nicht mehr zur Erzielung von Einkünften genutzt wird (s. Anm. 90; zur Stilllegung eines WG s. Anm. 86).

162 **c) Gleichmäßige Verteilung (lineare AfA)**

Kennzeichen der linearen AfA ist die „gleichmäßige Verteilung“ der AfA-Bemessungsgrundlage auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung (das ist gem. Abs. 1 Satz 2 die betriebsgewöhnliche ND), dh. eine genau zeitgerechte Verteilung auf die Jahre der Nutzung; ständige Nutzung während dieser Zeit ist nicht erforderlich (s. Anm. 86, dort auch zur Stilllegung). Daher ist grds. das Ausmaß der Abnutzung im einzelnen Jahr, also der tatsächliche Wertverzehr, unerheblich. Es kommt auch nicht darauf an, ob der Teilwert oder gemeine Wert des WG gesunken ist (s. Anm. 14).

Auch bei der Leistungs-AfA gem. Abs. 1 Satz 4 wird eine unterschiedliche Abnutzung je nach der Leistung des WG nur unterstellt, ist jedoch nicht nachzuweisen; entsprechend bei der degressiven AfA. Auf die tatsächliche Abnutzung kommt es nur bei der AfA gem. Abs. 1 Satz 6 an.

Verfahren: Üblich ist die Anwendung eines gleichbleibenden Prozentsatzes auf die AHK (zB 20 % bei einer ND von fünf Jahren). Stattdessen können auch steigende Sätze auf den jeweiligen Buchwert angewendet werden, wenn sie ebenfalls zu jährlich gleich hohen Absetzungen führen. Diese Methode ist jedoch wenig gebräuchlich. Bei Gebäuden müssen die in Abs. 4 angegebenen Prozentsätze angewendet werden.

163 **d) Auf ein Jahr**

Abs. 1 Satz 1 verlangt – ohne Rücksicht auf das Ausmaß des Wertverzehrs und ferner auch dann, wenn keine ständige Nutzung vorliegt (s. Anm. 86) – eine genau zeitgerechte Verteilung der AHK auf die Jahre der Nutzung oder Verwendung. „Jahr“ iSd. Abs. 1 Satz 1 ist entsprechend dem Zweck des § 7 bei GE das Wj., sonst der VZ (= Kj., § 25). Die Jahres-AfA wird idR in einem festen Prozentsatz der AHK bemessen.

Höhe der Absetzungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung: Abs. 1 Satz 1 verlangt eine genau zeitgerechte Verteilung der AHK (s. Anm. 210). Für ein Jahr kann daher grds. nur derjenige Teil des auf ein ganzes Jahr entfallenden Absetzungsbetrags abgesetzt werden, der der Zeitdauer von der Anschaffung oder Herstellung bis zum Ende des Jahres entspricht (RFH v. 29.7.1927, RFHE 21, 316). Das regelt seit Inkrafttreten des HaushaltsbegleitG v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; s. Dok. ESt. Anm. 534) für nach dem 31.12.2003 angeschaffte oder hergestellte WG, die nicht Gebäude sind, Abs. 1 Satz 4 (zu den praktischen Folgen des Übergangs: FRvE, BC 2004, 29). Die Vorschrift ersetzt die zuvor geltende Verwaltungspraxis der Halbjahres-AfA (s. Voraufgabe des § 7 Anm. 167 – Stand März 2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) durch eine monatsbezogen zeitanteilige Abschreibung (s. Anm. 210).

Bei Gebäuden gilt im Fall der degressiven Absetzung gem. § 7 Abs. 5 Satz 3 die Vorschrift des Abs. 1 Satz 4 nicht. In diesem Fall ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung ein voller Jahresanteil abzusetzen (BFH v. 19.2.1974 – VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704, Rn. 13).

Höhe der Absetzungen im Jahr der Beendigung der Nutzung: Die AfA sind für alle WG – auch im Fall der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 – zeitanteilig vorzunehmen (zutr. R 7.4 Abs. 8 EStR). Auf- oder Abrundung auf volle Monate ist zulässig. AfA darf in dem Jahr, in dem die Voraussetzungen der AfA entfallen, nur für den Anteil des Jahres vorgenommen werden, in dem die Voraussetzungen der AfA noch vorlagen. Die vor Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 4 von der Verwaltungspraxis angewandte Vereinfachungsregelung des R 44 Abs. 2 Satz 3 EStR 1999 (halbe oder ganze Jahres-AfA) ist nicht anwendbar. Bei Entnahme eines WG und seiner anschließenden weiteren Nutzung zur Erzielung von Einkünften ist der Betrag der Jahres-AfA auf die Zeit der betrieblichen und der privaten Nutzung aufzuteilen.

Einstweilen frei.

164–168

III. Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Abs. 1 Satz 2)

1. Maßgeblichkeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer als AfA-Bemessungszeitraum

169

Die lineare AfA besteht darin, dass die AHK „gleichmäßig“ auf „die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ verteilt werden (Abs. 1 Satz 1). Diese Gesamtdauer wird durch Abs. 1 Satz 2 konkretisiert.

Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens: Abs. 1 Satz 2 bezieht sich nach seiner systematischen Stellung und seine Formulierung („hierbei“) auf die in Abs. 1 Satz 1 geregelte gleichmäßige Verteilung der AHK auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Sie bemisst sich „nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts“. Für WG des BV ist dies der Bemessungszeitraum für die lineare AfA sowie für die Absetzungen, die an die Stelle der linearen AfA treten (Abs. 1 Satz 5: Leistungs- AfA; Abs. 2 Satz 1: degressive AfA).

Wirtschaftsgüter des privaten Erwerbsvermögens (hierzu verweist § 9 Abs. 1 Nr. 7 auf § 7 Abs. 1) haben keine „betriebsgewöhnliche“ ND. In entsprechender Anwendung des Abs. 1 Satz 2 kommt es auf die erfahrungsgemäße technische und wirtschaftliche ND derartiger WG an (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478, Rn. 14; BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 922, Rn. 22). Auch hier ist bei der Schätzung der voraussichtlichen ND außer Erfahrungstatsachen die Art der Nutzung durch den Stpfl. zu berücksichtigen. Statt der Nutzung „im Betrieb“ des Stpfl. ist die Nutzung „in der Hand des jeweiligen Steuerpflichtigen und nach Maßgabe seiner einkunftserzielenden Tätigkeit“ ausschlaggebend. Im Ergebnis wird die ND von WG des PV von denselben Faktoren bestimmt wie die betriebsgewöhnliche ND. Wird ein WG nacheinander im privaten Erwerbsvermögen und im BV genutzt, ist die ND nach der gesamten betriebsgewöhnlichen und erfahrungsgemäß privaten ND zu bemessen (BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, Rn. 22). Bei einem Pkw. ist es regelmäßig unbedeutend, ob er im Betriebs- oder PV genutzt wird

(Nds. FG v. 8.6.1990 – XIII 120/89, EFG 1991, 196, rkr.). Es kommt allein auf die Art der Nutzung an.

170–171 Einstweilen frei.

2. Begriff der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

172 a) Begriffsmerkmale

Nutzungsdauer ist der Zeitraum, in dem ein WG durch den Stpfl. voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend zur Erzielung von Einkünften „verwendet oder genutzt“ (§ 7 Abs. 1 Satz 1) werden kann (BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59, Rn. 15; s. auch § 11c EStDV).

Betriebsgewöhnlich ist die ND, die sich unter Berücksichtigung der Verhältnisse desjenigen Betriebs ergibt, zu dessen Vermögen das WG gehört. Dabei kommt es weder auf die Dauer der tatsächlichen Verwendung durch den einzelnen Unternehmer an, noch ist maßgebend, wie lange ein solches WG in Betrieben gleicher Art im Allgemeinen genutzt zu werden pflegt. Maßgeblich ist der Zeitraum der objektiven Nutzbarkeit eines WG unter Berücksichtigung der besonderen betriebstypischen Beanspruchung.

BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59, Rn. 15; BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311, Rn. 29; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660, Rn. 16; BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, Rn. 35.

Dabei ist die Art der Nutzung im Betrieb des Stpfl. zu berücksichtigen, die zu einer schnelleren oder langsameren Abnutzung als üblich führen kann („Saisonbetrieb“ s. Anm. 86). Die betriebsgewöhnliche ND wird nicht dadurch vermindert, dass der Stpfl. das WG vor Beendigung seines technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehrs veräußert.

BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, Rn. 23; BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59, Rn. 15; BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267, Rn. 24.

Nicht maßgebend ist bei einem in gebrauchtem Zustand angeschafften WG seine GesamtND; es kommt vielmehr auf seine RestND im Betrieb des Stpfl. an (BFH v. 19.5.1976 – I R 164/74, BStBl. II 1977, 60, Rn. 11; BFH v. 17.4.2001 – VI B 306/00, BFH/NV 2001, 1255; s. dazu Anm. 188). Zu WG des PV s. Anm. 147.

► *Laufende Instandhaltung*: Die betriebsgewöhnliche ND geht von einer laufenden Instandhaltung der WG aus. Über ihre Bedeutung für die ND s. Anm. 175.

► *Herstellungsaufwand* auf ein WG kann die betriebsgewöhnliche ND verlängern, s. Anm. 176.

b) Abhängigkeit von der Art der Abnutzung

173 aa) Technische Abnutzung

Die betriebsgewöhnliche ND hängt von der technischen und wirtschaftlichen (einschließlich rechtl.) Abnutzung des WG im Betrieb des Stpfl. ab. Auszugehen ist grds. von der technischen ND, dem Zeitraum, in dem sich das WG technisch abnutzt (BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59, Rn. 16). Technische und wirtschaftliche ND fallen idR zusammen, sind aber jeweils für sich zu beurteilen. Sofern die wirtschaftliche ND ausnahmsweise kürzer als die technische ND ist, kann sich der Stpfl. nach stRspr. des BFH hierauf berufen.

BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355, Rn. 14; BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50, Rn. 19; BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, Rn. 17; BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194, Rn. 12; BFH v. 1.3.2002 – VI R 141/00, BFH/NV 2002, 787, Rn. 9; BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267, Rn. 27; BFH v. 4.3.2008 – IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310, Rn. 15; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, Rn. 31; BFH v. 19.6.2015 – III B 2/14, BFH/NV 2015, 1385, Rn. 10.

Dies gilt allerdings nur, wenn das WG erfahrungsgemäß vor Ablauf der technischen ND objektiv wirtschaftlich wertlos wird (BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59, Rn. 25, wonach dies nicht der Fall ist, wenn sich durch dessen Veräußerung noch erhebliche Erlöse erzielen lassen; BFH v. 19.6.2015 – III B 2/14, BFH/NV 2015, 1385, Rn. 10). AfA können auch dann geltend gemacht werden, wenn trotz technischer Abnutzung keine Wertminderung eintritt (BFH v. 9.2.2006 – IV R 15/04, BFH/NV 2006, 1267, Rn. 27).

Technische Abnutzung ist der körperliche Verschleiß eines WG durch Gebrauch (BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355, Rn. 15; BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50, Rn. 21; BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/08, BStBl. II 2001, 194, Rn. 13). Sie ist idR maßgebend bei der Nutzung von Antiquitäten oder wertvollen alten Musikinstrumenten (s. Anm. 600 „Kunstgegenstände“).

Erhaltungsaufwand steht der technischen Abnutzung regelmäßig nicht entgegen; s. Anm. 175.

Schadensversicherung ändert nichts an der Abnutzbarkeit des versicherten WG und steht daher der Vornahme der AfA nicht entgegen (RFH v. 27.6.1933, RStBl. 1933, 1083). Das Gleiche gilt bei einer Kapitalversicherung (Ansammlung von Mitteln zur Ersatzbeschaffung); jedoch ist dann das Deckungskapital zu aktivieren (RFH v. 27.6.1933, RStBl. 1933, 1083, wo Aktivierung der Prämienzahlungen verlangt wurde).

Stilllegung hindert oft nicht den – wenn auch ggf. verlangsamt – Fortgang der technischen Abnutzung, zB infolge von Rost oder sonstigen Beeinträchtigungen durch Umwelteinflüsse; s. auch Anm. 86.

bb) Wirtschaftliche Abnutzung

174

Da bei der Schätzung der betriebsgewöhnlichen ND regelmäßig von der technischen Abnutzung ausgegangen wird (s. Anm. 173), hat die wirtschaftliche Abnutzung nur unter dem Gesichtspunkt einer Verkürzung der technischen ND Bedeutung. Maßgeblich ist die kürzere ND (BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, Rn. 30). Zur außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung s. Anm. 236.

Wirtschaftliche Abnutzung ist die Abnahme der wirtschaftlichen Nutzbarkeit eines WG, sein wirtschaftlicher Verbrauch. Wirtschaftlicher Verbrauch ist der endgültige Verlust der Möglichkeit einer wirtschaftlich sinnvollen (anderweitigen) betriebstypischen Nutzung oder Verwertung des WG (BFH v. 19.6.2015 – III B 2/14, BFH/NV 2015, 1385, Rn. 10). Ein WG, das zwar nicht mehr entsprechend der ursprünglichen Zweckbestimmung nutzbar ist, aber wegen seiner Nutzbarkeit für andere noch einen erheblichen Verkaufswert hat, ist auch für den Unternehmer wirtschaftlich noch nicht verbraucht (BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59, Rn. 25; BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986, Rn. 27; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, Rn. 30). Wirtschaftlichen Verbrauch erfährt ein WG auch dann laufend während der

ND, wenn es bis zum Ende seiner ND voll funktionsfähig bleibt, wie zB Nutzungsrechte.

Anwendungsbereich der wirtschaftlichen Abnutzung: AfA wegen wirtschaftlicher Abnutzung sind sowohl bei BV als auch bei PV vorzunehmen (BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355, Rn. 14; BFH v. 9.8.1989 – X R 131-133/87, BStBl. II 1990, 50, Rn. 29; RFH v. 19.7.1932, RStBl. 1932, 1022). Sie sind bei allen WG vorzunehmen, bei denen eine wirtschaftliche Abnutzung in Betracht kommt, zB auch bei Gebäuden (BFH v. 28.10.2008 – IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899, Rn. 13).

Beeinflussung der wirtschaftlichen Abnutzung: Erfahrungen über Tatsachen, die die wirtschaftliche Abnutzung regelmäßig beeinflussen und daher bereits bei der ursprünglichen Bemessung der ND einbezogen werden müssen, können zB sein:

► *Regelmäßig sich ändernde Qualitätsansprüche oder modische Geschmäcker der Kundschaft:* Sie machen eine Maschine oder die mit ihr hergestellten Produkte unrentabel (RFH v. 12.12.1928, RStBl. 1929, 87; Nds. FG v. 18.2.2015 – 3 K 195/14, juris, rkr., Rn. 30, wegen gestiegener Qualitätsansprüche an ein Alten- und Pflegeheim, im Einzelfall abgelehnt; FG Münster v. 18.2.2005 – 11 K 5218/03, EFG 2005, 854, rkr., Rn. 51; FG Düss. v. 1.6.1992 – 14 K 453/88, EFG 1992, 660, rkr.).

► *Regelmäßige Erfindungen von Wettbewerbern:* Sie führen zum Veralten der eigenen Erfindungen, zB bei Webstühlen und Hilfsmaschinen (RFH v. 16.4.1930, StuW Nr. 601), bei Wasserfahrzeugen (RFH v. 21.5.1930, Kartei EStG 1925 § 16 R. 33) und bei Montagehallen (RFH v. 17.2.1932, StuW Nr. 633).

► *Regelmäßiger Wandel des Zeitgeschmacks,* zB bei Dekorations- und Kunstgegenständen (BFH v. 23.4.1965 – VI 327/64 U, BStBl. III 1965, 382; BFH v. 15.12.1989 – VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692, Rn. 28, betr. dem Modetrend unterworfenen Schmuckstücke; FG München v. 15.4.2005 – 7 K 5473/02, juris, rkr., Rn. 21). Von Dekorationsgegenständen und Gebrauchskunst sind Gemälde anerkannter Meister abzugrenzen. Sie sind weder wirtschaftlich noch technisch abnutzbar (FG Berlin-Brandenb. v. 6.12.2007 – 1 K 7418/04, EFG 2008, 530, rkr., Rn. 16).

► *Rechtliche Umstände:* Hierher gehören Fälle, in denen die wirtschaftliche ND eines materiellen WG aus Rechtsgründen kürzer als die technische Abnutzung ist, zB öffentlich-rechtl. oder privatrechtl. Verpflichtung zur Wegnahme, Entfernung oder Abriss eines WG vor seiner technischen Abnutzung; Erreichen einer Altersgrenze; Ende eines befristeten Vertragsverhältnisses (BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59, Rn. 16, 27), sowie die Fälle, in denen die wirtschaftliche ND eines Rechts voraussichtlich vor seiner rechtl. Laufzeit endet; s. zB Anm. 400 „Gebrauchsmuster“, „Geschmacksmuster“, „Lizenzrechte“, „Patente“, „Urheberrechte“, „Warenzeichen“, „Wettbewerbsverbot“.

► *Heimfall- und Wegnahmeverpflichtung bei Bauten auf fremdem Grund und Boden und Mietereinbauten:* Grundsätzlich liegt eine wirtschaftliche Abnutzung bereits vor der technischen Abnutzung vor, wenn der wirtschaftliche Eigentümer verpflichtet ist, ein WG nach einem bestimmten Zeitraum wieder zu zerstören. Ein Teil des Schrifttums berücksichtigt folgerichtig die Verpflichtung des Mieters oder Grundstückspächters, von ihm vorgenommene Einbauten oder ein von ihm errichtetes Gebäude nach bestimmter Zeit vor völliger technischer Abnutzung wieder abzubauen, bei der Bemessung der ND für die AfA. Danach ist für die Bemessung der ND die voraussichtliche Dauer des Pachtvertrags maßgebend.

SCHUBERT in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 249 HGB Rn. 100 „Heimfall“; WEBER-GRELLET in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 5 Rn. 550 „Heimfallverpflichtung“; KRUMM in BLÜMICH, § 5 Rn. 1072 (10/2013).

Bei Gebäuden ist aber die vorrangige Vorschrift des Abs. 4 Satz 2 zu berücksichtigen. Nach der Rspr. darf die Heimfall- oder Wegnahmeverpflichtung bei Gebäuden nicht bei der Bemessung der ND berücksichtigt werden, weil die für Gebäude vorrangige Bestimmung des § 7 Abs. 4 Satz 2 auf die ND des Gebäudes abstellt (BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670, Rn. 24). Das kann aber uE nur für den Fall gelten, in dem das Gebäude nicht abgerissen wird, sondern an den Verpächter zu übertragen ist und dort noch genutzt werden kann. In den anderen Fällen, auch wenn das Gebäude speziell auf die Bedürfnisse des Mieters zugeschnitten ist (BFH v. 7.11.2013 – IX B 95/13, BFH/NV 2014, 182, Rn. 2) und nicht entschädigungslos zurückfällt (BFH v. 19.6.2015 – III B 2/14, BFH/NV 2015, 1385, Rn. 13), begrenzt die Verpflichtung zum Abriss die ND des Gebäudes auch iSd. Abs. 4 Satz 2 (s. auch § 5 Anm. 1261).

► *Bevorstehender Abbruch eines Gebäudes*: Ein bereits mit Abbruchabsicht erworbenes Gebäude ist nicht mehr abnutzbar, wenn es nicht mehr zur Einkünfteerzielung genutzt werden kann (s. § 6 Anm. 360). Bei einer Zwischennutzung zur Einkünfteerzielung darf aus der Absicht, ein Gebäude abzureißen aber nicht auf den technischen Verschleiß des Gebäudes geschlossen werden. Nach zutreffender Rspr. kommt im Anwendungsbereich des Abs. 4 Satz 2 auch keine Verkürzung der ND des Gebäudes nach den Grundsätzen der wirtschaftlichen Abnutzung in Betracht. Es bleibt bei den typisierten Afa-Sätzen nach Abs. 4 Satz 1 (BFH v. 15.12.1981 – VIII R 116/79, BStBl. II 1982, 385, Rn. 19; BFH v. 23.12.2004 – III B 160/03, BFH/NV 2005, 1075, Rn. 45; Hess. FG v. 10.9.2014 – 4 K 101/12, EFG 2015, 964, rkr., Rn. 47; FG Rhl.-Pf. v. 16.9.2008 – 2 K 1498/05, juris, Rn. 74; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 102). Die Bemessung der ND kann nicht durch subjektiv bestimmte Absichten beeinflusst werden. Die ND bemisst sich nach der objektiven Nutzungsmöglichkeit. Das gilt auch für langjährig genutzte Gebäude (aA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 102 mit Verweis auf die Voraufgabe). Erst die Umsetzung der Abbruchabsicht begründet eine AfaA nach Abs. 1 Satz 7.

► *Auslaufen des Betriebs*: Muss ein Betrieb, zB wegen Umweltschutzauflagen, zu einem bestimmten Zeitpunkt eingestellt werden, endet die wirtschaftliche Abnutzung derjenigen WG, die dann voraussichtlich nur noch Schrottwert haben oder einen wenig darüber liegenden Preis erzielen werden, mit der Nutzung im Betrieb des Stpfl. Davon abzugrenzen sind WG, die voraussichtlich nach der Einstellung des Betriebs noch in anderen Betrieben verwendbar sein und daher einen über dem Schrottwert liegenden Erlös bringen werden (s. Anm. 142).

Weitere Fälle einer gegenüber der technischen schnelleren wirtschaftlichen Abnutzung s. Anm. 400, zB „Bürogebäude“, „Einbauten“, „Einzelhandelsgebäude“, „Hotel“, „Kaffeehaus“, „Kurhaus“, „Ladeneinbauten“, „Pächter“, „Parkhaus“, „Warenhaus“.

Keine Beeinflussung der wirtschaftlichen Abnutzung liegt zB in folgenden Fällen vor:

► *Materielle Überlastung* einer Maschine oder eines Gebäudes führt nicht zur Verkürzung der wirtschaftlichen, sondern der technischen ND (aA RFH v. 26.11.1930, StuW 1931 Nr. 185).

► *Bevorstehende Veräußerung des Wirtschaftsguts oder Enteignung* gegen Entschädigung (BFH v. 25.6.1985 – VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22, Rn. 22; BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59, Rn. 25); s. dazu Anm. 142.

► *Verpachtung des Wirtschaftsguts*: Die Nutzung wird durch die entgeltliche Verpachtung fortgesetzt.

► *Negative Ertragsprognose*: Die erwartete Unwirtschaftlichkeit begründet für sich noch keine Verkürzung der wirtschaftlichen ND, solange nicht konkrete Anhaltspunkte den Zeitpunkt des Eintritts in eine Phase nicht mehr angemessener Erträge belegen (Hess. FG v. 11.3.1992 – 9 K 901/89, EFG 1992, 438, rkr., Rn. 29; FG Ba.-Württ. v. 30.6.1993 – 12 K 237/87, EFG 1994, 95, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 29.3.2000 – 2 K 170/98, EFG 2000, 732, rkr.).

► *Wertminderung* bewirkt keine wirtschaftliche Abnutzung (RFH v. 28.3.1933, RStBl. 1933, 1259; RFH v. 3.2.1937, RStBl. 1937, 909). Zwar beinhaltet die wirtschaftliche Abnutzung im Erg. auch die Wertminderung des WG im Unterschied zum technischen Verschleiß; jedoch wird nur die wirtschaftliche Abnutzung, die Abnahme der wirtschaftlichen Nutzbarkeit, nach § 7 berücksichtigt. Eine Wertminderung kann beim BV-Vergleich durch eine Teilwertabschreibung berücksichtigt werden (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 102; zur Abgrenzung s. Anm. 52).

175 c) Kein Einfluss des Erhaltungsaufwands auf die Nutzungsdauer

§ 7 bezweckt, den durch die Nutzung eines WG eintretenden Wertverzehr nach Maßgabe der AHK des WG auf seine ND zu verteilen (s. Anm. 14). Daraus folgt, dass diese Verteilung durch Erhaltungsaufwand (zum Begriff s. § 6 Anm. 274) grds. nicht beeinflusst wird (BFH v. 30.5.1974 – IV R 56/72, BStBl. II 1974, 520, Rn. 4, betr. Einbau eines Austauschmotors bei einem Kfz.). Im Gegenteil wird bei der Schätzung der betriebsgewöhnlichen ND ordnungsgemäße Instandhaltung vorausgesetzt. Nach RFH v. 6.5.1931 (RStBl. 1931, 809) kann sorgfältige Erhaltung die technische ND verlängern. Aber sorgfältige Unterhaltung ist die Regel und bei der Schätzung der ND zu unterstellen. Daher ist die betriebsgewöhnliche ND entsprechend kürzer zu schätzen, wenn damit zu rechnen ist, dass der Erhaltungsaufwand während der Nutzung nicht ordnungsgemäß durchgeführt werden wird. Stellt sich während der zunächst nach allgemeinen Erfahrungssätzen geschätzten ND heraus, dass übliche und zur Erhaltung der Verwendungsfähigkeit des WG unverzichtbare Erhaltungsmaßnahmen nicht durchgeführt werden, so kann die RestND von diesem Zeitpunkt an kürzer zu schätzen sein (BFH v. 11.12.1953 – IV 386/52 U, BStBl. III 1954, 74, Rn. 8). Dann muss der Restbuchwert auf die neu geschätzte RestND verteilt werden. Nutzt sich andererseits eine Anlage infolge laufenden Erneuerns der einzelnen Teile nur langsam ab, so ist die ND entsprechend lang zu schätzen (OFD Düss. v. 23.8.1962, DB 1962, 1190, betr. Beleuchtungsanlage aus Leuchtstoffröhren). Wird durch betriebstypischen Erhaltungsaufwand die technische und wirtschaftliche Abnutzung dauerhaft verhindert (zB bei Gleisanlagen und außerordentlich bedeutsamen Denkmälern, zB Kölner Dom), liegt ein nicht abnutzbares WG vor.

176 d) Änderung der Nutzungsdauer

Änderung der ND ist die objektive Verlängerung oder Verkürzung der laufenden ND eines WG (zur Entdeckung eines Fehlers in der Schätzung der ND s. Anm. 180). Die Änderung kann technische oder wirtschaftliche Gründe haben.

Verlängerung der Nutzungsdauer kann zB durch die Vornahme von Herstellungsaufwand eintreten (sofern nicht überhaupt ein neues WG mit neuer ND

entsteht, s. Anm. 137; § 6 Anm. 280–285 zur Verlängerung der ND und zur umgekehrten Frage, ob die Verlängerung der ND für die Vornahme von Herstellungsaufwand statt von Erhaltungsaufwand spricht). Eine Verlängerung der ND kann auch durch eine Rechtsänderung eintreten, zB durch die Verlängerung eines befristeten Vertrags.

Verkürzung der Nutzungsdauer kann sich zB aus erhöhter technischer Beanspruchung ergeben (zB durch mehrschichtige statt einschichtiger Nutzung, Änderung von Produktionsverfahren), insbes. durch schnellere wirtschaftliche Abnutzung. Von der Verkürzung der gewöhnlichen ND ist die außergewöhnliche Abnutzung iSd. § 7 Abs. 1 Satz 7 zu unterscheiden.

Nachweis der Änderung: Wer eine Änderung der ND behauptet, muss entsprechende Tatsachen darlegen; das gilt sowohl für den Stpfl. als auch für das FA. Die Verhältnisse, die der bisherigen Schätzung der ND zugrunde gelegt worden waren, müssen sich geändert haben (RFH v. 3.10.1934, RStBl. 1935, 222). Bloße Konjunkturschwankungen rechtfertigen es nicht, jedes Mal die Schätzung der ND zu ändern (RFH v. 6.2.1940, RStBl. 1940, 506). Der Stpfl. muss für die Änderung seiner Schätzung auch dann entsprechende Umstände dartun, wenn er nach einer von ihm einige Jahre lang hingenommenen Schätzung des FA zu seiner eigenen früheren kürzeren Schätzung zurückkehren will (FG Berlin v. 27.6.1969 – III 141/67, EFG 1970, 59, rkr.). Von einem bei der Schätzung angewendeten Erfahrungssatz kann nur dann abgewichen werden, wenn die Umstände klar dafür sprechen, dass er in diesem Fall nicht mehr zutrifft (FG Kassel v. 28.2.1962, EFG 1962, 489, rkr.).

Folge der Änderung: Der Restwert ist auf die neu geschätzte RestND zu verteilen; s. auch Anm. 180.

Einstweilen frei.

177–178

3. Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

a) Ermittlungsgrundsätze

aa) Schätzung der Nutzungsdauer

179

Die ND ist durch Schätzung zu ermitteln (BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311, Rn. 29; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660, Rn. 17; FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, juris, rkr., Rn. 64), wenn sie nicht ausnahmsweise zur Zeit der Anschaffung oder Herstellung zweifelsfrei feststeht. Durch die Schätzung ist die wahrscheinlichste ND zu bestimmen. Zu berücksichtigen sind dabei die Erfahrungen (§ 7 Abs. 1 Satz 1) mit gleichartigen oder ähnlichen WG im Betrieb des Stpfl.; erforderlichenfalls ergänzend die Erfahrungen mit gleichartigen WG in anderen Betrieben, aber ggf. abgewandelt entsprechend den besonderen Verhältnissen im Betrieb des Stpfl. (§ 7 Abs. 1 Satz 2).

Zu den Methoden der Schätzung s. SEER in TIPKE/KRUSE, § 162 AO Rn. 64 (1/2017). Zur Maßgeblichkeit der HBil. s. Anm. 49. Zu Abweichungen von den Afa-Tabellen des BMF s. Anm. 187. Zu Einzelfragen zur ND bestimmter WG s. Anm. 197; zur ND von Gebäuden s. Anm. 288.

Ergänzungsbilanz: In der Ergänzungsbilanz des Erwerbers eines PersGes-Anteils ist die (Rest-)ND von WG des Gesellschaftsvermögens unabhängig von der Gesamthandsbilanz bezogen auf den Zeitpunkt des Anteilserwerbs neu zu schätzen (BFH v. 20.11.2014 – IV R 1/11, BFHE 248, 28, Rn. 18).

Bedeutung der Schätzung des Steuerpflichtigen: Die Finanzbehörde stellt die betriebsgewöhnliche bzw. tatsächliche ND iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 nach den allgemeinen Regeln der Sachverhaltsermittlung von Amts wegen fest. Das gilt auch für die tatsächliche ND nach Abs. 4 Satz 2. Dabei ist sie auf die Mitwirkung des Stpfl. angewiesen, in dessen Sphäre sich die entscheidungserheblichen Tatsachen abspielen. Erfüllt der Stpfl. seine Mitwirkungspflichten und bleibt gleichwohl ein Schätzungsspielraum in Gestalt mehrerer gleich wahrscheinlicher ND, ist der Schätzung des Stpfl. in der Bandbreite dieses Schätzungsspielraums zu folgen.

RFH v. 9.12.1931, RStBl. 1932, 147; BFH v. 31.1.1956 – I 111/54 U, BStBl. III 1956, 86, unter Hinweis auf RFH v. 7.12.1938, RStBl. 1939, 258; BFH v. 19.6.1956 – I 207/53 U, BStBl. III 1956, 224; BFH v. 25.2.1958 – I 337/56 U, BStBl. III 1958, 229 (231) linke Spalte; BFH v. 1.4.1958 – I 60/57 U, BStBl. III 1958, 291; BFH v. 23.7.1959 – IV 262/58, DB 1959, 1185; FG Köln – 8 K 6294/95, EFG 2001, 675, rkr., Rn. 26.

Darüber hinaus ist die Finanzbehörde an die Schätzung des Stpfl. grds. nicht gebunden (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549, Rn. 17). Das ergibt sich bei bilanzierenden Stpfl. auch nicht aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit. Die betriebsgewöhnliche ND ist Maßstab sowohl für die handelsrechtl. als auch für die strechtl. GE. Nur eine zutr. der Bewertung in der HBil. zugrunde gelegte ND ist für die Bemessung der ND in der StBil. maßgeblich. Eine GoB-widrige Bilanzpolitik (RFH v. 28.4.1937, RStBl. 1937, 956) oder GoB-widrig vorgenommene Schätzungen (RFH v. 12.12.1935, RStBl. 1936, 414; BFH v. 27.6.1957 – IV 114/56 U, BStBl. III 1957, 301) sind bei der Bemessung der ND auch dann nicht zu berücksichtigten, wenn sie in der HBil. angewandt worden sind.

Für die Feststellung der betriebsgewöhnlichen und der tatsächlichen ND sind an Gewerbetreibende und Überschusseinkünfte erzielende Stpfl. keine unterschiedlichen Beweisanforderungen zu stellen (FG Köln v. 23.1.2001 – 8 K 6294/95, EFG 2001, 675, rkr., Rn. 26).

Die in der Rspr. und im Schrifttum anzutreffende Feststellung, dass sich die Frage, ob und wie lange die Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Nutzens in Aussicht zu nehmen ist, nach den Erwägungen richte, die ein vorsichtig überlegender und vernünftig wirtschaftender Kaufmann in diesem Falle anstellt,

RFH v. 4.2.1931, RStBl. 1931, 458; RFH v. 16.4.1930, StuW Nr. 601; ähnlich RFH v. 17.12.1930, RStBl. 1931, 198, wonach dem vernünftigen Ermessen des Stpfl. Spielraum zu lassen ist; FG Köln v. 23.1.2001 – 8 K 6294/95, EFG 2001, 675, rkr., Rn. 26.

ist nur zutreffend, soweit sie sich – abstrakt-generell – auf das Bild des ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns und damit auf Erfahrungssätze bezieht (RFH v. 3.2.1937, RStBl. 1937, 909). Das Ges. regelt keine Einschätzungsprärogative des Stpfl. Weder die Finanzbehörde noch die Finanzgerichte als Tatsacheninstanz sind an die Feststellung der betriebsgewöhnlichen ND durch den Stpfl. gebunden.

180 bb) Folgen fehlerhafter Schätzung der Nutzungsdauer

Die betriebsgewöhnliche ND kann regelmäßig nur geschätzt werden. Die tatsächliche ND wird dann von der vorhergesagten ND meistens abweichen, auch wenn sich die zur Zeit der Schätzung bestehenden oder der Schätzung zugrunde gelegten Verhältnisse während der Nutzung nicht ändern. Die Schätzung muss dann bezogen auf den Zeitpunkt der Planaufstellung nicht rechtswidrig sein, wird aber rückblickend in ihrer Vorhersage falsch. Eine unterlassene Absetzung ist begrifflich von der fehlerhaften Schätzung der ND zu unterscheiden (s.

Anm. 70). Hinsichtlich der Beurteilung der ND durch den Stpfl. sind dann zwei Fälle zu unterscheiden:

- Die Schätzung war ursprünglich richtig, dh., der Stpfl. hat die ND so geschätzt, wie er sie nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 sowie Abs. 4 Satz 2 schätzen musste.
- Die Schätzung war ursprünglich falsch, dh., der Stpfl. hätte die ND anders schätzen müssen.

Eine Einigung zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem über die Schätzung der ND eines WG bindet das FA nach Treu und Glauben nur bis zu dem Zeitpunkt, in welchem sich herausstellt, dass die Schätzung erheblich unrichtig war; dann sind die AfA für die noch nicht bestandskräftig veranlagten VZ unter Berücksichtigung der bis dahin bereits vorgenommenen AfA zu bemessen (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478), denn grds. kann das FA den AfA-Satz für jeden Steuerabschnitt neu ermitteln, ohne an die Vorjahre gebunden zu sein (BFH v. 15.7.1975 – VIII R 193/71, BStBl. II 1975, 858). Hat aber der Stpfl. sich auf die Beständigkeit der vom FA anerkannten Schätzung der ND verlassen und die Schätzung zur Grundlage wirtschaftlicher Dispositionen gemacht, so ist das FA auch für die Zukunft an die Schätzung gebunden (FG Ba.-Württ. v. 26.3.1992 – 3 K 132/86, EFG 1992, 706, rkr., Rn. 64). Dies gilt auch, wenn das FA eine Zusage erteilt oder durch ein früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (BFH v. 19.11.1985 – VIII R 25/85, BStBl. II 1986, 520).

Ursprünglich fehlerfreie Schätzung: Hat der Stpfl. die ND so geschätzt, wie er dies nach seiner Kenntnis der Verhältnisse tun musste und die AfA entsprechend bemessen, so hat er § 7 richtig angewendet. Weicht später die tatsächliche von der geschätzten ND ab, so ist zu unterscheiden:

▶ *Für die Vergangenheit* rechtfertigt die Abweichung bereits materiell keine Berichtigung, weil die Schätzung der „erfahrungsgemäßen“ ND fehlerfrei den Vorschriften des § 7 entspricht.

▶ *Für die Zukunft* kommt es auf die Höhe der Abweichung der tatsächlichen von der geschätzten ND an. Grundsätzlich können die AfA-Sätze für jedes Jahr neu ermittelt werden. Die Bestandskraft des StBescheids erstreckt sich nicht auf die Bemessungsgrundlage; das FA ist daher an die Ermittlung der AfA-Sätze der Vorjahre grds. nicht gebunden (BFH v. 15.7.1975 – VIII R 193/71, BStBl. II 1975, 858). Eine Bindung ergibt sich für bilanzierende Stpfl. auch nicht aus dem Stetigkeitsgebot (s. § 5 Anm. 348), weil § 7 den Maßgeblichkeitsgrundsatz durchbricht. Abs. 1 Sätze 1 und 2 lassen eine Verteilung der AHK auf die „erfahrungsgemäße“ und „gewöhnliche“, dh. auf eine zu schätzende ND genügen und legalisieren damit uE jedenfalls grds. bei Abweichung der tatsächlichen von der geschätzten ND die Beibehaltung der bisherigen AfA (glA RFH v. 17.12.1930, RStBl. 1931, 198; FG München v. 13.12.1974 – V 78/74 E, EFG 1975, 251, rkr.). Insbesondere darf der Stpfl. nicht einen hohen Gewinn zum Anlass nehmen, AfA durch eine geringfügig kürzere Schätzung der ND zu erhöhen (RFH v. 1.7.1931, RStBl. 1931, 877 [882]; RFH v. 3.10.1934, RStBl. 1935, 222).

Fällt der Unterschied zwischen der geschätzten und der tatsächlichen ND ins Gewicht, so ist zwischen zu kurzer und zu langer Schätzung der ND zu unterscheiden.

▶ *Hat der Steuerpflichtige die Nutzungsdauer zu kurz geschätzt* (die ND – obwohl zur Zeit der Anschaffung nach den damaligen Verhältnissen und Kenntnissen richtig geschätzt, zB aufgrund der amtlichen AfA-Tabelle – erweist sich als länger),

so bleibt es uE bei der ursprünglichen Bemessung der AfA; anderenfalls müsste man folgerichtig bei allen abnutzbaren Anlagegütern jährlich neue Schätzung der ND verlangen und es gäbe keine voll abgeschriebenen WG. Wenn der Veräußerungserlös eines WG über dem Restbuchwert liegt, so rechtfertigt dies grds. keine rückwirkende Zugrundelegung einer längeren ND (FG München v. 13.12.1974 – V 78/74 E, EFG 1975, 251, rkr.); Ausnahme s. weiter unten.

► *Hat der Steuerpflichtige die Nutzungsdauer zu lang geschätzt*, so ist bei Entdeckung dieser Tatsache vom ersten noch nicht bestandskräftig veranlagten Jahr an der Restbuchwert auf die neu geschätzte voraussichtliche RestND zu verteilen (RFH v. 26.7.1933, RStBl. 1933, 1116; RFH v. 19.12.1939, RStBl. 1940, 603; BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1980, 255). Anderenfalls würde der Stpfl. sein Vermögen unzulässigerweise zu hoch ausweisen. Wird die zu lange Schätzung erst bei der Veräußerung des WG entdeckt (der Veräußerungspreis liegt unter dem Buchwert), so mindert der Unterschied den Gewinn (RFH v. 17.12.1930, RStBl. 1931, 198; auch bei GE nach § 4 Abs. 3); bei privaten Überschusseinkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) wirkt er sich nicht aus, soweit nicht frühere Veranlagungen durch Erhöhung der AfA berichtigt werden können, da private Veräußerungsverluste grds. stl. unberücksichtigt bleiben (s. auch § 9 Anm. 750 „Veräußerungskosten“).

Ursprünglich fehlerhafte Schätzung: In diesem Fall hat der Stpfl. die ND von vornherein anders geschätzt, als er dies nach seiner Kenntnis der Verhältnisse hätte tun müssen. Der Schätzungsfehler kann zB durch eine tatsächlich wesentlich längere ND oder durch einen erheblich über dem Buchwert des WG liegenden Veräußerungserlös aufgedeckt werden (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478), sofern der Mehrbetrag nicht auf einem Wertanstieg beruht. Je länger allerdings die ND eines WG ist, desto größer ist die in Kauf zu nehmende Ungenauigkeit der Schätzung.

Die Aufdeckung fehlerhafter Tatsachengrundlagen der Schätzung berechtigt zur Berichtigung bestandskräftiger Veranlagungen gem. § 173 AO. Soweit eine Berichtigung nicht möglich ist, ist der Restbuchwert auf die neu geschätzte RestND zu verteilen (BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255; FG München v. 19.12.2000 – 1 K 4843/98, juris, rkr., Rn. 27; Ausnahme nach Treu und Glauben s. weiter unten).

Nach älterer Rspr. (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478) betr. einen ArbN, der die ND seines teilweise beruflich genutzten Pkw. erheblich zu niedrig geschätzt hatte, ist rückwirkend von der Anschaffung des WG an bis einschließlich der ältesten offenen Veranlagung die zulässige AfA zu ermitteln, von diesem Gesamtbetrag die in den bereits bestandskräftig veranlagten Vorjahren berücksichtigte überhöhte AfA abzusetzen und für das Jahr der offenen Veranlagung nur der Unterschiedsbetrag als AfA zuzulassen.

Absichtlich fehlerhafte Schätzung: Hat der Stpfl. bewusst zu niedrige AfA abgesetzt, so entfällt eine Nachholung der AfA durch Verteilung auf die RestND, wenn „die Grundsätze von Treu und Glauben im Einzelfalle eine Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs und damit einen erfolgsneutralen niedrigeren Ansatz des Restbuchwerts in der Anfangsbilanz des Wirtschaftsjahres gebieten, dessen Gewinn zu ermitteln ist“ (BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255); s. auch Anm. 69.

cc) Nutzungsdauer in besonderen Fällen

(1) Teile eines Wirtschaftsguts, Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern

183

Ein WG hat nur eine einheitliche ND, auch wenn seine Teile mit unterschiedlichen ND verbunden werden können. Für die Bemessung der AfA ist nach der Rspr. die ND des Hauptteils maßgebend, der dem WG das Gepräge gibt, es ist nicht eine durchschnittliche ND zugrunde zu legen.

BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132, Rn. 35; BFH v. 25.3.1988 – III R 96/85, BStBl. II 1988, 655, Rn. 25; BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, Rn. 28; BFH v. 3.8.2016 – IX R 14/15, BFHE 255, 103, Rn. 26; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 103; MATHIAK, DStZ 1972, 100; s. auch Anm. 303 zu ND von Gebäuden.

Unseres Erachtens muss der nicht selbständige austauschbare oder reparierbare Teil eines WG mit der kürzesten ND als „schwächstes Glied der Haltbarkeit“ die GesamtND des WG bestimmen (ähnlich KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 102).

Gebäudeteile: Gebäudeteile, die wesentlich verschiedene ND haben, können mit unterschiedlichen ND nach Abs. 4 Sätze 1 und 2 beschrieben werden, auch wenn sie ein einheitliches WG bilden (BFH v. 4.3.2008 – IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310, Rn. 18).

Teilentgeltlicher Erwerb: Beim teilentgeltlichen Erwerb wird ein WG mit zwei AfA-Reihen verbunden, bezogen auf die eigenen AK und bezogen auf die fortgeführten AfA des Veräußerers (s. Anm. 150).

Zusammenfassung gleichartiger Wirtschaftsgüter: Die ND von WG mit verhältnismäßig geringen AHK und etwas unterschiedlicher ND kann uU aus Gründen der Praktikabilität mit einer einheitlichen, durchschnittlichen Dauer angesetzt werden (BFH v. 8.2.1974 – VI R 326/70, BStBl. II 1974, 306, Rn. 8, betr. Bücher als Arbeitsmittel eines ArbN).

„Schicksalsverbundene“ Wirtschaftsgüter: Hängen mehrere WG in ihrer technischen oder wirtschaftlichen Nutzbarkeit voneinander ab, ist ihre ND einheitlich zu bestimmen (zutr. OFD Frankfurt v. 28.12.1994 – S 2130 A - 42 - St II 23, FR 1995, 287, für untrennbar mit dem Gebäude verbundene Betriebsvorrichtungen).

(2) Nutzung im Mehrschichtbetrieb

184

In mehreren Schichten genutzte WG haben regelmäßig eine kürzere ND als einschichtig genutzte. Einen allgemeinen Mehrschichtenzuschlag zum linearen AfA-Satz, und zwar von 25 % bei ganzjährig zweischichtiger und von 50 % bei ganzjährig dreischichtiger Nutzung, lässt die Verwaltungspraxis in den Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen zu (s. Anm. 187). Allerdings verlangte die FinVerw. früher zT die Ermittlung der richtigen Höhe des Zuschlags individuell nach den Verhältnissen des Einzelfalls (FinVerw. NRW, GmbHR 1956, 15); mit Recht zB bei schichtunabhängigen WG, deren ND durch die Schichtzahl nicht beeinflusst wird, zB bei Betriebsgebäuden. LEUWER (WT 1958, 8) hält einen Zuschlag von 25 % bzw. 50 % für zu niedrig, und zwar nach folgendem

Beispiel: Eine Maschine mit einer 10-jährigen ND wird bei linearer Abschreibung mit jährlich 10 % abgeschrieben. Bei ständiger zweischichtiger Nutzung würde die Maschine mit 10 % + 2,5 % = 12,5 % jährlich, also in acht Jahren abgeschrieben werden, obwohl sie in dieser Zeit – gegenüber einer einschichtigen Nutzung mit 10 Jahresleistungen – nicht 12,5, sondern 16 Jahresleistungen erbringen müsste.

Es ist uE zu unterscheiden: Wird die ND ausschließlich nach der technischen Abnutzung bemessen, muss sich auch der Mehrschichtenzuschlag nach der erhöhten technischen Beanspruchung richten; ist dagegen die wirtschaftliche ND geringer als die technische ND geschätzt worden, so kann die mehrschichtige Nutzung so weit berücksichtigt werden, als dadurch die technische unter die wirtschaftliche ND sinkt.

Beispiel: Die wirtschaftliche ND einer Maschine wird auf zehn Jahre, die technische ND bei einschichtiger Nutzung auf zwölf Jahre geschätzt. Bei dauernder zweischichtiger Nutzung beträgt die technische ND daher höchstens sechs Jahre. Der AfA-Satz von 10 % bei einschichtiger Nutzung erhöht sich mithin nicht um 2,5 % auf 12,5 %, sondern um $6 \frac{2}{3}$ % auf $16 \frac{2}{3}$ %.

Die mehrschichtige Nutzung wird besser durch die sog. Leistungs-AfA berücksichtigt; s. Anm. 218. Zur mehrschichtigen Nutzung und degressiven AfA s. Anm. 262.

185–186 Einstweilen frei.

dd) AfA-Tabellen

Schrifttum: HERBENER, Neue AfA-Tabellen als Investitionshemmnis, StuB 1999, 1093; HOMMEL, Neue Abschreibungsfristen in der Steuerbilanz – ein Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit?, BB 2001, 247; STARCK, Wer ist eigentlich für den Erlaß der AfA-Tabellen zuständig?, JZ 2001, 132; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

187 (1) Bedeutung der AfA-Tabellen

Die vom BMF herausgegebenen amtlichen AfA-Tabellen enthalten in der Form von Verwaltungsvorschriften nach Art. 108 Abs. 7 GG (STARCK, JZ 2001, 132; s. Einf. ESt. Anm. 135) abstrakt-generelle Schätzungen der betriebsgewöhnlichen ND für verschiedene Branchen und WG.

Zweck der Tabellen ist, die nach den Erfahrungen der stl. Bp. gebildeten Sachverhaltserkenntnisse der FinVerw. zur ND von WG mit Bindungswirkung für die nachgeordneten Dienststellen wiederzugeben, um damit die Einheitlichkeit der Verwaltung zu sichern und eine größere Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu erreichen (zutr. Nds. FG v. 9.7.2014 – 9 K 98/14, EFG 2014, juris, rkr., Rn. 31). Sie dienen damit ebenso der Verfahrensökonomie wie der Streitvermeidung im Bereich der Sachverhaltsermittlung und der Erleichterung der Bilanzierungsarbeiten der Stpfl. Die Tabellen sollen Auseinandersetzungen über die betriebsgewöhnliche ND verringern und die Entscheidungen der Finanzbehörde für den Stpfl. vorhersehbar machen.

Äußeres System der AfA-Tabellen:

► *AfA-Tabelle „AV“:* Die „AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter (AfA-Tabelle „AV“)“ enthält Aussagen über die ND für solche Anlagegüter, deren betriebsgewöhnliche ND von der konkreten Verwendung in einem bestimmten Wirtschaftszweig im Allgemeinen unabhängig ist. Sie wurde 1997 und 2000 überarbeitet und neu gegliedert (BMF v. 18.4.1997 – IV A 8 - S 1551 - 37/97, BStBl. I 1997, 376; BMF v. 15.12.2000 – IV D 2 - S 1551 - 188/00, BStBl. I 2000, 1532). Die überarbeitete Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 30.6.1997 bzw. nach dem 31.12.2000, angeschafft oder hergestellt worden sind. Sie wird ergänzt durch die Liste der Anlagegüter, für die ND festgelegt wurden, die aber noch nicht in die AfA-Tabellen aufgenommen worden sind (BMF v. 1.5.1997 – S 1551, juris).

► *Branchenspezifische AfA-Tabellen:* Über 100 „AfA-Tabellen für verschiedene Wirtschaftszweige“ nennen Anlagegüter, deren ND je nachdem, in welchem Wirtschaftszweig sie verwendet werden, verschieden ist (s. Anm. 189). Sie gehen der AfA-Tabelle „AV“ vor.

► *Allgemeine Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen:* Die AfA-Tabelle „AV“ enthält allgemeine Vorbemerkungen, die für alle AfA-Tabellen bedeutsam sind. In den branchenspezifischen AfA-Tabellen wird dazu auf diese Vorbemerkungen verwiesen. Die Vorbemerkungen sind zuletzt 2001 geändert und gesondert neu bekannt gemacht worden (BMF v. 8.12.2001 – IV D 2 - S 1551 - 498/01, BStBl. I 2001, 860).

Entstehung: Die in den AfA-Tabellen ausgewiesenen ND beruhen auf den Erkenntnissen der Finanzbehörden über die betriebsgewöhnlichen ND in verschiedenen Betrieben (HOMMEL, BB 2001, 247) und bilden insoweit einen betriebsübergreifenden Durchschnitt ab, der von der betriebstypischen ND im Einzelfall abweichen kann. Sie sind im Erg. zwischen dem BMF, den Landesfinanzbehörden und den Fachverbänden abgestimmt (BMF v. 8.12.2001 – IV D 2 - S 1551 - 498/01, BStBl. I 2001, 860) und bilden deshalb auch einen politischen Kompromiss ab, der von standort- und wirtschaftspolitischen Lenkungszielen beeinflusst sein kann. Durch kürzere ND können Investitionsanreize gesetzt werden (HERBENER, StuB 1999, 1093). Das zeigt sich etwa an den ursprünglich mit vier Jahren erfahrungswidrig zu kurzen ND für Pkw.

Der in der bis 30.6.1997 geltenden „AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter“ angegebene AfA-Satz für Personenkraft- und Kombiwagen von 25 % (entsprechend einer vierjährigen betriebsgewöhnlichen ND für diese Fahrzeuge) führte im Regelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung und durfte daher der Schätzung der ND nicht zugrunde gelegt werden. Die Rspr. geht von einer typischen ND von acht Jahren aus (BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, mit Anm. von BORNHAUPT, BB 1991, 2426 und NWB F. 3, 8153, MATHIAK, DStR 1992, 449 [454]; BFH v. 8.11.1991 – VI R 88/89, BFH/NV 1992, 300; BFH v. 11.12.1992 – VI R 12/92, BFH/NV 1993, 362; vorher bereits Hess. FG v. 22.4.1983 – VIII 235/80, EFG 1984, 22, rkr.; FG Berlin v. 25.9.1985 – II 172/82, EFG 1986, 389, rkr.; zust. KÜBLER, DStZ 1988, 377). Die FinVerw. hat daraufhin den AfA-Satz auf 20 % gesenkt (BMF v. 3.12.1992 – IV A 7 - S 1551 - 122/92, BStBl. I 1992, 734; BMF v. 28.5.1993 – IV B 6 - S 2353 - 37/93, BStBl. I 1993, 483; krit. hierzu OSTERLOH, StuW 1993, 342). Dieser AfA-Satz hat auch in die ab 1.7.1997 geltende „AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter“ (BStBl. I 1997, 376 [379]) Eingang gefunden. Nach der ab 1.1.2001 geltenden Tabelle beträgt die betriebsgewöhnliche ND für Pkw. sechs Jahre (BStBl. I 2000, 1535). Bei einem Pkw. mit hoher Fahrleistung kann allerdings eine ND von vier Jahren sachgerecht sein (FG Münster v. 16.11.1999 – 6 K 3576/97 E, EFG 2000, 350, rkr.). Zur gewerblichen Vermietung bestimmte Kfz., die regelmäßig nach zwei- bis dreijähriger Nutzung zu einem die Hälfte der AK übersteigenden Preis veräußert werden, können nicht in drei Jahren abgeschrieben werden (BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59).

Durch die AfA-Tabellen können die Bundes- und Landesregierungen gemeinsam auch Einfluss auf die Bemessungsgrundlage nehmen und dadurch das Steueraufkommen gestalten.

Siehe BRat v. 14.7.2000, BRDrucks. 410/00 (Beschluss): „Der Bundesrat fordert die Bundesregierung auf, das Notwendige zu veranlassen, dass die AfA-Tabellen aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 19.11.1997 zur sachgerechten Verlängerung der technischen Nutzungsdauer von Anlagegütern überarbeitet werden und zur Sicherung des Finanzierungsvolumens des Steuersenkungsgesetzes zum 1.1.2001 in Kraft treten“; SCHIFFERS/PETERS, BC 2000, 217 (218); o.V., KÖSDI 1999, 12104.

Bindungswirkung: In den AfA-Tabellen sind sowohl die technische als auch die wirtschaftliche ND berücksichtigt. Für die Finanzbehörden bilden die AfA-

Tabellen einen Anhaltspunkt für die Beurteilung, ob der Stpfl. die betriebsgewöhnliche ND des WG zutr. geschätzt hat (Nr. 2 der allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen, BMF v. 6.12.2001 – IV D 2 - S 1551 - 498/01, BStBl. I 2001, 860). Die Rspr. vermutet ihre Richtigkeit, ist aber an deren Aussagen bei der Feststellung der betriebstypischen ND im Einzelfall nicht gebunden,

BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, Rn. 30; BFH v. 8.11.1996 – VI R 29/96, BFH/NV 1997, 288, Rn. 7; BFH v. 4.7.2002 – IV B 44/02, BFH/NV 2002, 1559, Rn. 59; BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, Rn. 38; BFH v. 2.6.2016 – IV R 23/13, juris, Rn. 36; Nds. FG v. 26.9.2012 – 2 K 196/11, juris, rkr., Rn. 34; FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, juris, rkr., Rn. 65.

wenn es zu keiner tatsächlichen Verständigung zwischen der Finanzbehörde und dem Stpfl. über ihre Geltung bezogen auf das betroffene betriebsindividuelle WG gekommen ist und eine andere ND nach den Feststellungen des FG wahrscheinlicher ist.

Eine rechtsgestaltende Wirkung der AfA-Tabellen ergibt sich nicht allgemein aus dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung (s. Einf. ESt. Anm. 136). Die Schätzung der ND ist keine freie Ermessensentscheidung, sondern die Feststellung des Tatbestandsmerkmals der betriebsgewöhnlichen ND mit einem geringeren Grad der Gewissheit. Die Rspr. kann sich auf das in den AfA-Tabellen wiedergegebene Erfahrungswissen stützen (FG München v. 21.1.2016 – 10 K 965/15, juris, rkr., Rn. 23). Dabei muss sie aber die bei ihrer Entstehung wirkenden wirtschaftspolitischen Einflüsse und Fiskalinteressen kritisch reflektieren. Von der Pflicht, die ND von Amts wegen zu ermitteln, sind die FG nicht befreit. Wenn verschiedene ND gleich wahrscheinlich sind, ergibt sich ein Sachverhaltsbeurteilungsspielraum. In der Bandbreite dieses Spielraums können die AfA-Tabellen für die Rspr. Bindungswirkung entfalten, wenn der Stpfl. sich auf ihre Geltung beruft. Die AfA-Tabellen sind – im Rahmen des Sachverhaltsbeurteilungsspielraums – das Angebot einer tatsächlichen Verständigung an den Stpfl. über die ND, das der Stpfl. annehmen oder ausschlagen kann (mit dieser Einschränkung überzeugend FG Saarl. v. 8.11.2006 – 1 K 336/03, EFG 2007, 1000, Rn. 14; Nds. FG v. 9.7.2014 – 9 K 98/14, EFG 2014, juris, rkr., Rn. 31). Die Rspr. muss die ND der AfA-Tabellen als Durchschnitt daher dann zugrunde legen, wenn keine andere durchschnittliche ND wahrscheinlicher ist.

BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709; FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, juris, rkr., Rn. 65, 69.

Die AfA-Tabellen sind insbes. in den Fällen kein geeigneter Schätzungsmaßstab für die betriebsgewöhnliche ND, in denen sie offensichtlich veraltet (FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, juris, rkr., Rn. 69) oder von sachfremden Lenkungs-erwägungen beeinflusst sind (BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, Rn. 33; BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, Rn. 45; KULO-SA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 105).

Einigen sich der Stpfl. und die Finanzbehörde im Rahmen der tatsächlichen Verständigung auf eine von den AfA-Tabellen abweichende betriebsindividuelle ND, geht diese Einigung der AfA-Tabelle vor (FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 235/14, juris, rkr., Rn. 66).

Abweichung von den AfA-Tabellen: Die AfA-Tabellen berücksichtigen in den ND die technische und wirtschaftliche Abnutzung in einem unter üblichen Bedingungen arbeitenden Betrieb (s. Nr. 2 der allgemeinen Vorbemerkungen, BMF v. 8.12.2001 – IV D 2 - S 1551 - 498/01, BStBl. I 2001, 860). Ebenso sind besondere Verhältnisse und Bedingungen, die in einem Wirtschaftszweig üblich

sind (zB Einfluss von Nässe, Säuren usw.), bereits einbezogen. Soweit dies nicht der Fall ist, enthalten die branchenspezifischen Tabellen ergänzende Anmerkungen (s. Nr. 3 der allgemeinen Vorbemerkungen, BMF v. 8.12.2001 – IV D 2 - S 1551 - 498/01, BStBl. I 2001, 860). Mehrschichtnutzung ist durch die in den allgemeinen Vorbemerkungen und in den branchenspezifischen Vorbemerkungen genannten Zuschläge zu berücksichtigen (s. Anm. 188).

▶ *Unzutreffender Ausweis der üblichen Nutzungsdauer:* Trägt der Stpfl. vor, dass die in den AfA-Tabellen ausgewiesene ND abstrakt-generell falsch ist und die technische und wirtschaftliche Abnutzung in einem unter üblichen Bedingungen arbeitenden Betrieb nicht zutr. berücksichtigt, zB weil die AfA-Tabellen veraltet seien und er über Fachverbände Zugang zu besseren Erkenntnissen über die Branchenverhältnisse habe, kann dem die Finanzbehörde folgen. Sie muss zugunsten des Stpfl. von den AfA-Tabellen abweichen, wenn die dort vorgezeichnete Schätzung offensichtlich unzutreffend ist.

▶ *Betriebspezifische Besonderheiten:* Der Stpfl. kann alternativ oder daneben vortragen, dass die betriebstypische ND in seinem Betrieb von der branchenüblichen ND abweicht. Dann muss er Tatsachen beibringen, die die Besonderheiten seines Betriebs gegenüber dem Branchendurchschnitt begründen und deren Auswirkungen auf die tatsächliche und wirtschaftliche ND darlegen.

Die Finanzbehörde kann sich – nur – auf die zweite Argumentationslinie stützen. Die Tabellen berechtigen und Verpflichten die Finanzbehörde nicht zu einer Schematisierung unter Vernachlässigung betriebsindividueller Umstände; sie geben nur Anhaltspunkte (s. Nr. 2 der allgemeinen Vorbemerkungen, BMF v. 8.12.2001 – IV D 2 - S 1551 - 498/01, BStBl. I 2001, 860). In den Fällen, in denen keine betriebsindividuellen Besonderheiten vorliegen, kann die Finanzbehörde aber nach dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung (s. Einf. ESt. Anm. 136) nicht gegen die mit den AfA-Tabellen übereinstimmende Schätzung des Stpfl. von den AfA-Tabellen abweichen (Nds. FG v. 9.7.2014 – 9 K 98/14, EFG 2014, 1780, rkr., Rn. 31).

(2) Geltungsbereich der AfA-Tabellen

188

Sachlicher Geltungsbereich: Die AfA-Tabellen gelten grds. für alle WG des AV. Sie bestimmen jeweils ihren eigenen allgemeinen und branchenbezogenen Geltungsbereich. Die branchenbezogenen AfA-Tabellen gehen der allgemeinen AfA-Tabelle vor (Vorrang der Branchentabelle).

▶ *Einkunftsarten:* Die AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter gilt auch bei den Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 (BFH v. 7.2.1975 – VI R 133/72, BStBl. II 1975, 478, Rn. 15; BFH v. 29.3.2005 – IX B 174/03, BStBl. II 2006, 368, Rn. 4; BFH v. 28.10.2008 – XI R 16/08, BFH/NV 2009, 899, Rn. 14; FG Saarl. v. 8.11.2006 – 1 K 336/03, EFG 2007, 1000, rkr., Rn. 16; Nds. FG v. 8.12.2009 – 14 K 244/09, juris, rkr., Rn. 60; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 105).

▶ *In keiner AfA-Tabelle erwähnte Wirtschaftsgüter:* Die ND ist in entsprechender Anwendung einer Tabelle zu schätzen, wenn vergleichbare Verhältnisse vorliegen (Schl.-Holst. FG v. 7.11.1979 – II 77/76 (IV), EFG 1980, 174, rkr.; FG Ba.-Württ v. 27.5.1981 – II 102/79, EFG 1982, 121, rkr.; FG Berlin v. 25.9.1985 – II 172/82, EFG 1986, 389, rkr.).

▶ *Gebrauchte Wirtschaftsgüter:* Wird ein WG in gebrauchtem Zustand angeschafft, so ist die ND individuell zu schätzen (BFH v. 19.5.1976 – I R 164/74, BStBl. II 1977, 60, Rn. 11). Die (Rest-)ND ist nicht in der Weise zu ermitteln, dass von

der für ein neues WG geltenden, nach den AfA-Tabellen üblichen ND (zB fünf Jahre) die bereits verstrichene Dauer der Nutzung (zB vier Jahre) abgezogen wird und die verbleibende Zeit als die nach der Tabelle zu vermutende (Rest-)ND zugrunde zu legen ist.

► *Mehrschichtige Nutzung:* Die in den Tabellen angegebenen ND setzen grds. eine einschichtige Nutzung voraus und geben den dieser ND entsprechenden linearen AfA-Satz an. Ist eine mehrschichtige Nutzung branchenüblich und deswegen bereits bei Erstellung der AfA-Tabelle berücksichtigt, ist dies in den Vorbemerkungen zur jeweiligen AfA-Tabelle angegeben (s. Nr. 4 der allgemeinen Vorbemerkungen, BMF v. 8.12.2001 – IV D 2 - S 1551 - 498/01, BStBl. I 2001, 860). Anderenfalls erhöht sich der AfA-Satz bei ganzjähriger Nutzung in Doppelschicht um 25 % und bei Drei- oder Viertschicht um 50 %. Zum Begriff „ganzjährige Nutzung“ s. SCHMIDT, BB 1989, 254, der einen „Schichtzuschlag“ auch dann ansetzt, wenn das WG erst im Laufe des Kj. angeschafft oder hergestellt worden ist; die Verwendung in einem auf Dauer angelegten Schichtbetrieb reicht aus.

Beispiele:

AfA-Satz bei einschichtiger Nutzung		AfA-Satz bei doppelschichtiger Nutzung		AfA-Satz bei dreischichtiger Nutzung	
ND	%	ND	%	ND	%
8	12,5	6	16 2/3	5 1/3	19
10	10	8	12,5	6 2/3	15
12	8 1/3	9	11,1	8	12,5
15	6 2/3	12	8 1/3	10	10
20	5	16	6,25	13 1/3	7,5

(Bp.-Kartei OFD Düss., K. und M. Konto AfA III 4a)

Zeitliche Geltung der AfA-Tabellen: Die Tabellen für verschiedene Wirtschaftszweige gelten idR für diejenigen Anlagegüter, die nach dem 31.12.1954 neu angeschafft oder hergestellt worden sind. Bei den später aufgestellten Tabellen richtet sich der zeitliche Anwendungsbereich nach dem Datum des Tabellenabschlusses, das auf der Titelseite der Tabelle unter Buchst. c angegeben ist. Bei den vom Kj. abweichenden Wj. gilt als Stichtag der auf den 31. Dezember des Jahres folgende Bilanzabschlussstag. Anlagegüter, die später angeschafft oder hergestellt worden sind, können also bei Änderung der Verhältnisse eine längere oder kürzere ND haben.

Änderung der AfA-Tabellen: Ist die ND eines WG nach der amtlichen AfA-Tabelle geschätzt worden und wird die Tabelle durch Angabe einer kürzeren ND geändert, war die Schätzung der ND ursprünglich fehlerfrei. Es kommt dann nur eine Anpassung der RestND für die Zukunft in Betracht (s. Anm. 180). Im Zuge dieser Anpassung ist nicht die kürzere ND abzüglich der bereits verstrichenen Zeit der Nutzung für die Schätzung der RestND zugrunde zu legen, weil dann möglicherweise der Restbuchwert sofort voll abgeschrieben würde und dies zu einer offensichtlich unrichtigen Verteilung der AHK auf die ND führen würde (zB bei Verkürzung der amtlichen Schätzung von zwölf auf zehn Jahre im zehnten Jahr der Nutzung). Vielmehr ist die RestND individuell zu schätzen (glA ROHSE, StBp. 1972, 92).

(3) AfA-Tabellen für einzelne Wirtschaftszweige

Für folgende Wirtschaftszweige sind AfA-Tabellen veröffentlicht, die jeweils Regelungen über ihren sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereich enthalten:

Abfallentsorgungs- und Recyclingwirtschaft	1.7.1995	
Aluminiumfolienindustrie	7.8.1996	BStBl. I 1996, 1130
Baugewerbe	6.12.2001	
Bekleidungsindustrie	24.2.1993	BStBl. I 1993, 238
Beton- und Fertigteilindustrie	17.7.1998	BStBl. I 1998, 959
Bimsbausteinindustrie	1.7.1995	
Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht, fischwirtschaftliche Dienstleistungen	22.5.1991	BStBl. I 1991, 514
Borstenzurichtung und Pinselindustrie	1.7.1995	
Brauereien und Mälzereien	7.10.1996	BStBl. I 1996, 1181
Braunkohlenbergbau	1.7.1995	
Brot- und Backwarenindustrie, Herstellung von Tiefkühl-/Kombinationsbackwaren, Bäckereien, Konditoreien	23.5.1990	BStBl. I 1990, 234
Chemische Industrie	1.7.1995	
Chemischreinigung, Wäscherei, Färberei	1.7.1995	
Druckereien und Verlagsunternehmen mit Druckerei	1.7.1995	
Eisen-, Blech- und Metallwarenindustrie	(ab 1992)	BStBl. I 1992, 633
	(ab 1997)	BStBl. I 1997, 190
Eisen-, Stahl- und Tempergießereien	8.1.1998	BStBl. I 1998, 14
Energie- und Wasserversorgung	24.1.1995	BStBl. I 1995, 144
Erdölgewinnung	1.7.1995	
Erdölverarbeitung	1.7.1995	
Erfrischungsgetränke- und Mineralbrunnenindustrie	9.3.1994	BStBl. I 1994, 198
Essig- und Senffabrikation	1.7.1995	
Feinkeramische Industrie	15.10.1996	BStBl. I 1996, 1187
Feinmechanische und Optische Industrie	1.7.1995	
Fernmeldedienste	25.10.1993	BStBl. I 1993, 893
Fernseh-, Film- und Hörfunkwirtschaft	28.7.1991	BStBl. I 1991, 709
Feuerfeste und Steinzeugindustrie	1.7.1995	
Filmtheater	16.3.1992	BStBl. I 1992, 227
Fischverarbeitungsindustrie	12.4.1989	BStBl. I 1989, 125
Fleischmehlindustrie	1.7.1995	
Fleischwarenindustrie, Fleischer, Schlachthöfe	21.10.1994	BStBl. I 1994, 811
Forstwirtschaft	30.1.1996	BStBl. I 1996, 159
Friseurgewerbe und Schönheitssalons	1.7.1995	
Fruchtsaft- und Fruchtweinindustrie	(ab 1989)	BStBl. I 1989, 294
	(ab 1997)	BStBl. I 1997, 331
Garnbearbeitung in der Textilindustrie	1.7.1995	
Gartenbau	(ab 1992)	BStBl. I 1992, 491
	(ab 1993)	BStBl. I 1993, 650
	(ab 1998)	BStBl. I 1998, 955
Garten-, Landschafts- und Sportplatzbau	26.1.1990	BStBl. I 1990, 67
Gastgewerbe	1.7.1995	
Gesundheitswesen	13.1.1995	BStBl. I 1995, 84

Gewerbliche Erzeugung und Aufbereitung von Spinnstoffen, Spinnerei, Weberei	1.7.1995	
Glaserzeugende Industrie (Flachglas, Hohlglas und Glasfaser)	1.7.1995	
Hafenbetriebe	6.12.2001	
Heil-, Kur-, Sport- und Freizeitbäder	9.5.1995	BStBl. I 1995, 326
Herstellung von Schreib- und Zeichengeräten	5.7.1989	BStBl. I 1989, 246
Hochsee- und Küstenfischerei	1.7.1995	
Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt	16.9.1992	BStBl. I 1992, 570
Holzverarbeitende Industrie	1.7.1995	
Hopfenanbau	3.1.1997	BStBl. I 1997, 90
Hut- und Stumpenindustrie	1.7.1995	
Hutstoff-Fabrikation	1.7.1995	
Kaffee- und Teeverarbeitung	7.2.1997	BStBl. I 1997, 186
Kalk-, Gips- und Kreideindustrie	1.7.1995	
Kalksandsteinindustrie	1.7.1995	
Kautschukindustrie	1.7.1995	
Kies-, Sand-, Mörtel- und Transportbetonindustrie	1.7.1995	
Kraftfahrzeugindustrie	7.2.1997	BStBl. I 1997, 188
Kreditwirtschaft	4.10.1989	BStBl. I 1989, 390
Kunststoff verarbeitende Industrie	1.7.1995	
Landwirtschaft und Tierzucht	19.11.1996	BStBl. I 1996, 1416
Lederindustrie (Ledererzeugung)	1.7.1995	
Lederwaren- und Kofferindustrie	30.4.1996	BStBl. I 1996, 442
Leichtbauplattenindustrie	23.8.1996	BStBl. I 1996, 1133
Luftfahrtunternehmen und Flughafenbetriebe	28.9.1994	BStBl. I 1994, 769
Maler- und Lackiererhandwerk	26.1.1996	BStBl. I 1996, 78
Maschenindustrie	1.7.1995	
Maschinenbau	6.12.2001	
Molkereien und sonstige Milchverwertung	23.3.1992	BStBl. I 1992, 258
Mühlen (ohne Ölmühlen)	3.4.1997	BStBl. I 1997, 360
Naturstein-Industrie für den Wege-, Bahn-, Wasser- und Betonbau	1.7.1995	
Naturwerksteinindustrie, Steinbildhauer, Steinmetze	1.7.1995	
NE-Metallhalbzeugindustrie (NE-Metallhalbzeugwerke und NE-Metallgießereien)	1.7.1995	
Obst- und Gemüseverarbeitungsindustrie	14.11.1996	BStBl. I 1996, 1413
Ölmühlen und Margarineindustrie	1.7.1995	
Papier und Pappe verarbeitende Industrie	1.7.1995	
Personen- und Güterbeförderung (im Straßen- und Schienenverkehr)	26.1.1998	BStBl. I 1998, 123
Rauchwarenverarbeitung	1.7.1995	
Sägeindustrie und Holzbearbeitung	1.7.1995	
Schiefer- und Tonindustrie	1.7.1995	
Schiffbau	1.7.1995	
Schrott- und Abbruchwirtschaft	1.7.1995	
Schuhindustrie	1.7.1995	
Seilschwebbahnen und Schlepplifte	17.10.1997	BStBl. I 1997, 894
Sektellereien	3.3.1993	BStBl. I 1993, 272

Spielwarenindustrie	1.7.1995	
Stahl- und Eisenbau	1.7.1995	
Stahlverformung	22.5.1991	BStBl. I 1991, 517
Steinkohlenbergbau	7.6.1995	BStBl. I 1995, 330
Süßwarenindustrie	15.4.1995	BStBl. I 1994, 252
Tabakanbau	28.12.1995	BStBl. I 1996, 3
Textilveredelung	1.7.1995	
Tierkörperbeseitigung	12.4.1989	BStBl. I 1989, 128
Torfgewinnung und -aufbereitung	1.7.1995	
Uhrenindustrie	1.7.1995	
Vertrieb von Erdölzeugnissen	5.3.1998	BStBl. I 1998, 248
Vulkanisierbetriebe	1.7.1995	
Waren- und Kaufhäuser	16.3.1992	
Weinbau und Weinhandel	6.12.1991	BStBl. I 1992, 3
Zahntechniker	6.12.2001	
Zellstoff, Holzstoff, Papier und Pappe erzeugende Industrie	1.7.1995	
Zementindustrie	1.7.1995	
Ziegelindustrie	18.3.1997	BStBl. I 1997, 328
Zigarettenindustrie	25.9.1996	BStBl. I 1996, 1168
Zigarrenfabrikation	1.7.1995	

Die (nach wie vor jüngste) Neuauflage der Tabellensammlung (Stand Juli 1995) mit alphabetischer Reihenfolge der Wirtschaftszweige ist in BStBl. I 1996, 584 veröffentlicht.

Einstweilen frei.

190–191

b) Wichtige Anwendungsfälle

192

Betriebsanlagen (Auszug aus BMF v. 15.12.2000 – IV D 2 - S 1551 - 188/00, BStBl. I 2000, 1532): Windkraftanlagen (16 Jahre, bestätigt durch BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696, Rn. 16); Photovoltaikanlagen (20 Jahre); Solarwärmeanlagen (zehn Jahre); Transport-, Bau-, Büro- und Wohncontainer (zehn Jahre); Ladeneinbauten, Gaststätteneinbauten, Schaufensteranlagen und -einbauten (acht Jahre); Lichtreklame (neun Jahre); Schaukästen und Vitrinen (neun Jahre); Alarmanlagen (elf Jahre).

Betriebs- und Geschäftsausstattung (Auszug aus BMF v. 15.12.2000 – IV D 2 - S 1551 - 188/00, BStBl. I 2000, 1532): Mobilfunkendgeräte (fünf Jahre, uE für Smartphones veraltet, zutr. drei Jahre); Faxgeräte (sechs Jahre); Workstations, Personalcomputer, Notebooks und deren Peripheriegeräte, dh. Drucker, Scanner, Bildschirme uÄ (drei Jahre, best. durch BFH v. 5.7.2012 – VI R 99/10, BStBl. II 2014, 393, Rn. 18); Kopiergeräte (sieben Jahre); Büromöbel (13 Jahre); Kunstwerke (15 Jahre) (ohne Werke anerkannter Künstler).

Einbauküchen sind ein einheitliches Wirtschaftsgut mit einer ND von 10 Jahren (BFH v. 3.8.2016 – IX R 14/15, BFHE 255, 103, Rn. 26).

Landfahrzeuge (Auszug aus BMF v. 15.12.2000 – IV D 2 - S 1551 - 188/00, BStBl. I 2000, 1532): Pkw. und Kombiwagen (sechs Jahre; nach der Rspr. acht Jahre s. BFH v. 26.7.1991 – VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, Rn. 37; BFH v. 9.12.1999 – III R 74/97, BStBl. II 2001, 311, Rn. 8; BFH v. 29.3.2005 – IX B 174/03, BStBl. II 2006, 368, Rn. 4; BFH v. 8.4.2008 – VIII R 64/06, BFH/NV 2008, 1660, Rn. 17); Motorräder, Motorroller, Fahrräder (sieben Jahre); Lkw., Sattelschlepper, Kipper (neun Jahre); Wohnwagen (acht Jahre); Bauwagen (zwölf Jahre).

Marken (s. § 5 Anm. 1783) sind wirtschaftlich abnutzbar (BFH v. 2.3.2011 – II R 5/09, BFH/NV 2011, 1147); die gesetzliche Laufzeit beträgt zehn Jahre, jedoch unbegrenzt verlängerbar um jeweils weitere zehn Jahre (§ 47 MarkenG). Als ND gilt in Anlehnung an § 7 Abs. 1 Satz 3 ein Zeitraum von 15 Jahren, wenn der Stpfl. keine kürzere ND nachweist (BMF v. 12.7.1999 – IV C 2 - S 2172 - 11/99, BStBl. I 1999, 686); in besonderen Märkten auch drei bis fünf Jahre (FG Düss. v. 9.5.2000 – 6 K 2028/96, EFG 2000, 1177, rkr.).

Musikinstrumente: Als Arbeitsmittel unterliegen sie der Abnutzung (s. Anm. 80). Ob sie ein Arbeitsmittel darstellen, ist nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden (WOLF, FR 1999, 841). Die ND eines Flügels wird auf 30 Jahre geschätzt (BFH v. 21.10.1988 – VI R 18/86, BStBl. II 1989, 356, hat es offengelassen, ob 30 oder nur 15 Jahre; Nds. FG v. 11.6.1982 – IV 292/81, EFG 1982, 561, rkr.); zehn Jahre bei einer Elektroorgel (FG Düss. v. 20.4.1993 – 8 K 191/90 E, EFG 1993, 575, rkr.). Antike Instrumente alter Baumeister unterliegen einem technischen Verschleiß, der eine AfA auch dann rechtfertigt, wenn es wirtschaftlich zu einem Wertzuwachs kommt. Bei über 100 Jahre alten Instrumenten, die regelmäßig bespielt werden, kann die RestND mit 100 Jahren angesetzt werden, wenn der Stpfl. keine kürzere ND nachweist oder glaubhaft macht; bei neuen Meistergeigen kann dagegen eine typisierende ND von 50 Jahren zugrunde gelegt werden (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194, betr. eine über 300 Jahre alte Meistergeige; krit. RÖSSLER, DSStZ 2001, 441, der einen technischen Verschleiß bezweifelt; ebenso FG Ba.-Württ. v. 12.11.1996 – 1 K 192/91, EFG 1997, 154, rkr.; BFH v. 1.3.2002 – VI R 141/00, BFH/NV 2002, 787, gegen FG Ba.-Württ. v. 18.7.2000 – 13 K 30/95, EFG 2000, 1182, nrkr.; aA auch FG Hamb. v. 15.5.1985 – III 188/82 nv., rkr., das bei einem 260 Jahre alten Cello eine RestND von 50 Jahren angesetzt hat; ebenso FG Berlin v. 25.6.1998 – 1 K 1357/97, nv., bei einer 300 Jahre alten Zanoli-Geige; Hess. FG v. 24.2.1992 – 3 K 901/90, nv., das bei einem 120 Jahre alten Cello AfA iHv. 7 % anerkannt hat).

Patente: Die gesetzliche Schutzfrist beträgt 20 Jahre (§ 16 Abs. 1 PatG v. 16.12.1980). Die betriebsgewöhnliche ND ist aber wesentlich kürzer. Das gilt erst recht für ungeschützte Erfindungen. (RFH v. 30.6.1927, Slg. Bd. 21, 341; RFH v. 7.7.1927, RStBl. 1927, 200; RFH v. 8.5.1929, RStBl. 1927, 410; RFH v. 11.3.1936, RStBl. 1936, 786). Acht Jahre nehmen an BFH v. 20.2.1970 – III R 75/66, BStBl. II 1970, 484; BFH v. 5.6.1970 – III R 82/67, BStBl. II 1970, 594; da der technische Fortschritt sich seitdem beschleunigt hat, ist uE die betriebsgewöhnliche ND von Patenten je nach den Umständen mit drei bis fünf Jahren (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 107), von ungeschützten Erfindungen mit höchstens drei Jahren zu schätzen.

Schiffe:

► *Binnenschiffe:* Siehe AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt (BStBl. I 1992, 570). Die Tabelle beruht aber auf Daten von 1972 und ist veraltet (glA FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 144/15, juris, nrkr., Az. BFH IV R 42/16) und erfasst nur Motorboote, Fähren und Schiffe der Personenschifffahrt. Je anspruchsvoller die marktwirtschaftliche Zielsetzung des Schiffsbetriebs ist, desto schneller veraltet das Schiff sowohl in technischer als auch in wirtschaftlicher Hinsicht.

► *Container-, Tank- und andere Seeschiffe:* Typische Containerschiffe können mit einer ND von 24 Jahren geschätzt werden (FG Hamb. v. 16.6.2016 – 6 K 144/15, juris, nrkr., Az. BFH IV R 42/16). Für Seeschiffe hat die Rspr. 25 Jahre an-

genommen (Schl.-Holst. FG v. 6.12.2012 – 2 V 176/12, EFG 2013, 342, rkr., Rn. 38). Für Ein- und Doppelhüllentankschiffe hat die Rspr. ND von 17 bis 20 Jahren akzeptiert (BFH v. 14.4.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, Rn. 47).

► *Aufteilung in Kasko und Motor*: Ein Schiff ist ein einziges WG. Während die Fin-Verw. früher eine Aufteilung in Motor und Kasko zuließ (so auch im Fall BFH v. 7.12.1967 – GrS 1/67, BStBl. II 1968, 268), werden nach dem 31.12.1973 angeschaffte oder hergestellte Schiffe einheitlich abgeschrieben. (Der Austausch eines Motors bildet daher Erhaltungsaufwand; s. Anm. 175 zum „Austauschmotor“ bei Kfz.)

► *Typisches Schiffszubehör* kann nur einheitlich mit dem Schiff abgeschrieben werden, andere Ausrüstungsgegenstände dagegen unabhängig von der ND des Schiffs (FinBeh. Hamb. v. 23.12.1963, DB 1964, 241).

Unbewegliches Anlagevermögen und Grundstückseinrichtungen (Auszug aus BMF v. 15.12.2000 – IV D 2 - S 1551 - 188/00, BStBl. I 2000, 1532): Hallen in Leichtbauweise (14 Jahre); Tennis-/Squashhallen (20 Jahre); Tragflughallen (zehn Jahre); Kühlhallen (20 Jahre); Baracken und Schuppen (16 Jahre); Baubuden und Bierzelte (acht Jahre); Fahrbahnen, Parkplätze und Hofbefestigungen mit Packlage (19 Jahre), in Kies, Schotter, Schlacken (neun Jahre); Umzäunungen aus Holz (fünf Jahre), sonstige Umzäunungen (17 Jahre); Grünanlagen (15 Jahre), Golfplätze (20 Jahre).

Urheberrechte: Urheberrechte sind abnutzbar, weil ihre rechtl. Laufzeit begrenzt ist. Die Schutzfrist beträgt bei Urheberrechten an Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst 70 Jahre seit dem Tod des Urhebers. Wird ein nachgelassenes Werk nach Ablauf von 60, aber vor Ablauf von 70 Jahren nach dem Tod des Urhebers veröffentlicht, so erlischt das Urheberrecht erst zehn Jahre nach der Veröffentlichung (§ 64 UrhRG v. 9.9.1965, BGBl. I 1965, 1273). Steht das Urheberrecht mehreren Miturhebern zu, so erlischt es 70 Jahre nach dem Tod des längstlebenden Miturhebers (§ 65 UrhRG). Die genannten Fristen beginnen mit dem Ablauf des K_j, in dem das für den Beginn der Frist maßgebende Ereignis eingetreten ist (§ 69 UrhRG). Die wirtschaftliche ND solcher Urheberrechte ist aber oft weit kürzer als die rechtl. Schutzfrist und muss deshalb vorsichtig geschätzt werden.

Einstweilen frei.

193–194

IV. Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts (Abs. 1 Satz 3)

Schrifttum: ZEITLER, Der Firmenwert und verwandte immaterielle Wirtschaftsgüter in der Bilanz, DStR 1988, 303; SCHÜRMAN/AHLERS, Die Abschreibung des Praxiswerts – Einflussfaktoren und Methoden, DB 1992, 1839; SANDER, Abschreibung auf einen eingebrachten Praxiswert durch Sozietätsgründen im medizinischen Bereich, DStR 1993, 1888; GEORGE, Aktivierung und Abschreibung von Praxiswerten, DB 1995, 896; SCHOOR, Abschreibung von Geschäfts- und Praxiswert, DStZ 2000, 667; SCHOOR, Geschäfts- und Praxiswertabschreibung: Steuerrelevante Hinweise, StuB 2002, 733; NEUFANG/OTTO, Teilwertabschreibung bei einem Geschäfts- oder Firmenwert, DStR 2012, 225; s. vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

195 **1. Einordnung und Zweck des Abs. 1 Satz 3**

Die Regelung wurde durch Art. 10 Nr. 15 BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355) eingefügt, zugleich mit der Aufgabe der Qualifikation des erworbenen Geschäftswerts als nicht abnutzbares WG (Streichung der Worte „Geschäfts- oder Firmenwert“ in § 6 Abs. 1 Nr. 2; s. § 6 Anm. 2); die Änderung war „im Interesse einer noch stärkeren Verknüpfung der steuerrechtlichen mit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung“ (BTDrucks. 10/4268, 147). Abs. 1 Satz 3 vermeidet durch Typisierung Streit über die ND des Geschäfts- oder Firmenwerts, dient aber vor allem dem (offen eingestandenen) fiskalischen Zweck, die AfA über die meist geringere betriebsgewöhnliche ND hinaus zu strecken (BTDrucks. 10/4268, 147).

AfA auf einen erworbenen Geschäftswert waren erstmals für das Wj. = Kj. 1987, bei einem vom Kj. abweichenden Wj. erstmals für das Wj. 1987/88 anzusetzen (s. § 52 Abs. 4a Satz 1 und Abs. 6a EStG 1986, BGBl. I 1986, 441). Auch vor dem Wj. 1987 bzw. 1987/88 erworbene Geschäftswerte waren ab dem Wj. 1987 bzw. 1987/88 auf 15 Jahre abzuschreiben (§ 52 Abs. 6a Satz 2 EStG 1986; BFH v. 25.10.1995 – I R 104/94, BFHE 179, 265, Rn. 15).

2. Erworbener Geschäfts- oder Firmenwert eines Gewerbebetriebs oder einer LuF196 **a) Geschäfts- oder Firmenwert**

Die Vorschrift regelt die betriebsgewöhnliche ND für den Geschäfts- oder Firmenwert eines Gewerbebetriebs oder einer LuF. Sie setzt seine Absetzbarkeit nach Abs. 1 Satz 1 voraus (s. § 5 Anm. 591 „Geschäfts- oder Firmenwert“). Der originäre Geschäfts- oder Firmenwert, für den nach § 5 Abs. 2 ein Aktivierungsverbot besteht (s. § 5 Anm. 1800), kann nicht nach Abs. 1 Satz 3 abgeschrieben werden (BFH v. 9.8.2000 – I R 69/98, BStBl. II 2001, 71, Rn. 11; zur Abgrenzung von derivativem und originären Geschäftswert und Einheitstheorie s. Anm. 198).

Geschäftswert ist der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert (Verkehrswert) der einzelnen materiellen und immateriellen WG hinaus innewohnende Wert (s. § 5 Anm. 1800). Die Begriffe „Geschäftswert“ und „Firmenwert“ werden synonym verwendet (vgl. KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 77; SCHUBERT/F. HUBER in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 247 HGB Rn. 405). Sie sind abzugrenzen vom Praxiswert, der den entsprechenden Mehrwert einer freiberuflichen Praxis kennzeichnet (s. § 5 Anm. 1800). Maßgebend ist die Qualifikation der Einkunftsart. Dabei ist es für Abs. 1 Satz 3 ohne Bedeutung, ob die gewerbliche Betätigung einer freiberuflichen Betätigung ähnelt und eine gewerbliche Tätigkeit wie bei einem Freiberufler besonders auf die Person des Unternehmers zugeschnitten ist (BFH v. 2.10.2003 – IV R 48/01, BStBl. II 2004, 363, Rn. 28). Abs. 1 Satz 3 ist nicht auf den Praxiswert anwendbar (s. Anm. 204).

Wandel freiberuflicher in gewerbliche Betätigung: Abs. 1 Satz 3 gilt auch für Geschäftswerte, die im Rahmen einer freiberuflichen Betätigung als Praxiswert erworben wurden und erst durch die Änderung der Art der Betätigung den Begriff des Geschäftswerts erfüllen (FG Münster v. 24.10.2014 – 13 K 2297/12 F, EFG 2015, 15, rkr., Rn. 37). Das gilt nicht, wenn der Praxiswert auf eine Ge-

sellschaft übertragen wird, die nach § 15 Abs. 3 gewerbliche Einkünfte erzielt (BFH v. 15.5.1997 – IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751, Rn. 29).

Geschäftswert der Privatklinik, aus der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden: Er ist nach Abs. 1 Satz 3 abschreibbar und abzugrenzen vom Praxiswert der freiberuflich erbrachten stationären ärztlichen Leistungen (BFH v. 2.10.2003 – IV R 48/01, BStBl. II 2004, 363, Rn. 28).

Geschäftswert der aus Treuhandvermögen erworbenen Apotheken: Abzuschreiben nach Abs. 1 Satz 3 (FG Sachs.-Anh. v. 26.1.1995 – I 128/93, EFG 1995, 659, best. durch BFH v. 27.3.1996 – I R 60/95, BStBl. II 1996, 576; OFD Magdeburg v. 3.11.1992 – S 2134a - 3 - St 211, FR 1992, 817; OFD Magdeburg v. 19.6.1995 – S 2134a - 5 - St 211, FR 1995, 522; FinMin. Sachs.-Anh. v. 13.2.1996 – 42 - S 2134a - 2, FR 1996, 471). Bei Aufpreiszahlungen an die Treuhandanstalt bei Unternehmenskäufen handelt es sich um AK eines Geschäftswerts (FinMin. Sachsen v. 22.7.1992 und OFD Chemnitz v. 16.9.1992, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 75). Ein Aufpreis beim Erwerb von in gemieteten Räumen betriebenen Unternehmen von der Treuhandanstalt entfällt dagegen auf das immaterielle WG „Längerfristiger Mietvertrag“; er kann über die Dauer der Laufzeit linear abgeschrieben werden (FinMin. Thüringen v. 23.9.1992 und FinMin. Sachs.-Anh. v. 8.10.1992, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 74).

Geschäftswert bei Betriebsaufspaltung: Der Geschäftswert kann bei der echten Betriebsaufspaltung auch beim Besitzunternehmen bleiben und auch noch nach seiner Veräußerung dort nach Abs. 1 Satz 3 abgeschrieben werden (FG Rhld.-Pf. v. 24.10.2002 – 6 K 3031/98, EFG 2003, 240, rkr., Leitsatz Nr. 3).

Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist ein nichtabnutzbares WG, auch wenn sie wirtschaftlich einen Geschäftswert repräsentiert (BFH v. 3.10.1985 – IV R 144/84, BStBl. II 1986, 142, betr. Steuerberatungs-GmbH mit Praxiswert).

b) Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter

197

Abs. 1 Satz 3 gilt auch für abnutzbare firmenwertähnliche WG. Das sind Chancen, Vorteile und Werte, die sich vom Geschäftswert als Ausdruck der bloßen Gewinnchancen eines Unternehmens abgrenzen lassen, weil sie nicht nur einen wertbildenden Faktor des Geschäftswerts darstellen, sondern ein selbständiges WG bilden (s. § 5 Anm. 1800; FG Düss. v. 27.5.2014 – 11 K 2364/13 F, EFG 2015, 1428, rkr., Rn. 39; FG Ba.-Württ. v. 23.6.2010 – 7 K 3964/09, juris, rkr., Rn. 16; FG Münster v. 1.2.2008 – 9 K 2367/03, EFG 2008, 1449, rkr., Rn. 68) und zugleich abnutzbar und firmenwertähnlich sind.

Abnutzbar: Abs. 1 Satz 3 setzt die Abnutzbarkeit eines WG voraus; abnutzbar können auch firmenwertähnliche WG sein.

Zur Rechtslage bis zum VZ 1987 und der Rspr., nach der firmenwertähnliche WG wie der Geschäfts- und Firmenwert nicht abnutzbar waren: BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775, Rn. 10. Der BFH hatte zwischen Geschäftswert, immateriellen EinzelWG und firmenwertähnlichen WG unterschieden. Anders als die abnutzbaren immateriellen EinzelWG waren nach dieser Rspr. firmenwertähnliche WG hinsichtlich AfA und Teilwertabschreibung wie der Geschäftswert zu behandeln; der Einheitslehre entsprechend wurden sie als nicht abnutzbar angesehen. Nachdem das Absetzungsverbot für den Geschäftswert in § 6 Abs. 1 Nr. 2 aF durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 aufgehoben wurde und der Geschäftswert zu den abnutzbaren WG des AV gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 zählt (s. Anm. 198), kann auch die Ähnlichkeit eines immateriellen WG mit dem Geschäftswert nicht mehr seine Abnutzbarkeit und damit seine Abschreibbarkeit in Frage stellen (s. § 5 Anm. 591).

Die allgemeine AfA-Voraussetzung der Abnutzbarkeit (s. Anm. 225) ist für jedes WG selbständig zu prüfen. Nicht abnutzbar sind WG, die zwar häufig gemeinsam mit dem Geschäftswert erworben werden, die sich aber nicht durch Zeitablauf abnutzen. Konzessionen (s. § 5 Anm. 1783), bei denen der Inhaber mit ihrer Verlängerung rechnen und sie vor Aufgabe seiner Tätigkeit veräußern kann, sind nach der Rspr. nicht abnutzbar (BFH v. 15.12.1993 – X R 102/92, BFH/NV 1994, 543; Linienkonzession; BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28, Rn. 16; FG Ba.-Württ. v. 23.6.2010 – 7 K 3964/09, juris, rkr., Rn. 22; Taxikonzession). Das überzeugt uE nur für ewige Konzessionen, die eigentumsgleich sind, etwa ein vererbliches Wasserrecht. Selbst solche Konzessionen können aber dann abnutzbar werden, wenn mit der Aufhebung einer Zulassungsbeschränkung zu einem vorhersehbaren Stichtag zu rechnen ist (zB Liberalisierung des Fern- und Güterverkehrs, mit dem früher erforderliche und am Markt gehandelte Fernverkehrsgenehmigungen und Güterverkehrsberechtigungen bedeutungs- und wertlos geworden sind). Dann sind ihre AK auf den Zeitraum bis zur Aufhebung der Zulassungsbeschränkung zu verteilen.

Firmenwertähnlich sind WG, die so eng mit den Gewinnchancen des Unternehmens verknüpft sind, dass sich ihr Wert im gleichen Zeitverlauf wie ein Geschäftswert verflüchtigt, ohne dass hierfür konkrete Zeitpunkte bestimmt werden könnten. Das ist der Fall bei einem Kundenstamm und einem Auftragsbestand, die, wenn sie als selbständiges WG qualifiziert werden können, so eng mit den Geschäftschancen verknüpft sind, dass sie wie der Geschäftswert nach Abs. 1 Satz 3 mit derselben typisierten ND abzuschreiben sind.

BFH v. 22.4.1998 – IV B 24/97, BFH/NV 1998, 1467, Rn. 6; FG Düss. v. 20.3.2003 – 15 K 7704/00 F, EFG 2003, 1290, rkr., Rn. 26; FG Münster v. 1.2.2008 – 9 K 2367/03, EFG 2008, 1449, rkr., Rn. 68.

Keine firmenwertähnlichen WG und nicht nach Abs. 1 Satz 3, sondern mit ihrer tatsächlichen ND abzuschreiben sind WG, deren ND selbständig geschätzt werden kann, zB ein angeschafftes Vertreterrecht, auch wenn sie regelmäßig gemeinsam mit dem Geschäftswert übertragen werden.

BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775, Rn. 10, Belieferungsmöglichkeiten eines Zeitschriftengrossisten; BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959, Rn. 12, für das angeschaffte Vertreterrecht; BFH v. 16.10.2008 – IV R 1/06, BStBl. II 2010, 28, Rn. 28, für betriebsgebundene Zuckerrübenlieferrechte; FG Düss. v. 9.5.2000 – 6 K 2028/96 K, G, EFG 2000, 1177, rkr., Rn. 30, für Warenzeichen; FG Rhld.-Pf. v. 23.3.2007 – 4 K 2827/04, EFG 2007, 1066, rkr., Rn. 28, für das weinbauliche Wiederbepflanzungsrecht.

198 c) Abgrenzung zum originären Geschäfts- oder Firmenwert

Abs. 1 Satz 3 sieht AfA auf den erworbenen Geschäftswert vor, ohne Rücksicht darauf, ob sich zugleich mit dem Verbrauch des erworbenen ein originärer Geschäftswert entwickelt und damit insgesamt ein Wertverzehr im Geschäftswert eintritt.

Das widerspricht nicht notwendig der sog. Einheitstheorie. Danach bilden der erworbene Geschäftswert und der vom Erwerber allmählich selbst geschaffene Geschäftswert ein einheitliches WG, das kein unterschiedliches bilanzielles Schicksal erfahren darf, weil der erworbene und der selbstgeschaffene Geschäfts- und Firmenwert nicht voneinander abgegrenzt werden können (BFH v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10, Rn. 32; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 313). Die Einheitstheorie ließ sich bis zur Einfügung des

Abs. 1 Satz 3 durch Art. 10 Nr. 15 BiRiLiG v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2355; BStBl. I 1985, 704),

zugleich mit der Aufgabe der Qualifikation des erworbenen Geschäftswerts als nicht abnutzbares WG (Streichung der Worte „Geschäfts- oder Firmenwert“ in § 6 Abs. 1 Nr. 2; s. § 6 Anm. 2)

auf das Abschreibungsverbot des Geschäfts- und Firmenwerts stützen. Der Gesetzgeber ist bei der Regelung des Abs. 1 Satz 3 von der damit verbundenen Aufgabe der Einheitstheorie ausgegangen (BTDrucks. 10/4268, 147). Die Rspr. ist ihm darin teilweise gefolgt (BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775, Rn. 8), teilweise hat sie die Frage ihrer Fortgeltung offengelassen (BFH v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10, Rn. 32).

Ob die Einfügung des Abs. 1 Satz 3 der Einheitstheorie die Grundlage entzogen hat, ist für die Anwendung des § 7 unerheblich. Es kommt auch nicht darauf an, ob sich dies aus der Maßgeblichkeit und der Behandlung des Geschäftswert als abnutzbares WG im Handelsrecht ergibt (s. § 5 Anm. 591). Abs. 1 Satz 3 schreibt allein die Verteilung der AK eines erworbenen Geschäftswerts vor. Abgrenzungsprobleme zum originären Geschäftswert ergeben sich dabei nicht. Bedeutung erlangt die Frage, ob der originäre und der derivative Geschäftswert unterschiedlich bewertet werden können, erst dort, wo der Teilwert maßgeblich wird, etwa für eine Teilwertabschreibung. Ein gedachter Erwerber setzt den Geschäftswert einheitlich an (zutr. FG Ba.-Württ. – 14 K 290/96, EFG 1998, 1529, Rn. 32, aufgehoben durch BFH v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10 und Abkehr von der Einheitstheorie offengelassen, Rn. 32; FG München v. 21.7.1992 – 13 K 58/91, EFG 1993, 215, rkr., zur Rechtslage vor Geltung des Abs. 1 Satz 3). Dann kann zu prüfen sein, ob der planmäßig nach Abs. 1 Satz 3 abgeschriebene erworbene Geschäftswert einen Wertzuwachs durch einen gewachsenen originären Geschäftswert erlangt hat (so KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 313; offengelassen BFH v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10, Rn. 32).

Einstweilen frei.

199–200

3. Fünfzehnjährige fiktive Nutzungsdauer des Geschäftswerts

201

Abs. 1 Satz 3 enthält eine materielle Typisierung der betriebsgewöhnlichen ND des Geschäftswerts. Damit unterscheidet sich die Vorschrift nicht nur in der typisierten ND, sondern auch in ihrer Verbindlichkeit von § 243 Abs. 3 Satz 3 HGB, der in Gestalt einer Beweisregel nur die widerlegliche Vermutung einer ND von zehn Jahren regelt. Die 15 Jahre gelten zwingend auch dann, wenn der Betrieb besonders auf die Person des Unternehmers zugeschnitten ist und daher eine Nähe zum Praxiswert besteht (BFH v. 22.4.1998 – IV B 24/97, BFH/NV 1998, 1467, Rn. 5) und uE wegen des eindeutigen Wortlauts auch, wenn der typisierte Zeitraum offensichtlich unzutreffend ist (uE verfassungsrechtl. Zweifelhafte, s. Anm. 22; Ausnahmen für möglich erachtend BFH v. 28.9.1993 – VIII R 67/92, BStBl. II 1994, 449, Rn. 16). Eine offensichtlich kürzere ND begründet zudem nicht die Voraussetzungen einer Teilwertabschreibung, auch wenn sie grds. neben der AfA nach Abs. 1 Satz 3 zulässig bleibt (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 312 und § 7 Rn. 110). Der Praxis bleibt nur der Ausweg, die Bedeutung des Abs. 1 Satz 3 durch Aktivierung von selbständigen WG, die nicht den Geschäftswert als Saldogröße mindern, zu verringern (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 312 und § 7 Rn. 110).

Pflicht zur Absetzung für Abnutzung (s. Anm. 89) gilt auch für den Geschäftswert. Absichtlich unterlassene Absetzungen darf der Stpfl. nicht nachholen (s. Anm. 69), bei versehentlich unterlassenen Absetzungen erfolgt eine Nachholung durch Verteilung des Restwerts auf die RestND des 15-jährigen Absetzungszeitraums (s. Anm. 70; nach KORN, KÖSDI 1986, 6244, soll der Unterschiedsbetrag auch im ersten noch nicht bestandskräftig veranlagten Jahr nachgeholt werden können, uE zweifelhaft).

Absetzungsmethode ist nur die lineare nach Abs. 1 Satz 1 (jährlich 6 2/3 %); s. Anm. 256: keine degressive AfA für immaterielle WG.

Teilwertabschreibung: Die Fiktion einer 15-jährigen ND des Abs. 1 Satz 3 darf durch Teilwertabschreibungen nicht unterlaufen werden, sie schließt Teilwertabschreibungen auf den Geschäftswert aber nicht aus (BFH v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 313; ZEITLER, DStR 1988, 303). In der Rspr. offen gelassen (BFH v. 16.5.2002 – III R 45/98, BStBl. II 2003, 10) und im Schrifttum umstritten ist aber nach Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 3, ob der Teilwert unter Berücksichtigung des nicht bilanzierten originären Geschäftswerts (so KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 313) oder isoliert für den erworbenen und deshalb aktivierten Geschäftswert ermittelt werden darf (so NEUFANG/OTTO, DStR 2012, 225). Geht man mit einem Teil der Rspr. davon aus, die Einheitstheorie sei aufzugeben (BFH v. 28.5.1998 – IV R 48/97, BStBl. II 1998, 775, Rn. 8), dann ist für eine Teilwertabschreibung nur das Schicksal des erworbenen Geschäftswerts ausschlaggebend (zB Feststellung einer Fehlmaßnahme), das Bestehen bzw. Entstehen eines originären Geschäftswerts steht dann einer Teilwertabschreibung nicht entgegen.

► **Voraussetzungen:** Eine Teilwertabschreibung auf den erworbenen Geschäftswert darf nicht die gesetzliche Fiktion einer 15-jährigen ND „unterlaufen“. Daraus folgt, dass der übliche rasche Wertverzehr des derivativen Geschäftswerts nicht zur Rechtfertigung einer Teilwertabschreibung ausreicht (insoweit zutr. KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 315). Es müssen Umstände hinsichtlich der firmen- bzw. geschäftswertbildenden Faktoren eintreten, die ohne Rücksicht auf die tatsächliche ND eine Wertminderung gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt begründen (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 315). Als solche Umstände kommen uE in Betracht:

- Die von dem früheren Firmeninhaber eingeführte innerbetriebliche Organisation ist veraltet und muss geändert werden.
- Die Qualifikation der von dem früheren Firmeninhaber eingestellten ArbN entspricht nicht den Anforderungen des neuen Betriebs, so dass neue qualifizierte ArbN eingestellt werden müssen.
- Die früher vorteilhafte örtliche Lage wird durch Veränderung der Verkehrsverhältnisse oder durch betriebliche Umstellungen verschlechtert.
- Der Kundenstamm reduziert sich, zB durch den Aufbau eines Konkurrenzunternehmens.
- Der gute Ruf der Erzeugnisse verschlechtert sich aufgrund besonderer Ereignisse.

► **Teilwertermittlung:** Siehe § 6 Anm. 440; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 316–320.

► **Verhältnis zur Handelsbilanz:** Handelsrechtlich besteht ein Aktivierungsverbot für den originären und ein Aktivierungsgebot für den entgeltlich erworbenen

Geschäftswert (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB; KLEINDIEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 246 HGB Rn. 80). Er ist nach § 246 Abs. 3 Satz 3 HGB grds. auf die voraussichtliche ND zu verteilen. Nur wenn „in Ausnahmefällen die voraussichtliche Nutzungsdauer eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstands des Anlagevermögens nicht verlässlich geschätzt werden kann, sind planmäßige Abschreibungen auf die Herstellungskosten über einen Zeitraum von zehn Jahren vorzunehmen“ (§ 246 Abs. 3 Satz 3 HGB). Da die fiktive ND von 15 Jahren des Abs. 1 Satz 3 idR den Zeitraum überschreitet, in dem der Geschäftswert „voraussichtlich genutzt wird“, kommt es im Regelfall zu einer unterschiedlichen planmäßigen Verteilung der AK eines Geschäftswerts in der HBil. Abs. 1 Satz 3 regelt damit eine eigene Durchbrechung der Maßgeblichkeit.

Einstweilen frei.

202–203

4. Praxiswert-AfA

204

Abs. 1 Satz 3 gilt nicht für den erworbenen Praxiswert einer freiberuflichen Unternehmung (s. Anm. 196). Er ist ebenso wie der Geschäftswert abnutzbarer Ausdruck der Gewinnchancen des Unternehmens (s. § 5 Anm. 1800) und nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 abzuschreiben. Eine Vertragsarztzulassung ist regelmäßig Bestandteil des Praxiswerts (FG Düss. v. 27.5.2014 – 11 K 2364/13 F, EFG 2015, 1428, rkr.). In entsprechender Anwendung von § 52 Abs. 6a EStG 1986 kann in Altfällen ein erworbener Praxiswert, der bisher als nicht abnutzbar angesehen wurde, vom Wj. 1987 bzw. 1987/88 an nach § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 mit dem dann noch vorhandenen Restwert abgeschrieben werden.

Nutzungsdauer:

► *Grundsatz:* Die ND des Praxiswerts beträgt drei bis fünf Jahre (FG Köln v. 26.1.2012 – 6 K 4538/07, EFG 2012, 1128, rkr., Rn. 21). Sie ist unabhängig von der Geltung des Abs. 1 Satz 3 kürzer als die ND des Geschäftswerts, weil die Geschäftschancen einer freiberuflichen Betätigung stärker mit der Person des Unternehmers verknüpft sind und sich daher der Wert der erworbenen Chancen schneller verflüchtigt.

► *Sozietätspraxiswert:* Die betriebsgewöhnliche ND eines erworbenen sog. Sozietätspraxiswerts ist wegen der weiteren Mitwirkung des bisherigen Praxisinhabers typischerweise doppelt so lang wie die ND eines im Wege eines Praxiskaufs erworbenen Praxiswerts (sechs bis zehn Jahre; BFH v. 22.9.1994 – IV R 38/94, BFH/NV 1995, 385; BFH v. 15.5.1997 – IV R 33/95, BFH/NV 1997, 750, Rn. 28). Die in § 7 Abs. 1 Satz 3 normierte 15-jährige betriebsgewöhnliche ND ist auf den Sozietätspraxiswert nicht anwendbar, weil sich durch das BiRiLiG „an der Personenbezogenheit des Praxiswerts und seiner hierin begründeten Unterschiedlichkeit gegenüber dem Geschäfts- oder Firmenwert nichts geändert“ hat. Im Hinblick auf die Aufgabe der Einheitstheorie (s. Anm. 198) gelten uE die gleichen Grundsätze auch bei Einbringung einer Einzelpraxis in eine GmbH und bei der Rechtsformänderung einer Praxisgemeinschaft (so auch BFH v. 30.3.1994 – I R 52/93, BStBl. II 1994, 903, Rn. 27, mit Anm. RICHTER, StRK EStG 1975 § 5 ImmWG R. 38; s. auch BMF v. 15.1.1995 – IV B 2 - S 2172 - 15/94, BStBl. I 1995, 14). Eine ND von sechs bis zehn Jahren gilt auch für einen sog. gewerblichen Praxiswert (BFH v. 15.5.1997 – IV R 33/95, BFH/NV 1997, 750, Rn. 29, betr. Einbringung eines Mandantenstamms in eine GbR, die gewerblich tätig ist, weil ein Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs – Zu-

lassung – nicht erfüllt); zwar wandelt sich der Praxiswert in diesem Fall in einen Geschäftswert, die Personenbezogenheit bleibt davon aber unberührt.

Änderung der Betätigung und Wechsel der Einkunftsart: Wandelt sich die Art der Betätigung, ist ab dem VZ der Änderung die für die Betätigung geltende ND anzusetzen. Bei Aufnahme einer gewerblichen Betätigung oder LuF durch einen Einzelunternehmer gilt dann Abs. 1 Satz 3 (FG Münster v. 24.10.2014 – 13 K 2297/12 F, EFG 2015, 15, rkr., Rn. 37). Zur Umsetzung einer nachträglichen Änderung der ND s. Anm. 176.

205–209 Einstweilen frei.

210 V. Anteilige Jahresbeträge im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (Abs. 1 Satz 4)

Abs. 1 Satz 4 schreibt vor, das die Jahres-AfA monatsgenau zu berechnen und für jeden angefangenen Monat der Nutzung ein Zwölftel der auf ein Jahr entfallenden AfA abzusetzen ist. Damit wird der Grundsatz des Abs. 1 verwirklicht, dass nur ein dem Nutzungszeitraum entsprechender Teil der Jahres-AfA geltend gemacht werden kann (FG Hamb. v. 26.10.1999 – VII 303/98, DSTRE 2000, 787, rkr., Rn. 3). Die Vorschrift ist durch das HaushaltsbegleitG v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; s. Dok. ESt. Anm. 534) in Abs. 1 eingefügt worden. Der bisherige Satz 4 wurde Satz 5.

Zeitlicher und sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift verdrängt mW für alle nach dem 31.12.2013 angeschafften WG (§ 52 Abs. 21 idF Haushaltsbegleitgesetz 2003) die zuvor geltende Verwaltungspraxis der Halbjahres-AfA (R 44 Abs. 2 EStR 2001; s. Voraufgabe des § 7 Anm. 167 – Stand März 2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Sie gilt für Absetzungen nach Abs. 1 und gem. Abs. 2 Satz 3 auch für die degressive AfA nach Abs. 2. Abs. 1 Satz 4 gilt nicht für

- die degressive Gebäude-AfA nach Abs. 5 (Abs. 5 Satz 3),
- die Abschreibung des Sammelpostens nach § 6 Abs. 2a,
- das Jahr, in dem die Voraussetzungen der AfA wegfallen (s. Anm. 76). In diesem Jahr gilt der allgemeine Grundsatz, dass für ein Jahr nur derjenige Teil des auf ein ganzes Jahr entfallenden Absetzungsbetrags abgesetzt werden kann, der der anteiligen Zeitdauer der Nutzung entspricht (RFH v. 29.7.1927, RFHE 21, 316; FG Hamb. v. 26.10.1999 – VII 303/98, DSStRE 2000, 787, rkr., Rn. 3).

Verhältnis zum Handelsrecht: Die handelsrechtl. GoB erlauben weiterhin die Anwendung der Halbjahresregel, nach der in der ersten Hälfte des Geschäftsjahres angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstände vollständig und in der zweiten Hälfte des Geschäftsjahres zugegangene Vermögensgegenstände zur Hälfte abgeschrieben werden können (ADS, 6. Aufl. 1995, § 253 HGB Rn. 441; EKKENGA in Kölner Kommentar zum Rechnungslegungsrecht, 2011, § 253 HGB Rn. 95; KLEINDEK in STAUB, 5. Aufl. 2014, § 253 HGB Rn. 87; SCHUBERT/ANDREJEWski/ROSCHER in Beck-BilKomm., 10. Aufl. 2016, § 253 HGB Rn. 276). Abs. 1 Satz 4 durchbricht vor diesem Hintergrund die Maßgeblichkeit. In der handelsrechtl. Bilanzierungspraxis ist die Änderung des Abs. 1 Satz 4 jedoch überwiegend übernommen worden. Die Vorschrift steht einer Einheitsbilanz daher nicht entgegen.

Jahr der Anschaffung oder Herstellung: Siehe Anm. 160. Für eingelegte WG gilt Abs. 1 Satz 4 entsprechend (R 7.4 Abs. 2 Satz 2 EStR).

Verminderung um ein Zwölftel: Abs. 1 Satz 4 erlaubt im Erg. eine monatsbezogen anteilige AfA für jeden angefangenen Monat der Verwendung oder Nutzung. Dazu geht die Regelung von einer vollen Jahres-AfA aus und schreibt ihre Minderung um jeweils ein Zwölftel für jeden Monat vor, der der Verwendung oder Nutzung vorangegangen ist. Da dies bei wortsinngetreuer Auslegung der Norm in Sonderfällen zu sinnwidrigen Ergebnissen führen würde, ist in diesen Fällen die Vorschrift ihrem Zweck entsprechend auszulegen.

Sonderfälle:

▶ *Rumpfwirtschaftsjahr:* In Wj., die kürzer als zwölf Monate sind, ist die Jahres-AfA im Regelungsmodell des Abs. 1 Satz 4 jeweils um ein Zwölftel für jeden Monat zu kürzen, um den das Rumpfwj. kürzer als ein Kj. ist (FG Hamb. v. 26.10.1999 – VII 303/98, DStRE 2000, 787, rkr., Rn. 3, noch zur Anwendung der Halbjahresregel). Das ergibt sich aus dem Zweck der Vorschrift, eine dem Nutzungszeitraum entsprechende Jahres-AfA zu regeln.

▶ *Nutzungsunterbrechung:* In Wj., in denen auf die Anschaffung mit Einkünfteerzielungsabsicht eine Nutzungsunterbrechung folgt oder die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung unterjährig mehrfach zwischen BV und PV wechseln, ist die AfA nicht um jeweils ein Zwölftel der der Anschaffung vorangehenden Monate zu kürzen, sondern die AfA bezogen auf eine volle Jahres-AfA mit zwölf Monaten anteilig für die Monate der Nutzung oder Verwendung zu berechnen.

Einstweilen frei.

211–212

VI. Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Bereich der Überschusseinkünfte (Abs. 1 Satz 5)

Schrifttum: IPPISCH, Teilwerteinlage bei Überschusseinkünften?, DStR 1985, 263; KOTTKE, Zur Gestaltung der nochmaligen Reaktivierung des Abschreibungsvolumens, BB 1995, 908; WICHMANN, Einlage von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in ein Betriebsvermögen, DStR 1999, 1221; GRÖPL, Die Einlage von Wirtschaftsgütern nach deren Nutzung für Überschusseinkünfte – ein bilanzsteuerrechtliches Dilemma?, DStR 2000, 1285; STUHRMANN, AfA nach Einlage von privaten Wirtschaftsgütern, FR 2000, 511; TIEDTKE/WÄLZHOZ, Gestaltungsüberlegungen zur Vermeidung des eingeschränkten Abschreibungsvolumens bei Einlage eines Wirtschaftsgutes in ein Betriebsvermögen nach dessen Nutzung für Überschusseinkünfte, DStR 2001, 1501; GRAMMEL/BREUCH, Das „Verbot“ der doppelten Abschreibung in § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG im Lichte neuerer Rechtsprechung und Gesetzgebung, Praxisprobleme und Gestaltungsalternativen, DStR 2008, 1167; LEVEDAG, Zum Verbot der Doppelabschreibung bei der „Afa nach Einlage“, DStR 2010, 249; APITZ, AfA nach Einlage – Änderung durch das JStG 2010, StBp. 2011, 332; HILBERTZ, Bemessungsgrundlage für AfA nach Einlage, NWB 2011, 108; WEIDMANN, Übertragung von Wertgegenständen aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters in das betriebliche Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, FR 2012, 205; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

1. Einordnung des Abs. 1 Satz 5

213

Abs. 1 Satz 5 regelt die AfA-Bemessungsgrundlage für die Fälle, in denen ein WG zunächst im privaten Erwerbvermögen zur Einkünfteerzielung eingesetzt

worden ist und dann ins BV überführt wird. Danach sind bei diesen WG die AHK um die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommenen Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen zu mindern, soweit der Einlagewert die historischen AHK und die fortgeführten AHK überschreitet.

Abs. 1 Satz 5 enthält keine Regelung über den Einlagewert (dieser bestimmt sich weiterhin nach § 6 Abs. 1 Nr. 5), sondern nur über die AfA-Bemessungsgrundlage.

Die Regelung soll verhindern, dass dem Stpfl. mehr als 100 % der AHK eines WG als Abschreibungsvolumen zugutekommt (BTDrucks. 14/23, 172; STUHRMANN, FR 2000, 511), was vor Inkrafttreten des Abs. 1 Satz 5 möglich war (vgl. BFH v. 27.1.1994 – IV R 101/92, BStBl. II 1994, 638). So konnte ein bereits im Bereich der Überschusseinkünfte (zB nach dem Fördergebietsgesetz) abgeschriebenes WG nach der Einlage in das BV nach Ablauf von drei Jahren in Höhe des Teilwerts noch einmal abgeschrieben werden (zu Gestaltungsmöglichkeiten vgl. KOTTKE, BB 1995, 908). Dies verhindert nunmehr Abs. 1 Satz 5.

Die Vorschrift erreicht ihr Ziel nicht vollständig. Spätestens bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs wirkt sich ein infolge eines höheren Teilwerts der Einlage nicht abgeschriebener Restbuchwert als Aufwand gewinnmindernd aus (s. Anm. 147). Zuvor kann gewinnwirksam eine Teilwertabschreibung oder eine AfA vorgenommen werden (zutr. BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 265 [10/2014]). Insofern verschiebt die Vorschrift den Effekt einer doppelten Abschreibung nur. Folgerichtig ist aber im System des Einkünfte dualismus, dass die im privaten Erwerbsvermögen gebildeten stillen Reserven nicht verstrickt werden (BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617, Rn. 29; BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301, Rn. 32).

214 2. Zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendete Wirtschaftsgüter

Abs. 1 Satz 5 kommt nur zur Anwendung, wenn WG in ein BV eingelegt werden, die zuvor zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet worden sind.

Erzielung setzt die Absicht voraus, Überschüsse zu erwirtschaften. Handelt es sich bei der Betätigung um eine Liebhaberei (s. Einf. ESt. Anm. 632; § 2 Anm. 347), liegt keine Einkunftserzielungsabsicht vor. Wird ein WG, das in einem solchen Bereich genutzt worden ist, in ein BV eingelegt, kommt Abs. 1 Satz 5 nicht zur Anwendung.

Verwendung: Das WG muss vor der Einlage in ein BV zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet worden sein. Das sind alle WG, die nach dem Veranlassungsprinzip dem privaten Erwerbsvermögen (s. § 9 Anm. 523) zuzuordnen waren. Die Verwendung dieser WG muss durch die Erzielung von Überschusseinkünften veranlasst gewesen sein. Eine tatsächliche Nutzung eines WG im Rahmen einer Überschusseinkunftsart genügt. Der Einsatz im Erwerbsvermögen muss nicht durch die Inanspruchnahme von AfA nach außen dokumentiert worden sein. Wenn keine AfA mehr geltend gemacht werden können, kann Abs. 1 Satz 5 keine überschießende Wirkung entfalten, weil er in der Rechtsfolge nur die vorgenommenen AfA bei der Minderung des Einlagenwerts berücksichtigt. Wird bei der Überführung in ein BV entdeckt, dass AfA im Erwerbsvermögen übersehen worden sind, ist das im verfahrensrechtl. zulässigen Umfang zu berücksichtigen. Zur Nachholung von AfA s. Anm. 69.

Einlage in ein Betriebsvermögen: Die Einlage eines WG in ein BV setzt voraus, dass der Stpfl. das WG dem Betrieb zugeführt hat (s. § 4 Anm. 300; § 6 Anm. 858), und zwar aus betrieblicher Veranlassung (s. § 4 Anm. 305). Das WG muss dabei objektiv geeignet sein, dem Betrieb zu dienen und vom Stpfl. durch eine nach außen nachprüfbar dokumentierte Einlagehandlung (zutr. HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4 Rn. 316) dem Betrieb gewidmet werden (s. § 4 Anm. 301; BFH v. 27.10.1993 – XI R 5/93, BFH/NV 1994, 472). Bei einem WG des notwendigen BV ist das der Fall, wenn der Stpfl. ihm endgültig eine betriebliche Funktion zugewiesen hat (BFH v. 6.3.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829). Die Zuordnung eines WG zum gewillkürten BV muss unmissverständlich in einer Weise kundgemacht werden, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Stpfl. die Zugehörigkeit zum BV erkennen kann (BFH v. 22.9.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172). Eine solche Widmung und Zugehörigkeit kann regelmäßig angenommen werden, wenn das WG in den Bilanzen als BV ausgewiesen wird. Anhaltspunkt für eine Einlage kann auch eine eindeutige Nutzungsänderung sein, der Widmungswille kann aber auch in anderer Weise dokumentiert werden (s. auch HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 4 Rn. 316; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 506 [8/2013]). Die Einlage (Widmung) ist ein laufender Geschäftsvorfall (tatsächlicher Vorgang) und kein Akt der Bilanzgestaltung (BFH v. 13.10.1983 – I R 76/79, BStBl. II 1984, 294; WIED in BLÜMICH, § 4 Rn. 506 [8/2013]).

► *Der Zeitpunkt der Einlage* ist wichtig für die Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage. Je nachdem, ob zB ein bisher zur Erzielung von Vermietungseinkünften genutztes Gebäude zum 1. März oder 1. September eines Jahres in ein BV eingelegt wird, müssen die ursprünglichen AHK um 3/12 oder 9/12 der Jahres-AfA gekürzt werden.

Einlage in ein Gesamthandsvermögen: Abs. 1 Satz 5 gilt nicht für die Einlage von privatem Erwerbsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer Pers-Ges. gegen Gewährung neuer Anteile, weil das ein tauschähnlicher Vorgang und keine Einlage ist. Es kommt nicht darauf an, welchem Kapitalkonto der Wert gutgeschrieben wird.

BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BStBl. II 2011, 617, Rn. 40; BFH v. 24.1.2008 – IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; glA BARTONE in KORN, § 7 Rn. 101.1 (7/2016); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 81.

Damit verbunden ist ein im Schrifttum mehrfach dokumentierter Weg, um Abs. 1 Satz 5 zu umgehen (mit weiteren Gestaltungshinweisen: APITZ, StBp. 2011, 332 [336]; BARTONE in KORN, § 7 Rn. 100.2 [7/2016]; GRAMMEL/BREUCH, DSrR 2008, 1167 [1169]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 81; TIEDTKE/WÄLZHOlz, DSrR 2001, 1501).

3. Bemessungsgrundlage der AfA nach Einlage

215

Abs. 1 Satz 5 regelt keinen besonderen Einlagewert für zum Teilwert eingelegte WG, sondern eine eigenständige AfA-Bemessungsgrundlage, die aus dem Einlagewert abzuleiten ist.

Zutreffend BFH v. 18.8.2009 – X R 40/06, BStBl. II 2010, 961, Rn. 14, 23; BFH v. 28.10.2009 – VIII R 46/09, BStBl. II 2010, 964, Rn. 9; BMF v. 27.10.2010 – IV C 6 - S 2178/09/10001, BStBl. I 2010, 1204, Tz. 6; glA BARTONE in KORN, § 7 Rn. 100 (7/2016); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 80; WICHMANN, DSrR 1999, 1221; GRÖPL, DSrR 2000, 1285.

Einlagewert: Wirtschaftsgüter, die in ein BV eingebracht werden (Einlage, s. Anm. 147), sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1 im Zeitpunkt der Zuführung zum BV grds. mit dem Teilwert anzusetzen. Bei der Bemessung des Einlagewerts werden AfA grds. nicht berücksichtigt (s. § 6 Anm. 860). Das gilt nach § 6 Abs. 5 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a nicht, wenn das zugeführte WG innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist. Dann bilden die AHK den Höchstwert (s. § 6 Anm. 870). Nur in diesem Fall sind bei der Einlage eines abnutzbaren WG die AHK, die den Höchstwert für den Einlagewert bilden, um die AfA zu kürzen, die auf den Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung des WG und der Einlage entfallen (s. § 6 Anm. 885). Zum Einlagewert vom WG, die nach Entnahme aus dem BV wieder in ein BV eingelegt werden, nach § 6 Abs. 1 Nr. Satz 3 s. § 6 Anm. 886. Der so ermittelte Einlagewert würde nach den allgemeinen Grundsätzen als AfA-Bemessungsgrundlage auf die RestND verteilt (s. Anm. 147), wird aber durch Abs. 1 Satz 5 modifiziert.

Ableitung der AfA-Bemessungsgrundlage: Nach der Ergänzung des Abs. 1 Satz 5 durch das JStG 2010 sind drei Fallgruppen zu unterscheiden, die durch die Vorschrift adressiert werden (BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 265 [10/2014]; LEVEDAG, DSStR 2010, 249 [252]; BMF v. 27.10.2010 – IV C 3 – S 2190/09/10007, BStBl. I 2010, 1204).

► *Einlagewert \geq historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1):* Wird ein WG, das bisher zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet worden ist, nach Ablauf von drei Jahren nach Anschaffung oder Herstellung in ein BV eingebracht, wird die Einlage zwar auch mit dem Teilwert bewertet (s. Anm. 147), als AfA-Bemessungsgrundlage bestimmt Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1 in diesen Fällen aber die ursprünglichen AHK (s. Anm. 129), vermindert um die während der Verwendung des WG zur Erzielung von Überschusseinkünften vorgenommenen

- Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 7,
- Sonderabschreibungen, zB nach § 7g,
- erhöhten Absetzungen, zB nach §§ 7h, 7i.

Der sich hieraus ergebende Restwert ist das verbleibende AfA-Volumen. Bei Einlage vor Ablauf der Drei-Jahres-Frist ergibt sich keine Änderung, da in diesen Fällen bereits die AHK vermindert um die vor der Einlage vorgenommenen Absetzungen und Abschreibungen sowohl den Einlagewert als auch die AfA-Bemessungsgrundlage bilden (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 81). Ein WG, das mit dem Einlagewert angesetzt, aber nur mit der um die bisherigen AfA geminderten AfA-Bemessungsgrundlage abgeschrieben werden kann, bleibt zum Ende des Abschreibungszeitraums mit der Summe der im privaten Erwerbsvermögen vorgenommenen AfA angesetzt. Dieser sog. eiserne Buchwert mindert einen späteren Veräußerungserlös.

► *Fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten $<$ Einlagewert $<$ historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2):* Die fortgeführten AHK (nach BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 265 [10/2014] der „Rest-Buchwert“ im PV), bilden nach Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 die Untergrenze für die Überleitung des Einlagewerts in die AfA-Bemessungsgrundlage.

► *Einlagewert $<$ fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 5 Halbs. 3):* Ist der Einlagewert geringer als die fortgeführten AHK, zB weil im privaten Erwerbsvermögen keine Teilwertabschreibung vorgenommen werden

konnte, dann bleiben die bisherigen AfA unberücksichtigt. Der Einlagewert bildet dann die AfA-Bemessungsgrundlage. Dadurch kann nach Abs. 1 Satz 5 kein negativer Buchwert entstehen, der sich bei der Veräußerung im BV gewinnerhöhend auswirkt, obwohl er auf einen stl. unbeachtlichen Wertverlust im PV zurückzuführen ist (zum Meinungsstand vor Änderung des Abs. 1 Satz 5 durch JStG: GRAMMEL/BREUCH, DStR 2008, 1167; GRÖPL, DStR 2000, 1285).

Bemessungsgrundlage nach Einlage unentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter: Abs. 1 Satz 5 gilt auch bei unentgeltlich im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge erworbenen WG, die vom Rechtsvorgänger zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet worden sind.

Für den Fall der Gesamtrechtsnachfolge und der unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge im Rahmen der Erbauseinandersetzung: BFH v. 17.3.2010 – X R 34/09, BFH/NV 2010, 1625, Rn. 12; für den Fall der Gesamtrechtsnachfolge: BFH v. 18.8.2009 – X R 40/06, BStBl. II 2010, 961, Rn. 21; glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 265 (10/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 81; anders noch für die Einzelrechtsnachfolge die Voraufgabe des § 7 Anm. 225 – Stand März 2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Es entspricht dem Zweck der Vorschrift, eine Abschreibung zu mehr als 100 % auch in diesen Fällen zu verhindern. Es kann hier auch nichts anderes gelten als im Fall des § 6 Abs. 1 Nr. 5, bei dem uE Anschaffung, Herstellung oder Entnahme des Rechtsvorgängers nicht dem Einzelrechtsnachfolger zugerechnet werden können (s. § 6 Anm. 876; aA BFH v. 14.7.1993 – X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15; BFH v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287).

Einstweilen frei.

216–217

VII. Absetzungen nach der Leistung (Abs. 1 Satz 6)

Schrifttum: HRUSCHKA, Die bilanzielle Behandlung von Filmverwertungsrechten. Replik zu Radau, Die Abschreibung von Filmrechten nach dem Medienerlass, DStR 2003, 1278, DStR 2003, 1559; RADAU, Die Abschreibung von Filmrechten nach dem Medienerlass, DStR 2003, 1278; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

1. Einordnung des Abs. 1 Satz 6

218

Abs. 1 Satz 6 regelt für bewegliche WG des AV ein Wahlrecht zur Bemessung der AfA nach Maßgabe der Leistungsabgabe in einer Periode im Verhältnis zur Gesamtleistungsabgabe eines WG (Leistungs-AfA). Die Leistungs-AfA steht gleichrangig neben den beiden anderen in § 7 (mit unterschiedlichen zeitlichen Geltungsbereichen) zugelassenen Absetzungsmethoden. Sie kann daher, wenn ihre Voraussetzungen vorliegen (s. Anm. 219), wahlweise statt der gewöhnlichen linearen AfA iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 und statt der degressiven AfA iSd. Abs. 2 angewendet werden. Zum Methodenwechsel s. Anm. 221.

Abs. 1 Satz 6 gilt nur für bewegliche WG des AV, also nicht für Gebäude, wohl aber für Betriebsvorrichtungen (s. § 5 Anm. 594) und nicht für die Überschusseinkunftsarten, weil im privaten Erwerbsvermögen kein AV entsteht.

BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 372 (10/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 115; anders noch die Voraufgabe des § 7 Anm. 232 – Stand März 2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Die Leistungs-AfA – im Unterschied zur Zeitabschreibung auch Mengenabschreibung genannt – beschreibt eine an der Leistungsabgabe orientierte Verteilung der AHK. Bezogen auf die anteilige AfA pro Leistungseinheit ist sie linear und bildet auch durch ihre systematische Stellung eine Ausprägung der gleichmäßigen Verteilung der AfA (BFH v. 11.2.1955 – IV 102/53 U, BStBl. III 1955, 165 [168] li. Sp., [171] re. Sp.; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 372 [10/2014]). Bezogen auf die von § 7 zu regelnde Verteilung der Aufwendungen auf die Perioden der Verwendung eines WG ist sie nicht linear, weil die Gesamt-AfA sich nicht proportional zur ND verändert. Die Leistungs-AfA muss sich nicht auf technischen Verschleiß beziehen. Das verdeutlicht das Beispiel eines Museums. Eine neue Sammlung wird in den Wochen und Monaten nach ihrer Eröffnung aufgrund ihrer Neuheit mehr Aufmerksamkeit erfahren und daher mehr Besucher anziehen und mehr Eintrittsumsätze generieren als in späteren Monaten und Jahren. Die Leistungsabgabe der Sammlung verringert sich dann nicht durch technischen, sondern durch wirtschaftlichen Verschleiß der Sammlungsgegenstände. Häufig wird sich die Leistungs-AfA eher dem Verlauf einer degressiven als dem einer linearen AfA annähern.

Die Leistungs-AfA ist wenig gebräuchlich (für Streichung bereits SÖFFING, DStZ 1969, 166). Das liegt zum einen an einem erhöhten Dokumentations- und Berechnungsaufwand und zum anderen an einem gegenüber linearen AfA für den Stpfl. oft weniger vorteilhaften Abschreibungsverlauf. Für die Leistungs-AfA gibt es keine Verwaltungsvorschriften über die typischen Leistungskapazitäten von WG. Bei jährlich im Wesentlichen gleichbleibender Leistung nähert sie sich nur dann der zeitanteiligen linearen Absetzung, wenn die ND dort nicht zu vorsichtig bemessen wurden. Wegen der für den Stpfl. günstigen Bemessung der ND in den AfA-Tabellen würde, insbes. bei Pkw., eine Leistungs-AfA zu längeren Abschreibungszeiträumen führen.

219 2. Voraussetzungen der Leistungs-AfA

Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens: Das Wahlrecht der Leistungs-AfA setzt bewegliche WG (s. § 5 Anm. 594) des AV (s. § 5 Anm. 581) voraus. Damit scheidet die Leistungs-AfA für Gebäude und immaterielle WG aus. Immaterielle WG sind keine beweglichen WG (s. § 5 Anm. 593). Diese Beschränkung sollte vom Gesetzgeber überdacht werden. Sie kann aber nicht im Wege der Auslegung übergangen werden. Deshalb findet Abs. 1 Satz 6 auf Fernsehrechte keine Anwendung (glA HRUSCHKA, DStR 2003, 1559 [1562]; aA RADAU, DStR 2003, 1278 [1280]).

Wirtschaftlich begründet muss die Anwendung der Leistungs-AfA sein. Das ist jedenfalls dann der Fall, wenn die Abnutzung ganz oder ausschlaggebend von der Leistung des WG abhängt und diese erheblich schwankt, so dass der Verschleiß in den einzelnen Wj. wesentliche Unterschiede aufweist (R 7.4 Abs. 5 EStR; aA FG München v. 14.5.1984 – VII(XIII) 177/80, EFG 1985, 67, rkr.) – anders zB, wenn auch ohne Rücksicht auf die Leistung bereits vor der völligen technischen Abnutzung eine wirtschaftliche Abnutzung eintreten wird; diese wirtschaftliche Abnutzung entwickelt sich regelmäßig selbst dann, wenn das WG nicht benutzt wird.

Nachweis der Leistung des Wirtschaftsguts:

► *Leistungsabgabe:* Abs. 1 Satz 6 enthält keine besonderen Regelungen für die Anforderungen an die Feststellung der jährlichen Leistung eines WG und die Prog-

nose seiner Gesamtleistung. Das Wahlrecht setzt aber voraus, dass der Stpfl. den auf das einzelne Jahr entfallenden Umfang der Leistung nachweist. Diese erhöhte Mitwirkungspflicht des Stpfl. begründet die Geltung des Regelbeweismaßes. Der Nachweis muss geeignet sein, um die Finanzbehörde vom Umfang der jährlichen Leistungsabgabe so zu überzeugen, dass keine vernünftigen Zweifel bleiben (SEER in TIPKE/KRUSE, § 88 AO Rn. 31 [1/2017]; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 374 [10/2014]). Dazu sind idR Zählwerke und Aufzeichnungen erforderlich (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 115). Die Leistungsabgabe kann aber im Einzelfall auch durch mittelbare Tatsachen und Erfahrungsgrundsätze mit Gewissheit festgestellt werden (überzeugend daher FG München v. 14.5.1984 – VII (XIII) 177/80, EFG 1985, 67, rkr.: Aufzeichnungen überflüssig, wenn zB ein Mähdrescher stets nur in der zweiten Hälfte des Jahres eingesetzt wird). Nur bei WG, die mit Zählwerken ausgestattet werden können und bei denen die auf ein Jahr entfallende Leistungsabgabe nicht zuverlässig aus mittelbaren Tatsachen geschätzt werden kann, muss der Stpfl. im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten Zählwerke vorsehen und genaue Aufzeichnungen führen.

► *Gesamtleistung*: Entsprechend Abs. 1 Satz 2 sind die gesamten Leistungen während der betriebsgewöhnlichen ND maßgebend, denen die Leistungen des einzelnen Jahres gegenüberzustellen sind (zB bei einer Maschine die bis zur vollen Abnutzung zu erwartende ausgestoßene Stückzahl). Sie können nur – ähnlich wie die betriebsgewöhnliche ND, s. Anm. 169 – geschätzt werden; insoweit ist kein „Nachweis“ mit dem Beweismaß der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit erforderlich.

3. Bemessung und Inanspruchnahme der Leistungs-AfA

220

AfA nach Leistungseinheiten: Für die Berechnung der Jahres-AfA beim einzelnen WG ist es erforderlich, die voraussichtliche Leistung des WG während der gesamten betriebsgewöhnlichen ND, ausgedrückt in Leistungseinheiten, zu schätzen. Es kommt grds. nicht auf die betriebsübergreifende Gesamtleistung des WG an. Sonst würde, anders als bei der AfA nach Abs. 1 Sätze 1 und 2, nicht der gesamte Aufwand abgeschrieben (aA, betriebsunabhängige Gesamtleistung maßgeblich: BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 376 [10/2014]). Etwas anderes kann gelten, wenn geplant ist, das WG deutlich vor seiner technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung zu veräußern (s.u.). Die AHK sind durch die Zahl der Leistungseinheiten zu teilen, und der sich ergebende Betrag ist mit der Zahl der im einzelnen Wj. erbrachten Leistungseinheiten zu vervielfachen, um den Absetzungsbetrag des einzelnen Wj. zu erhalten.

Beispiel: AK eines Lkw. 200 000 €, voraussichtliche Leistung 400 000 km, AfA pro km 0,50 € oder zur Vereinfachung auf je volle 1 000 km 500 €; s. auch Anm. 400 „Kraftfahrzeuge“.

Als Leistungseinheit kommen auch Lastwechsel bei einem Kran mit eingebautem Lastwechselzähler oder andere technische oder wirtschaftliche Verschleißkriterien in Betracht, die sich mengenmäßig messen und aufzeichnen lassen.

AfA nach Zeiteinheiten: Bestimmte WG erbringen während ihrer ND in einer bestimmten Zeiteinheit eine bestimmte Leistungseinheit. Bei solchen WG kann man die „Leistung“ iSd. Abs. 1 Satz 6 uE auch in Zeiteinheiten erfassen und die Leistungs-AfA nach Maßgabe der Zeiteinheiten bemessen, während welcher das WG im einzelnen Wj. Leistungen vollbracht hat (aA KOLBECK, DStZ 1959, 227).

Beispiel: Eine Maschine mit AK von 100 000 € wird voraussichtlich 20 000 Arbeitsstunden leisten. Lässt man den Schrottwert als verhältnismäßig geringfügig außer Betracht (s. dazu Anm. 141), so beträgt der auf die einzelne Arbeitsstunde entfallende Absetzungsbetrag 5 €. Die AfA betragen dann zB im ersten Jahr bei 2 200 Arbeitsstunden 11 000 €, im zweiten Jahr bei 1 800 Arbeitsstunden 9 000 € usw.

Veräußerung vor völliger Abnutzung: Wird das WG voraussichtlich geraume Zeit vor seiner völligen Abnutzung veräußert und der Veräußerungserlös (abzüglich Aufwendungen für Entfernung und Veräußerung des WG) im Vergleich zu den AHK beträchtlich sein, so ist es zulässig, diese Umstände bei der Bemessung der AfA zu berücksichtigen (s. Anm. 142). Im Fall der Leistungs-AfA bedeutet dies: Entweder wird der voraussichtliche Veräußerungserlös von den AHK abgezogen und der Rest entsprechend den nur bis zur Veräußerung zu erwartenden Leistungen einheitlich abgesetzt (so o.V., DB 1959, 1437), oder die AfA werden von den vollen AHK nach Maßgabe der bis zur völligen Abnutzung zu erwartenden Leistungseinheiten bemessen.

221 4. Wechsel der Absetzungsmethode

Ein Wechsel der Absetzungsmethode ist hinsichtlich der Leistungs-AfA – im Unterschied zur degressiven AfA – nicht geregelt. Der GoB der Bewertungsstetigkeit setzt für die jährliche Neuausübung von Wahlrechten keine Grenzen (s. § 5 Anm. 348 und § 5 Anm. 349). Die planmäßige Abschreibung beruht aber auf einem Plan, der bei Anschaffung oder Herstellung eines WG zu fassen ist und von dem der Stpfl. später nur mit einem rechtfertigenden Anlass abweichen kann.

Übergang von der Leistungs-AfA zur linearen AfA und umgekehrt: Der Übergang von der Leistungs-AfA zur linearen AfA ist uE ohne Begründung zulässig. Dagegen kann der Stpfl. uE umgekehrt bei der Leistungs-AfA auch dann verbleiben, wenn ihre ursprünglich gegebene wirtschaftliche Begründung (s. Anm. 219) in einem der folgenden Wj. fehlt, da § 7 keine alljährliche genaue Ermittlung der Abnutzungsquote, sondern nur Stetigkeit des Absetzungsverfahrens verlangt.

BFH v. 11.2.1955 – IV 102/53 U, BStBl. III 1955, 165, Rn. 84; glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 377 (10/2014); KÜLOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 115.

Die ungeplante Stilllegung eines WG während eines ganzen Jahres (bzw. Wj.) kann einen Anlass bilden, die Methode zu wechseln. Es gibt aber keinen Grundsatz, nach dem AfA in einem Jahr nicht unterlassen werden dürfen. Im Gegenteil ist es im Wesen der Leistungs-AfA angelegt, dass die Jahres-Leistungs-AfA vorübergehend null sein kann.

Übergang von der degressiven AfA zur Leistungs-AfA ist nach dem Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 nicht zulässig, da dort nur der Übergang zur Absetzung „in gleichen Jahresbeträgen“ gestattet wird und Abs. 1 Satz 5 die Leistungs-AfA ausdrücklich von der zeitanteiligen AfA iSd. Abs. 1 Satz 1 unterscheidet.

Übergang von der Leistungs-AfA zur degressiven AfA ist entsprechend Abs. 3 Satz 3 nicht zulässig, da diese Bestimmung auf der Vorstellung beruht, dass die degressive AfA eine am Anfang der ND hohe und dann fallende Abnutzung ausdrückt; diese Methode lässt sich daher nicht erst im Verlauf der ND erstmals anwenden.

AfaA gem. Abs. 1 Satz 7 ist zulässig und bedeutet keinen Methodenwechsel (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 377 [10/2014]).

Einstweilen frei.

222–223

VIII. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Abs. 1 Satz 7)

Schrifttum: MITTELBACH, Teilwertabschreibung und Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung, Stbg 1959, 152 und 176; PLÜCKEBAUM, Die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert und die außergewöhnliche AfA, DB 1962, 1385 und 1417; MITTELBACH, Absetzung wegen außergewöhnlicher Abnutzung bei den Einkünften aus VuV, DStZ 1983, 507; SEITRICH, Zur steuerlichen Berücksichtigung eines merkantilen Minderwerts, BB 1990, 1748; HEUERMANN, Die Abziehbarkeit von Aufwendungen zur Beseitigung verdeckter Mängel als Werbungskosten, DStR 1993, 1318; KRAMER, Vom Verhältnis zwischen Absetzungen für Abnutzung und Reparaturaufwendungen, FR 1994, 485; GLADE, Teilwerte und außergewöhnliche Abschreibungen beim Umlaufvermögen in der Steuerbilanz und Auswirkungen auf die Handelsbilanz, DB 2000, 844; GRUBE, Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden im Einkommensteuerrecht, DStZ 2000, 469; GRUBE, Zur Absetzung wegen wirtschaftlicher Abnutzung insbesondere von Gebäuden, FR 2011, 633; GRUBE, Absetzungen für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung wegen Rentabilitätsminderung?, FR 2011, 987; GRUBE, Schadensersatz und Einkommensteuer, insbesondere beim Nachbarrechtsschutz des Privatvermögens, FR 2013, 433; SCHUMANN, Steuerliche Berücksichtigung von Wertminderungen des Grund und Bodens, EStG 2016, 65; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89; zum Abbruch von Gebäuden s. vor Anm. 310 und vor § 6 Anm. 350.

1. Einordnung des Abs. 1 Satz 7; Verhältnis zu anderen Abschreibungen 224

Abs. 1 Satz 7 regelt Absetzungen für ungeplante („außergewöhnlich“ und deshalb unvorhergesehen) technische und wirtschaftliche Abnutzung von WG. Die in § 7 geregelten Absetzungsmethoden – lineare AfA, Leistungs-AfA, degressive AfA – sehen eine periodengerechte Verteilung der AHK der WG nach einem bei Anschaffung oder Herstellung aufgestellten Plan vor. Dieser Plan beruht auf den Erfahrungen über den gewöhnlichen (ggf. typisierten) Abnutzungsverlauf. Der tatsächliche Abnutzungsverlauf kann von diesem Plan abweichen, insbes. dann, wenn außergewöhnliche und daher bei der Planaufstellung nicht vorhergesehene Ereignisse eintreten. Abs. 1 Satz 7 regelt, in welchen Fällen solche ungeplanten Ereignisse durch zusätzliche Absetzungen und Wertaufholungen zu berücksichtigen sind, ohne den Abschreibungsplan anzupassen. Abs. 1 Satz 7 setzt uE daher planmäßige AfA voraus.

Abs. 1 Satz 7 ist bei allen Einkunftsarten anwendbar (§ 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1; bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit). Er setzt kein BV voraus.

BFH v. 7.10.1954 – IV 630/53 U, BStBl. III 1954, 362; BFH v. 9.11.1979 – VI R 156/77, BStBl. II 1980, 71; BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586; BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491, Rn. 12; glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 385 (10/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 115.

Nicht anwendbar ist Abs. 1 Satz 7, wenn das WG nicht der Einkunftserzielung dient (BFH v. 19.9.1990 – IX R 5/86, BStBl. II 1990, 1030; BFH v. 4.6.1991 – IX R 30/89, BStBl. II 1991, 761; BFH v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646, betr. leerstehendes Gebäude).

Verhältnis zur Absetzung für gewöhnliche Abnutzung:

► *Gewöhnliche AfA neben AfaA:* Rechtssystematisch bildet Abs. 1 Satz 7 eine Ergänzung zu Abs. 1 Satz 1 (und zu Abs. 4 Sätze 1 und 2); dh., die AfaA tritt neben die normale AfA, beide sind also gleichzeitig vorzunehmen (sofern das WG nach der außergewöhnlichen Abnutzung noch vorhanden ist). Dabei ist die normale AfA in dem betreffenden Jahr noch in der bisherigen Weise vorzunehmen (sofern die ND nicht als Folge der außergewöhnlichen Abnutzung verkürzt worden ist). Buch- und bilanzmäßig werden beide Beträge zusammengefasst, wenn die außergewöhnliche Abnutzung das ganze WG betrifft (s. auch Anm. 26). Ist nur ein Teil des WG außergewöhnlich abgenutzt worden (insbes. zB bei teilweisem Abbruch eines Gebäudes), so müssen die Absetzungen getrennt werden.

BFH v. 21.8.2012 – VIII R 33/09, BStBl. II 2013, 171, Rn. 23; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 387 (10/2014).

► *Gewöhnliche AfA nach AfaA:* Es gilt Entsprechendes wie für AfA nach einer Teilwertabschreibung (s. Anm. 52), dh. Verteilung des Restwerts auf die RestND entsprechend der ursprünglich geschätzten ND oder, wenn die ND durch die außergewöhnliche Abnutzung verkürzt worden ist, auf die neu geschätzte RestND (BFH v. 3.7.1980 – IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255 [256] re. Sp.). Zur Sonderregelung für Gebäude s. Anm. 313.

Verhältnis zur degressiven AfA: Abs. 4 Satz 2 lässt AfaA bei Gebäude-Afa nach Abs. 4 ausdrücklich zu, während bei degressiv abgeschrieben beweglichen WG keine AfaA zulässig sind (s. Anm. 276), ohne zuvor nach Abs. 3 Satz 1 in die lineare AfA zu wechseln. Fraglich ist, was für Gebäude gilt, die nach Abs. 5 degressiv abzuschreiben sind und bei denen ein Wechsel in die lineare AfA nach Abs. 4 nicht vorgesehen ist. Unseres Erachtens ist mit der Verwaltungspraxis (R 7.4 Abs. 11 Satz 2 EStR) die AfaA nach Abs. 1 Satz 7 auch bei degressiver Gebäude-Afa nach Abs. 5 zulässig (glA WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 368 [9/2009]).

Verhältnis zur Teilwertabschreibung: Aus Wortlaut und Stellung des Abs. 1 Satz 7 im Ges. ergibt sich, dass die Vorschrift sich auf solche Absetzungen beschränkt, die durch eine „Abnutzung“ bedingt sind. Sie gilt also nicht für reine Wertminderungen. Sie unterscheidet sich daher von der Teilwertabschreibung des § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 in folgenden Punkten:

► *Abschreibungsgrund:* Die AfaA setzt eine technische oder wirtschaftliche Abnutzung durch Beeinträchtigung der Substanz oder Nutzungsmöglichkeiten voraus, die Teilwertabschreibung eine „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2).

S. § 6 Anm. 413; BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449, Rn. 32; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 387 (10/2014).

► *Abschreibungsgegenstand:* Die AfaA ist uE nur bei abnutzbaren WG zulässig (s. Anm. 225), die Teilwertabschreibung auch bei nichtabnutzbaren WG (s. § 6 Anm. 404).

► *Abschreibungsuntergrenze:* Die AfaA kann zu einem unter dem Teilwert liegenden Ansatz führen, da sie nicht an den Teilwert (übrigens auch nicht an den gemeinen Wert des WG) gebunden ist.

RFH v. 1.3.1939, RStBl. 1939, 630; RFH v. 8.3.1939, StuW 1939 Nr. 291; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 387 (10/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 121; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. B 377 (9/2009).

- ▶ *Abschreibungsmaßstab*: Die AfaA wird im Unterschied zur Teilwertabschreibung für das einzelne WG, also ohne Rücksicht auf seine wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Betrieb vorgenommen (§ 6 Anm. 413).
- ▶ *Abschreibungsmethode*: Teilwertabschreibungen sind auch bei degressiver Afa zulässig (s. § 6 Anm. 413; GABERT, Der Bewertungsmaßstab des Teilwerts im Bilanzsteuerrecht, 2011, 92).
- ▶ *Geltungsbereich*: Die AfaA ist bei allen Einkunftsarten zulässig (s. Anm. 52), die Teilwertabschreibung nur bei den Einkünften mit GE (§ 2 Abs. 2 Nr. 1) durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5 (s. § 6 Anm. 5).
- ▶ *Pflicht/Wahlrecht*: Ob ein Recht oder eine Pflicht zur Vornahme der AfaA besteht, ist streitig (s. Anm. 239); eine Teilwertabschreibung muss dagegen uE nach den GoB (Niederstwertprinzip) vorgenommen werden (s. § 5 Anm. 280). Eine AfaA und eine Teilwertabschreibung können also uU gleichzeitig begründet sein (s. § 6 Anm. 413; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 387 [10/2014]; SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 36 ff.). Liegen nebeneinander die Voraussetzungen einer AfaA und einer Teilwertabschreibung vor, ist uE zuerst die AfaA vorzunehmen, weil sie den Buchwert bestimmt (s. § 6 Anm. 413; glA WERNDL in KSM, § 6 Rn. B 425 [10/2010]).

2. Voraussetzungen der AfaA

a) Abnutzbare Wirtschaftsgüter

225

Abs. 1 Satz 7 Halbs. 1 ist grds. bei allen abnutzbaren WG anwendbar, auch bei Gebäuden, so bei linearer Gebäude-Afa nach Abs. 4 Satz 3. Abs. 1 Satz 7 gilt nicht für betriebliches UV (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 385 [10/2014]; aA GLADE, DB 2000, 844).

Ein Teil des Schrifttums lässt AfaA nach Abs. 1 Satz 7 auch bei nicht abnutzbaren WG, zB Grund und Boden zu, weil der Wortsinn des Abs. 1 Satz 7 das nicht verbiete und das Nettoprinzip die Berücksichtigung der durch die Einkünfterzielung veranlassten Substanzverluste gebiete.

KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 120; GRUBE, FR 2013, 433 (440); GRUBE, FR 2011, 633 (637); GRUBE, DB 2006, 64.

Die Rspr. hat die Frage im Grundsatz bisher offengelassen (BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, juris, Rn. 23). Nach uE zutreffender Ansicht kommen AfaA nur bei planmäßig abzuschreibenden und daher nur bei abnutzbaren WG in Betracht.

GlA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 385 (10/2014); WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 364 (9/2009).

Das ergibt sich aus der systematischen Stellung und dem Zweck des Abs. 1 Satz 7. Die Vorschrift setzt im äußeren System des Abs. 1 als letzter Satz systematisch Regel-Afa voraus und enthält im inneren System der Vorschrift eine wertende Korrektur der planmäßigen Afa für ungeplante Ereignisse. AfaA setzen daher Regel-Afa voraus (BFH v. 21.8.2012 – VIII R 33/09, BStBl. II 2013, 171, Rn. 23). Im Anwendungsbereich des § 6 besteht kein Bedürfnis, auch bei nicht abnutzbaren WG des BV AfaA zuzulassen, weil durch die Regelungen über die Teilwertabschreibungen technisch und wirtschaftlich veranlasste Wertminderungen berücksichtigt werden können. Bei den Überschusseinkunftsarten sind Wertverluste im Vermögensstamm stl. grds. nicht zu berücksichtigen. Das

folgt aus der unterschiedlichen Konzeption des Einkommensbegriffs im Dualismus der Einkunftsarten (s. Einf. ESt. Anm. 630; § 2 Anm. 500; § 9 Anm. 529 zum Ausschluss von Teilwertabschreibungen). Die von einem Teil des Schrifttums mit einer Erweiterung des Anwendungsbereichs der AfaA auf nicht abnutzbare WG angestrebte Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips müsste folgerichtig bei der Aufgabe des Dualismus der Einkünfteermittlung ansetzen.

226–227 Einstweilen frei.

b) Außergewöhnliche Abnutzung

228 aa) Außergewöhnlichkeit

Außergewöhnlich ist eine Abnutzung, wenn sie von der betriebsgewöhnlichen Art der Abnutzung abweicht und deshalb nicht bei der Bemessung der Afa eingeplant worden ist. Es kommt auf das einzelne WG an. Seine Abnutzung ist mit derjenigen zu vergleichen, der WG gleicher Art im gleichen Betrieb oder, falls in diesem nicht vorhanden, in gleichartigen Betrieben gewöhnlich unterliegen. Maßstab ist der Planungshorizont im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung. Ungenau ist die Aussage, es komme auf den Zustand, in dem sich ein WG im Zeitpunkt des Zugangs befindet,

BFH v. 14.1.2004 – IX R 30/02, BStBl. 2004, 592, Rn. 20; BFH v. 8.4.2014 – IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202, Rn. 15.

oder auf die objektive Vorhersehbarkeit eines Ereignisses an, das Substanz oder Nutzungsmöglichkeiten mindert (so BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 388 [10/2014]). Würde man auf die späteren Erkenntnisse des FA und des FG über den ursprünglichen Zustand eines WG und die Vorhersehbarkeit eines Ereignisses im Zeitpunkt der AfaA abstellen, wäre jede unreflektierte Anwendung der Afa-Tabellen mit einem Ausschluss der AfaA zu sanktionieren. Deshalb sind außergewöhnliche Umstände nicht nur solche, die objektiv nicht vorhersehbar waren. Außergewöhnlich sind vielmehr die Umstände, die bei der Bemessung der betriebsgewöhnlichen ND bei Abschreibungsbeginn pflichtgemäß nicht berücksichtigt worden sind. Das kommt auch in der Rspr. zum Ausdruck, nach der eine AfaA voraussetzt, dass ein von außen kommendes Ereignis auf das WG einwirkt.

BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21, Rn. 24; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449, Rn. 32.

Von außen einwirkende Ereignisse sind uE alle nicht vom Stpfl. eingeplanten Ereignisse.

Nicht außergewöhnlich sind ungeplante Ereignisse von untergeordneter Bedeutung (Bagatellschäden). Führen weit verbreitete Ereignisse (zB Naturkatastrophen) zu einer ungeplanten Abnutzung, so ist diese gleichwohl außergewöhnlich, weil normale Verhältnisse zugrunde zu legen sind.

229 bb) Entschädigung

Entschädigung für eine außergewöhnliche Abnutzung: Sie beseitigt beim betreffenden WG nicht den Tatbestand der außergewöhnlichen Abnutzung. Die Entschädigungsforderung bildet ein gesondertes WG, die Entschädigungsleistung daher einen Vorgang für sich. AfaA sind unabhängig von Entstehung und Erfüllung eines Anspruchs auf Entschädigung im Jahr der Entstehung oder der Entdeckung der außergewöhnlichen Abnutzung vorzunehmen, auch wenn der Zufluss der Entschädigung in einen späteren VZ fällt. Die AfaA sind nicht mit

der Entschädigung zu verrechnen. Für die in der Praxis früher übliche Saldierung von Entschädigung und AfaA fehlt die gesetzliche Grundlage. Die Rspr. lehnt sie daher zutr. ab.

BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12, Rn. 14; BFH v. 1.12.1992 – IX R 189/85, BStBl. II 1994, 11, Rn. 10; BFH v. 1.12.1992 – IX R 36/86, BFH/NV 1993, 472, Rn. 12; BFH v. 2.12.2014 – IX R 1/14, BStBl. II 2015, 493, Rn. 11; glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 400 (10/2014); WALDHOFF im KSM, § 7 Rn. B 416 (10/2009).

Bei der GE durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) ist der Ersatzanspruch zu aktivieren (und ggf. wegen Zweifelhaftigkeit ganz oder zT wertüberichtig). Bei GE nach § 4 Abs. 3 bildet die Ersatzleistung eine BE im Jahr des Zuflusses (§ 11). Bei den Einkünften mit Überschussrechnung (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) bildet die Ersatzleistung eine Einnahme, soweit sie WK, wie zB die außergewöhnliche Abnutzung oder Abbruchkosten, ausgleichen soll.

Entschädigung für Wertminderung: Soweit die Entschädigung über die Höhe der AfaA hinausgeht, ist sie als Einnahme im Zusammenhang mit derselben Einkunftsart zu erfassen, in dem die AfaA stehen (BFH v. 2.12.2014 – IX R 1/14, BStBl. II 2015, 493, Rn. 14). Nur wenn sie darüber hinaus, ohne mit der Einkünfterzielung durch einen Veranlassungszusammenhang verbunden zu sein, eine Wertminderung ausgleicht, ist sie bei den privaten Einkünften mit Überschussrechnung nicht zu berücksichtigen, da sie keine Einnahme ist, sondern ein Vorgang in der Vermögenssphäre (BFH v. 9.3.1962 – VI 180/61 U, BStBl. III 1962, 219, betr. Ersatz von Besetzungsschäden).

cc) Bedeutung der Schadensbeseitigung durch den Steuerpflichtigen

230

Die Wiederherstellung nach einem Schaden, der zu einer AfaA geführt hat, ist grds. nach allgemeinen Regeln als Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand zu beurteilen (zur Abgrenzung s. § 6 Anm. 300).

Herstellungskosten: Führt zB der erweiternde Wiederaufbau eines teilzerstörten Gebäudes (s. § 6 Anm. 285; BFH v. 29.1.1963 – 1151/61 U, BStBl. III 1963, 185; BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12, Rn. 19) nach den allgemeinen Kriterien (s. § 6 Anm. 285) zu HK, sind diese grds. unabhängig von den Voraussetzungen und der tatsächlichen Inanspruchnahme von AfaA nach § 7 abzuschreiben (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 387 [10/2014]).

Wiederherstellungskosten: Sind die Kosten der Wiederherstellung nach den allgemeinen Kriterien als Erhaltungsaufwand zu qualifizieren (zu anschaffungsnahen HK unter den Voraussetzungen von AfaA: FG Düss. v. 21.1.2016 – 11 K 4274/13, EFG 2016, 630, nrkr., Az. BFH IX R 6/16), zB nach AfaA wegen Vernachlässigung des WG oder der Unfallschadenreparatur eines Kfz., ist ein doppelter Abzug von AfaA und Erhaltungsaufwand nicht zulässig. Ist die AfaA nicht in Anspruch genommen worden, kann der Erhaltungsaufwand voll als BA oder WK abgezogen werden. Das gilt auch, wenn nach Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 eine Wertzuschreibung vorzunehmen ist. In allen anderen Fällen sind die Erhaltungsaufwendungen, soweit AfaA vorgenommen worden sind, wie HK zu behandeln (Wiederherstellungskosten).

Überzeugend FG München v. 16.6.1998 – 16 K 3050/95, EFG 1998, 1312; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 403 (10/2014); GRUBE, DSz. 2000, 473 (475); KULOŠA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 6 Rn. 164; aA WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 395 (10/2009).

Das lässt sich vermeiden, indem keine AfaA vorgenommen werden. Die im Schrifttum vorgeschlagene Alternative (BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 403 [10/2014]), AfaA in Höhe der Erhaltungsaufwendungen nicht zuzulassen, folgt der Rspr. zum Vorrang des WKAbzugs vor AfaA (BFH v. 27.8.1993 – VI R 7/92,

BStBl. II 1994, 235, Rn. 2), verknüpft aber die AfaA und den Erhaltungsaufwand ohne gesetzliche Grundlage und löst nicht das Problem periodenübergreifender AfaA und Erhaltungsaufwendungen (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 403 [10/2014]).

Saldierung von Wiederherstellungskosten und AfaA: Streng genommen muss der Stpfl. bei der Wiederherstellung von zerstörten WG, deren Kosten als HK zu qualifizieren sind, einerseits die AfaA einkunfts-mindernd vornehmen und andererseits den Herstellungsaufwand einkunftsneutral behandeln. Nach einer älteren Rspr. kann der Stpfl. aus Vereinfachungsgründen statt der AfaA den Herstellungsaufwand wie Erhaltungsaufwand als BA oder WK behandeln, wenn es sich um Vorgänge in demselben Geschäftsjahr handelt, „indem er ohne weiteres die Instandsetzungskosten über Unkosten ausbucht und an dem Besitzposten Gebäude nichts ändert“

RFH v. 1.3.1939, RStBl. 1939, 630, Abschn. III; RFH v. 8.3.1939, StuW 1939 Nr. 291; BFH v. 31.1.1963 – IV 119/59 S, BStBl. III 1963, 325.

Bei Gebäuden werden aber die Höhe der AfaA und die Höhe der schadensbeseitigenden HK idR auseinanderfallen; dann führt die Behandlung der HK (statt der AfaA) als sofort abziehbar nicht „zu dem gleichen buchmäßigen Ergebnis“ (BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 402 [10/2014]). Fallen die Entdeckung der außergewöhnlichen Abnutzung und ihre Beseitigung nicht in das gleiche Wj. bzw. in den gleichen VZ und nimmt man an, dass eine AfaA unverzüglich nach ihrer Entdeckung vorgenommen werden muss (s. dazu Anm. 239), so kann die AfaA bei GE durch Vermögensvergleich nicht durch Rechnungsabgrenzung auf das Jahr der Beseitigung der Abnutzung übertragen werden, da die Abnutzung Aufwand des Jahres ihrer Entdeckung bildet (glA VON WALLIS, DStZ 1963, 130).

231–232 Einstweilen frei.

233 c) Technische außergewöhnliche Abnutzung

Außergewöhnliche technische Abnutzung (zur technischen Abnutzung s. Anm. 173) liegt vor, wenn durch ungeplante Umstände ein gegenüber der gewöhnlichen Abnutzung erhöhter Substanzverbrauch eines abnutzbaren WG eingetreten ist. Das ist der Fall bei Beschädigung oder Zerstörung

► *durch äußere Einflüsse* wie Unwetter, Brand, Schwammbildung, Vandalismus, Sachbeschädigung, Unfall (RFH v. 19.12.1934, StuW 1935 Nr. 159; BFH v. 31.1.1963 – IV 119/59 S, BStBl. III 1963, 325; BFH v. 12.10.1965 – I 143/63, StRK EStG § 7 R. 158; BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983; BFH v. 1.12.1992 – IX R 189/85, BStBl. II 1994, 11, Rn. 7; BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12; Hess. FG v. 9.5.2000 – 9 K 438/99, EFG 2000, 1377, Rn. 19), Holzfäule (RFH v. 12.3.1930, RStBl. 1930, 270), Baufähigkeit als Nachwirkung von Kriegsschäden (BFH v. 6.3.1979 – VIII R 48/78, BStBl. II 1979, 627), Insektenfraß, Bergschäden; jede Art der äußeren Einflüsse genügt, insbes. höhere Gewalt;

► *durch in der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts selbst liegende Umstände* wie Bruch, Verformung, chemische Veränderungen usw.

Abbruch von Gebäuden:

► *Innerhalb von drei Jahren nach Erwerb:* Wird ein Gebäude in der Absicht erworben, es abzureißen, führt der Vollzug dieses Plans nicht zur ungeplanten technischen Abnutzung des Gebäudes. Zur Feststellung der ursprünglichen Abbruchabsicht hat die Rspr. eine Beweisregel entwickelt. Danach spricht ein

Anscheinsbeweis für diese Absicht, wenn das Gebäude innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung abgerissen wird. Es genügt, wenn der Erwerber den Abriss billigend in Kauf genommen hat (s. § 6 Anm. 350; BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799, Rn. 16). AfaA sind dagegen vorzunehmen, wenn der Stpl. das Gebäude ohne Abbruchabsicht erworben hat (BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620; BFH v. 10.5.1994 – IX R 26/89, BStBl. II 1994, 902; BFH v. 15.10.1996 – IX R 2/93, BStBl. II 1997, 325; BFH v. 3.3.2009 – IX B 120/08, BFH/NV 2009, 964). Das gilt auch, wenn nur ein Teilabriss beabsichtigt und dann aufgrund späterer Erkenntnisse ein weitergehender Abriss vorgenommen wurde (BFH v. 15.10.1996 – IX R 2/93, BStBl. II 1997, 325).

► **Bestandsimmobilien:** Der Abriss von bisher zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäuden begründet AfaA. Das gilt auch, wenn das Grundstück nicht weiter zur Einkünfteerzielung genutzt wird (BFH v. 31.3.1998 – IX R 26/96, BFH/NV 1998, 1212; BFH v. 31.7.2007 – IX R 51/05, BFH/NV 2008, 933; FG Rhld.-Pf. v. 19.8.1999 – 4 K 2234/97, EFG 1999, 1275). Weiter über außergewöhnliche technische Abnutzung von Gebäuden s. Anm. 310.

Allmählichkeitsschäden und mangelnde Instandhaltung: Eine schleichende außergewöhnliche Abnutzung kann im Zeitpunkt ihrer Entdeckung eine außergewöhnliche technische Abnutzung darstellen (zB lange unentdeckte Undichtigkeiten der Heizungsanlage führen zu irreparablen Schäden in den Wänden). Dazu zählt auch eine übermäßige Nutzung oder unpflegliche Behandlung eines vermieteten WG durch die Mieter. Sie kann zu einer Minderung der Nutzbarkeit des WG führen. Wenn sie erheblich ist, begründet sie eine AfaA, jedenfalls soweit kein Ersatzanspruch besteht oder ein solcher nicht zu verwirklichen ist (s. Anm. 229). Mangelnde Instandsetzung kann ebenfalls zu AfaA führen, weil die übliche ND am Maßstab üblichen Erhaltungsaufwands auszurichten ist. Sie muss sich aber in einer tatsächlichen Verringerung der Nutzungsmöglichkeiten oder einem tatsächlichen Substanzverzehr niedergeschlagen haben. Eine übermäßige Belegung von Wohnraum und eine dadurch verursachte übermäßige Abnutzung in Zeiten der Wohnungsnot ist nach der Rspr. nicht außergewöhnlich, auch wenn sie zu technischem Substanzverzehr führt (BFH v. 21.4.1955 – IV 438/54 S, BStBl. III 1955, 173). Hier wird jedoch der Begriff der Außergewöhnlichkeit iSd. Abs. 1 Satz 7 verkannt; es kommt nicht auf die Außergewöhnlichkeit der Umstände an, die die Abnutzung verursacht haben, sondern darauf, ob die Abnutzung gegenüber dem normalen Abnutzungsverlauf außergewöhnlich ist; s. Anm. 228.

Sach- und Werkmängel, die bereits bei Zugang des WG vorlagen, begründen bezogen auf das unmittelbar betroffene WG keine Absetzungen für außergewöhnliche technische Absetzungen. Das gilt aber nicht für Schäden, die später durch den Mangel entstehen (Mangelfolge- und Weiterfresserschäden im strechtl. Sinne).

Teilweise Zerstörung eines WG wird als Fall der außergewöhnlichen Abnutzung angesehen. Zur Höhe der AfaA s. Anm. 241.

Technische Verkürzung der Nutzungsdauer: Eine neu geschätzte kürzere ND rechtfertigt für sich noch keine AfaA, sie kann aber Rechtsfolge einer technischen außergewöhnlichen Abnutzung sein. Dann setzt sie ein ungeplantes Ereignis voraus, dass zu einem Substanzverlust am WG geführt hat. Wird dadurch ohne weitere Nutzungseinbußen nur die ND verkürzt, ist diesem Ereignis auch nur durch eine Verkürzung der ND und Neuverteilung der AfaA auf die neue

RestND, nicht durch einen Wertabschlag im Jahr des Ereignisses Rechnung zu tragen.

234–235 Einstweilen frei.

236 d) Wirtschaftliche außergewöhnliche Abnutzung

Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung (zur wirtschaftlichen Abnutzung s. Anm. 174) ist die Abnahme der wirtschaftlichen Verwendungsmöglichkeit eines WG durch außergewöhnliche Umstände.

BFH v. 8.7.1980 – VIII R 176/78, BStBl. II 1980, 743, Rn. 9; BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401; BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491; FG Nürnberg v. 28.6.1978 – V 56/74, EFG 1979, 16, rkr.

Aufgabe des privaten Erwerbs: Die Beendigung einer Tätigkeit im Rahmen der Überschusseinkunftsarten begründet keine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung. Das gilt auch, wenn sie ungeplant durch ein äußeres Ereignis veranlasst wird, freiwillig oder unfreiwillig ist, solange das WG noch einer privaten Verwendung oder Verwertung zugeführt werden kann (BFH v. 15.12.1992 – VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 599, Rn. 31; FG Düss. v. 29.11.2000 – 17 K 2076/97, EFG 2001, 425, rkr., zur Aufgabe einer doppelten Haushaltsführung FG München v. 21.1.2016 – 10 K 965/15, juris, rkr., Rn. 29). Ist das WG unverwertbar, kommt eine AfA in Betracht (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161, Rn. 22; BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, Rn. 14). Sie kann nicht vorgenommen werden, wenn der Zusammenhang zwischen Wertminderung und Einkünfteerzielung beendet ist (BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, Rn. 17; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 123).

Diebstahl: Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung ist der Verlust eines WG ohne Zerstörung, zB durch Diebstahl und Unterschlagung, weil es dem Stpfl. nicht mehr technisch unversehrt zur Nutzung zur Verfügung steht (BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. II 2004, 491, Rn. 12: Verlust eines Arbeitsmittels durch Unterschlagung des Ehemanns; BFH v. 9.12.2003 – VI R 185/97, BStBl. 2004, 491, zum Verlust eines Pkw. im PV).

Sach- und Werkmängel: Abweichungen von der vorausgesetzten Beschaffenheit einer Sache, insbes. bei Bauwerken, begründen keine AfA, wenn sie schon im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung vorlagen (BFH v. 31.3.1992 – IX R 164/87, BStBl. II 1992, 805, Rn. 24; BFH v. 14.1.2004 – IX R 30/02, BStBl. II 2004, 592, Rn. 21; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 391 [10/2014]). Wenn in der Herstellungsphase Teile des Gebäudes wieder entfernt werden müssen, führen diese Baufehlmaßnahmen zu zusätzlichen HK und keinesfalls zu AfA (BFH v. 30.8.1994 – IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306). Das gilt für alle Kosten, die vor Abschluss der Herstellung entstehen (BFH v. 24.3.1987 – IX R 39/86, BFH/NV 1987, 763) und auch dann, wenn Mängel erst nach der Herstellung entdeckt werden (BFH v. 27.1.1993 – IX R 146/90, BStBl. II 1993, 702, Rn. 19). Kosten der Mängelbeseitigung begründen nachträgliche HK (BFH v. 26.1.1999 – IX R 23/95, BFH/NV 1999, 785). Weiter über außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung von Gebäuden s. Anm. 310.

Sinkende Rentabilität:

► *Grundsätze:* Eine gesunkene Rentabilität begründet nur dann eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung, wenn sie auf ein unübliches und daher ungeplantes Ereignis zurückgeführt werden kann (zB durch unvorhersehbare Erfindung, Geschmackswandel, Änderung der Verkehrsverhältnisse, Fortfall

von Kunden, Änderung des Betriebszwecks usw.), ohne dass die wirtschaftliche ND selbst verkürzt wird (FG Münster v. 18.2.2005 – 11 K 5218/03, juris, rkr., Rn. 53). Eine Änderung der Marktverhältnisse ist üblich und daher vorhersehbar. Der bloße Rückgang von erzielbaren Mieten begründet daher keine AfaA (BFH v. 27.1.1993 – IX R 146/90, BStBl. II 1993, 702; BFH v. 8.4.2014 – IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202, Rn. 19), ebenso wenig Absatzschwierigkeiten wegen eines Überangebots (Schl.-Holst. FG v. 4.6.2009 – 1 K 61/08, EFG 2009, 1453, rkr., Rn. 60) oder vorübergehende Rentabilitätsminderungen (FG München v. 29.10.1997 – 1 V 2373/97, EFG 1998, 178, rkr.). AfaA können aber zu berücksichtigen sein, wenn sich aufgrund einer Änderung der Markterwartungen oder wegen ungeplanten vorzeitigen Auszugs des Mieters, auf den das WG zugeschnitten war, herausstellt, dass sich ein Gebäude wegen einer auf den bisherigen Mieter ausgerichteten Gestaltung nur mit Rentabilitätseinbußen weitervermieten lässt (BFH v. 10.5.2016 – IX R 33/14, juris, Rn. 22).

► *Beispiele:*

- ▷ *Gebäude eines Fremdenverkehrsbetriebs* werden durch einen Wandel in den Ansprüchen des Publikums oder durch eine Änderung der Reiseziele unrentabel.
- ▷ *Das Gebäude einer Gastwirtschaft* wird wegen Schließung eines benachbarten Industriebetriebs unrentabel (MITTELBACH, DStZ 1983, 509, mit Berechnungsbeispiel).
- ▷ *Ein Wirtschaftsgut muss im Interesse des Gesamtbetriebs einem anderen WG weichen*, das an seiner Stelle besser dem Interesse des Gesamtbetriebs dient, zB wenn eine ganze Betriebseinrichtung, obwohl technisch noch brauchbar, wegen Umstellung der Produktion einer neuen weichen muss (dh. verschrottet, abgebrochen usw. wird), oder wenn eine erst kürzlich erstellte Garage wegen überraschend möglich gewordener Betriebserweiterung abgebrochen wird (BFH v. 28.3.1973 – I R 115/71, BStBl. II 1973, 678; BFH v. 12.6.1978 – GrS 1/77, BStBl. II 1978, 620).
- ▷ *Auf behördliche Anordnung* muss ein WG durch ein anderes ersetzt werden (RFH v. 12.7.1933, RStBl. 1933, 1085, betr. Tankstelle).
- ▷ *Verpflichtungen aus langfristigem Mietvertrag:* Wenn der Vermieter aufgrund der Verpflichtungen eines langfristigen Mietvertrags bauliche Einrichtungen hergestellt hat, die ausschließlich auf die besonderen Zwecke eines bestimmten Mieters abgestellt sind und deren Aufwendungen daher auf die Dauer des Mietvertrags verteilt abgeschrieben werden können, so ist der Abzug des Restaufwands durch AfaA zulässig, wenn der Mietvertrag vorzeitig beendet wird (RFH v. 13.3.1929, RStBl. 1929, 391; ähnlich BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161). Ebenso ist der Mieter zur Vornahme einer AfaA berechtigt, wenn er Einrichtungen, zB Ladeneinbauten, geschaffen hat und sie wegen eines von ihm nicht vorhergesehenen und in der Schätzung der ND daher nicht berücksichtigten früheren Endes des Mietvertrags preisgeben muss.
- ▷ *Aufgabe möblierter Vermietung:* Der Stpfl. wird gezwungen, die *möblierte Vermietung* einer Eigentumswohnung aufzugeben, er verschenkt die weder verkäuflichen noch für ihn selbst nutzbaren Einrichtungsgegenstände der Wohnung (FG Ba.-Württ. v. 26.3.1981 – III 67/78, EFG 1982, 71, rkr.).

Überhöhte Anschaffungs- oder Herstellungskosten (dh. solche, die über den gemeinen Wert oder Teilwert des WG hinausgehen) rechtfertigen für sich allein keine AfaA. Das gilt insbes. für sog. Baubeschleunigungskosten (s. Anm. 130), den durch Konkurs eines Bauunternehmers eingetretenen Verlust ei-

ner Anzahlung für ein Gebäude, das der Stpfl. dann selbst oder durch einen anderen Unternehmer wie begonnen fertigstellt (FG Düss. v. 19.12.1979 – VII 426/77 E, EFG 1980, 224, rkr.), sowie für vergebliche Planungskosten (BFH v. 8.4.1986 – IX R 82/82, BFH/NV 1986, 528).

Wertminderung (Sinken des Zeitwerts) ist von Abnutzung zu unterscheiden (s. auch Anm. 14, 52 und 174). Eine bloße Wertminderung, die die Nutzung des WG nicht beeinflusst, ist keine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung. Sie führt daher nicht zu einer AfaA. Ein merkantiler Minderwert setzt eine technisch einwandfrei durchgeführte Reparatur voraus. Eine solche hinterlässt keine Substanzeinbuße und führt nicht zu einer Einschränkung der Nutzungsmöglichkeit des WG. Die Voraussetzungen für eine AfaA liegen daher bei einer bloßen Wertminderung nicht vor.

BFH v. 31.1.1992 – VI R 57/88, BStBl. II 1992, 401, mit Darstellung eines Meinungsstreits; BFH v. 27.8.1993 – VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235. Erfolgt keine Reparatur des beschädigten WG, ist eine AfaA vorzunehmen (BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318, betr. beschädigten Pkw. eines Selbständigen); dies gilt auch bei Überschusseinkünften.

Zur Wertminderung als Maßstab der außergewöhnlichen technischen Abnutzung eines beschädigten Pkw. s. Anm. 236.

Wirtschaftliche Verkürzung der Nutzungsdauer: Eine Verkürzung der ND begründet für sich noch keine AfaA wegen außergewöhnlicher wirtschaftlicher Abnutzung. Sie kann aber Ausdruck verringerter Nutzungsmöglichkeiten sein und AfaA deshalb begründen. Ein Ereignis, das die Rentabilität eines WG nicht berührt und nur zu einer Verkürzung der ND führt, zB früherer Ablauf einer Nutzungsmöglichkeit wegen Ausübung eines Gestaltungsrechts durch einen Dritten, begründet AfaA nur in Gestalt einer Verkürzung der RestND, nicht in Gestalt eines Wertabschlags. Meistens wird aber mit der Verkürzung der ND auch eine gegenwärtige Verringerung der Nutzungsmöglichkeiten einhergehen.

237–238 Einstweilen frei.

3. Bemessung und Inanspruchnahme der AfaA

239 a) Abschreibungspflicht

Rechtsprechung: Es besteht eine Pflicht zur Vornahme der AfaA (und zwar alsbald nach Eintritt der Abnutzung, spätestens im Jahr ihrer Entdeckung, s. Anm. 240).

RFH v. 19.12.1934, StuW 1935 Nr. 159; BFH v. 31.1.1963 – IV 119/59 S, BStBl. III 1963, 325, Rn. 11; BFH v. 22.11.1968 – VI R 182/67, BStBl. II 1969, 160, Rn. 11; BFH v. 7.5.1969 – I R 47/67, BStBl. II 1969, 464, Rn. 16; BFH v. 1.12.1992 – IX R 189/85, BStBl. II 1994, 11, Rn. 7; BFH v. 1.12.1992 – 333/87, BStBl. II 1994, 12, Rn. 11; BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443, Rn. 8, entscheidungserheblich kein Wahlrecht bezogen auf den Zeitpunkt und uE voraussetzend, dass kein Wahlrecht über das ‚ob‘ von AfaA besteht (anders interpretiert von BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 395 [10/2014]). In BFH v. 29.4.1983 – VI R 139/80, BStBl. II 1983, 586, gewährt die Rspr. dem Stpfl. die AfaA-Berechtigung durch die Wortwahl „kann“. Dem lässt sich keine Aussage über ein Wahlrecht entnehmen. Die Frage eines Wahlrechts war in dieser Entscheidung nicht erheblich.

Schrifttum: Die Rspr. wird im Schrifttum nur auf den Zeitpunkt der AfaA bezogen und aus dem Wortsinn „ist zulässig“ ein Wahlrecht abgeleitet, das nur dann nicht bestehen soll, wenn das WG zur Einkünfterzielung vollständig nutzlos geworden ist.

BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 395 (10/2014); HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 273 (6/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 126; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 424 (10/2009); weitergehend, stets Wahlrecht, BARTONE in KORN, § 7 Rn. 131 (7/2016).

Stellungnahme: Mit der Gegenansicht im Schrifttum (STUHRMANN in B/B, § 7 Rn. 141 [8/2014]) ist abweichend von der Voraufgabe (s. Voraufgabe des § 7 Anm. 257 – Stand März 2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) ein Wahlrecht zur Vornahme von AfaA abzulehnen. Es lässt sich nicht aus dem Wortsinn ableiten, wenn man die systematische Stellung und den Zweck des Abs. 1 Satz 7 einbezieht. Mit der Formulierung „zulässig“ gestattet der Gesetzgeber eine Abweichung vom Grundsatz des Abs. 1 Satz 1, der wiederum den GoB vorgeht. In dem Maße, in dem dieser Vorrang aufgehoben wird, erlangen die GoB wieder Geltung. Sie schreiben außerplanmäßige Absetzungen vor, wenn deren Voraussetzungen vorliegen. Diese Pflicht ergibt sich auch aus dem Gebot der objektiven Bestimmtheit und Grundsätzen der periodischen Bestimmung der Leistungsfähigkeit. Wahlrechte widersprechen dem Gebot der objektiven Bestimmtheit und bedürfen daher der gesetzlichen Anordnung und Rechtfertigung. Das gilt auch für die Periodenzuordnung durch AfaA. Ein Lenkungsziel ist mit Abs. 1 Satz 7 indessen nicht verbunden. Vereinfachungszwecke rechtfertigen nur im Fall von Erhaltungsaufwendungen eine Durchbrechung der AfaA-Verpflichtung. Wenn Erhaltungsaufwendungen getätigt werden, die den Schaden ausgleichen, kann auf eine AfaA verzichtet werden (s. Anm. 230).

b) Zeitpunkt der AfaA

240

AfaA sind grds. im VZ des Schadenseintritts, spätestens im VZ der Entdeckung des Schadens vorzunehmen.

BFH v. 1.12.1992 – IX R 189/85, BStBl. II 1994, 11, Rn. 7; BFH v. 1.12.1992 – IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12, Rn. 11; BFH v. 1.12.1992 – IX R 36/86, BFH/NV 1993, 472; BFH v. 16.2.1993 – IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646; BFH v. 13.3.1998 – VI R 27/97, BStBl. II 1998, 443, Rn. 8; BFH v. 13.7.2000 – VI B 184/99, BFH/NV 2000, 1470, Rn. 2; BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 442, Rn. 18; BARTONE in KORN, § 7 Rn. 137 (7/2016); BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 396 (10/2014); HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 272 (6/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 126; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 426 (10/2009); aA, grds. im Jahr der Entdeckung, CLABEN in LADEMANN, § 7 Rn. 285 (5/2011); STUHRMANN in B/B, § 7 Rn. 141 (8/2014).

„Entdeckung“ der Abnutzung setzt Kenntnis der Abnutzung voraus; Kennenmüssen genügt nicht, auch nicht Zweifel am Vorliegen der Abnutzung (FG Ba.-Württ. v. 26.3.1981 – III 67/78, EFG 1982, 71, rkr., betr. Zweifelhaftigkeit der Verwertbarkeit von Einrichtungsgegenständen nach Aufgabe der möblierten Vermietung einer Eigentumswohnung). Es besteht kein Wahlrecht, mit der Inanspruchnahme der AfaA zu warten, bis ein Verscherder den Schaden ersetzt hat, um die AfaA mit der Entschädigung zu verrechnen (BFH v. 1.12.1992 – 333/87, BStBl. II 1994, 12, Rn. 11; BFH v. 13.7.2000 – VI B 184/99, BFH/NV 2000, 1470, Rn. 2).

Nachholung: Versehentlich unterlassene AfaA können, wie andere versehentlich nicht in ihrer Periode als BA/WK geltend gemachte Aufwendungen, uE nicht nachgeholt werden (glA BARTONE in KORN, § 7 Rn. 137 [7/2016]; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 396 [10/2014]; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 428 [10/2009]; aA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 126; anders noch die Voraufgabe des § 7 Anm. 258 – Stand März 2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Beginn der Nutzung ist Voraussetzung für die Vornahme der AfaA. Das folgt aus ihrer Abhängigkeit von der Regel-Afa (s. Anm. 224). Der Zeitpunkt der AfaA kann daher nicht vor der Anschaffung oder Herstellung des WG (s. Anm. 160) liegen (im Erg. glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 396 [10/2014]).

Aufgabe der Anschaffung oder Herstellung: Wird der Vorgang der Anschaffung endgültig eingestellt, so hat der Stpfl. noch nicht die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das WG erlangt; die bis dahin entstandenen (und bei GE aktivierten) Aufwendungen verlieren ihre Natur als AK und bilden nunmehr sofort abziehbare BA oder WK (zu vergeblichen WK s. § 9 Anm. 165).

Wird der Vorgang der Herstellung endgültig eingestellt und bildet dasjenige, was hergestellt worden ist, ein – für sich betrachtet fertiges – WG, kommt es hinsichtlich der AfaA auf den ursprünglichen Zweck der Herstellung und die weitere Verwendung des WG an. War das ursprünglich herzustellende WG „zur Erzielung von Einkünften“ bestimmt, sind die HK auch dann durch diese Einkünfteerzielung veranlasst, wenn das Ergebnis der Herstellung nicht mehr zur Einkünfteerzielung verwendet werden kann. Dann sind die HK gem. Abs. 1 Satz 7 im Weg der AfaA abzusetzen. Bei WG des BV ist zu berücksichtigen, was mit dem hergestellten WG geschehen soll. Soll es zB veräußert werden, ist es dem UV zuzurechnen, so dass statt der AfaA eine Teilwertabschreibung in Betracht kommt.

Vgl. auch FG Düss. v. 30.8.1977 – XIII 304/77, EFG 1978, 267, rkr.: keine AfaA bei einem steckengebliebenen Bau des PV, wenn der Stpfl. das teilfertige Gebäude veräußert und dabei weniger als seine bisherigen Aufwendungen erlöst – Verlust in der privaten Vermögenssphäre.

241 c) Höhe der AfaA

Die Höhe der AfaA richtet sich danach, wie sich die verminderte Nutzbarkeit des WG zur ohne die außergewöhnliche Abnutzung bestehenden normalen Nutzbarkeit verhält. Sinkt Letztere zB um 1/3, so ist der Buchwert, der sich nach Vornahme der normalen Afa ergibt, uE um 1/3 herabzusetzen.

AfaA neben Afa: Die AfaA tritt zur normalen Afa hinzu, nicht an ihre Stelle. Die Regel-Afa ist bei der Berechnung der AfaA vor dieser vorzunehmen (Hess. FG v. 9.5.2000 – 9 K 438/99, EFG 2000, 1377, rkr., Rn. 22; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 125; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 411 [10/2009]). Über die noch nicht durch Regel-Afa verteilte Afa-Bemessungsgrundlage hinaus und nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen ND ist keine AfaA mehr möglich (FG Münster v. 13.1.1994 – 3 K 7332/91, EFG 1994, 472, rkr.; Hess. FG v. 9.5.2000 – 9 K 438/99, EFG 2000, 1377, rkr., Rn. 22). Das gilt auch, wenn noch ein Restbuchwert besteht, der durch Afa nicht weiter vermindert werden kann, zB nach Einlage des WG aus dem privaten Erverbsvermögen.

Wertminderung: Für die Bemessung der AfaA sind weder der gemeine Wert noch der Teilwert maßgeblich. Die Rspr. hat zwar früher vereinzelt auch eine Wertminderung im Sinne der Differenz der Zeitwerte vor und nach dem außergewöhnlichen Ereignis herangezogen.

BFH v. 9.11.1979 – VI R 156/77, BStBl. II 1980, 71, Rn. 11; BFH v. 19.3.1982 – VI R 25/80, BStBl. II 1982, 442, Rn. 17; FG München v. 7.12.2001 – 1 K 5272/00, rkr., Rn. 16; ebenso BARTONE in KORN, § 7 Rn. 132 (7/2016).

Diese Rspr. ist überholt und mit dem Schrifttum abzulehnen. Die Verringerung des Zeitwerts ist kein unmittelbarer Maßstab für die Bemessung der AfaA.

BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318, Rn. 9; BFH v. 21.8.2012 – VIII R 33/09, BStBl. II 2013, 171, Rn. 25; glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 399 (10/2014); CLABEN in LADEMANN, § 7 Rn. 282 (3/2008); HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 264 (6/2014); KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 125; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 410 (10/2009).

Die AfaA hat den Zweck, die planmäßige Verteilung der AHK eines WG zu korrigieren. Dieser Verteilung liegen nicht Zeitwertänderungen, sondern der Zeitraum der Nutzungsmöglichkeit und damit eine vorausgeplante Nutzungsmöglichkeit zugrunde. Eine Änderung der Verteilung muss sich daher an der Nutzbarkeit und nicht am Wert eines WG orientieren. Bei völligem Funktionsverlust bemessen sich die AfaA bei einem im BV gehaltenen WG höchstens mit der Differenz zwischen dem Restbuchwert und dem Erinnerungs- oder ausnahmsweise anzusetzenden Restwert.

Bei einem im PV gehaltenen Fahrzeug eines Selbständigen, das bei einer beruflichen Fahrt beschädigt und nicht repariert wird, bemisst sich die AfaA nach der anteiligen Nutzungsminderung bezogen auf die Differenz zwischen den AK abzüglich der (normalen) AfaA, die der Stpfl. hätte in Anspruch nehmen können, wenn er das Fahrzeug im BV gehalten hätte (BFH v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318, Rn. 9), und dem im PV nicht stbaren Zeitwert des Fahrzeugs (BFH v. 20.3.2014 – VI R 29/13, BStBl. II 2014, 849, ohne Bezug zu § 7 Abs. 1 Satz 7).

Teilweise Zerstörung eines Wirtschaftsguts: Es ist derjenige Teil des Buchwerts (im Sinne der Afa-Bemessungsgrundlage, idR AHK abzüglich bisheriger Afa) gem. Abs. 1 Satz 7 abzusetzen, der vom gesamten Buchwert auf den zerstörten Teil des WG entfällt (RFH v. 19.12.1934, StuW 1935 Nr. 159; BFH v. 10.5.1994 – IX R 26/89, BStBl. II 1994, 902, Rn. 7). Die Ersetzung des zerstörten Teils bildet dann Herstellungsaufwand. Eine Minderung der Nutzbarkeit des verbliebenen Teils ist darüber hinaus bei der Bemessung der AfaA zu berücksichtigen (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 397 [10/2014]).

Abgrenzung zur Nutzungsdauerverkürzung: Mit der AfaA kann, muss aber nicht, eine Verkürzung der ND einhergehen. Wenn die ND nicht verkürzt wird, besteht die AfaA jedenfalls nicht darin, den Restbuchwert auf eine – in Wirklichkeit ggf. gar nicht verkürzte – ND zu verteilen. Die AfaA ist ein einmaliger Wertabschlag (WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 411 [10/2009]). Sie ist nicht auf die RestND zu verteilen. Wenn sich hingegen durch das außergewöhnliche Ereignis nur die tatsächliche RestND verkürzt hat, ist der ungeminderte Restbuchwert auf die neue RestND zu verteilen. Die Voraussetzungen der AfaA begründen dann keinen Wertabschlag, sondern nur eine Verkürzung der RestND. Tritt die Verkürzung der RestND neben eine Verminderung der Nutzungsmöglichkeiten, ist zunächst vom Restbuchwert ein Wertabschlag vorzunehmen und die so verringerte Afa-Bemessungsgrundlage auf die verkürzte RestND zu verteilen (ähnlich WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 414 [10/2009]; für ein Wahlrecht BARTONE in KORN, § 7 Rn. 132 [7/2016]; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 398 [10/2014]).

Vorzeitige Aufgabe eines Wirtschaftsguts (Veräußerung, Verschrottung): Steht die vorzeitige Aufgabe eines WG in Aussicht, so kann es sich um eine gewöhnliche Verkürzung der ND handeln; dann ist der Restbuchwert auf die RestND zu verteilen. Ist aber eine außergewöhnliche Abnutzung eingetreten, so wird man für dasjenige Jahr, in welchem (oder bei dessen Bilanzaufstellung) die Notwendigkeit der Aufgabe des WG erkannt oder in welchem der Entschluss zu seiner Aufgabe gefasst wurde, so viel als AfaA absetzen müssen, dass für die RestND nur noch Afa in der bisher abgesetzten jährlichen Höhe verbleiben.

Beispiel: AK eines Gebäudes 100 000 €, bisherige AfA 20 Jahre zu 2 % = 40 000 €, Restbuchwert 60 000 €. Der Stpfl. entdeckt Baufähigkeit; das Haus muss abgerissen werden. Das wird wegen Unterbringung der Mieter voraussichtlich Ende des übernächsten Jahrs geschehen. Der Stpfl. setzt in den beiden folgenden Jahren je 2 000 € AfA und im laufenden Jahr (60 000 – 4 000 =) 56 000 € AfA ab.

Entschädigung für die außergewöhnliche Abnutzung: Siehe Anm. 229.

242 d) Nachweis der außergewöhnlichen Abnutzung

Abs. 1 Satz 7 regelt anders als Abs. 1 Satz 6 und der frühere § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG 1925 keine besonderen Nachweiserfordernisse. Weil uE auch kein Wahlrecht besteht, muss das FA eine AfA deshalb von Amts wegen berücksichtigen. Das Vorliegen ihrer Voraussetzungen hat es von Amts wegen aufzuklären (§ 88 AO). Dabei kann es sich darauf verlassen, dass der Stpfl. seine Mitwirkungspflichten (SEER in TIPKE/KRUSE, § 88 AO Rn. 2 [8/2013]) erfüllt. Tut er das nicht, reduzieren sich die Ermittlungspflichten des FA, und es kann von den üblichen Verhältnissen ausgehen. Es muss ohne Anlass keine außergewöhnlichen Ereignisse aufklären, die eine AfA begründen könnten.

Die Feststellung einer wirtschaftlichen technischen Abnutzung wird häufig von Prognosen abhängen. Der Stpfl. muss im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten die Umstände darlegen, die eine Abweichung von den gewöhnlichen Verhältnissen begründen. Dazu reicht nicht der Hinweis auf unbestimmte Zukunftsaussichten (RFH v. 12.12.1935, RStBl. 1936, 414; BFH v. 27.6.1957 – IV 114/56 U, BStBl. III 1957, 301). Feststellung einer AfA zur Überzeugung der Finanzbehörde „setzt voraus, daß es sich um betriebswirtschaftlich klare, objektiv nachprüfbar Verhältnisse handelt und nicht bloß um eine vorsichtige oder gar übervorsichtige Bilanzpolitik, z.B. um die Schaffung stiller Erneuerungsrücklagen“ zu ermöglichen (BFH v. 1.4.1981 – I R 27/79, BStBl. II 1981, 660, Rn. 20; RFH v. 28.4.1937, RStBl. 1937, 956). Einen Anhalt für die Zulässigkeit der Absetzung kann es bieten, wenn der Stpfl. der außergewöhnlichen Abnutzung in seinem Betrieb erkennbar Rechnung getragen hat, zB Maschinen, die durch Erfindungen unrentabel geworden sind, ausgeschrieben hat (RFH v. 25.2.1930, RStBl. 1930, 334). Dabei ist aber zu berücksichtigen, inwieweit der Stpfl. nach seiner Liquiditätslage usw. zur Erneuerung der Maschinen in der Lage war.

243–244 Einstweilen frei.

4. Wertaufholungsgebot nach AfA (Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2)

Schrifttum: DIETRICH, Teilwertabschreibung, Wertaufholungsgebot und „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ im Spiegel des BMF-Schreibens vom 25.2.2000, DStR 2000, 1629; U. PRINZ, Bilanzpolitik: Aktuelle Strategien steuerbilanzieller Optimierung, DStR 2000, 661; LELOW, Das Wertaufholungsgebot in der Handels- und Steuerbilanz, Diss. Köln 2002; KAHLE/HEINSTEIN, Die Bewertung von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2007, 93; s. auch vor Anm. 1 und vor Anm. 89.

245 a) Einordnung des Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2

Die Regelung, wonach in Fällen der GE nach § 4 Abs. 1 oder § 5 eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen ist, wenn der Grund für eine vorgenommene AfA in späteren Wj. entfällt, ist nach § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG 1997 idF des StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) erstmals für ein nach dem 31.12.1998 endendes Wj. anzuwenden (zur verfassungsrechtl. Zuläs-

sigkeit der rückwirkenden Einführung des Wertaufholungsgebots s. STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405 [408 f.]; WERMECKES, DStZ 1999, 479), also für alle nach dem 1.1.1999 eintretenden Ereignisse, die eine Zuschreibung begründen (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 404 [10/2014]; SCHLOTTER, Teilwertabschreibung und Wertaufholung zwischen Steuerbilanz und Verfassungsrecht, 2005, 353; aA OFD Frankfurt v. 9.7.2001 – S 2190 A - 24 - St II 20; OFD Kiel v. 25.1.2002 – S 2190 A - St 233). Die Regelung ergänzt das in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 ebenfalls durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402) eingeführte strikte Wertaufholungsgebot. Sie stellt für die betrieblichen Einkunftsarten sicher, dass eine bisher als Teilwertabschreibung geltend gemachte Wertminderung nicht über die AfaA aus dem Wertaufholungsgebot ausgenommen werden kann (BTDrucks. 14/443, 25; zust. HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 [383]).

Das Wertaufholungsgebot nach AfaA gilt für WG des BV („in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5“; s. Anm. 83). Für die Überschusseinkunftsarten und die GE nach § 4 Abs. 3 gilt es nicht, weil dort keine Teilwertabschreibung möglich ist, die durch die AfaA umgangen werden könnte (KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 127).

b) Nachträglicher Wegfall des Grundes für die AfaA

246

Die Voraussetzungen für eine Wertzuschreibung nach Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 liegen vor, wenn ein WG nach einer AfaA in einem späteren Wj. durch ein neues Ereignis technisch einen Substanzzuwachs oder wirtschaftlich eine Erweiterung seiner Nutzungsmöglichkeiten erfährt, die die frühere außergewöhnliche Abnutzung ganz oder teilweise („soweit“) ausgleicht. Das ergibt sich aus einer am Zweck orientierten Auslegung des Wortsinns der Vorschrift. Für die Vornahme einer AfaA müssen besondere Umstände vorliegen. Die besondere Abnutzung kann technischer (s. Anm. 233) oder wirtschaftlicher (s. Anm. 234) Art sein, sie muss aber auf jeden Fall außergewöhnlich (s. Anm. 228) sein. Diese besonderen Umstände muss der Stpfl. nachweisen (s. Anm. 242), dh., sie müssen objektiv vorliegen. Unter dieser Prämisse kann uE der Grund für eine AfaA nicht in einem späteren Wj. entfallen; insofern ist die Gesetzesformulierung ungenau. Allerdings kann sich in einem späteren Wj. ein Grund für eine Wertsteigerung ergeben, die die frühere AfaA ausgleicht und daher eine Zuschreibung rechtfertigen kann (zB eine Produktionsumstellung wird wieder rückgängig gemacht, wodurch eine alte Maschine wieder einsetzbar wird). Dadurch entfällt aber nicht der Grund für die frühere AfaA, sondern es ergibt sich ein neuer Grund für eine Zuschreibung. Der Grund für eine AfaA könnte nur dann nachträglich entfallen, wenn er von allen Beteiligten irrtümlich angenommen worden wäre. Dieser Fall hätte aber nicht gesetzlich geregelt werden müssen. Die Vorschrift ist daher uE so auszulegen, dass eine Zuschreibung vorgenommen werden muss, wenn die technisch oder wirtschaftlich begründete Verringerung der Nutzungsmöglichkeiten durch ein neues Ereignis kompensiert wird und deshalb die wirtschaftliche Abnutzung neu einzuschätzen ist. Dann besteht eine Pflicht zur Zuschreibung (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 404 [10/2014]).

c) Zuschreibung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens

247

Die Höhe der Zuschreibung richtet sich nach dem Umfang der erforderlichen Rückgängigmachung der AfaA, denn soweit der Grund für die AfaA entfällt, ist eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen. Damit bildet die frühere AfaA eine erste Obergrenze für die Zuschreibung. Da mit einer AfaA spätere Afa nur

vorweggenommen werden, ist der Zuschreibungsbetrag anteilig um die (fiktiven) AfA zu mindern, die bis zum Eintritt des Ereignisses, das die Zuschreibungspflicht begründet, vorgenommen worden wären, wenn die AfA-Bemessungsgrundlage nicht durch AfaA gemindert worden wäre (zutr. BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 404 [10/2014]; DIETRICH, DStR 2000, 1629 [1634]; LELOW, Das Wertaufholungsgebot in der Handels- und Steuerbilanz, 2002, 198; KAHLE/HEINSTEIN, DStZ 2007, 141 [145]; PRINZ, DStR 2000, 661 [668]).

Anders als bei der Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 bestand bei der Zuschreibung nach Abs. 1 Satz 7 Halbs. 2 nicht die Möglichkeit, den dadurch entstehenden „Gewinn“ über die Bildung einer Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG 1997 idF des StEntG 1999/2000/2002 auf bis zu fünf Jahre zu verteilen (glA DIETRICH, DStR 2000, 1629 [1634]).

Bemessungsgrundlage nach Zuschreibung: Die Bemessungsgrundlage für die weiteren AfA wird durch die Zuschreibung erhöht, da es sich nicht um die Rückgängigmachung einer ungerechtfertigten AfaA handelt (s. Anm. 246). Der erhöhte Wert ist auf die RestND zu verteilen.

248–252 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Degressive Absetzung für Abnutzung bei beweglichen
Anlagegütern**

Schrifttum: ALBACH, Die degressive Abschreibung, Wiesbaden 1967; SIEGEL, Zulässigkeit und ökonomische Relevanz der digitalen Abschreibung in der Steuerbilanz, StuW 1979, 314; RÖMER, Ist die degressive Abschreibung eine Steuervergünstigung?, BB 1988, 1292; J. LÜDICKE, Erneut: Zulässigkeit der degressiven Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG für Flugzeuge?, DB 2006, 808; M. SCHULZ, Zulässigkeit der degressiven Abschreibung nach § 7 Abs. 2 EStG für Flugzeuge?, DB 2006, 536; H.-J. FISCHER/HOBERG, Neuregelung der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 2 EStG: in der Regel nur geringe Vorteile für den Unternehmer, BB 2006, 484; KORN, Abschreibungen und Investitionsabzugsbetrag nach der Unternehmensteuerreform 2008 – Änderungen und Dispositionen, KÖSDI 2007, 15758; JACOB/PASEDAG, Neue Abschreibungsregeln – zweifelhafte Vorteile, DB 2009, 1829; WILLEKE, Zulässigkeit degressiver Abschreibung in der Handelsbilanz, StuB 2010, 458; LEWE/HOFFMANN, Zulässigkeit degressiver Abschreibungen in der Handelsbilanz vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsänderungen (IDW RH HFA 1.015), WPg 2011, 107; s. auch vor Anm. 1; zum älteren Schrifttum sowie zum Schrifttum über die Berechnungsgrundlagen degressiver Absetzungsmethoden s. Voraufgabe des § 7 vor Anm. 270 – Stand März 2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

253

I. Einordnung des Abs. 2

Abs. 2 regelt für bewegliche WG des AV ein zeitlich auf Anschaffung oder Herstellung vor dem 1.1.2011 beschränktes Wahlrecht zur Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen mit einem gleichbleibenden Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (geometrisch-degressive AfA). Abs. 2 gilt nicht für immaterielle WG und nicht für die Einkünfteermittlung bei den Überschusseinkunftsarten. Die Ausübung des Wahlrechts setzt nach Abs. 1 Satz 3 die Führung von Aufzeichnungen nach § 7a Abs. 8 voraus.

Bis zur gesetzlichen Regelung durch Einfügung des Abs. 2 mit dem StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473) war jede Form der degressiven AfA auch strechtl. zulässig. § 16 EStG 1925 und § 7 EStG 1934–1957 verlangten nur „Verteilung“ der AHK auf die ND (bestätigend RFH v. 1.7.1931, RStBl. 1931, 877; RFH v. 26.10.1938, RStBl. 1939, 115; einschränkend RFH v. 5.11.1941, RStBl. 1942, 18). Bis zum StBereinG v. 14.12.1984 war neben der Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen mit einem gleichbleibenden Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (geometrisch-degressive AfA) auch die digitale Absetzung mit gleichmäßig fallenden Prozentsätzen von den AHK (arithmetisch-degressive AfA) zulässig (Abs. 2 Satz 3 EStG 1958–1983, § 11a EStDV aF).

Fiskal- und konjunkturpolitische Bedeutung: Von Anfang an nutzte der Gesetzgeber die Vorschrift als Regelungsort konjunkturpolitischer Maßnahmen und als Möglichkeit zur Gegenfinanzierung von Steuersatzsenkungen durch Verbreiterung der Bemessungsgrundlage (exemplarisch Begr. zum 2. HStruktG v. 22.12.1981, BTDrucks. 9/842, 64; s. Voraufgabe des § 7 Anm. 271 – Stand März 2001 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuer.recht.de/hhr_archiv.htm). Bis zum UntStRefG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) regelte die Vorschrift dazu nur wechselnde Obergrenzen der degressiven AfA (s. OFD Frankfurt v. 6.2.2009 – S 2190 A - 29 - St 215, mit einem tabellarischen Überblick seit dem StSenkG 2001/2002). Im Gesetzgebungsverfahren zur Unternehmenssteuerreform 2008 wurde das Wahlrecht zur degressiven AfA von der BReg. erstmals als Ausnahme qualifiziert (BTDrucks. 16/4841, 51; kritisch dazu WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. C 3 [10/2009]) und für nach dem 31.12.2007 hergestellte oder angeschaffte bewegliche WG ganz aufgehoben (§ 52 Abs. 21a Satz 3 idF UntStRefG v. 14.8.2007). Die Streichung des Wahlrechts sollte mit 3,36 Mrd. € je VZ zur Gegenfinanzierung der Senkung des KStSatzes beitragen (BTDrucks. 16/4841, 43, 51). Als konjunkturpolitische Maßnahme (BTDrucks. 16/10930, 9) ist die degressive AfA für bewegliche WG, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 hergestellt oder angeschafft worden sind, im Rahmen des Maßnahmenpakets zur Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung durch das Ges. v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896) vorübergehend wieder zugelassen worden (mit Zweifeln an der Wirksamkeit dieser Konjunkturmaßnahme: WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. C 3 [10/2009]).

Abbildung der Aufwandsverteilung nach dem Wertverzehr: Die degressive Absetzung bildet den voraussichtlichen Wertverzehr mit größerer Wahrscheinlichkeit als die lineare AfA zutr. ab, wenn in den ersten Jahren der Nutzung eine stärkere Abnutzung als in den folgenden Jahren eintritt. Das ist vor allem bei der wirtschaftlichen Abnutzung der Fall. Deshalb ist die degressive Absetzung vor allem dort angebracht, wo die Gefahr besteht, dass ein Gegenstand wirtschaftlich schnell veraltet, zB durch die technische oder modische Entwicklung bald überholt sein wird; gerade das außerordentlich gestiegene Fortschrittsrisiko rechtfertigt die Anwendung der degressiven Absetzungsmethode. Ferner kann steigender Erhaltungsaufwand die degressive Absetzung vorzugswürdig erscheinen lassen (vgl. BFH v. 11.2.1955 – IV 102/53 U, BStBl. III 1955, 165, Abschn. 3.a). Die degressive Absetzung führt in diesen Fällen zu einer gleichmäßigeren Verteilung des Gesamtaufwands aus sinkenden Absetzungen und steigendem Erhaltungsaufwand. Sie erhöht ferner gegenüber der linearen Absetzung die Liquidität und damit die Möglichkeit zur Reinvestition, und zwar umso stärker, je länger die ND des WG ist.

Beschränkung auf die Gewinneinkunftsarten: Das Wahlrecht zur degressiven AfA bestand nur bei den Gewinneinkünften (LuF, Gewerbebetrieb, selb-

ständige Arbeit; § 2 Abs. 1 Nr. 1–3). Das folgt aus der Tatbestandsvoraussetzung des AV (s. Anm. 83; glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 415 [10/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 131; PEIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 73; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. C 22 [10/2009]). Geht ein WG, das degressiv abgeschrieben wurde, aus dem BV in das PV über – erbringt es zB nunmehr Einkünfte aus VuV –, so können die Absetzungen nur noch linear vorgenommen werden. Das gilt zB auch, wenn der Stpfl. den Gewerbebetrieb verpachtet und als aufgegeben behandelt. Bei Wiederaufnahme des Betriebs kann der Stpfl. uE wieder degressiv abschreiben, weil er nicht während einer ununterbrochenen Zugehörigkeit des WG zum BV die Absetzungsmethode gewechselt und ein Wahlrecht ausgeübt hat (glA o.V., DB 1961, 1209) und weil der Stpfl. uE eine Eröffnungsbilanz aufzustellen hat, deren Ansätze für die Frage der degressiven AfA den AK bei erstmaliger Anschaffung gleichstehen.

Verhältnis zur Abschreibung in der Handelsbilanz: Das Wahlrecht nach Abs. 2 kann unabhängig von der in der HBil. gewählten Abschreibungsmethode ausgeübt werden. Abs. 2 regelt ein stl. Wahlrecht iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 (s. § 5 Anm. 280). Im geltenden Recht liegt diesem Wahlrecht ein Lenkungszweck zugrunde und zwar unabhängig davon, ob die AfA den Abnutzungsgrad übersteigen, weil mit der zeitlichen Beschränkung der Charakter einer konjunkturpolitischen Maßnahme überwiegt (im Erg. zutr. zu Abs. 2 aF von SCHWEINITZ, Abschreibungen zwischen Aufwands- und Subventionstatbestand, 2005, 287; aA WALDHOF in KSM, § 7 Rn. C 9 [10/2009]). Die frühere Rspr., die die Ausübung des Wahlrechts mit der Voraussetzung degressiver Abschreibungen in der HBil. verband (BFH v. 11.2.1955 – IV 102/53 U, BStBl. III, 165, 172; BFH v. 14.6.1955 – I 78/53 U, BStBl. III 1955, 265; BFH v. 24.1.1990 – I R 17/89, BStBl. II 1990, 681) ist durch die wesensprägende konjunkturpolitische Zwecksetzung des Abs. 2 überholt.

Verhältnis der degressiven AfA zu anderen Absetzungen und Abschreibungen: Der Stpfl. kann beim einzelnen WG zwischen linearer und degressiver AfA wählen (s. Anm. 258). Zum Wechsel der Absetzungsmethode s. Abs. 3, dazu Anm. 279. Im Schnittpunkt der Absetzungsverläufe empfiehlt sich ein Übergang zur linearen AfA (s. Anm. 279).

► *Teilwertabschreibung* wird durch die Anwendung einer degressiven Absetzungsmethode nicht ausgeschlossen, auch nicht umgekehrt die Fortsetzung der degressiven AfA durch eine Teilwertabschreibung (s. auch Anm. 52).

► *Sonderabschreibungen* dürfen nur neben der linearen AfA nach Abs. 1 vorgenommen werden (§ 7a Abs. 4; eine Ausnahme macht zB § 7g Abs. 1).

Maßstab des Teilwerts einer privaten Nutzungsentnahme: Die degressive AfA bildet auch die Grundlage zur Bemessung des Teilwerts einer privaten Nutzungsentnahme. Sie ist zwar nach dem Willen des Gesetzgebers eine stl. Lenkungsmaßnahme, bildet den Wertverlauf regelmäßig aber zutr. ab (im Erg. glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 419 [10/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 132).

II. AfA in fallenden Jahresbeträgen (Abs. 2 Satz 1)**1. Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens**

256

Abs. 2 gilt nur für bewegliche abnutzbare (s. § 5 Anm. 589) WG (s. § 5 Anm. 560) des AV. Anlagevermögen bilden diejenigen WG, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb (dauernd) durch Gebrauch zu dienen (s. § 5 Anm. 580).

Beweglich sind körperliche Gegenstände, die nicht Gebäude sind und nicht mit einem Gebäude oder dem Grund und Boden ein einheitliches WG bilden und auch nicht sog. Außenanlagen sind (s. § 5 Anm. 594). Abs. 2 gilt nicht für abnutzbare immaterielle WG (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 414 [10/2014]; PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 72; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. C 27 [10/2009]; aA HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 287 [6/2014]), weil diese nicht als bewegliche WG zu qualifizieren sind (BFH v. 18.5.2011 – X R 26/09, BStBl. II 2011, 865, mit krit. Anm. ANZINGER, FR 2011, 958). Bei abnutzbaren unbeweglichen Anlagegütern (zB Außenanlagen wie Bodenbefestigungen und Einfriedungen) – soweit sie nicht Betriebsvorrichtungen sind und deshalb wie bewegliche WG behandelt werden – und immateriellen WG können nur lineare AfA (Abs. 1 Sätze 1 und 2) vorgenommen werden.

2. Innerhalb des zeitlichen Anwendungsbereichs des Abs. 2 angeschafft oder hergestellt

257

Das Wahlrecht setzte voraus, dass das WG nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 (Abs. 2 Satz 1) oder vor dem 1.1.2008 (Abs. 2 Satz 1 iVm. § 52 Abs. 21a Satz 3 idF UntStRefG 2008) angeschafft oder hergestellt worden ist. Maßgeblich ist nach § 9a EStDV für den Zeitpunkt der Anschaffung das Jahr der Lieferung und für den Zeitpunkt der Herstellung das Jahr der Fertigstellung. Ein WG ist hergestellt, wenn es bestimmungsgemäß genutzt oder benutzt werden kann (s. § 6 Anm. 166). Es ist geliefert, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht auf den Stpfl. übergegangen ist und er dadurch als wirtschaftlicher Eigentümer des WG anzusehen ist.

BFH v. 4.6.2003 – X R 49/01, BStBl. II 2003, 751; BFH v. 28.11.2006 – III R 17/05, BFH/NV 2007, 975; BFH v. 14.4.2011 – IV R 52/09, BStBl. II 2011, 929, Rn. 36; BFH v. 1.12.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407; Nds. FG v. 20.11.2013 – 4 K 124/13, EFG 2014, 824, nrkr., Rn. 24, Az. BFH IV R 1/14.

3. Ausübung des Wahlrechts („kann“)

258

Das Wahlrecht ist bei Beginn der AfA auszuüben, indem die degressive AfA „statt“ der linearen AfA angewendet und das besondere Verzeichnis nach Abs. 1 Satz 3 iVm. § 7a Abs. 8 geführt wird. Das Wahlrecht erlischt, wenn der Stpfl. mit der linearen AfA begonnen hat (Abs. 3). Auf die Abschreibungsmethode in der HBil. kommt es nicht mehr an, seit Abs. 2 durch seinen Lenkungszweck geprägt wird und § 5 Abs. 1 Satz 1 die Ausübung stl. Wahlrechte unabhängig von der HBil. erlaubt (s. § 5 Anm. 280). Die ältere Rspr. (BFH v. 24.1.1990 – I R 17/89, BStBl. II 1990, 681), nach der die in der HBil. gewählte Abschreibungsmethode maßgeblich war, ist durch diese Entwicklungen überholt. Die Ausübung des Wahlrechts bedarf keiner Begründung.

Stetigkeit der Methode: Der Stpfl. kann grds. auf die Neuanschaffungen eines Wj. linear, auf diejenigen des folgenden Jahrs degressiv, im dritten Jahr auf die Neuanschaffungen wieder linear usw. abschreiben. Er kann von zwei gleichartigen, gleichzeitig angeschafften WG das eine linear, das andere degressiv abschreiben.

259 4. Fallende Jahresbeträge

Abs. 1 Satz 1 regelt die Rechtsfolge der Bemessung der AfA „in fallenden Jahresbeträgen“. Sie ist Kennzeichen der degressiven AfA, kann aber in verschiedenen Varianten vorgenommen werden. Neben der geometrisch-degressiven Absetzungsmethode, bei der ein gleichbleibender Prozentsatz auf einen abschmelzenden Restbuchwert bezogen wird, können auch die digitale (arithmetisch-degressive) AfA mit einem fallenden Prozentsatz der konstanten AHK oder die AfA nach Staffelsätzen (vgl. Abs. 5) zu AfA mit fallenden Jahresbeträgen führen (TIEDCHEN in MüKo Bilanzrecht, 2013, § 253 HGB Rn. 99; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. C 67 [10/2009]). Die früher in § 7 Abs. 2 Satz 3 EStG 1958–1983, § 11a EStDV zugelassene Anwendung anderer degressiver Methoden wurde jedoch durch das StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493) gestrichen. Abs. 2 Satz 2 sieht nur einen unveränderten Prozentsatz vom Restbuchwert vor (sog. Buchwertabsetzung, geometrisch-degressive Absetzung).

260–261 Einstweilen frei.

III. Geometrisch-degressive Absetzung (Abs. 2 Satz 2)

Schrifttum: BÜRGER, Mathematisches Rüstzeug für die geometrisch-degressive Abschreibung, DB 1980, 608.

1. Absetzung mit unveränderlichem Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (Satz 2 Halbs. 1)

262 a) Vornahme der Absetzung mit einem unveränderlichen Prozentsatz

Abs. 2 Satz 2 konkretisiert die Bemessung der AfA „in fallenden Jahresbeträgen“ und gebietet die Anwendung eines jährlich gleichbleibenden Prozentsatzes auf die AHK im Erstjahr und auf den jeweiligen Restbuchwert in den folgenden Jahren. Der absolute Betrag der jährlichen Absetzungen ist dabei abfallend („degressiv“). Der BFH bezeichnete diese Methode als „radikale geometrische Abschreibung“ (BFH v. 11.2.1955 – IV 102/53 U, BStBl. III 1955, 165; BFH v. 16.7.1957 – I 10/57 U, BStBl. III 1957, 324). Da die AfA-Beträge eine unendliche Reihe bilden, bleibt am Ende der ND ein Restwert übrig, der im letzten Jahr neben der Jahres-AfA abgesetzt wird (im Erg. glA, Übergang zur linearen AfA im letzten Jahr, BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 421 [10/2014]; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. 421 [10/2009]; aA, o. Begr., Restwertabschreibung im Jahr nach Ende der ND, PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 75). Der Wortlaut „kann“ ist mit der Entstehungsgeschichte der Vorschrift einschränkend auszulegen und als Gebot der einzig aufgezählten Methode zu verstehen (BTDDrucks. 10/1636, 57; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 411 [10/2014]).

Höhe des (unveränderlichen) Prozentsatzes: Sie bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen ND (Abs. 1 Satz 2) des WG und berechnet sich nach der Formel:

$$s = \left(1 - \sqrt[n]{\frac{RW}{AHK}} \right) \times 100 \%$$

Dabei ist RW der Restwert, n die ND und s der Abschreibungssatz. Der Abschreibungssatz ist durch Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 begrenzt (s. Anm. 269). Die Anwendung des Prozentsatzes auf den Restbuchwert (s. Anm. 263) ergibt die Jahres-AfA.

Verkürzung der Nutzungsdauer: Bei der linearen AfA ist der Restbuchwert auf die RestND in gleichen Teilbeträgen zu verteilen (s. Anm. 162). Bei der degressiven AfA dagegen ist die Anwendung desjenigen AfA-Satzes, der der RestND entspricht, gesetzlich nicht vorgesehen. Der Stpfl. kann nur auf den jeweiligen Restwert den der kürzeren GesamtND entsprechenden (Höchst-)AfA-Satz anwenden, zB bei einer Verkürzung der GesamtND eines zwischen dem 1.1.2009 und dem 31.12.2010 (Obergrenze beim zweieinhalbfachen linearen AfA-Satz) angeschafften WG von 20 auf 15 Jahre 16,67 % ($100 / 15 =$ Satz der linearen AfA $\times 2,5$) statt bis dahin 12,5 %, und zwar ohne Rücksicht darauf, wie lang die RestND noch ist (OFD Hamb. v. 30.9.1964, DB 1964, 1607).

Mehrschichtige Nutzung wird bei der degressiven AfA durch eine Erhöhung des AfA-Satzes für das Jahr der mehrschichtigen Nutzung berücksichtigt, jedoch im Unterschied zur linearen AfA nicht durch eine prozentuale Erhöhung des Satzes für einschichtige Nutzung (s. Anm. 184), sondern durch Anwendung desjenigen Satzes, der der verkürzten restlichen ND entspricht (BMF v. 8.4.1957, BB 1957, 391; LÄNGSFELD, BB 1959, 145). Dabei ist aber der Höchstbetrag der degressiven AfA zu beachten. Wird zB die betriebsgewöhnliche ND durch mehrschichtige Nutzung von zwölf auf zehn Jahre verkürzt, so ist (bei Anschaffung oder Herstellung zwischen dem 1.1.2009 und dem 31.12.2010) im Jahr der mehrschichtigen Nutzung ein AfA-Satz von 25 % statt von 20,83 % anzuwenden. Bei Verkürzung von zehn auf acht Jahre beträgt die AfA dagegen sowohl bei ein- als auch bei mehrschichtiger Nutzung höchstens 25 % des jeweiligen Restbuchwerts. Der Zeitpunkt, in welchem der Übergang von der degressiven zur linearen AfA zweckmäßig ist, wird also bei WG mit kurzer ND durch Eintritt einer mehrschichtigen Nutzung uU vorverlegt. Bei der Mehrzahl der WG empfiehlt sich bei zeitweise mehrschichtiger Nutzung die Leistungs-AfA; s. Anm. 218).

Die erhöhte AfA wegen mehrschichtiger Nutzung bildet keine AfA, sondern trägt nur der Verkürzung der ND Rechnung, die durch die mehrschichtige Nutzung eintritt. Das ist nicht nur zulässig, sondern nach den GoB sogar erforderlich. Sie wird daher durch Abs. 2 Satz 4 nicht ausgeschlossen.

b) Vornahme der Absetzung vom jeweiligen Buchwert (Restwert)

263

Bemessungsgrundlage der Buchwert-AfA sind im Erstjahr die AHK, danach der jeweilige Restbuchwert. Entsteht nachträglich Herstellungsaufwand (s. allg. Anm. 137), so ist zu unterscheiden, ob der Herstellungsaufwand das WG als solches bestehen lässt oder ein anderes WG entsteht.

Herstellungsaufwand auf ein (als solches bestehenbleibendes) Wirtschaftsgut: Wurde das WG degressiv abgeschrieben, so richtet sich der nach

Abschluss der Herstellung auf die neue Bemessungsgrundlage (Restbuchwert + zu aktivierender Herstellungsaufwand) anzuwendende AfA-Satz nach der unter Berücksichtigung des neuen Zustands des WG zu schätzenden RestND (R 7.4 Abs. 9 Satz 1 Fn. 1 EStH 2011).

Dies gilt seit den EStR 1990; bis 1989 war auf den nach der Aktivierung sich ergebenden Buchwert der bisherige Satz der degressiven AfA anzuwenden, auch wenn der Herstellungsaufwand die GesamtND verlängert hat (Abschn. 43 Abs. 9 EStR 1984 bzw. Abschn. 43 Abs. 10 EStR 1987; o.V., DB 1961, 286; SÖFFING, DStZ 1969, 167). Der Herstellungsaufwand wurde bei dieser Methode – jedenfalls bei gleichgebliebener ND – zu niedrig abgeschrieben, es blieb ein zu hoher Restwert am Ende des vorletzten Nutzungsjahres; der Stpfl. musste daher entsprechend früher zur linearen AfA übergehen.

Entstehung eines neuen (anderen) Wirtschaftsguts: Entsteht ein anderes WG, so ist der Stpfl. wie bei einem erst jetzt angeschafften oder hergestellten WG in der Wahl der Absetzungsmethode frei; auch wenn das alte WG linear abgeschrieben wurde, kann das neue WG degressiv abgeschrieben werden. Anzuwenden ist der Satz, der sich nach der zur Zeit der Beendigung des Herstellungsaufwands geltenden gesetzlichen Regelung und der nunmehrigen ND des WG ergibt (R 7.4 Abs. 9 Satz 4 EStH 2011). Bemessungsgrundlage der AfA sind die HK zuzüglich – bei voller Verwendung des bisherigen WG – seines Buchwerts, bei teilweiser Verwendung seines Restwerts, dh. nach Absetzung der ausgeschiedenen, nicht mehr verwendeten Teile aus dem Buchwert gem. § 7 Abs. 1 letzter Satz (AfaA), denn als HK des neuen WG darf nur aktiviert werden, was tatsächlich zu seiner Herstellung verwendet worden ist.

264–268 Einstweilen frei.

2. Höchstgrenzen (Satz 2 Halbs. 2)

269 **a) Absolute und relative Begrenzung**

Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 begrenzt den Satz der degressiven AfA abhängig von Zeitpunkt ihrer Anschaffung oder Herstellung absolut und relativ zum linearen AfA-Satz. Wegen dieser Begrenzung führt die degressive AfA nur bei längeren ND gegenüber der linearen AfA zu höheren anfänglichen Abschreibungen.

Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung	Absolute Obergrenze der degressiven AfA	Faktor der relativen Obergrenze der degressiven AfA im Verhältnis zum linearen AfA-Satz	Änderungsvorschrift
1.1.1958–8.3.1960	25 %	zweieinhalb	StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473)
9.3.1960–31.8.1977	20 %	zweifach	StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616)
16.7.1970–31.9.1971 und 9.5.-30.11.1973			Aussetzung der degressiven AfA durch die 2. KonjVO v. 21.7.1970 (BGBl. I 1970, 1128) und 3. KonjVO v. 7.6.1973 (BGBl. I 1970, 530).
1.9.1977–29.7.1981	25 %	zweieinhalb	Ges. zur StEntlastung und Investitionsförderung v. 4.11.1977 (BGBl. I 1977, 1965)

Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung	Absolute Obergrenze der degressiven AfA	Faktor der relativen Obergrenze der degressiven AfA im Verhältnis zum linearen AfA-Satz	Änderungsvorschrift
30.7.1981–31.12.2000	30 %	drei	2. HStrukturG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523)
1.1.2001 – 31.12.2005	20 %	zwei	StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433)
1.1.2006 – 31.12.2007	30 %	drei	Ges. zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091)
1.1.– 31.12. 2008	keine degressive AfA		UntStRefG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912)
1.1.2009 – 31.12.2010	25 %	zweieinhalb	Ges. zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung“ v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896)

Die absolute Höchstgrenze führt bei kürzeren ND dazu, dass durch die degressive AfA ein WG nicht innerhalb seiner betriebsgewöhnlichen ND abgeschrieben werden kann. Des Restwert ist im letzten Jahr der ND abzuschreiben (s. Anm. 262).

Beispiel: Um ein WG mit AHK von 1 000 über eine betriebsgewöhnliche ND von zehn Jahren geometrisch-degressiv abzuschreiben ist rechnerisch ein AfA-Satz von 50,11 % erforderlich. Mit einem auf 25 % begrenzten AfA-Satz beträgt der Restwert nach zehn Jahren noch 56,31, auf 1 wäre das WG erst nach 20 Jahren abgeschrieben. Der Restwert ist im letzten Jahr abzuschreiben.

b) Übersichtstabelle

270

Nutzungsdauer in Jahren	lineare AfA (in %)	Geometrisch-degressive AfA (in %)						
		ab 1.9.1977	ab 30.7.1981	ab 1.1.2001	ab 1.1.2006	ab 1.1.2008	ab 1.1.2009	ab 1.1.2011
1	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00		100,00	
2	50,00	25,00	30,00	20,00	30,00		25,00	
3	33,33	25,00	30,00	20,00	30,00		25,00	
4	25,00	25,00	30,00	20,00	30,00		25,00	
5	20,00	25,00	30,00	20,00	30,00		25,00	
6	16,67	25,00	30,00	20,00	30,00		25,00	
7	14,29	25,00	30,00	20,00	30,00		25,00	
8	12,50	25,00	30,00	20,00	30,00		25,00	
9	11,11	25,00	30,00	20,00	30,00		25,00	
10	10,00	25,00	30,00	20,00	30,00		25,00	
11	9,09	22,73	27,27	18,18	27,27		22,73	
12	8,33	20,83	25,00	16,67	25,00		20,83	
13	7,69	19,23	23,08	15,38	23,08		19,23	
14	7,14	17,86	21,43	14,29	21,43		17,86	
15	6,67	16,67	20,00	13,33	20,00		16,67	
16	6,25	15,63	18,75	12,5	18,75		15,63	
17	5,88	14,71	17,65	11,76	17,65		14,71	
18	5,56	13,89	16,67	11,11	16,67		13,89	
19	5,26	13,16	15,79	10,53	15,79		13,16	
20	5,00	12,50	15,00	10,00	15,00		12,50	

Nutzungsdauer in Jahren	lineare AfA (in %)	Geometrisch-degressive AfA (in %)						
		ab 1.9.1977	ab 30.7.1981	ab 1.1.2001	ab 1.1.2006	ab 1.1.2008	ab 1.1.2009	ab 1.1.2011
25	4,00	10,00	12,00	8,00	12,00		10,00	
30	3,33	8,33	10,00	6,67	10,00		8,33	
40	2,50	6,25	7,50	5,00	7,50		6,25	
50	2,00	5,00	6,00	4,00	6,00		5,00	
100	1,00	2,50	3,00	2,00	3,00		2,50	

Die vorstehende Tabelle enthält einen Vergleich der Höchstsätze der Buchwertabsetzung (der geometrisch-degressiven Absetzung) mit den Sätzen der linearen AfA. Die Höchstsätze beziehen sich auf den AfA-Satz für die Jahresabsetzung; zur AfA im ersten Jahr s. Anm. 342.

271–272 Einstweilen frei.

273 **IV. Buchmäßige Nachweise (Abs. 2 Satz 3)**

Nach Abs. 2 Satz 3 ist die degressive AfA nur zulässig, wenn die WG in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis nach § 7a Abs. 8 aufgenommen werden (s. § 7a Anm. 71).

Abs. 2 Satz 5 EStG 1958–1983 verlangte als Voraussetzung für die Anwendung der degressiven AfA, dass über die betreffenden WG durch RechtsVO zu bestimmende Aufzeichnungen geführt werden. Der Inhalt dieser Aufzeichnung war in § 11b EStDV 1958–1983 geregelt.

274–275 Einstweilen frei.

276 **V. Keine AfA neben degressiver AfA (Abs. 2 Satz 4)**

Abs. 2 Satz 4 schließt bei WG, die degressiv abgesetzt werden, Absetzungen für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung iSd. Abs. 1 letzter Satz aus. Warum der Stpfl. eine tatsächlich eingetretene Abnutzung nicht ausweisen darf und somit sein Vermögen zu hoch ausweisen oder auf eine Teilwertabschreibung ausweichen muss, ist allerdings nicht einzusehen (kritisch auch GÜBBELS, FR 1967, 244; GÜBBELS, FR 1971, 404). Um diese besondere Absetzungsmöglichkeit zu erlangen, muss der Stpfl. daher in dem Jahr der AfA von der degressiven zur linearen AfA übergehen, was nach Abs. 3 Satz 1 jederzeit zulässig ist (s. Anm. 279).

277–278 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Wechsel der Absetzungsmethode

279 **I. Wahlrecht für den Übergang zur linearen AfA (Abs. 3 Satz 1)**

Abs. 3 regelt den Wechsel von der degressiven zur linearen AfA (Abs. 3 Satz 1). Der Wechsel von der linearen zur degressiven AfA ist unzulässig (Abs. 3 Satz 3). Die Vorschrift geht dem GoB der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6

HGB) vor und bildet durch ein stl. Wahlrecht iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Das Wahlrecht kann unabhängig vom Übergang zur linearen Abschreibung in der HBil. ausgeübt werden. Seine Ausübung setzt keine rechtfertigende Begründung voraus (WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. D 6 [10/2009]).

Vor Inkrafttreten des Abs. 3 war ein Wechsel zwischen den Abschreibungsmethoden in beide Richtungen zulässig, wenn dadurch der Verlauf der Abnutzung besser abgebildet werden konnte und im Wechsel der Absetzungsart kein willkürliches Hin- und Herschwanken lag (RFH v. 1.7.1931, RStBl. 1931, 877; RFH v. 24.2.1932, RStBl. 1932, 533).

Gründe für einen Methodenwechsel: Der Wechsel von der degressiven zur linearen AfA (Abs. 3 Satz 1) kommt vor allem deshalb in Betracht, weil die lineare AfA nach einiger Zeit zu jährlich höheren AfA als die Buchwertabsetzung führt. Ein Grund für den Übergang zur linearen AfA kann auch sein, das Abschreibungspotential für spätere Jahre aufzubewahren.

Beispiel: AK 1000, ND zehn Jahre. Restbuchwert nach sieben Jahren bei linearer AfA 300, bei degressiver AfA mit 25 % 133,48. Lineare AfA bei Methodenwechsel 133,48 : 3 Jahre = jährlich 44,49, bei Fortsetzung der degressiven AfA im 8. Jahr nur 33,37.

► *Günstigster Zeitpunkt des Methodenwechsels im ... ten Jahr (bis VZ 2010):*

ND	Anschaffung oder Herstellung			
	30.7.1981 bis 31.12.2000	1.1.2001 bis 31.12.2005	1.1.2006 bis 31.12.2007	1.1.2009 bis 31.12.2010
4	2		2	2
5	3	2	3	2
6	4	2	4	3
7	5	3	5	4
8	6	4	6	5
9	7	4	7	6
10	8	5	8	7
11	9	5	9	8
12	9	5	9	9
13	10	6	10	9
14	11	6	11	10
15	12	6	12	11
16	12	7	12	11
17	13	7	13	12
18	13	7	13	12
19	14	8	14	13
20	15	8	15	13
25	18	10	18	16
30	22	12	22	19
33	24	13	24	21
40	28	15	28	25

► *AfaA:* Sie sind nur bei linearer AfA zulässig (Abs. 2 Satz 4) und setzen daher bei degressiv abgeschriebenen WG vorherigen Übergang zur linearen AfA voraus.

Rechtsnachfolge: Tritt der Stpfl. hinsichtlich der AfA in die Rechtsstellung eines Vorgängers ein, so gilt Abs. 3 für den Stpfl. in der gleichen Weise, wie die Vorschrift für den Rechtsvorgänger gegolten hatte; dh., der Stpfl. kann von der degressiven zur linearen, nicht aber von der linearen zur degressiven Methode wechseln. Keine Bindung des Stpfl. besteht bei unentgeltlichem Erwerb eines

einzelnen WG aus betrieblichem Anlass (§ 6 Abs. 4 idF des StEntlG 1999/2000/2002, bis 1998 § 7 Abs. 2 EStDV); der Zugang bildet eine BE, die AfA sind von den fiktiven AK wie bei einer entgeltlichen Anschaffung neu zu bemessen (s. § 6 Anm. 1421).

Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs: Der Übergang zur linearen AfA ist auch dann noch zulässig, wenn er im Jahr der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs erfolgt, da in dem betreffenden Jahr der laufende Gewinn nach den allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln ist und daher noch AfA nach § 7 vorzunehmen sind. Dadurch kann das Verhältnis zwischen laufendem Gewinn und Veräußerungsgewinn gestaltet werden (BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 445 [10/2014]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 137).

Übergang zur Leistungs-AfA: Abs. 3 Satz 1 eröffnet uE mittelbar auch den Weg zum Wechsel in die Methode der AfA nach Maßgabe der Leistung iSd. Abs. 1 Satz 7. Zwar sieht der Wortlaut des Abs. 3 Satz 1 nur den Wechsel zur AfA in gleichen Jahresbeträgen vor. Abs. 1 beinhaltet aber – vor der erstmaligen Anwendung der linearen AfA – ein Wahlrecht zur Leistungs-AfA (s. Anm. 218). Es ist kein Grund ersichtlich, warum dieses Wahlrecht beim Übergang von der degressiven AfA zur linearen AfA verschlossen bleiben sollte (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 137; abwägend WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. B 352 [10/2009], ablehnend in D 20 [10/2009]; einschränkend BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 446 [10/2014]: „direkter Methoden-Wechsel“ unzulässig; aA PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 446).

280–281 Einstweilen frei.

282 II. Bemessung der linearen Absetzungen nach Restwert und Restnutzungsdauer (Abs. 3 Satz 2)

Beim Übergang zur linearen AfA ist der Restbuchwert auf die RestND zu verteilen (Abs. 3 Satz 2). Dabei ist grds. von der anfangs geschätzten GesamtND auszugehen. Nur wenn sich deren Schätzung als nicht unwesentlich zu lang herausgestellt hat, ist gleichzeitig mit dem Wechsel der Absetzungsmethode auch die RestND neu zu schätzen.

Unterjähriger Wechsel: Bei einem unterjährigen Methodenwechsel ist die AfA entsprechend Abs. 1 Satz 4 zeitanteilig neu zu berechnen (WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. D 20 [10/2009]).

283–284 Einstweilen frei.

285 III. Verbot des Übergangs zur degressiven AfA (Abs. 3 Satz 3)

Abs. 3 Satz 3 untersagt den Methodenwechsel von der linearen zur degressiven AfA. Ein Methodenwechsel besteht darin, dass die Art der Absetzung bei einem bereits teilweise abgeschriebenem WG für die Zukunft geändert wird. Ausgeschlossen ist damit auch der Wechsel von der Leistungs-AfA nach Abs. 1 Satz 6 zur degressiven AfA (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 447 [10/2014]; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. D 20 [10/2009]).

Kein Methodenwechsel liegt in folgenden Fällen vor:

▶ *Teilwertabschreibung*: Sie stellt keinen Wechsel der Absetzungsmethode nach § 7, sondern Bewertung nach § 6 dar. Das gilt auch für eine statistisch nach einer degressiven AfA berechnete Teilwertabschreibung.

Die OFD Hamb. (v. 30.9.1964, DB 1964, 1607) hat bei einem degressiv abgeschriebenem Kühlschiff eine Teilwertabschreibung wegen Verkürzung der ND (durch technische Überholung) derart zugelassen, dass auf denjenigen Betrag abgeschrieben wird, der sich ergeben hätte, wenn der Stpfl. von Anfang an mit dem Satz der kürzeren ND abgeschrieben hätte.

▶ *Bilanzänderung/-berichtigung*: Nach Wiederaufrollung der Veranlagung wird ein WG von seiner Anschaffung oder Herstellung an nach einer anderen Methode (zB degressiv statt bisher linear) abgeschrieben. Eine auf die Zeit der Anschaffung oder Herstellung zurückwirkende Änderung der Absetzungsmethode durch Bilanzänderung kann auch aus anderen Gründen zulässig sein; s. auch Anm. 68 zur unrichtigen Beurteilung der Absetzbarkeit eines WG.

▶ *AfA auf ein neu entstandenes Wirtschaftsgut*: Herstellungsaufwand auf ein vorhandenes WG lässt uU ein anderes WG entstehen; der Stpfl. hat in diesem Fall die Wahl, das andere WG degressiv abzuschreiben, auch wenn das bisherige WG linear abgeschrieben wurde.

Einstweilen frei.

286–287

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Lineare Absetzung bei Gebäuden

Schrifttum zu AfA bei Gebäuden (ab 1990): RICHTER, AfA-Bemessungsgrundlage für einen fertiggestellten Gebäudeteil in einem unfertigen Gebäude, DStR 1991, 541; HOTTMANN, Herstellungskosten von Gebäuden, StBp. 1991, 265; PAUS, Wie berechnen sich die Abschreibungen bei teilweise fertiggestellten Gebäuden?, BB 1994, 1122; BECKER/BUR, Die Bemessungsgrundlage für weitere AfA von vormals betrieblich genutzten Gebäuden, Inf. 1995, 33; PYSZKA, Gebäudebilanzierung und -abschreibung in Handels- und Steuerbilanz, BB 1996, 1979; DZIADKOWSKI/ROBISCH, Gebäudebilanzierung in Handels- und Steuerbilanz, BB 1997, 355; STOBBE, Zweifelsfragen bei der Ermittlung von Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Gebäuden, FR 1997, 281; GRUBE, Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden im Einkommensteuerrecht, DStZ 2000, 469; SCHMITZ/HILDESHEIM, Die Ferienwohnung im Steuerrecht, DStZ 2001, 413; SCHOOR, Beratungsrelevante Hinweise zur Bilanzierung von Gebäuden und Gebäudeteilen, StuB 2006, 258; BLUM/WEISS, Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden mit verkürzter Restnutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG, BB 2007, 2093; KAHLE/HEINSTEIN, Die Bewertung von Grundstücken in der Steuerbilanz, IStr 2007, 92; CLOER/VOGEL, Unterschiedliche Gebäude-AfA bei Auslandsbezug, DB 2010, 1901; GRUBE, Zur Absetzung wegen wirtschaftlicher Abnutzung insbesondere von Gebäuden, FR 2011, 633; JARDIN/ROSCHER, Kaufpreisaufteilung für ein bebautes Grundstück, NWB 2014, 3155; TROSSEN, Berichtigung zu hoch vorgenommener AfA bei Gebäuden, NWB 2014, 1786; SCHUSTEK, Einkommensteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken, DStR 2015, 678; s. auch vor Anm. 1.

I. Einordnung des Abs. 4

288

Abs. 4 typisiert die betriebsgewöhnliche ND von Gebäuden durch nutzungsdauerunabhängige AfA-Sätze (s. Anm. 300). Die Vorschrift differenziert dabei zwischen Wirtschaftsgebäuden sowie anderen Gebäuden und unterscheidet nur bei

Letzteren nach dem Baujahr. Sie geht Abs. 1 Sätze 1 und 2 vor. Nach der Grundregel der Gebäudeabschreibung in Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 sind vor 1924 fertiggestellte Gebäude jährlich mit 2 %, früher fertiggestellte Gebäude jährlich mit 2,5 % abzuschreiben. Das entspricht einer typisierend angenommenen ND von 50 bzw. 40 Jahren. Für Wirtschaftsgebäude mit Bauantrag nach dem 31.3.1985 gilt gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 eine erhöhte lineare AfA von 3 %. Wie bewegliche WG können auch Gebäude über die kürzere tatsächliche ND abgeschrieben werden (Abs. 4 Satz 2), deren Bemessung § 11c Abs. 1 EStDV konkretisiert; ebenso ist eine AfA zulässig (Abs. 4 Satz 3). Die Wirtschaftsgebäude-AfA rechtfertigt für andere Gebäude keine AfA und keine Teilwertabschreibung (Abs. 4 Satz 4). Abs. 4 gilt nicht für sonstige unbewegliche WG, also nicht für Außenanlagen.

Vor der Einfügung des Abs. 4 durch Ges. v. 16.6.1964 (BGBl. I 1964, 353) wurde die ND von Wohngebäuden auf 100 Jahre und von gewerblich genutzten Gebäuden durch die Verwaltungspraxis idR auf 50 Jahre geschätzt (BTDrucks. IV/2008, 4; BFH v. 10.12.1992 – IV R 17/92, BStBl. II 1993, 344, Rn. 12). In seiner ursprünglichen Fassung wurde mit AfA-Sätzen von 2 bzw. 2,5 % die ND für alle Gebäude, differenzierend nur nach dem Alter, mit 50 bzw. 40 Jahren typisiert. Durch das Ges. zur Verbesserung der Abschreibungsbedingungen für Wirtschaftsgebäude und für moderne Heizungs- und Warmwasseranlagen v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2434) wurde der AfA-Satz bei bestimmten Wirtschaftsgebäuden auf 4 % festgesetzt (Abs. 4 Satz 1). Durch das StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433) wurde die lineare AfA bei Gebäuden, die zu einem BV gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31.3.1985 gestellt worden ist, auf 3 % gesenkt. Satz 2 wurde entsprechend angepasst.

Rechtfertigung und Zweck: Die Vorschrift hat neben einem Vereinfachungs- auch einen Lenkungszweck. Durch Typisierung entfällt der Aufwand der Schätzung und es kann Streit über die betriebsgewöhnliche ND vermieden werden. Sie dient damit der Verwaltungsvereinfachung (zutr. WALDHOF in KSM, § 7 Rn. E 13 [9/2009]). Für andere Gebäude als Wirtschaftsgebäude typisiert Abs. 4 Satz 1 abweichend von der typischen ND (s. Anm. 19; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 456 [7/2016]) aus steuer- und wohnungsbaupolitischen Gründen eine kürzere ND. Das dient der Bauförderung. Die Differenzierung zwischen Wirtschaftsgebäuden und anderen Gebäuden rechtfertigt sich nach der Rspr. durch die unterschiedliche stl. Berücksichtigung privater und betrieblicher Veräußerungsgewinne (BFH v. 28.10.2008 – IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899, Rn. 13). Damit lässt sich aber nur die Tatbestandsvoraussetzung der Zugehörigkeit zum BV, nicht aber der Abschluss des erhöhten AfA-Satzes bei betrieblichen Wohngebäuden rechtfertigen. Die Rechtfertigung dieser Differenzierung ergibt sich aus einem anderen Grund: Wohngebäude haben idR eine längere ND als Betriebsgebäude. Der Gesetzgeber hat vermutlich daran gar nicht gedacht, sondern nach dem Auslaufen der Wohnungsbauförderung in Abs. 5 nur unterlassen, Abs. 4 anzupassen.

Verhältnis des Abs. 4 zu den handelsrechtlichen GoB: Abs. 4 geht den handelsrechtl. GoB vor. Niedrigere AfA in der HBil. als 2 bzw. 2,5 oder 3 % sind stl. unbeachtlich, da nach Abs. 1 Satz 1 mindestens die dort angegebenen Beträge abzuziehen sind. Abs. 4 Satz 2 regelt ein stl. Wahlrecht iSd. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2, das unabhängig von der HBil. ausgeübt werden kann. Diese Regelung erlaubt den Verzicht auf die stl. Vergünstigung des Abs. 4 Satz 1. Wird das Wahlrecht ausgeübt und die AfA nach der tatsächlich kürzeren ND bemessen,

muss diese ND auch der HBil. zugrunde liegen, weil die betriebsgewöhnliche ND für HBil. und StBil. einheitlich zu schätzen ist (s. § 5 Anm. 284).

Lineare AfA nach AfaA oder Teilwertabschreibung: Die AfA bemessen sich vom folgenden Wj. oder Kj. an nach den AHK des Gebäudes (dh. nach der bisherigen Bemessungsgrundlage abzüglich der AfaA oder Teilwertabschreibung gem. § 11c Abs. 2 EStDV). Es ist also nicht der Restwert auf die RestND zu verteilen. Der nach § 7 Abs. 4 maßgebende AfA-Satz wird nicht beeinflusst; ggf. ist aber eine durch außergewöhnliche Abnutzung eingetretene Verkürzung der ND durch Erhöhung des AfA-Satzes zu berücksichtigen (Abs. 4 Satz 2). Auch ohne tatsächliche Verkürzung der ND kann sich die Absetzungsdauer durch die Anwendung des § 11c Abs. 2 EStDV etwas verringern.

Beispiel: HK eines Gebäudes 500 000 €, AfA 5 Jahre \times 2 % = 50 000 €, AfaA im 5. Jahr 100 000 €, Restbuchwert 350 000 €. AfA-Bemessungsgrundlage vom Ende des 5. Jahres an $500\,000 - 100\,000 = 400\,000$ €. AfA 2 % = jährlich 8 000 €. Restliche Absetzungsdauer $350\,000 : 8\,000 = 44$ Jahre; gesamte Absetzungsdauer $5 + 44 = 49$ Jahre.

Lineare AfA nach Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen: In den Jahren, die auf den Begünstigungszeitraum folgen, bemessen sich die AfA nach dem Restwert und – bei Gebäuden – nach dem gem. § 7 Abs. 4 unter Berücksichtigung der RestND maßgebenden Prozentsatz (§ 7a Abs. 9). Deshalb ist der Begünstigungszeitraum von der ND, die dem AfA-Satz des § 7 Abs. 4 zugrunde liegt (50 bzw. 40 oder 33 bzw. 25 Jahre), abzusetzen (s. § 7a Anm. 82).

Einstweilen frei.

289–290

II. Gebäude-AfA nach typisierter Nutzungsdauer (Abs. 4 Satz 1)

1. Gebäude (Abs. 4 Satz 1 Einleitungssatz)

291

Gebäude sind ober- und unterirdische Bauwerke, die durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewähren, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen erlauben, fest mit dem Grund und Boden verbunden sind und von wesensprägender Beständigkeit und Standfestigkeit sind. Der Gebäudebegriff des EStG folgt in dieser Definition dem Gebäudebegriff des BewG.

Siehe § 6 Anm. 290; BFH v. 13.6.1969 – III 17/65, BStBl. II 1969, 517; BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; BFH v. 15.6.2005 – II R 67/04, BStBl. II 2005, 688; BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986. Rn. 18; R 7.1 Abs. 5 Satz 1 EStR 2012; Gleichlautende Erlasse der Länder v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 457 (7/2016); SCHUSTEK, DStR 2015, 678; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. E 18 (9/2009).

Für Aufwendungen auf ein Gebäude, für die ein Aufwandsverteilungsposten zu bilden und abzuschreiben ist, gelten die Vorschriften über die Absetzungen für Gebäude entsprechend (Anm. 101; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 458 [7/2016]; PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 81; STUHRMANN in B/B, § 7 Rn. 148 [8/2012]).

Begriffsmerkmale:

► *Räumliche Umschließung zum Schutz gegen Witterungseinflüsse* setzt nicht voraus, dass das Bauwerk an allen Seiten Außenwände hat (s. Ziff. 2.3 des Ländererlasses v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734). Begrenzung nach unten durch den nackten Erdboden, einen Fußboden oder Keller und nach oben durch ein Dach muss stets vorhanden sein. Zweck des Bauwerks braucht nicht in erster Linie eine

Raumbildung zu sein; es genügt objektiv eine räumliche Umschließung zum Schutz gegen Witterungseinflüsse (BFH v. 13.6.1969 – III 17/65, BStBl. II 1969, 517, Abschn. III.3.a). Eine Tankstellenüberdachung mit einer Fläche von 400 qm kann hierzu ausreichen (BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137, Rn. 12).

► *Gestattung des Aufenthalts von Menschen:* Das Bauwerk muss so beschaffen sein, dass sich Menschen in ihm aufhalten können. Dazu ist nicht Voraussetzung, dass das Bauwerk zum Aufenthalt von Menschen bestimmt ist; Eignung des Bauwerks für einen nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen genügt, auch wenn dazu Schutzkleidung erforderlich ist. Eignung für einen dauernden Aufenthalt ist nicht erforderlich.

RFH v. 30.7.1931, RStBl. 1931, 840, betr. Zeitungskiosk; BFH v. 30.1.1991 – II R 48/88, BStBl. II 1991, 618, Rn. 8; BFH v. 15.6.2005 – II R 67/04, BStBl. II 2005, 688, Rn. 9, betr. Zementfabrik; BFH v. 24.5.2007 – II R 68/05, BStBl. II 2008, 12, betr. Toilette; s. Ziff. 2.4 des Ländererlasses v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734.

Ausreichend ist die Möglichkeit zum Aufenthalt nur in Schutzkleidung oder nur in Teilen des Bauwerks von nicht untergeordneter Bedeutung (BFH v. 14.11.1975 – III R 150/74, BStBl. II 1976, 198, betr. Autowaschhalle). Eignung zum Aufenthalt von Menschen nur außerhalb des Betriebsablaufs (zB in Brennöfen) genügt nicht. Für Bauwerke mit besonders hohem Lärm gilt das Gleiche wie für Bauwerke mit besonders hohen oder niedrigen Temperaturen; sie sind keine Gebäude, wenn sie deshalb nicht einmal einen vorübergehenden Aufenthalt erlauben (BFH v. 30.1.1991 – II R 48/88, BStBl. II 1992, 618). Eine Überschreitung von Grenzwerten, etwa nach der ArbStättV, lässt die Gebäudeeigenschaft noch nicht entfallen (BFH v. 15.6.2005 – II R 67/04, BStBl. II 2005, 688, Rn. 9).

► *Feste Verbindung mit dem Grund und Boden:* Voraussetzung ist grds. das Ruhen des Bauwerks auf einem Fundament. Ausnahme: Fertiggaragen aus Beton, die durch das Eigengewicht auf dem Grundstück festgehalten werden (BFH v. 4.10.1978 – II R 15/77, BStBl. II 1979, 190; Ziff. 2.5 des Ländererlasses v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734). Fundament ist eine mit dem Boden fest verbundene Einrichtung, die bei Entfernung des Bauwerks oder, wenn es nur lose auf das Fundament aufgesetzt ist und auch dieses sich nur auf, nicht in der Erdoberfläche befindet, jedenfalls bei der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands zerstört werden würde und die nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann. Auf das Material des Fundaments kommt es nicht an. Das Fundament braucht nicht das ganze Bauwerk zu unterfangen; einzelne Pfeiler, Zementleisten und dergleichen genügen. Lose auf den Erdboden aufgelegte Kanthölzer genügen aber nicht, auch nicht das Einlassen der tragenden Balken eines aus Balken und Brettern hergestelltes Marktstandes in den Boden.

BFH v. 9.4.1952 – II 250/51 U, BStBl. III 1952, 137; BFH v. 24.4.1953 – III 5/53 S, BStBl. III 1953, 156; BFH v. 19.1.1962 – III 228/59 U, BStBl. III 1962, 121; BFH v. 20.1.1966 – V 249/63, BFHE 85, 545; BFH v. 1.12.1970 – VI R 180/69, BStBl. II 1971, 161; BFH v. 21.2.1973 – II R 140/67, BStBl. II 1973, 507; BFH v. 23.9.1988 – III R 67/85, BStBl. II 1989, 113.

► *Bauwerk von einiger Beständigkeit und ausreichender Standfestigkeit:* Beständig ist ein Bauwerk auch dann, wenn es nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet worden ist. Entscheidend ist die Beschaffenheit (Material) des Bauwerks, nicht die Dauer der Nutzung (BFH v. 3.3.1954 – II 44/53 U, BStBl. III 1954, 130, betr. Ausstellungshalle; Ziff. 2.6 des Ländererlasses v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734).

Ein durch ein Fundament mit dem Grund und Boden fest verbundenes oder durch seine Schwere auf einem Fundament ruhendes Bauwerk ist idR ausreichend standfest (BFH v. 13.6.1969 – III 17/65, BStBl. II 1969, 517 [520]; BFH v. 13.6.1969 – III R 132/67, BStBl. II 1969, 612). Die Frage der Standfestigkeit ist aber von Bedeutung, wenn eine Betriebsvorrichtung und ihre bauliche Umschließung in enger Verbindung miteinander stehen oder Teile der Betriebsvorrichtung die Umschließung bilden.

Gebäudeteile und Teileigentum: Über Abs. 5a gilt Abs. 4 auch für selbständige Gebäudeteile, die unbewegliche WG sind (s. Anm. 349), Eigentumswohnungen sowie in Teileigentum stehende Räume (s. Anm. 350).

Außenanlagen und Ladeneinbauten: Außenanlagen (Straßen, Uferbefestigung) sind selbständige unbewegliche WG (s. § 6 Anm. 330; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. E 18 [10/2009]; Gebäude können niemals Außenanlagen sein). Ladeneinbauten sind grds. selbständige unbewegliche WG (s. § 5 Anm. 612; STUHRMANN in B/B, § 7 Rn. 156 [8/2012]).

Betriebsvorrichtungen und Scheinbestandteile: Betriebsvorrichtungen gelten als selbständige bewegliche WG (s. § 5 Anm. 606). Ein Bauwerk, das zugleich die Merkmale eines Gebäudes und einer Betriebsvorrichtung erfüllt, ist nur Gebäude (s. § 6 Anm. 290; BFH v. 28.5.2003 – II R 41/01, BStBl. II 2003, 693; BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986, Rn. 18; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 27). Betriebsvorrichtungen sind auch dann selbständige bewegliche WG, wenn sie wesentliche Bestandteile eines Gebäudes sind (R 7.1 Abs. 3 EStR 2012; SCHUSTER, DStR 2015, 678 [679]). Scheinbestandteile (s. § 5 Anm. 613) sind bewegliche WG, auch wenn sie in ein Gebäude eingefügt worden sind (R 7.1 Abs. 4 EStR 2012).

Einstweilen frei.

292–293

2. Wirtschaftsgebäude mit Bauantrag nach dem 31.3.1985 (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)

a) Wirtschaftsgebäude

294

Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 gilt für Gebäude, soweit sie zu einem BV gehören und nicht Wohnzwecken dienen. Dafür hat sich außerhalb des Ges. der Arbeitsbegriff „Wirtschaftsgebäude“ herausgebildet.

Betriebsvermögen: Ein Gebäude gehört zum BV, wenn es beim Stpfl. zur Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1-3 verwendet wird und in diesem Zusammenhang notwendiges oder gewillkürtes BV bildet (s. § 4 Anm. 40). Deshalb sind insbes. Gebäude vermögensverwaltender PersGes. mit Einkünften aus VuV iSd. § 21 von der Wirtschaftsgebäude-AfA ausgeschlossen. Ein vermietetes Gebäude gehört nicht schon deshalb zum BV, weil es zu fremdbetrieblichen Zwecken verwendet wird (BFH v. 28.10.2008 – IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899, Rn. 13; Nds. FG v. 18.2.2015 – 3 K 195/14, juris, rkr.; glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 499 [7/2016]); Voraussetzung ist seine Zuordnung zum gewillkürten BV des Stpfl. Ein Gebäude, dessen Teile in unterschiedlichen Funktionszusammenhängen genutzt werden, ist aufzuteilen (s. § 4 Anm. 73).

Beispiel: Der Stpfl. errichtet ein Gebäude, für das er den Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31.3.1985 gestellt hat und das er zu 51 % eigenbetrieblich nutzt; den anderen Gebäudeteil vermietet er. Der eigenbetrieblich genutzte Gebäudeteil unterliegt als notwendiges BV zwingend der Wirtschaftsgebäude-AfA gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1. Für den

vermieteten Teil kann der Stpfl. die Wirtschaftsgebäude-AfA nur dann in Anspruch nehmen, wenn er ihn als gewillkürtes BV bilanziert; ferner darf es sich nicht um eine Vermietung zu Wohnzwecken handeln, auch nicht zu betrieblichen Wohnzwecken.

Wohnzwecke: Wohnzwecken dient ein Gebäude, wenn es dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen. Es genügt, wenn die Räume ständig für Wohnzwecke zur Verfügung stehen; tatsächlicher Gebrauch ist nicht erforderlich. Dienen zu Wohnzwecken ist nicht mit Nutzen zu Wohnzwecken gleichzustellen.

BFH v. 14.3.2000 – IX R 8/97, BStBl. II 2001, 66, Rn. 7 zu Abs. 5 Satz 2, dessen Subventionszweck betonend; BFH v. 15.12.2005 – III R 45/04, BStBl. II 2006, 559, Rn. 17 zu § 3 Abs. 1 InvZuIG; R 7.2 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012.

► *Betriebliche Wohnnutzung* ist Nutzung zu Wohnzwecken iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1. Solche Gebäude und Gebäudeteile sind von der Wirtschaftsgebäude-AfA ausgeschlossen, zB Werkwohnungen, Wohnungen für den Hausmeister, das Wachpersonal, die Betriebsfeuerwehr und andere Personen, auch wenn sie aus betrieblichen Gründen unmittelbar im Betriebsgelände ständig einsatzbereit sein müssen (R 7.2 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012). Wohnzwecken dient auch die Wohnung des Landwirts in seinem Betrieb, ungeachtet der Zurechnung ihres Nutzungswerts zu den Einkünften aus LuF (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 aF).

► *Hotels, Ferienwohnungen, Gemeinschaftsunterkünfte, Flüchtlingsheime:* Gebäude, die nur zur vorübergehenden Beherbergung von Menschen bestimmt sind und jeweils nur kurzfristig zum Wohnen überlassen werden, dienen nicht Wohnzwecken (BFH v. 14.3.2000 – IX R 8/97, BStBl. II 2001, 66; zutr. R 7.2 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012).

► *Zu den Wohnzwecken dienenden Räumen* gehören Wohn- und Schlafräume, Küchen und Nebenräume einer Wohnung, zur räumlichen Ausstattung einer Wohnung gehörenden Räume wie Bodenräume, Waschküchen, Kellerräume, Trockenräume, Speicherräume, Vorplätze, Bade- und Duschräume, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw., gleichgültig, ob sie zur Nutzung durch den einzelnen oder zur gemeinsamen Benutzung durch alle Hausbewohner bestimmt sind, und zu einem Wohngebäude gehörende Garagen (R 7.2 EStR 2012), auch wenn die Garagen erst nachträglich errichtet werden (FG Köln v. 14.7.2000 – 15 K 2702/94, EFG 2000, 990, rkr.).

► *Altenheime* dienen grds. Wohnzwecken, es sei denn, andere Leistungen wie zB ärztliche und pflegerische Maßnahmen überlagern den Wohnzweck. In ihrem Kern sind Altenheimverträge Wohnungsmietverträge, wenn die Wohnungsüberlassung im Vordergrund steht (BFH v. 14.10.1993 – V R 36/89, BStBl. II 1994, 427; BGH v. 21.2.1979 – VIII ZR 88/78, NJW 1979, 1288; zur Abgrenzung s. auch OFD Düss. v. 27.2.1997 – S 2196 A - St 121, FR 1997, 318). Werden aber neben der eigentlichen Wohnraumüberlassung verschiedene andere Leistungen angeboten wie zB volle Verpflegung, Reinigung und Pflege der überlassenen Räume, der Bettwäsche und Handtücher, Betreuung und Pflege bei leichten Erkrankungen oder Hilfe bei der Gestaltung von Freizeit und Kommunikation, liegt ein sog. gemischter Vertrag vor (BGH v. 29.10.1980 – VIII ZR 326/79, NJW 1981, 341) und die Voraussetzung „Wohnzwecken dienen“ ist nicht erfüllt (BFH v. 6.3.1992 – III R 84/90, BStBl. II 1992, 1044; FG Münster v. 8.10.1996, EFG 1997, 463, rkr.; hierzu auch STEINER, DStZ 2003, 614). Dagegen dient eine Eigentumswohnung, die in der Wohnform des „betreuten Wohnens“ genutzt wird, regelmäßig Wohnzwecken (BFH v. 30.9.2003 – IX R 9/03, BStBl. II 2004, 225; BFH v. 30.9.2003 – IX R 35/02, BFH/NV 2004, 184; OFD Frankfurt v. 1.8.2006, StEK EStG § 7 Nr. 391; STEINER, FR 2004, 398).

- ▶ *Ein Pflegegebäude*, in dem ein Bewohner nicht die tatsächliche Sachherrschaft über seine Unterkunft ausübt, dient nicht Wohnzwecken (BFH v. 30.9.2003 – IX R 7/03, BStBl. II 2004, 223; BFH v. 30.9.2003 – IX R 2/00, BStBl. II 2004, 221; BFH v. 28.10.2008 – IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899, Rn. 17). Das Gleiche gilt für ein Pflegezimmer, in dem sich ein Bewohner mangels Kochgelegenheit nicht selbst verpflegen kann und über das er nicht die tatsächliche Sachherrschaft ausübt (BFH v. 30.9.2003 – IX R 7/03, BStBl. II 2004, 223; BFH v. 30.9.2003 – IX R 8/03, BFH/NV 2004, 286; krit. STEINER, FR 2004, 398).
- ▶ *Jugend- und Kinderheime, Kurkliniken und -heime sowie Sanatorien* dienen idR nicht Wohnzwecken, da die Überlassung von Wohnraum regelmäßig von den Betreuungs- und Therapieleistungen überlagert wird (BFH v. 6.3.1992 – III R 84/90, BStBl. II 1992, 1044; BFH v. 14.10.1993 – V R 36/89, BStBl. II 1994, 427; FG Meckl.-Vorp. v. 20.12.2007 – 2 K 124/04, juris, rkr., Rn. 64; FG Düss. v. 5.2.2009 – 16 K 5446/05 F, EFG 2009, 1322, rkr., Rn. 26).
- ▶ *Arbeitszimmer von Arbeitnehmern* im eigenen Haus dienen nicht Wohnzwecken (BFH v. 30.6.1995 – VI R 39/94, BStBl. II 1995, 598; R 7.2 Abs. 3 Satz 2 EStR 2012).

Gemischtgenutzte Gebäude: Steht ein Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen mit teils eigenbetrieblichen, teils fremdbetrieblichen Zwecken, teils eigenen oder fremden Wohnzwecken, so ist jeder der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein besonderes WG (s. § 4 Anm. 73). Der zu eigenen oder fremden Wohnzwecken genutzte Gebäudeteil scheidet – unabhängig von seiner Zugehörigkeit zum Betriebs- oder PV – aus der Wirtschaftsgebäude-AfA aus. Bei zu Wohnzwecken genutzten Gebäudeteilen richten sich die AfA auch bei Neubauten nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 (2 %) oder (bei im Inland belegenen Gebäuden) wahlweise nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 oder 3 (zu sonstigen Wohngebäuden und Mietwohngebäuden s. Anm. 327). Dienen Räume sowohl Wohnzwecken als auch gewerblichen oder beruflichen Zwecken, sind sie dem überwiegenden Zweck zuzuordnen (R 7.2 Abs. 3 Satz 1 EStR). Bei gemischter Nutzung sind die Gebäudeteile, die zu einem BV gehören und nicht Wohnzwecken dienen einerseits und die zu einem PV gehörenden oder Wohnzwecken dienenden Gebäudeteile andererseits gegeneinander abzugrenzen. Die AHK des gesamten Gebäudes sind nach dem Verhältnis der Nutzfläche des gesamten Gebäudes zur Nutzfläche des Wirtschaftsgebäudeteils aufzuteilen (s. § 4 Anm. 74). Führt der Ansatz der Nutzflächen zu einem unangemessenen Wertverhältnis der Grundstücksteile, so ist anstelle der Nutzflächen der Rauminhalt oder ein anderer im Einzelfall zu einem angemessenen Ergebnis führender Maßstab zugrunde zu legen, zB eine Kombination von direkter Aufwandszurechnung und Nutzflächenaufteilung.

b) Bauantrag nach dem 31.3.1985

Die Absetzung von 3 % (bzw. 4 % bei Gebäuden, die vor dem 1.1.2001 angeschafft oder hergestellt worden sind) ist nur für Wirtschaftsgebäude zulässig, für die der Bauantrag nach dem 31.3.1985 gestellt worden ist. Das gilt nicht nur für den Hersteller; auch der Erwerber eines Gebäudes kann die Wirtschaftsgebäude-AfA nur in Anspruch nehmen, wenn der Bauantrag für das erworbene Gebäude nach dem 31.3.1985 gestellt worden ist. Bei genehmigungsfreien Bauten tritt an die Stelle des Bauantrags die Vorlage der Bauunterlagen oder der Baubeginn.

Bauantrag ist der nach landesrechtl. Vorschriften vorgesehene formelle Antrag, mit dem die Erteilung der Genehmigung für ein bestimmtes Bauvorhaben angestrebt wird (R 7.2 Abs. 4 EStR 2012). Eine Bauvoranfrage genügt nicht, erst recht nicht Finanzierungsanträge und Vorbesprechungen (BFH v. 28.3.1966 – VI 281/64, BStBl. III 1966, 454; BFH v. 7.3.1980 – III R 45/78, BStBl. II 1980, 411).

Zeitpunkt der Antragstellung ist der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag bei der nach Landesrecht zuständigen Behörde gestellt wird (entscheidend ist der Eingangsstempel der Behörde, R 7.2 Abs. 4 Satz 2 EStR 2012). Bei mehreren Anträgen ist der erfolgreiche Antrag maßgeblich (R 7.2 Abs. 4 Satz 5 EStR 2012). Bei Rücknahme und Stellung eines neuen Antrags ist der Zeitpunkt der zweiten Antragstellung maßgebend. Das gilt jedoch nicht, wenn die Anträge im Wesentlichen inhaltsgleich sind, Rücknahme und neue Antragstellung zeitlich eng zusammenhängen und die Rücknahme nicht auf wirtschaftlichen oder anderen sachlichen Gründen beruht (BFH v. 28.9.1982 – III R 12/80, BStBl. II 1983, 146, betr. Bau des ursprünglich vorgesehenen Gebäudes auf einem anderen Grundstück).

Genehmigungspflichtiges Bauen ohne Baugenehmigung:

► *Wird kein Bauantrag gestellt* (Schwarzbau), so ist Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 nicht anwendbar, da die Stellung des Bauantrags Tatbestandsmerkmal der erhöhten Absetzung für Wirtschaftsgebäude ist (glA ZITZMANN, BB 1986, 106; SPANKE, DB 1989, 1892).

► *Bei Herstellungsbeginn vor dem 1.4.1985* und Bauantrag nach dem 31.3.1985 ist die Voraussetzung für die erhöhte Absetzung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 erfüllt; maßgebend ist der Bauantrag nach dem 31.3.1985 (glA SPANKE, DB 1989, 1892; aA BECKERMANN, DB 1989, 1590). Zum Beginn der Herstellung s. § 6 Anm. 166.

Genehmigungsfreies Bauen: Bei anzeigepflichtigen Bauten tritt die vollständige Einreichung der Bauunterlagen (Bauanzeige) an die Stelle des Bauantrags. Bei genehmigungs- und anzeigefreien Bauvorhaben ist der Baubeginn maßgeblich (BFH v. 18.4.1990 – III R 12/88, BStBl. II 1990, 754; R 7.2 Abs. 4 Sätze 5 und 6 EStR 2012).

Bestellung eines Gebäudes: Der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31.3.1985 bleibt auch Voraussetzung für die Wirtschaftsgebäude-AfA, wenn der Stpfl. das Gebäude im Rahmen eines Werk- oder Werklieferungsvertrags bestellt hat, zB bei Ferienhäusern oder bei schlüsselfertiger Errichtung des Gebäudes. Hat der Stpfl. den Bauantrag vor dem 1.4.1985 gestellt, so berechtigt ihn die Bestellung nach dem 31.3.1985 nicht zur AfA nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Abs. 5 Satz 1 Nr. 1. Eine Verpflichtung des Gesetzgebers, den Bestellungsfall zugunsten des Stpfl. zu regeln, lässt sich uE aus den Grundsätzen über die Einschränkung des gesetzgeberischen Ermessensspielraums nach der Rspr. des BVerfG ebenso wenig ableiten wie eine Einbeziehung von Altbauten in die verbesserten Abschreibungsbedingungen (BTDrucks. 10/4042, 5; ROLAND, DStZ 1986, 64; ZITZMANN, BB 1986, 104).

296 c) **Nutzungsänderung des Gebäudes**

Durch Änderung der Nutzung kann ein Wirtschaftsgebäude iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 ganz oder teilweise zu einem sonstigen Gebäude iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und umgekehrt ein sonstiges Gebäude ganz oder teilweise zu einem Wirtschaftsgebäude werden.

Nutzungsänderung eines Wirtschaftsgebäudes:

▶ *Nutzungsänderung zum Gebäude des Privatvermögens:* Die AfA richtet sich ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2. Bemessungsgrundlage ist der Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) oder bei Betriebsaufgabe der gemeine Wert (§ 16 Abs. 3 Satz 3) des Gebäudes im Zeitpunkt der Überführung in das PV.

▶ *Nutzungsänderung zum betrieblichen Wohngebäude:* Die AfA richtet sich ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2. Die Bemessungsgrundlage bleibt unverändert, da keine Entnahme aus dem BV erfolgt.

Nutzungsänderung zum Wirtschaftsgebäude:

▶ *Nutzungsänderung vom zum Privatvermögen gehörenden Gebäude zum Wirtschaftsgebäude:* Die AfA richtet sich ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 153). Bemessungsgrundlage ist der nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 maßgebende Wert, grds. also der Teilwert.

▶ *Nutzungsänderung vom Wohnzwecken dienenden Betriebsgebäude zum Wirtschaftsgebäude:* Die AfA richtet sich ab dem Zeitpunkt der Nutzungsänderung nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1. Bemessungsgrundlage bleiben die bisherigen AHK.

Einstweilen frei.

297–298

3. Sonstige Gebäude (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)

299

Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 regelt durch ein negatives Tatbestandsmerkmal die typisierten AfA-Sätze für alle Gebäude, die keine Wirtschaftsgebäude iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 sind. Das sind also

- Gebäude des PV,
- Gebäude des BV, die Wohnzwecken dienen,
- Gebäude des BV, die nicht Wohnzwecken dienen, bei Bauantrag vor dem 1.4. 1985.

Die Höhe des AfA-Satzes von 2 oder 2,5 % hängt davon ab, ob das Gebäude vor dem 1.1.1925 oder später (dann 2 %) fertiggestellt worden ist. Zeitpunkt der Fertigstellung ist der Zeitpunkt, von welchem an das Gebäude seiner Bestimmung gemäß genutzt werden kann (s. § 6 Anm. 166).

4. Bemessung der Gebäude-AfA (Abs. 4 Satz 1 Ausgangssatz)

300

Abs. 4 Satz 1 gewährt kein Wahlrecht zwischen AfA nach Nr. 1 und Nr. 2. Bei Wirtschaftsgebäuden muss der AfA-Satz nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 angewendet werden, der Stpfl. kann nicht den AfA-Satz nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 wählen. Die AfA-Sätze gem. Abs. 4 sind „jeweils für ein Jahr“ abzusetzen, also Jahressätze. Die AfA beginnen mit der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes (s. Anm. 160). Im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Veräußerung können die AfA nur zeitanteilig abgesetzt werden (Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2; s. Anm. 300). Zur Nachholung unterlassener AfA s. Anm. 69.

Bemessungsgrundlage sind die AHK (s. Anm. 129) bzw. die an deren Stelle tretenden Werte (s. Anm. 146). Wird ein bebautes Grundstück angeschafft, ist der Kaufpreis nach dem Verhältnis der Verkehrs- bzw. Teilwerte aufzuteilen. Der

Abbruchwert bleibt ebenso wie zu erwartende (Enteignungs-)Entschädigungen unberücksichtigt (glA WALDHOF in KSM, § 7 Rn. E 29b, E 30b [9/2009]). Das folgt aus dem Zweck des Abs. 4 Satz 1, eine Vollabschreibung zu typisieren und gilt auch für Abs. 4 Satz 2 (zutr. WALDHOF in KSM, § 7 Rn. E 30c [9/2009]).

Abschreibungszeitraum: Unabhängig von der tatsächlichen ND sind die AfA bis zur vollen Absetzung der AHK vorzunehmen. Bei tatsächlich kürzerer ND gilt Abs. 4 Satz 2 (s. Anm. 303). Abs. 1 Satz 1 regelt die AfA-Sätze als Prozentsätze bezogen auf die AHK. Bemessungsgrundlage sind bei Gebäuden ebenso wie bei anderen WG die AHK. Für deren Bemessung gelten die allgemeinen Regeln (s. Anm. 179); zur Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand s. § 6 Anm. 274.

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Entsteht durch nachträgliche Aufwendungen auf ein Gebäude kein neues Gebäude oder kein selbständiger Gebäudeteil (s. Anm. 291), so sind die nachträglichen AHK (s. § 6 Anm. 206) den ursprünglichen AHK des Gebäudes (oder dem Wert, der nach Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 an ihre Stelle tritt) hinzuzurechnen, und zwar aus Vereinfachungsgründen so, als wäre die Fertigstellung zu Beginn des betreffenden Jahrs erfolgt (R 7.4 Abs. 9 EStR 2012). Auf die Summe ist der bis dahin angewendete AfA-Satz anzuwenden (s. Anm. 300). Entsteht ein neues WG (Gebäude oder selbständiger Gebäudeteil), so werden die AfA nach Abs. 4 für das ganze neue Gebäude (oder den selbständigen Gebäudeteil) von der Fertigstellung an neu berechnet (R 7.4 Abs. 9 Satz 4 EStR 2012). Bemessungsgrundlage sind die HK zuzüglich des Buchwerts bei einem Gebäude des BV (s. § 6 Anm. 496) oder des Restwerts der wiederverwendeten Teile bei einem Gebäude des PV (R 7.3 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012).

Nachträgliche Berücksichtigung von Zuschüssen und der Übertragung stiller Reserven: Berücksichtigt der Stpfl. nach Anschaffung oder Herstellung bewilligte Zuschüsse nachträglich erfolgsneutral (s. Anm. 131) oder nimmt er Abzüge wegen einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (s. Anm. 136) oder einer Reinvestitionsrücklage (s. § 6b Anm. 1) nachträglich vor, bemisst sich die AfA nach Abs. 4 Satz 1 nach den um den Zuschuss- oder Abzugsbetrag geminderten AHK (R 7.3 Abs. 4 Satz 2 EStR 2012).

301–302 Einstweilen frei.

III. Gebäude-AfA nach der tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer (Abs. 4 Satz 2)

303 1. Tatsächliche Nutzungsdauer

Abs. 4 Satz 2 erlaubt abweichend von den typisierten AfA-Sätzen des Abs. 4 Satz 1 höhere AfA-Sätze, die auf einer tatsächlich kürzeren ND beruhen.

Nutzungsdauer ist gem. § 11c Abs. 1 Satz 1 EStDV der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Das ist die Zeit von der Anschaffung oder Herstellung durch den Stpfl. bis zum voraussichtlichen Ende der Nutzung durch den Stpfl., also die Zeit der Nutzung durch den jeweiligen Eigentümer, der dem Gebäude die Zweckbestimmung gibt; dabei ist zu unterstellen, dass der Stpfl. das Gebäude bis zum Ende seiner technischen oder wirtschaftlichen ND nutzen wird. Es

kommt also nicht auf das voraussichtliche Ende der Nutzung gerade durch den Stpfl. an (also zB nicht auf seine voraussichtliche Lebenserwartung).

BFH v. 28.9.1971 – VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176; BFH v. 19.11.1997 – X R 78/94, BStBl. II 1998, 59: „Zeitraum der Nutzbarkeit eines Wirtschaftsguts“; BFH v. 4.3.2008 – IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310, Rn. 14; BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986, Rn. 18; FG Rhl.-Pf. v. 19.11.2007 – 5 K 2818/04, EFG 2008, 1364, Rn. 21; Nds. FG v. 18.2.2015 – 3 K 195/14, juris, rkr., Rn. 30; OFD Frankfurt v. 3.2.2009 – S 2190 A - 25 - St 215, juris, Tz. 3; BTDrucks. IV/2008, 4; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. E 51 (9/2009); s. auch Anm. 179.

Dass die Berechnung der ND jeweils mit der Anschaffung durch einen Stpfl. neu beginnt, ergibt sich auch aus Abs. 4 Satz 2: Gebäude, die vor dem 1.1.1925 errichtet worden sind, hatten 1965 bereits eine ND von mehr als 40 Jahren; würde man auf die GesamtND des Gebäudes abstellen, so wäre die Regelung, dass eine kürzere ND berücksichtigt werden könne, undurchführbar (zust. BFH v. 28.9.1971 – VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176; glA WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. E 51 [9/2009]). Dadurch, dass bei jedem Eigentumswechsel eine neue ND beginnt und der AfA-Satz von 2 bzw. 2,5 % anzuwenden ist, kann sich beim einzelnen Gebäude insgesamt eine tatsächliche Absetzungsdauer ergeben, die weit über der typisierend zugrunde gelegten ND von 50 bzw. 40 Jahren liegt (dieses Erg. bestätigend BFH v. 28.9.1971 – VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176).

Mietereinbauten und Bauten auf fremden Grund und Boden: Bei Bauten auf fremdem Grund und Boden bestimmt sich die ND nach der zweckadäquaten ND des Gebäudes, nicht nach der kürzeren Laufzeit des Miet- oder Pachtverhältnisses. Das gilt auch für Mietereinbauten, wenn deren Zeitwert nach Ablauf des Mietverhältnisses vom Vermieter zu vergüten ist oder eine anderweitige wirtschaftlich sinnvolle Weiterverwendung möglich ist.

BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986, Rn. 32; BFH v. 25.2.2010 – IV R 2/07, BStBl. II 2010, 670, Rn. 24; BFH v. 19.6.2015 – III B 2/14, BFH/NV 2015, 1385, Rn. 9f.; Sächs. FG v. 6.10.2011 – 6 K 552/09, DStRE 2012, 529, Rn. 18; glA PEIRRMANN, in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 89.

Nutzungsdauer bei unselbständigen Gebäudeteilen: Die ND für ein Gebäude, das ein einheitliches WG bildet, ist einheitlich zu bestimmen. Sie ist nicht das rechnerische Mittel aus der ND seiner Teile (Fundamente, tragende Teile, nichttragende Teile, Decken, Fenster, Türen, Dach, Fahrstuhl, Heizung, Versorgungsleitungen usw.). Maßgebend ist, wie lange das Gebäude in seiner gegenwärtigen Individualität als WG besteht und wann es (ggf.: wegen Verbrauchs eines Gebäudeteils) voraussichtlich abgebrochen oder so grundlegend erneuert werden muss, dass ein anderes WG entsteht. Regelmäßig kommt es auf die ND des Rohbaus an (zutr. WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. E 51d [9/2009]; ähnlich, „Ausgangspunkt der Schätzung“, BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 521 [7/2016]). Verbrauchen sich einzelne Teile eines Gebäudes vorzeitig, endet der Nutzungs- und Funktionszusammenhang und das Gebäude zerfällt in mehrere selbständige WG. Diese einzelnen selbständigen Teile eines Gebäudes können dann eine unterschiedlich lange ND haben (BFH v. 4.3.2008 – IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310 [Rn. 18]).

Nutzungsdauer bei gemischtgenutzten Gebäuden: Die ND ist bei gemischt genutzten Gebäuden für jedes selbständige WG einzeln zu schätzen (WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. E 51e [9/2009] mit Kritik an der hier in der Vorauflage anders begründeten Einheitsbetrachtung), kann aber, wenn die ND des Rohbaus als maßgeblich anzusehen ist, häufig im Erg. einheitlich festgestellt werden. Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und

teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, so bilden die vier Gebäudeteile vier verschiedene WG, die einzeln zum BV oder PV gehören können (s. § 4 Anm. 73) und für welche unterschiedliche AfA-Methoden (Abs. 4 oder 5) und AfA-Sätze angewendet werden können. Eine einheitliche ND kann im Erg. anzunehmen sein, wenn das Gebäude, würde es nicht gemischt, sondern einheitlich genutzt, wegen baulicher Verschachtelung der Bauteile (s. Anm. 349) ein einziges WG bilden. Dann würden Verbrauch und Erneuerung eines Bauteils die ND des Gebäudes selbst nicht beeinflussen, sondern Erhaltungsaufwand bilden. Wird aber ein Bauteil wegen seiner Nutzung als selbständiges WG behandelt, so müssen nach Abs. 5a iVm. Abs. 4 Satz 2 EStG und § 11c Abs. 1 EStDV – wenn dies im einzelnen Fall bautechnisch in Betracht kommt – sein vor der vollen Abnutzung des übrigen Gebäudes eintretender Verbrauch, als Ende seiner ND und die Erneuerung als Herstellung eines neuen WG behandelt werden. Die ND eines Gebäudeteils kann daher in einem solchen Fall kürzer sein als diejenige der anderen Gebäudeteile (ähnlich BFH v. 17.7.1956 – I 200/55 S, BStBl. III 1956, 316 [319 f.]; BFH v. 4.3.2008 – IX R 16/07, BFH/NV 2008, 1310, Rn. 18; o.V., DB 1974, 1794).

Nutzungsdauer bei enger Verbindung mit Betriebsvorrichtungen: Die ND eines Gebäudes, das mit einer Betriebsvorrichtung so eng verbunden ist, dass es bei seiner Beseitigung auch nicht teilweise erhalten werden kann, ist nach der voraussichtlichen ND der Betriebsvorrichtung zu bemessen, wenn diese kürzer ist als diejenige des umschließenden Gebäudes (noch immer zutr. OFD Köln v. 19.2.1960, DB 1960, 276; OFD Münster v. 26.2.1960, DB 1960, 452).

Nutzungsdauer bei Abbruch des Gebäudes: Der zeitlich vorausgeplante Abbruch eines Gebäudes bestimmt seine ND. Das Motiv für den Abbruch ist ohne Bedeutung; es genügt, dass der Stpfl. die mit dem Gebäude betriebene Einkunftszielung zu einem feststehenden Zeitpunkt einstellt (BFH v. 22.8.1984 – I R 198/80, BStBl. II 1985, 126; einschränkend BFH v. 6.3.1979 – VIII R 110/74, BStBl. II 1979, 551; BFH v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766, bei Abbruch eines Gebäudes des PV, um das Grundstück unbebaut veräußern zu können: keine AfA nach Abs. 1 letzter Satz, da der Wertverlust im Vermögensbereich liege; s. auch § 6 Anm. 365). Sobald die Wahrscheinlichkeit des Abbruchs hinreichend konkretisiert ist, ist der Restbuchwert auf die voraussichtliche RestND zu verteilen. Bloße Planung genügt aber nach der Rspr. nicht zur Glaubhaftmachung, wenn der Stpfl. die Planung noch ändern könnte (BFH v. 15.12.1981 – VIII R 116/79, BStBl. II 1982, 385: „die Vorbereitungen für den Abbruch müssen vielmehr soweit gediehen sein, dass die weitere Nutzung des Hauses in der bisherigen Weise so gut wie ausgeschlossen ist“; BFH v. 8.7.1980 – VIII R 176/78, BStBl. II 1981, 743: wenn der Stpfl. das Gebäude veräußert und der Erwerber es bald danach abreißen lässt, ist daraus nicht zu schließen, dass die weitere Nutzung des Gebäudes in der bisherigen Weise durch den Stpfl. selbst so gut wie ausgeschlossen gewesen sei; ebenso BFH v. 25.6.1985 – VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22). Solcher „Vorbereitungen“ bedarf es aber nicht, wenn der künftige Abbruch sicher ist, zB aus rechtl. Gründen (BFH v. 22.8.1984 – I R 198/80, BStBl. II 1985, 126, betr. Veräußerung unter Einräumung eines zeitlich begrenzten Nutzungsrechts für den Veräußerer mit der Verpflichtung zu anschließendem Abbruch: Verteilung des Restbuchwerts auf die RestND).

2. Feststellungslast

306

Die Feststellungslast für eine kürzere ND trägt der Stpfl., weil Abs. 4 Satz 2 eine Ausnahme von Abs. 4 Satz 1 bildet.

BFH v. 22.4.2013 – IX B 181/12, BFH/NV 2013, 1267; Nds. FG v. 12.4.2007 – 10 K 415/00, EFG 2007, 1756, Rn. 61; zust. KULOŠA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 156; glA WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. E 54 (9/2009).

Der Stpfl. muss Umstände glaubhaft machen, die im Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts zur AfA nach Abs. 4 Satz 2 die Prognose einer kürzere ND begründen (FG Berlin-Brandenb. v. 23.1.2014 – 1 K 1100/10, EFG 2014, 746, rkr., Rn. 14). Gründe für eine kürzere ND als der gesetzlich unterstellten können technischer (zB chemische oder physikalische Einflüsse, leichte Bauweise) oder wirtschaftlicher Art sein (zB Befristung einer Bebauungsgenehmigung, Hess. FG v. 27.10.1971 – II 60/69, EFG 1972, 174, rkr.). Für Nachweis oder Glaubhaftmachung der technischen oder wirtschaftlichen Umstände gelten die allgemeinen Grundsätze des § 88 AO. Das FA ist nicht seiner Sachaufklärungspflicht enthoben (BFH v. 28.9.1971 – VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176; FG Köln v. 23.1.2001 – 8 K 6294/95, EFG 2001, 675, rkr.).

AfA-Tabellen begründen uE eine kürzere ND, wenn sie den Einzelfall vertretbar abbilden (zutr. BFH v. 28.10.2008 – IX R 16/08, BFH/NV 2009, 899, Rn. 15; FG Saarl. v. 8.11.2006 – 1 K 336/03, EFG 2007, 1000, rkr., Rn. 15; Nds. FG v. 9.7.2014 – 9 K 98/14, EFG 2014, 1780, rkr., Rn. 30; aA WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. E 55 [9/2009]).

Drohende Unwirtschaftlichkeit und ein nicht zeitgemäßer Wohnungsstandard reichen zur Begründung einer kürzeren ND nicht aus. Ebenso wenig genügt die Behauptung der geplanten Aufgabe einer bestimmten Nutzung des Gebäudes (Hess. FG v. 11.3.1992 – 9 K 901/89, EFG 1992, 438, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 30.6.1993 – 12 K 237/87, EFG 1994, 95, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 29.3.2000 – 2 K 170/98, EFG 2000, 732, rkr.; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. E 54 [9/2009]).

Entnahme und Einlage eines Gebäudes oder Gebäudeteils wegen einer Nutzungsänderung kann zu einer Änderung der ND führen. Zum Verhältnis zwischen Verkürzung der ND und einer außergewöhnlichen Abnutzung s. Anm. 241.

3. Wahlrecht und Anpassung der Nutzungsdauer

307

Abs. 4 Satz 2 gewährt dem Stpfl. das Recht, statt der AfA nach Satz 1 einen höheren AfA-Satz entsprechend einer kürzeren ND geltend zu machen. Dieses Wahlrecht kann der Stpfl. unabhängig von der in der HBil. zugrunde zu legenden ND ausüben. Die Vorschrift enthält ein stl. Wahlrecht iSd. § 5 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2, weil die Typisierung der ND in Abs. 4 Satz 1 einen Steuervergünstigungszweck umfasst (s. § 5 Anm. 280).

Zeitpunkt für die Geltendmachung einer kürzeren ND ist je nach den Kenntnissen des Stpfl. der Beginn der AfA oder ein späterer Zeitpunkt. Werden die Umstände, die eine kürzere ND begründen, erst nachträglich bekannt, kann der Stpfl. auch nachträglich von AfA nach Abs. 4 Satz 1 zu AfA nach Abs. 4 Satz 2 übergehen (FG Berlin-Brandenb. v. 23.1.2014 – 1 K 1100/10, EFG 2014, 746, rkr., Rn. 13; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. E 54 [9/2009]).

Berechnung der Restnutzungsdauer: Bei unentgeltlichem Erwerb aus betrieblichem Anlass beginnt die tatsächliche ND mit dem Tage des Erwerbs

(dann Bewertung mit dem gemeinen Wert, § 6 Abs. 4). Bei der Einlage beginnt die ND mit dem Tag der Einlage, sofern diese mit dem Teilwert zu bewerten ist. Ist die Einlage mit den AHK zu bewerten, so rechnet uE die ND von der Anschaffung oder Herstellung an.

Korrektur der zugrunde gelegten Nutzungsdauer:

► *Zu lang geschätzte Nutzungsdauer:* Der Stpfl. kann eine zu lang geschätzte ND für die Zukunft anders schätzen und, wenn die tatsächliche ND danach geringer als die in Abs. 4 Satz 1 unterstellte ND ist, den Restwert auf die RestND verteilen, dies ggf. mehrmals (s. Anm. 307). Zur Schätzung der ND s. Anm. 179.

► *Zu kurz geschätzte Nutzungsdauer:* Wird die ND durch ein – tatsächliches (zB Herstellungsaufwand) oder rechtl. (zB Vertragsänderung; Mieter erwirbt das Grundstück, auf dem er gebaut hat) – Ereignis verlängert (und zwar nicht nur geringfügig), so muss der Stpfl., der bisher einen höheren als den normalen AfA-Satz angewendet hatte, zu demjenigen AfA-Satz übergehen, der sich bei einer Verteilung des Restbuchwerts auf die neue, längere RestND ergibt, da die Voraussetzung des Abs. 4 Satz 2 – tatsächlich kürzere ND – nicht mehr erfüllt ist; mindestens sind die Sätze des Abs. 4 Satz 1 anzuwenden.

Beispiel: Der Stpfl. errichtete 2010 als Mieter auf fremdem Boden für 100 000 € ein Gebäude, das er nach 25 Jahren entschädigungslos abreißen muss. AfA-Satz 4 %. Nach fünf Jahren erwirbt der Stpfl. das Eigentum am Boden. Gründe für die Annahme einer kürzeren ND als von 50 Jahren bestehen nicht. Eine Verteilung des Restbuchwerts von 80 000 € auf die RestND von 45 Jahren ergäbe jährliche AfA von 1 778 € = 1,78 % der ursprünglichen HK. Der Stpfl. muss aber jährlich mindestens 2 % von 100 000 € = 2 000 €, in 40 Jahren 80 000 € absetzen. Die AfA enden somit nach insgesamt 45 Jahren.

Die Vornahme von Herstellungsaufwand führt aber bei einem Gebäude im Allgemeinen nicht zu einer Verlängerung der ND. Modernisierung eines Wohngebäudes bewirkt nur dann eine Verlängerung der ND, „wenn die für die Bewohnbarkeit maßgebende mutmaßliche Haltbarkeitsdauer der Bausubstanz in ihrer Gesamtheit dies gewährleistet“ (IDW RS IFA 2 v. 27.4.2015, FN-IDW 2015, 381, Rn. 26). Beim Wiederaufbau eines in größerem Umfang zerstörten Gebäudes wird idR eine Verlängerung der ND eintreten.

Wechsel zurück zur Normal-AfA: Ein Wechsel von erhöhter AfA nach Abs. 4 Satz 2 zum typisierten AfA-Satz nach Satz 1 ist zulässig, da der Stpfl. zu erhöhten Absetzungen nur berechtigt, aber nicht verpflichtet ist (glA HENNINGER, FR 1970, 420; WALDHOFF in KSM, § 7 Rn. E 58 [9/2009]). Das Stetigkeitsgebot verbietet aber ein willkürliches Schwanken in Bewertungsfragen (s. § 5 Anm. 348). Zu den Gründen für einen Methodenwechsel s. oben „Zu kurz geschätzte Nutzungsdauer“ mit Beispiel.

Wechsel zur degressiven Absetzung nach § 7 Abs. 5: Siehe Anm. 333.

Wechsel aus der degressiven AfA zur AfA nach Abs. 4 Satz 2 ist unzulässig: FG Ba.-Württ. v. 27.10.2015 – 5 K 1909/12, EFG 2017, 25, nrkr., Az. BFH IX R 33/16.

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei AfA nach Abs. 4 Satz 2: Die nachträglichen AHK sind dem Restwert der bisherigen AHK zuzusetzen; das sich dadurch ergebende Abschreibungsvolumen ist in jährlich gleichen Teilbeträgen auf die RestND zu verteilen (BFH v. 25.11.1970 – I R 165/67, BStBl. II 1971, 142; R 7.3 Abs. 5 Satz 1 EStR 2012). Die RestND ist neu zu schätzen (R 7.4 Abs. 9 Satz 1 EStR 2012); dabei ist der Zustand des Gebäudes nach Fertigstellung der nachträglichen AHK zu berücksichtigen. Der Stpfl. kann nach seiner Wahl entweder das Abschreibungsvolumen auf die neu

geschätzte, längere RestND verteilen oder nach der Regelung in Abs. 4 Satz 1 verfahren, dh., er kann die nachträglichen AHK den ursprünglichen AHK zusetzen und auf die Summe den bisher beim Gebäude angewendeten Prozentsatz anwenden (R 7.4 Abs. 9 Satz 2 EStR 2012).

Einstweilen frei.

308–309

IV. Gebäude-AfA für außergewöhnliche Abnutzung (Abs. 4 Satz 3)

310

Schrifttum: HOTTMANN, Abbruch von Gebäuden, StBp. 1983, 108; KARRENBAUER, Der Gebäudeabbruch, BB 1985, 2288; REICHE, Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung bei Gebäuden aufgrund Ertragsminderung, DStR 1986, 32; FLIES, Außergewöhnliche Abschreibung bei Gebäuden in der Herstellungsphase und bei Abbruch, BB 1996, 2169; MAUS, Abschreibungen bei Gebäudeabbruch, StBp. 1997, 38 und 72; SCHOOR, Behandlung des Restbuchwerts und der Abbruchkosten beim Abbruch von Gebäuden, DStZ 1999, 255; GRUBE, Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden im Einkommensteuerrecht, DStZ 2000, 469; KAHLE/HEINSTEIN, Die Bewertung von Grundstücken in der Steuerbilanz, DStZ 2007, 93; GRUBE, Absetzungen für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung wegen Rentabilitätsminderung?, FR 2011, 987.

Abs. 4 Satz 3 erlaubt deklaratorisch AfaA nach Abs. 1 Satz 7 für Gebäude, die nach Abs. 4 beschrieben werden. Die Voraussetzungen der AfaA (s. Anm. 225–236) und das Verhältnis zwischen linearer AfaA, AfaA und Teilwertabschreibung bestimmt sich nach denselben Regeln, die für die lineare AfaA beweglicher WG gelten (s. Anm. 224). Zur AfaA bei Gebäudeteilen s. Anm. 351.

Änderung der Afa-Bemessungsgrundlage: Gemäß § 11c Abs. 2 Satz 1 EStDV mindert sich nach einer AfaA nach Abs. 4 Satz 3 die Afa-Bemessungsgrundlage ab dem Folgejahr der AfaA. Das gilt gem. § 11c Abs. 2 Satz 2 EStDV auch für Teilwertabschreibungen und nach § 11c Abs. 2 Satz 3 EStDV umgekehrt für gebotene Wertaufholungen. Wenn ausnahmsweise die Voraussetzungen einer kürzeren ND nach Abs. 4 Satz 2 erfüllt sind, kann Minderung der Afa-Bemessungsgrundlage durch eine Erhöhung des Afa-Satzes ausgeglichen werden (auf den Ausnahmecharakter der Verkürzung der ND hinweisend PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 92).

Abbruch eines Gebäudes: AfaA wegen des planmäßigen Abbruchs eines Gebäudes setzen voraus, dass das Gebäude bei der Anschaffung einen Eigenwert hatte, der nicht nur Teil des Grundstückskaufpreises war (s. § 6 Anm. 349). Wird ein Gebäude, das zuvor zur Erzielung von Einkünften verwendet worden war (s. § 6 Anm. 353; BFH v. 16.4.2002 – IX R 50/00, BStBl. II 2002, 805), mit der Absicht erworben, dieses später abzureißen, können beim Abbruch keine AfaA vorgenommen werden. Die AK des Gebäudes sind in diesem Fall als Teil des nicht abnutzbaren Grund und Bodens anzusehen (s. § 6 Anm. 360). Lässt sich die Abbruchabsicht im Zeitpunkt des Erwerbs nicht nachweisen (zum Nachweis durch Anscheinsbeweis s. § 6 Anm. 352; BFH v. 13.4.2010 – IX R 16/09, BFH/NV 2010, 1799), bleiben AfaA in Höhe des Restbuchwerts unabhängig vom Motiv des Abbruchs geboten (s. § 6 Anm. 355; BFH v. 9.3.2009 – IX B 120/09, BFH/NV 2009, 964). Zeitbezogene Planungen eines zukünftigen Abbruchs können eine Verkürzung der wirtschaftlichen ND nach Abs. 4 Satz 2 begründen (s. Anm. 307).

► *AfaA vor Veräußerung zum Abbruch:* Der Veräußerer eines mit dem Ziel des Abbruchs veräußerten und später abgebrochenen Gebäudes kann nicht bereits we-

gen des bevorstehenden Abbruchs eine AfaA vornehmen, weil während seiner Eigentumsdauer keine außergewöhnliche Abnutzung, sondern allenfalls eine Wertminderung eingetreten ist (BFH v. 8.7.1980 – VIII R 176/78, BStBl. II 1980, 743; BFH v. 25.6.1985 – VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22; BFH v. 13.12.2000 – IX B 106/00, BFH/NV 2001, 766; Schl.-Holst. FG v. 22.1.1980 – III 367/75, EFG 1980, 431, rkr.). Anders, wenn das Gebäude schon vor dem Verkauf technisch oder wirtschaftlich abbruchreif geworden war, zB weil es so nicht mehr vermietet werden kann, und der Stpfl. das Gebäude mit dem Grundstück als wertlos verkauft. Ein Indiz für die Wertlosigkeit des Gebäudes kann der spätere Abriss sein (BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301, Rn. 14; FG Nürnberg v. 28.6.1978 – V 56/74, EFG 1979, 16, rkr.; anders noch BFH v. 8.7.1980 – VIII R 176/78, BStBl. II 1980, 743, Rn. 10).

► *Abbruch und Nutzungsänderung:* Wird ein neu errichtetes Gebäude zu privaten Wohnzwecken genutzt, sind AfaA und Abrisskosten für das alte Gebäude nachträgliche WK, wenn der Grund für den Abriss zumindest ganz überwiegend in der bisherigen Nutzung des alten Gebäudes zur Erzielung von Einkünften lag (BFH v. 31.7.2009 – IX R 51/05, BFH/NV 2008, 933).

Enteignung eines Gebäudes, die gegen Entschädigung bevorsteht, zB wegen Stadtсанierung, bewirkt keine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung; der Stpfl. steht einem Verkäufer des Grundstücks gleich. Bei GE durch Vermögensvergleich ist die Entschädigung erst im Jahr des Abbruchs als Ertrag zu behandeln.

BFH v. 22.8.1984 – I R 198/80, BStBl. II 1985, 126; FG Ba.-Württ. v. 5.7.1994 – 4 K 115/92, EFG 1994, 1040, rkr.; OFD Freib./Karlsru./Stuttg. v. 7.5.1975, StEK EStG § 7 Nr. 96; glA SEITRICH, FR 1985, 487 mit Hinw. auf die Rspr. zum Ersatz eines Kfz-Schadens eines ArbN; BFH v. 22.11.1968 – VI R 182/67, BStBl. II 1969, 160; BFH v. 14.8.1970 – VI R 40/69, BStBl. II 1970, 764. Krit. zu OFD Freib./Karlsru./Stuttg. v. 7.5.1975, StEK EStG § 7 Nr. 96 TRÄNKEL, DStR 1978, 68, der jedenfalls eine Verkürzung der ND annimmt und bei der Entschädigung die seit Beginn der AfA eingetretene Geldentwertung berücksichtigen will.

Erbbaurecht: Verliert der Eigentümer eines privaten bebauten Grundstücks durch die Bewilligung eines Erbbaurechts unentgeltlich das Eigentum an dem Gebäude und bricht der Erbbauberechtigte es ab, so kann der Eigentümer den zur Zeit des Eigentumsübergangs bestehenden Restbuchwert des Gebäudes nicht wegen außergewöhnlicher Abnutzung, wohl aber als WK iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1, nämlich als Aufwendung zur Erlangung des Erbbauzinses, absetzen.

So BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533; ausgenommen, wenn der Stpfl. das bebaute Grundstück in der Absicht angeschafft hatte, daran ein Erbbaurecht zu Gunsten eines anderen zu bestellen und dabei den Wert des Gebäudes ohne Entschädigung zu opfern: Dann werden die ganzen AK des Grundstücks als solche des Grund und Bodens behandelt.

Die Ablösung eines erworbenen Erbbaurechts durch den Erwerber des Grundstücks zum Zweck des Abbruchs des Gebäudes begründet ebenfalls keine AfaA (BFH v. 13.12.2005 – IX R 24/03, BStBl. II 2006, 461, Rn. 19).

Mangelnde Rentabilität eines Gebäudes: Ihre Verringerung durch ein außergewöhnliches Ereignis rechtfertigt eine AfaA (glA REICHE, DStR 1986, 32), nicht aber eine allgemeine marktbedingte Beeinträchtigung der Nutzungsmöglichkeit in Gestalt geringerer Mietpreise (BFH v. 8.4.2014 – IX R 7/13, BFH/NV 2014, 1202). Eine AfaA kommt auch in Betracht, wenn sich bei Beendigung eines Mietverhältnisses herausstellt, dass das nach den besonderen Bedürfnissen des Mieters errichtete Gebäude nur eingeschränkt vermietbar ist (BFH v. 28.10.1980 – VIII R 34/76, BStBl. II 1981, 161; BFH v. 17.9.2008 – IX R 64/07, BStBl. II 2009, 301). Dagegen rechtfertigt die eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit einer

bereits fertiggestellten Immobilie eine AfA auch dann nicht, wenn sie dem Käufer der Immobilie erst nachträglich bekannt wird (BFH v. 27.1.1993 – IX R 146/90, BStBl. II 1993, 702; BFH v. 14.1.2004 – IX R 30/02, BStBl. II 2004, 592). Ebenso wenig rechtfertigt eine vorübergehende behebbarer Rentabilitätsminderung eines vermieteten Gebäudes eine AfA (FG München v. 29.10.1997 – 1 V 2373/97, EFG 1998, 178, rkr.).

AfA auf Grund und Boden: Bei nicht abnutzbaren WG sind AfA ausgeschlossen. Das gilt auch für Grund und Boden, der im Zusammenhang mit einer AfA auf das aufstehende Gebäude an Wert verliert (BFH v. 10.5.2015 – IX R 33/14, BFH/NV 2016, 1446, Rn. 22).

Einstweilen frei.

311–312

V. Keine AfA und keine Teilwertabschreibung unter Berufung auf die AfA für Wirtschaftsgebäude (Abs. 4 Satz 4) 313

Abs. 4 Satz 4 stellt klar, dass eine AfA und eine Teilwertabschreibung nicht allein unter Berufung auf den bei Wirtschaftsgebäuden gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 schneller sinkenden Buchwert – etwa wegen technischer oder wirtschaftlicher Vergleichbarkeit der Gebäude – vorgenommen werden darf; für derartige Absetzungen müssen vielmehr die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sein.

Hinsichtlich der AfA hat die Regelung klarstellenden Charakter (BTDrucks. 10/4042, 7; glA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 154; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. E 80 [10/2009]; ZITZMANN, StBp. 1986, 113). Hinsichtlich der Teilwertabschreibung ist Abs. 4 Satz 4 demgegenüber konstitutiv, denn der gedachte Erwerber wird im Rahmen eines Gesamtkaufpreises ein Gebäude, für das er wesentlich ungünstigere Abschreibungen in Anspruch nehmen kann als für ein vergleichbares Wirtschaftsgebäude, auch niedriger bewerten (glA ZITZMANN, StBp. 1986, 113; LITTMANN, BB 1986, 112).

Einstweilen frei.

314–318

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Degressive AfA bei Gebäuden

Schrifttum: KRIESTEN, Degressive Gebäudeabschreibung nach neuem Recht und Zeitpunkt der Anschaffung eines Gebäudes, BB 1979, 611; ARNOLDY, Zum Begriff der erhöhten Absetzungen i.S. des § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG, FR 1990, 573; STUHRMANN, Nochmals – Erhöhte Absetzungen nach § 52 Abs. 21 Satz 4 EStG, FR 1990, 573; STUHRMANN, Förderung des Wohnungsbaus durch Steuervergünstigungen, StB 1992, 112; BECK, Inanspruchnahme der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 EStG neben den erhöhten Absetzungen für Baudenkmale nach § 7i EStG, DStR 2004, 1951; PAUS, Degressive AfA nach Umbau von Gebäuden, DStZ 2005, 376; APITZ, Degressive AfA im Erstjahr nur noch zeitanteilig?, DStZ 2006, 480; BECK, Abschaffung der degressiven AfA – Gestaltungshinweise zur Übergangsregelung, Der Bauträger 2006, 83; CLOER/VOGEL, Unterschiedliche Gebäude-AfA bei Auslandsbezug, DB 2010, 1901; BECK, Erhöhte Absetzung bei der Nutzung von Gebäuden in einem Sanierungsgebiet, DStR 2015, 158.

I. Einordnung des Abs. 5

Seit 1964 (Ges. zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16.6.1964, BGBl. I 1964, 353) bietet Abs. 5 anstelle der linearen Gebäude-AfA als Wahlrecht eine AfA in fallenden Staffelsätzen an, die als Finanzierungshilfe Investitionen fördern soll, zuletzt allerdings nur noch für Mietwohngebäude, für die ein Bauantrag vor dem 1.1.2006 gestellt worden ist oder die vor dem 1.1.2006 angeschafft worden sind.

Fortgeltung auslaufenden Rechts: Bis sich der Gesetzgeber erneut entschließt, wohnungsbaupolitischen Maßnahmen in Gestalt der degressiven AfA nach Staffelsätzen zu regeln, enthält Abs. 5 auslaufendes Recht, das aber bezogen auf die Wohngebäudebauförderung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 mindestens bis zum VZ 2054 (Buchst. c) bedeutsam bleiben wird. Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b bleibt mindestens bis VZ 2053 und Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a noch mindestens bis VZ 2034 relevant. Die AfA-Reihen der älteren, nicht auf Wohngebäude begrenzten Förderung in Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 laufen frühestens im VZ 2043 und die der ältesten in Abs. 5 geregelten Fördermaßnahme in Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 frühestens im VZ 2017 aus.

Anpassungen an Unionsrecht: Die langfristige Fortwirkung des Abs. 5 erklärt die Notwendigkeit, die Vorschrift weiter an übergeordnetes Recht anzupassen, zuletzt durch das Ges. zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386), mit dem der räumliche Anwendungsbereich der Vorschrift nachträglich auf Gebäudeinvestitionen in EU- und EWR-Staaten ausgedehnt worden ist und damit die Beschränkung auf das Inland aufgehoben wurde. Mit dieser Anpassung reagierte der Gesetzgeber auf die Entscheidung des EuGH v. 15.10.2009 (C-35/09 – *Busley und Cibrian Fernandez*, DStR 2009, 2186) mit Blick auf die Vereinbarkeit des Abs. 5 mit Art. 64 AEUV (BTDrucks. 17/506, 24).

Wesen und Zweck: Die degressive AfA nach Abs. 5 stellt eine „Normal-AfA“ und keine erhöhte Absetzung dar (BFH v. 24.11.1993 – X R 28/93, BStBl. II 1994, 322; BFH v. 18.6.1996 – IX R 40/95, BStBl. II 1996, 645, Rn. 15; glA STUHRMANN, FR 1990, 573; ARNOLDY, FR 1990, 573; aA KALMES, FR 1990, 446). Die Vorschrift ist eine wirtschaftspolitische Lenkungsnorm (FG Düss. v. 23.2.1999 – 3 K 1188/95 F, DStRE 1999, 783, rkr.; WALDHOF in KSM, § 7 Rn. F 2 [10/2009]). Sie bewirkt eine Steuerstundung durch Vorverlagerung von AfA. Die Einführung der degressiven AfA diene dem Zweck, als Finanzierungshilfe einen Bauanreiz auszulösen (BFH v. 19.2.1974 – VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704; BFH v. 13.12.2005 – IX R 42/05, BFH/NV 2006, 1452), insbes. den Mietwohnungsbau zu stärken (BFH v. 14.3.2000 – IX R 8/97, BStBl. II 2001, 66; BFH v. 15.2.2005 – IX R 32/03, BStBl. II 2006, 51; FG Münster v. 18.11.1991 – 13 V 6014/91 L, EFG 1992, 161, rkr.). Damit wurde auch der gleichzeitigen Einschränkung des § 7b Rechnung getragen (s. § 7b Anm. 1). Die Entscheidung, die degressive Gebäude-AfA mit dem Ges. zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682) auslaufen zu lassen, beruhte auf der Feststellung, die Wohnungsversorgung in Deutschland sei stabil und der Bedarf an neuen Wohnungen sinke (BTDrucks. 16/105, 7). Diese Feststellung ist überholt (vgl. Gesetzentwurf der BReg., Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus v. 29.2.2016, BTDrucks. 18/7736, 1, mit dem Vorschlag gesetzlicher Regelungen zur Sonderabschreibung nach § 7b EStG-E, dazu SCHEFFLER, DStR 2016, 688).

Verhältnis zur Handelsbilanz: Für Wj., die nach dem 31.12.1989 endeten, konnte nach § 5 Abs. 1 Satz 2 idF des WoBauFG v. 22.12.1989 das Wahlrecht

zur degressiven Gebäude-AfA nach Abs. 5 nur ausgeübt werden, wenn der Stpfl. auch in der HBil. degressiv abgeschrieben hat (s., auch zur Rechtslage vor VZ 1990, Voraufgabe des § 7 Anm. 470 – Stand Mai 2004 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Im geltenden § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 könnte das stl. Wahlrecht des Abs. 5 unabhängig von der HBil. ausgeübt werden (s. § 5 Anm. 280).

Verhältnis zu anderen Absetzungen und Abschreibungen:

► *AfaA (Abs. 1 Satz 7)*: Nach der Verwaltungspraxis sind AfaA auch dann zulässig, wenn die degressive Gebäude-AfA nach Abs. 5 gewählt worden ist (R 7.4 Abs. 11 Satz 2 EStR 2012). Das widerspricht uE dem äußeren und inneren System des § 7. Der Wortlaut und die systematische Stellung des Abs. 5 gestatten zwar unterschiedliche Deutungen. Man kann die Regelung einerseits als Ergänzung zu Abs. 4 verstehen. Soweit Abs. 4 in Abs. 5 nicht abgewandelt wird (Höhe der AfA), gilt Abs. 4, und dort wird im letzten Satz die AfaA bei Gebäuden ausdrücklich für zulässig erklärt. Man kann aber andererseits auch annehmen, dass Abs. 5 in vollem Umfang an die Stelle des Abs. 4 (und Abs. 1) tritt und daher die Vornahme einer AfaA ausschließen soll. Auch für degressiv abgeschriebene bewegliche WG wird in Abs. 2 Satz 4 die AfaA ausgeschlossen; man kann darin den Ausdruck eines allgemeinen gesetzgeberischen Willens erblicken. Man kann aber auch im Wege des Umkehrschlusses die AfaA bei der degressiven Gebäude-AfA für zulässig halten, da sie anders als in Abs. 2 Satz 4 im Abs. 5 gerade nicht ausgeschlossen ist. Uns erscheinen die Argumente gegen die Zulässigkeit der AfaA im Fall des Abs. 5 etwas stärker (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 549 [10/2014]).

Folgt man der Verwaltungspraxis, sind in entsprechender Anwendung des § 11c Abs. 2 EStDV die Abschreibungen nach den um die AfaA gekürzten AHK zu bemessen, während die AfA-Sätze in den einzelnen Jahren des Absetzungszeitraums nach der zwingenden Vorschrift des Abs. 5 die Gleichen bleiben (das gilt auch für eine Teilwertabschreibung, § 11c Abs. 2 Satz 2 EStDV). Man kommt dann zu einer vorzeitigen vollen Absetzung.

► *Lineare Gebäude-AfA* nach Abs. 4: Die Absetzungsmethoden nach Abs. 4 und 5 schließen einander aus. Zum Wechsel der AfA-Methode s. Anm. 333.

► *Andere degressive Absetzungsmethoden* als mit den in Abs. 5 festgelegten Staffelsätzen können bei Gebäuden nicht angewendet werden, die Anwendung höherer oder niedrigerer AfA-Sätze ist ausgeschlossen (s. Anm. 336).

► *Teilwertabschreibung* bei Gebäuden des BV ist auch bei degressiver Gebäude-AfA zulässig (BFH v. 29.4.2009 – I R 74/08, BStBl. II 2009, 899; zur Reihenfolge s. Anm. 52). Die degressive AfA bemisst sich vom Folgejahr an nach den um die Teilwertabschreibung gekürzten AHK des Gebäudes (s. auch Anm. 288). Der nach Abs. 5 maßgebende AfA-Satz wird durch die Teilwertabschreibung nicht beeinflusst. Zur Verkürzung der ND s. Anm. 262.

► *Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen* (Begriffe s. § 7a Anm. 84): Die normalen AfA, die neben Sonderabschreibungen oder insoweit vorgenommen werden müssen, als der Stpfl. erhöhte Absetzungen nicht in Anspruch nimmt oder nehmen kann, können bei Gebäuden nur nach Abs. 4, nicht degressiv nach Abs. 5 vorgenommen werden (§ 7a Abs. 3 und 4). Eine degressive Gebäude-AfA nach Abs. 5 kann nach einer Sonderabschreibung nicht mehr vorgenommen werden (BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/13, BStBl. II 2014, 563).

Einstweilen frei.

320–321

II. Gebäude AfA mit fallenden Staffelsätzen (Abs. 5 Satz 1)

1. Allgemeine Voraussetzungen (Abs. 1 Satz 1 Eingangssatz)

322 a) Gebäude im EU-/EWR-Raum

Abs. 5 gilt wie Abs. 4 nur für Gebäude (s. Anm. 291), Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche WG sind (s. Anm. 349), Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume (s. Anm. 350) und entsprechend abzuschreibende Aufwandsverteilungsposten und Nutzungsrechte an Gebäuden (s. Anm. 291). Abs. 5 gilt nur für fertiggestellte, dh. bestimmungsgemäß verwendbare Gebäude. Zur AfA bei einem vor seiner Fertigstellung aufgegebenen Bau s. Anm. 324. Zu einem in unfertigem Zustand angeschafften Gebäude s. Anm. 160, 324, 330.

EU-/EWR-Raum: Die Gebäude müssen im Zeitpunkt der bindenden Investitionsentscheidung, also bei Anschaffung oder bei Bauantragsstellung (s. Anm. 324), in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Staat belegen (gewesen) sein, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (s. Einf. ESt. Anm. 550) angewendet wird. Bezogen auf die Belegenheit des Gebäudes in EU-Mitgliedstaaten ist der in Art. 52 Abs. 2 iVm. Art. 355 AEUV bestimmte räumliche Geltungsbereich der Verträge im Zeitpunkt der Anschaffung oder Bauantragstellung maßgeblich. Art. 355 Abs. 2-6 AEUV schränken den Anwendungsbereich des Unionsrechts gegenüber den Hoheitsgebieten der Mitgliedstaaten ein. Deshalb fallen zB in Grönland errichtete Gebäude nicht unter Abs. 5, weil Grönland zwar Teil des Hoheitsgebiets des EU-Mitgliedstaats Dänemark ist, aber nach Art. 355 Abs. 2 AEUV iVm. Anhang II zum AEUV unter das besondere Assoziierungssystem fällt.

► *Ein- und Austritt eines Mitgliedstaates:* Der nach dem Bauantrag oder der Anschaffung vollzogene Austritt eines Mitgliedstaats aus der EU oder aus dem EWR (Bsp. „BREXIT“) lässt die Anwendung des Abs. 5 unberührt. Abs. 5 ist eine Lenkungsnorm. Es kommt auf die Belegenheit des Gebäudes im Zeitpunkt der Investitionsentscheidung an. Diesen Zeitpunkt konkretisiert Abs. 5 durch Bauantrag und Anschaffung. Der spätere Austritt eines EU-Mitgliedstaats berührt daher weder die Berechtigung, nach Abs. 5 abzuschreiben, noch erlaubt er für sich einen Wechsel zur AfA nach Abs. 4. Der nach Bauantrag oder Anschaffung vollzogene Eintritt eines Drittstaats in die EU erlaubt ebenfalls keinen nachträglichen Übergang zur AfA nach Abs. 5.

► *Drittstaaten:* Die Beschränkung des Abs. 5 auf EU-Mitgliedstaaten und EWR-Staaten verstößt nicht gegen die in Art. 63 AEUV garantierte Kapitalverkehrsfreiheit. Zwar verbietet Art. 63 AEUV als einzige Grundfreiheit grds. auch ungerichtfertigte Diskriminierungen bei der stl. Förderungen von Investitionen in Drittstaaten (s. Einf. ESt. Anm. 482). Art. 64 erlaubt aber für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern die Beschränkung von Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, wenn diese Beschränkungen am 31.12.1993 bestanden haben. Abs. 5 gilt seit 1964 und schloss zum maßgeblichen Stichtag Auslandsinvestitionen allgemein aus. Durch die Anpassung des Abs. 5 an Unionsrecht und die Erweiterung des Anwendungsbereichs vom Inland auf das EU-/EWR-Gebiet ist die Vorschrift zwar so grundlegend geändert worden, dass die Stillstandsklausel des Art. 64 AEUV (s. Einf. ESt. Anm. 480) uE nicht mehr anwendbar ist. Das gilt aber erst seit Inkrafttreten der Erweiterung des Anwendungsbereichs durch das Ges. zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386). Zu die-

sem Zeitpunkt wurden Neuinvestitionen bereits nicht mehr gefördert. Würde der Gesetzgeber Abs. 5 für Neuinvestitionen reaktivieren, müsste der Anwendungsbereich (wie bereits vor dem 1.1.1983, s. § 52 Abs. 8 EStG 1983) auf Drittstaaten ausgedehnt werden. Über die Bedeutung der Diskriminierungsverbote in den Abkommen mit der Schweiz und Staaten mit Assoziierungsabkommen s. Einf. ESt. Anm. 558.

b) Bauherr

323

Abs. 5 setzt voraus, dass der AfA-Berechtigte Hersteller des Gebäudes ist oder das Gebäude bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft hat.

Über die Rechtslage für vor dem 1.1.1979 fertiggestellte Gebäude s. Voraufgabe des § 7 Anm. 467 – Stand Mai 2004 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

Hersteller ist, wer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt und das Herstellungsgeschehen beherrscht (s. § 5 Anm. 1834). Die Definition des Bauherrn in § 15 Abs. 1 EStDV kann entsprechend herangezogen werden.

BFH v. 15.3.1973 – VIII R 150/70, BStBl. II 1973, 593; BFH v. 22.4.1980 – VIII R 149/75, BStBl. II 1980, 441; BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546, Tz. 2; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 552 (10/2014); WICHMANN, Der Bauherr im Einkommensteuerrecht, BB 1991, 589; ZITZMANN, DB 1994, 1005.

Erwerber ist derjenige, der das Gebäude angeschafft hat. Zum unentgeltlichen Erwerb s. Anm. 324. Zum Erwerb eines unfertigen Gebäudes s. Anm. 324.

Bauherrengemeinschaften, Immobilienfonds: Nicht die Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft ist Bauherr, sondern das einzelne Mitglied. Die bis zu seinem Eintritt entstandenen und durch den Stpfl. anteilig getragenen Baukosten sind danach für ihn AK, die nach dem Eintritt aufgewendeten Kosten sind HK (BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299; BFH v. 7.8.1990 – IX R 70/86, BStBl. II 1990, 1024; BFH v. 14.11.2011 – IV R 8/10, BStBl. II 2011, 709, Rn. 25; BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546).

Nach der bis zum 31.12.1978 geltenden Fassung des Abs. 5 war ein während der Bauzeit eintretender Stpfl. also stets nur hinsichtlich seines Anteils an den nach dem Eintritt entstehenden HK zur degressiven Gebäude-AfA berechtigt. Die sich daraus ergebenden praktischen Schwierigkeiten, insbes. für geschlossene Immobilienfonds mit einer Vielzahl von Beteiligten, waren nicht nur für die Stpfl., sondern auch für die FinVerw. untragbar (vgl. Bericht des FinAussch. zum Entwurf eines StÄndG 1979, BTDrucks. 8/2201, 21) und führten durch StÄndG 1979 zur Ausdehnung der degressiven AfA auf Anschaffungen bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung. Die FinVerw. hatte zuvor Übergangsregelungen idS getroffen (vgl. Abschn. 42a Abs. 6 Satz 5 EStR 1978; BMF v. 2.12.1977 – IV B 2 - S 2196 - 32/77, BStBl. I 1977, 736).

c) Hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft

324

Abs. 5 gilt auch in Anschaffungsfällen nur für Neubauten, nämlich für Gebäude, die vom Stpfl. selbst hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind. Es genügt aber, dass das Gebäude oder der selbständige Gebäudeteil als „neues“ WG entstanden ist, wenn auch unter Verwendung vorhandener Bauteile (BFH v. 4.5.2004 – XI R 43/01, BFH/NV 2004, 1397).

Jahr der Fertigstellung ist das Kj., in dem das Gebäude fertiggestellt worden ist. Ein Gebäude ist fertiggestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind und der Bau soweit errichtet ist, dass der Bezug der Wohnungen

zumutbar ist oder dass das Gebäude für den Betrieb in all seinen wesentlichen Bereichen nutzbar ist (BFH v. 11.3.1975 – VIII R 23/70, BStBl. II 1975, 659; BFH v. 21.7.1989 – III R 89/85, BStBl. II 1989, 906). Ein Gebäude ist bereits dann bezugsfertig, wenn die wesentlichen Bauarbeiten ausgeführt sind und nur noch unerhebliche Restarbeiten verbleiben (BFH v. 19.7.1985 – III R 139/80, BFH/NV 1986, 325); das ist insbes. der Fall, wenn die Fußböden soweit vorbereitet sind, dass nur die bereits entsprechend zugeschnittenen Teppichböden auszulegen und die Wände zu tapezieren sind (OFD München v. 2.1.1986, StEK BewG 1965 § 74 Nr. 6). Tatsächliche Nutzung im Jahr der Fertigstellung ist nicht erforderlich. Ebenso wenig kommt es auf die Schlussabnahme oder eine behördliche Genehmigung an (BFH v. 3.2.2000 – I B 48/99, BFH/NV 2000, 947, Rn. 8).

Bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft ist das Gebäude, wenn der Stpfl. spätestens am 31. Dezember des Jahres der Fertigstellung die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Gebäude so erlangt hat, dass er in diesem Zeitpunkt zumindest als wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes iSd. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO anzusehen ist; bloßer Abschluss des Kaufvertrags genügt nicht (vgl. BFH v. 1.2.2012 – I R 57/10, BStBl. II 2012, 407, Rn. 20). Wie lange vor der Fertigstellung die Anschaffung erfolgt ist, ist unerheblich.

► *Personengesellschaft*: Bringt bei Gründung einer PersGes. ein Gesellschafter ein Grundstück ein und erfolgt die Gründung der Gesellschaft nach Ablauf des Jahres der Fertigstellung des Gebäudes, kann der einbringende Gesellschafter die bisherige degressive AfA nicht fortführen, da die Gesellschaft das Gebäude nicht „bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft“ hat (FG Köln v. 11.4.2001 – 1 K 6452/94, EFG 2001, 962, rkr.).

► *Anschaffung eines unfertigen Gebäudes*: Abs. 5 verlangt nicht die Anschaffung eines fertigen Gebäudes; die Neufassung ab 1.1.1979 hatte gerade den Zweck, die Schwierigkeiten bei gemischter Anschaffung und Herstellung zu beseitigen (s. Anm. 323). Bei einem unfertig angeschafften und sodann vom Stpfl. fertiggestellten Gebäude können, sofern die Anschaffung des unfertigen Gebäudes „bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung“ erfolgte, auch die AK vom Jahr der Fertigstellung an degressiv abgeschrieben werden, und zwar unabhängig davon, ob der bisherige Bauherr zur Zeit der Anschaffung noch baute oder die Bautätigkeit aufgegeben hatte und der Erwerber sie wieder aufgenommen hat.

GIA BMF v. 23.3.1979 – BB 1979, 611; o.V., DB 1979, 917; o.V., DB 1980, 375; die gegenteilige Anweisung in Abschn. 42a Abs. 6 Satz 1 EStR 1978 galt nur für Gebäude, die vor dem 1.1.1979 fertiggestellt worden sind. Vgl. auch FG Berlin v. 20.7.1984 – III 329/81, EFG 1985, 286, rkr.

► *Gebäudeteile*: Der selbständige Gebäudeteil (s. Anm. 349) muss neu hergestellt oder im Jahr der Fertigstellung angeschafft sein. Dies ist nicht gegeben, wenn ein bestehendes Mehrfamilienhaus in Eigentumswohnungen aufgeteilt wird (BFH v. 24.11.1992 – IX R 62/88, BStBl. II 1993, 188) oder das Teileigentum erst im Jahr nach der Fertigstellung begründet worden ist (FG München v. 2.2.1998 – 13 K 3936/94, EFG 1998, 936, rkr.). Fertiggestellt ist eine Eigentumswohnung auch dann bereits mit der Bezugsfertigkeit, wenn zu diesem Zeitpunkt bürgerlich-rechtl. noch kein Wohnungseigentum begründet und die Teilungserklärung noch nicht abgegeben worden ist (BFH v. 26.1.1999 – IX R 53/96, BStBl. II 1999, 589). Bezugsfertigkeit kann trotz noch anstehender Restarbeiten vorliegen (FG Münster v. 18.9.2003 – 5 K 7992/99 E, EFG 2004, 90, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 23.5.1997 – 6 V 22/97, EFG 1997, 1172, rkr.).

Entnahme und Einlage: Die Überführung eines Gebäudes vom BV in das PV unter Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven stellt einen anschaffungsähnlichen Vorgang dar und berechtigt zur Inanspruchnahme der degressiven AfA, sofern die Überführung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung des Gebäudes erfolgt (BFH v. 2.7.1992 – IX W 169/91, BStBl. II 1992, 909; BFH v. 8.11.1994 – IX R 9/93, BStBl. II 1995, 170; BFH v. 18.5.2010 – X R 7/08, BStBl. II 2014, 13, Rn. 21).

Einstweilen frei.

325–326

2. Mietwohn-, Wirtschafts- und sonstige Gebäude

327

Wirtschaftsgebäude bis Baujahr 1993: Die degressive Gebäude-AfA nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 gilt nur für Wirtschaftsgebäude iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (s. Anm. 294), für die der Bauantrag vor dem 1.1.1994 gestellt oder über die vor diesem Zeitpunkt ein rechtswirksamer obligatorischer Vertrag abgeschlossen wurde. Zur degressiven Abschreibung von Wohngebäuden und sonstigen Gebäuden s. Anm. 327.

Durch Änderung der Nutzung kann ein Wirtschaftsgebäude ganz oder teilweise zu einem sonstigen Gebäude iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 oder zu einem Mietwohngebäude iSd. Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 werden und umgekehrt ein sonstiges Gebäude oder ein Mietwohngebäude ganz oder teilweise zu einem Wirtschaftsgebäude. Zu den nach der Nutzungsänderung anzuwendenden AfA-Sätzen s. Anm. 336.

Sonstige Gebäude bis Baujahr 1994: Die AfA-Sätze nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 gelten für sonstige Gebäude. Das sind Gebäude, die nicht Wirtschaftsgebäude iSd. Satz 1 Nr. 1 und nicht Mietwohngebäude iSd. Satz 1 Nr. 3 sind, also

- ▶ *Gebäude des Betriebsvermögens*, die nicht Wohnzwecken dienen, bei denen aber der Antrag auf Baugenehmigung oder der Abschluss eines rechtswirksamen obligatorischen Vertrags nach dem 29.7.1981 und vor dem 1.4.1985 oder nach dem 31.12.1993 und vor dem 1.1.1995 liegt;
- ▶ *Gebäude des Privatvermögens*, die fremden Wohnzwecken dienen, mit Bauantrag oder rechtswirksamem obligatorischem Vertrag nach dem 29.7.1981 und vor dem 1.3.1989;
- ▶ *Gebäude des Privatvermögens*, die nicht Wohnzwecken dienen (zB vermietete Bürogebäude im PV), mit Bauantrag oder rechtswirksamem obligatorischem Vertrag nach dem 29.7.1981 und vor dem 1.1.1995.

Mietwohngebäude bis Baujahr 2005: Die in drei Staffeln abhängig vom Baujahr unterteilten AfA-Sätze des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 gelten für Mietwohngebäude.

Zur Einführung dieser Abschreibung: BECKERMANN, DB 1989, 1590; KORN, KÖSDI 1989, 7818; H. RICHTER, NWB F. 2, 7133 (1989); SPANKE, DB 1989, 1892; STUHRMANN, Inf. 1989, 392.

Das sind Gebäude, die fremden Wohnzwecken dienen (zu Wohnzwecken s. Anm. 294).

▶ *Anwendungszeiträume:* Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a-c untergliedern den zeitlichen Anwendungsbereich der dort geregelten AfA-Staffeln unterschiedlich nach dem Zeitpunkt des Bauantrags (s. Anm. 336) und dem Zeitpunkt eines rechtswirksam geschlossenen obligatorischen Vertrags.

▶ *Rechtswirksam abgeschlossener obligatorischer Vertrag:* Schafft der Stpfl. das Wohngebäude an (Stpfl. als Erwerber), so greift Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ein, wenn der ob-

ligatorische Vertrag zwischen den jeweiligen Stichtagen rechtswirksam abgeschlossen ist, und die Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgte (s. Anm. 324).

- ▷ *Rechtswirksam abgeschlossen* ist ein obligatorischer auf Erwerb eines Gebäudes gerichteter Vertrag regelmäßig im Zeitpunkt der notariellen Beurkundung.
- ▷ *Obligatorischer Vertrag*: Es muss sich um einen schuldrechtl. Vertrag handeln, der auf Erwerb des Gebäudes gerichtet ist; in Betracht kommen Kaufvertrag, Werklieferungsvertrag, Gesellschaftsvertrag, Auseinandersetzungsvertrag; ein Anwartschaftsvertrag genügt aber nicht. Nach überzeugender Ansicht sind uE auch einem obligatorischen Vertrag vergleichbare Rechtsakte, die zum Gebäudeerwerb führen, in die degressive Abschreibung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 einzubeziehen (glA BECKERMANN, DB 1989, 1590; KORN, KÖSDI 1989, 7819; aA STUHRMANN, Inf. 1989, 394).

328–329 Einstweilen frei.

330 3. Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage sind die nach den allgemeinen Regeln zu bestimmenden AHK des Stpfl., ggf. seines Rechtsvorgängers (s. Anm. 129).

Unfertiges Gebäude: Erwirbt der Stpfl. ein unfertiges Gebäude und stellt er es fertig (s. Anm. 324), so ist die degressive AfA vom Jahr der Fertigstellung an aus der Summe der AHK vorzunehmen. Bei Fertigstellung eines selbständigen Gebäudeteils in einem unfertigen Gebäude (zB Ladengeschäft in einem Wohn- und Geschäftshaus) sind Bemessungsgrundlage die gesamten bisherigen HK des Gebäudes (also auch die Aufwendungen für den unfertigen Wohnteil, BFH v. 9.8.1989 – X R 77/87, BStBl. II 1991, 132, Rn. 12).

Nachträgliche Aufwendungen auf bestehende Gebäude: Zu unterscheiden ist, ob durch die nachträglichen Aufwendungen ein selbständiger Gebäudeteil iSd. Abs. 5a (s. Anm. 349) entsteht oder nicht.

▶ *Entsteht ein selbständiger Gebäudeteil* und wird dieser Gebäudeteil als Wirtschaftsgebäude genutzt, so kann der Stpfl. für diesen Gebäudeteil die degressive Wirtschaftsgebäude-AfA nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 in der für den neuen Gebäudeteil geltenden Fassung wählen; das gilt sowohl bei nachträglichen Aufwendungen auf Altgebäude (Bauantrag vor dem 1.4.1985) als auch auf neue Wirtschaftsgebäude (Bauantrag nach dem 31.3.1985).

▶ *Entsteht kein selbständiger Gebäudeteil*, so erhöhen die Aufwendungen als nachträgliche HK die Bemessungsgrundlage (zu nachträglichen Aufwendungen als HK s. § 6 Anm. 256). Die nachträglichen HK sind den ursprünglichen HK hinzuzusetzen; nach der Summe bemessen sich die weiteren AfA (R 7.3 Abs. 5 EStR 2012), und zwar unter Beibehaltung der bisherigen nach Abs. 5 maßgebenden Staffelsätze (BFH v. 20.1.1987 – IX R 103/83, BStBl. II 1987, 491). Die nachträglichen HK sind so zu behandeln, als seien sie zu Beginn des Jahres ihrer Entstehung aufgewendet worden, dh., sie unterliegen der vollen Jahres-AfA (BFH v. 19.2.1974 – VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704; R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR 2012). Dasselbe gilt bei nachträglichen AK.

▶ *Anschluss-AfA*: Durch nachträgliche AHK kann nach Abschluss der AfA nach Staffelsätzen ein nicht abgesetzter Teil der nachträglichen AHK übrigbleiben. Dann ist die AfA entsprechend § 7a Abs. 9 nach Abs. 4 fortzusetzen. Abs. 5 regelt die AfA nur für die Abschreibungszeiträume des Abs. 5 „abweichend von

Abs. 4“ und greift daher nach Ablauf jenes Zeitraums als grundsätzliche Regelung ein (BFH v. 20.1.1987 – IX R 103/83, BStBl. II 1987, 491; FG Münster v. 25.6.1971 – VII 1190/70 E, EFG 1972, 62, rkr.).

Einstweilen frei.

331–332

4. Wahlrecht

333

Abs. 5 gewährt dem Stpfl. unabhängig von der tatsächlichen ND die Wahl, statt der linearen AfA nach Abs. 4 Sätze 1 und 2 die degressive AfA nach Abs. 5 vorzunehmen.

Ausübung des Wahlrechts: Das Wahlrecht wird durch erstmalige Anwendung des Abs. 4 oder 5 in der StErklärung und ihren Unterlagen ausgeübt. Der Stpfl. kann seine Wahl ändern, solange die Veranlagung über die erstmalige Anwendung des Abs. 4 oder 5 noch nicht bestandskräftig ist,

BFH v. 18.12.1973 – VIII R 101/69, BStBl. II 1974, 319; BFH v. 17.8.2005 – IX R 3/03, BFH/NV 2006, 269, Rn. 12; FG Münster v. 22.10.1996 – 11 K 2958/96 E, EFG 1997, 654, rkr.; FG Nürnberg v. 2.8.2000 – V 198/98, EFG 2001, 351, rkr.; FG Köln v. 21.5.2001 – 15 K 5097/98, EFG 2001, 1116, rkr.

oder wenn sie gem. § 173 Abs. 1 AO berichtigt wird; die Ausübung der Wahl ist aber keine nachträglich bekannt gewordene Tatsache iSd. § 173 AO (BFH v. 28.9.1984 – VI R 48/82, BStBl. II 1985, 117).

► *Wahlrecht bei Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO):* Hier kann der Stpfl. bis zur Festsetzungsverjährung das Wahlrecht noch abweichend von der zunächst in der StErklärung gewählten Wahl ausüben (RÖNITZ, StbJb. 1980/81, 381; SEER in TIPKE/KRUSE, § 164 AO Rn. 43 [5/2014]; N. MEIER, FR 1987, 526). Darin liegt kein Methodenwechsel, sondern eine Änderung der – erstmaligen – Wahl.

► *Wahlrecht bei abschnittsweise Bau:* Die AfA beginnen, sobald durch den ersten Herstellungsabschnitt ein für sich allein funktionsfähiges Gebäude entstanden ist; hierbei ist auch die Wahl nach § 7 Abs. 4 oder 5 zu treffen. Soweit in späteren Bauabschnitten selbständige Gebäudeteile entstehen, kann die AfA-Methode für jeden Gebäudeteil selbständig gewählt werden. Anderenfalls sind die Aufwendungen als nachträgliche HK für das bereits als WG vorhandene Gebäude zu behandeln, die AfA-Methode ist beizubehalten (BFH v. 9.8.1989 – X R 77/87, BStBl. II 1991, 132).

Unzulässiger Methodenwechsel:

► *Wechsel von Abs. 5 zu Abs. 4* ist grds. unzulässig (BFH v. 10.3.1987 – IX R 24/86, BStBl. II 1987, 618; BFH v. 3.4.2001 – IX R 16/98, BStBl. II 2001, 599; GÖRBBING, DStZ 1964, 195; LÄNGSFELD, DB 1964, 783; NISSEN, BB 1966, 1221; SÖFFING, DStZ 1969, 171). Das folgt aus den für die gesamte ND vorgeschriebenen starren Staffelsätzen, die ein geschlossenes System aus anfänglich hohen und später niedrigeren Raten bilden (zutreffend FG Ba.-Württ. v. 27.10.2015 – 5 K 1909/12, EFG 2017, 25, nrkr., Az. BFH IX R 33/16). In Fällen der Nutzungsänderung (Einlage und Entnahme eines Gebäudes) ist demgegenüber ein Übergang zur Abschreibung nach Abs. 4 gerechtfertigt und nach der Verwaltungspraxis geboten (R 7.4 Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 EStR 2012).

► *Wechsel von Abs. 4 zu Abs. 5* ist ebenfalls unzulässig, auch wenn der Stpfl. die degressive AfA nur versehentlich nicht in Anspruch genommen hatte.

BFH v. 17.8.2005 – IX R 3/03, BFH/NV 2006, 269, Rn. 12; Hess. FG v. 24.4.1974 – VIII 132/73, EFG 1974, 462, rkr.; FG Münster v. 22.10.1996 – 11 K 2958/96 E, EFG 1997, 654, rkr.; FG Nürnberg v. 2.8.2000 – V 198/98, EFG 2001, 351, rkr.; FG Köln v. 21.5.2001 – 15 K 5097/98, EFG 2001, 1116, rkr.; NISSEN, BB 1966, 1221; NEBE, DStR 1971, 439.

Abs. 5 Satz 2 schließt die Inanspruchnahme der degressiven AfA durch den (Zweit-)Erwerber für das Jahr der Fertigstellung aus (aA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 556 [10/2014]); im folgenden Jahr kann er von der linearen Abschreibung nach Abs. 4 zur degressiven nach Abs. 5 übergehen (BFH v. 3.4.2001 – IX R 16/98, BStBl. II 2001, 599).

334–335 Einstweilen frei.

336 5. Anwendung der Staffelsätze der degressiven Gebäude-AfA

Abs. 5 Satz 1 schreibt die AfA-Sätze in Staffelform vor. Auf die tatsächliche ND kommt es nicht an. Abs. 4 Satz 2 gilt nicht. Die Anwendung höherer oder niedrigerer AfA-Sätze ist ausgeschlossen (BFH v. 17.2.1976 – VIII R 188/71, BStBl. II 1976, 414).

Nutzungsänderung des Gebäudes: Entfallen die Voraussetzungen des Abs. 5 durch Nutzungsänderung, ist zur AfA nach Abs. 4 überzugehen (zutr. R 7.4 Abs. Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 EStR 2012). Maßgebend sind Zustand und Nutzung am Ende des Jahres, da die AfA eine Jahres-AfA ist und § 7 Abs. 5 eine zeitanteilige Absetzung nach verschiedenen Methoden nicht vorsieht. Sind die Voraussetzungen einer anderen AfA-Staffel in Abs. 5 gegeben, ist entgegen der Verwaltungspraxis (R 7.4 Abs. 7 Satz 2 EStR 2012) ein Wechsel innerhalb des Abs. 5 zulässig (glA BFH v. 15.2.2005 – IX R 32/03, BStBl. II 2006, 51; Hess. FG v. 20.3.2003 – 12 K 766/99, EFG 2003, 1076, rkr.; BECKERMANN, DB 1989, 1591; PAUS, BB 1993, 1922). Der Stpfl. bleibt dann verpflichtet, weiterhin degressiv abzuschreiben, denn ein Wechsel von der degressiven AfA nach Abs. 5 zur linearen AfA nach Abs. 4 ist nicht zulässig (s. Anm. 333); anderenfalls könnte der Stpfl. durch eine Nutzungsänderung das Verbot des Wechsels der AfA-Methode umgehen und in den ersten Jahren die höheren AfA-Sätze der degressiven Abschreibung und in späteren Jahren die höheren AfA-Sätze der linearen Abschreibung nutzen.

Nachholung unterlassener degressiver Gebäude-AfA: Unterlassene AfA können erst nach Abschluss der durch Abs. 5 vorgeschriebenen AfA-Reihe durch AfA nach Abs. 4 Satz 1 oder Satz 2 nachgeholt werden, weil höhere als die in Abs. 5 vorgeschriebenen Sätze ebenso wie ein vorzeitiger Wechsel zur AfA nach Abs. 4 nicht zulässig sind.

BFH v. 20.1.1987 – IX R 103/83, BStBl. II 1987, 491; BFH v. 13.12.2005 – IX R 42/04, BFH/NV 2006, 1452, Rn. 9; FG Münster v. 25.6.1971 – VII 1190/70 E, EFG 1972, 62, rkr.; glA RICHTER, BB 1972, 696; SEITRICH, FR 1985, 11; o.V., HFR 1987, 513, betr. Wirtschaftsgebäude; s. auch Anm. 333.

337–338 Einstweilen frei.

III. Besondere Vorschriften für angeschaffte Gebäude (Abs. 5 Satz 2)

339

Abs. 5 Satz 2 macht die degressive AfA des Erwerbers eines Gebäudes davon abhängig, dass der Hersteller für das Gebäude weder degressive AfA nach Abs. 5 Satz 1 noch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen hat. Damit soll eine doppelte Begünstigung des Herstellers und des Erwerbers durch degressive Gebäude-AfA ausgeschlossen werden (BTDrucks. 8/2201, 22). Unschädlich sind beim Hersteller vorangegangene AfA nach Abs. 4, die Inanspruchnahme von Sonder-AfA auf die Anzahlung auf ein Gebäude (BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/13, BStBl. II 2014, 563, Rn. 14) und erhöhte Absetzungen für bestimmte Anlagen und Einrichtungen nach § 82a EStDV (keine erhöhte Absetzung „für das veräußerte Gebäude“, keine doppelte Begünstigung für das ganze Gebäude; glA o.V., DB 1983, 1124). Satz 2 hat hauptsächlich dann Bedeutung, wenn die Veräußerung nach Fertigstellung des Gebäudes erfolgt. Bei Veräußerung eines unfertigen Gebäudes steht dem Hersteller keine Absetzung nach § 7 zu.

Weiterveräußerung durch den Erwerber noch im Jahr der Fertigstellung:

Abs. 5 gilt für jede Anschaffung eines Gebäudes, die „bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung“ erfolgt ist; denn das Ges. verlangt nur, dass das Gebäude durch den Stpfl. „angeschafft“, nicht, dass es durch den Stpfl. vom Hersteller angeschafft worden ist. Wird das Gebäude im Jahr der Fertigstellung vom Erwerber weiterveräußert, so können, nach dem Zweck der Vorschrift, eine doppelte Begünstigung auszuschließen, weder Erst- noch Zweiterwerber die degressive AfA in Anspruch nehmen, wenn der Hersteller sie in Anspruch genommen hat. Der Zweiterwerber kann die degressive AfA auch dann nicht in Anspruch nehmen, wenn der Ersterwerber sie in Anspruch genommen hat (BFH v. 3.4.2001 – IX R 16/98, BStBl. II 2001, 599; glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 557 [10/2014]). Das Problem der doppelten Begünstigung besteht nicht, wenn sowohl der Veräußerer als auch der Erwerber die AfA nur zeitanteilig vornehmen (s. Anm. 342).

Miteigentümerwechsel: Tritt ein Stpfl. einer PersGes. oder einer Bauherrengemeinschaft nach Fertigstellung des Gebäudes, aber noch im Jahr der Fertigstellung bei, so kann er die volle degressive Jahres-AfA in Anspruch nehmen (Abs. 5 Satz 1), vorausgesetzt, die bisherigen Gesellschafter oder Gemeinschaftler nehmen ihrerseits lediglich zeitanteilig Absetzungen nach Abs. 4 vor (Abs. 5 Satz 2); Entsprechendes gilt für den Fall der Veräußerung einer Beteiligung an einer PersGes. oder Gemeinschaft.

Beispiel: A und B sind zu gleichen Teilen Gesellschafter einer oHG, die ein Gebäude fertiggestellt hat. Im Jahr der Fertigstellung tritt C der oHG als Gesellschafter mit einem Anteil von 1/3 bei. Setzen A und B die anteilig auf sie entfallenden HK degressiv ab, so bleibt für C lediglich die lineare AfA. Dieses anhand des Gesetzeswortlauts gefundene Erg. widerspricht dem Grundsatz, wonach Miteigentümer das AfA-Wahlrecht nur einheitlich ausüben können (s. Anm. 94). Diese Diskrepanz besteht allerdings nur im Jahr der Fertigstellung, da C im folgenden Jahr zur degressiven AfA übergehen kann (BFH v. 3.4.2001 – IX R 16/98, BStBl. II 2001, 599).

Einstweilen frei.

340–341

342 **IV. AfA im Jahr der Anschaffung und Veräußerung (Abs. 5 Satz 3)**

Die nach Abs. 5 Satz 1 vorgeschriebene AfA muss im ersten Jahr voll geltend gemacht werden (BFH v. 4.5.2004 – XI R 43/01, BFH/NV 2004, 1397; BFH v. 13.12.2005 – IX R 42/04, BFH/NV 2006, 1452, Rn. 8). Das gilt auch für ein Rumpfwj. mit weniger als zwölf Monaten. Nach Abs. 5 Satz 3 gilt die in Abs. 1 Satz 4 für bewegliche WG angeordnete monatsweise Abschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung für die degressive Gebäude-AfA nicht.

Degressive AfA im Jahr der Veräußerung: Nach Verwaltungspraxis und Rspr. dürfen AfA im Jahr der Veräußerung nur zeitanteilig vorgenommen werden (BFH v. 18.8.1977 – VIII R 93/74, BStBl. II 1977, 835; BFH v. 18.6.1996 – IX R 40/95, BStBl. II 1996, 645, Rn. 15; R 7.4 Abs. 8 Satz 1 EStR 2012). Das Gleiche gilt bei Nutzungsänderungen im Laufe des Jahres (s. Anm. 296; R 7.4 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 und R 7.4 Abs. 8 Satz 2 EStR 2012). Der Wortlaut des Abs. 5 Satz 1 und Satz 3 spricht uE eher für den Ansatz des vollen Jahresbetrags im Jahr der Veräußerung, ebenso die Besonderheit der Abschreibungsmethode als arithmetisch-degressive Absetzung mit starren Staffelsätzen.

Veräußerung im Jahr der Fertigstellung: Die AfA ist nur zeitanteilig vorzunehmen. Das ergibt sich aus der zeitanteiligen Kürzung im Jahr der Veräußerung bezogen auf die volle AfA im Jahr der Anschaffung und aus dem Zweck des Abs. 5, Investitionsanreize zu setzen.

343–347 Einstweilen frei.

**G. Erläuterungen zu Abs. 5a:
Absetzungen für Abnutzung bei Gebäudeteilen,
Wohnungseigentum und Teileigentum**

Schriftum: FUCHS, Gebäudeteil als selbständiges Wirtschaftsgut iSd. § 7 Abs. 5a EStG, StuB 1999, 885; SCHOOR, Beratungsrelevante Hinweise zur Bilanzierung von Gebäuden und Gebäudeteilen, StuB 2006, 258; SCHOOR, Bilanzierung gemischt genutzter Gebäude, NWB 2010, 2892; NEUFANG/NEUFANG, Gebäude- oder wirtschaftsgutbezogene Betrachtung bei einer gemischten Gebäudenutzung, StB 2015, 113; SCHUSTEK, Einkommensteuerliche Behandlung von Blockheizkraftwerken, DStR 2015, 678; s. auch vor Anm. 1.

348

I. Einordnung des Abs. 5a

Der durch Ges. zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4.11.1977 (BGBl. I 1977, 1965) eingefügte Abs. 5a stellt klar, dass die Vorschriften der Abs. 4 und 5 auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche WG sind, sowie auf Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden sind. Diese Regelung entspricht dem durch ÄndVO v. 12.7.1978 (BGBl. I 1978, 1027; BStBl. I 1978, 312) gestrichenen § 11c Abs. 4 EStDV 1965–1977.

II. Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind 349

Gebäudeteile sind baulich abgegrenzte Teile eines Gebäudes, die nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertet werden und daher ein eigenständiges WG bilden können. Die unterschiedlich genutzten Teile eines Zimmers bilden keine Gebäudeteile (FG Rhld.-Pf. v. 6.8.1980 – I 279/79, EFG 1981, 277, rkr.).

Selbständig sind Gebäudeteile, die besonderen Zwecken dienen und deshalb in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung abgrenzbaren Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (BFH v. 7.7.1998 – IX R 16/96, BStBl. II 1998, 625; R 4.2 Abs. 3 Satz 1 EStR 2012). Dazu zählen Betriebsvorrichtungen, Scheinbestandteile, Ladeneinbauten, sonstige Mietereinbauten und sonstige selbständige Gebäudeteile.

Anbauten, Aufstockung und Umbau: Die Feststellung, ob ein Anbau, eine Aufstockung oder ein Umbau unabhängig von unterschiedlichen Funktionszusammenhängen ein selbständiges WG darstellt, richtet sich nach den bautechnischen Gegebenheiten (s. § 6 Anm. 326). Maßgeblich ist die eigene Standfestigkeit der An-, Um- und Aufbauten. Ein Anbau ist ein selbständiges Gebäude, wenn er durch eigene Fundamente und eigene Mauern unabhängig vom Altbau bestehen könnte. Auf die Wertverhältnisse und auf den Grad der Verschachtelung kommt es nicht an. Die ältere Rspr., die beide Kriterien einbezogen hatte, ist überholt (BFH v. 25.1.2007 – III R 49/06, BStBl. II 2007, 586; BFH v. 17.9.2008 – IX R 1/08, BFH/NV 2009, 370, Rn. 20). Aufstockung und Umbau führen grds. nicht zu einem neuen WG. Deshalb stellen auch die auf ein bereits bestehendes Mehrfamilienhaus aufgesetzten Wohnungen keine selbständigen unbeweglichen WG dar (FG Düss. v. 13.4.1999 – 8 K 4639/95 E, EFG 1999, 645, rkr.). Auch die Erneuerung eines Gebäudeteils bewirkt für sich genommen noch keine Verselbständigung (BFH v. 27.10.2006 – IX B 46/06, BFH/NV 2007, 666), es sei denn, die Erneuerung und Aufstockung geht mit Erneuerung und Änderung von Rohbauelementen einher, die dem neuen Gebäudeteil ein eigenes Gepräge geben (FG Ba.-Württ. v. 7.12.2004 – 11 K 271/00, EFG 2005, 856, rkr., Rn. 32) oder einen abgrenzbaren Nutzungs- und Funktionszusammenhang begründen (BFH v. 4.5.2004 – XI R 43/01, BFH/NV 2004, 1397).

Unselbständige Gebäudeteile sind „alle Gebäudebestandteile, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang des Gebäudes als solchen stehen“. Unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung gehören zu einem Gebäude auch solche Gebäudeteile und -einrichtungen, die dem Gebäude ein besonderes Gepräge geben oder deren Fehlen ein negatives Gepräge bewirkt (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 [135]), zB eine Zentralheizung; in einem mehrstöckigen Wohnhaus ein Fahrstuhl oder Panoramaaufzug (FG Ba.-Württ. v. 20.9.1999 – 9 K 47/99, EFG 2000, 991, rkr.); die Umzäunung eines Mietwohngrundstücks (BFH v. 15.12.1977 – VIII R 121/73, BStBl. II 1978, 210); eine – wenn auch freistehende – Garage eines Wohnhauses (BFH v. 28.6.1983 – I R 179/79, BStBl. II 1984, 196). Ein Arbeitszimmer ist kein selbständiger Gebäudeteil (FG München v. 10.12.1999 – 13 K 269/95, juris, rkr.).

Selbständige „unbewegliche“ Wirtschaftsgüter: Zur Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG s. § 5 Anm. 593.

Zuordnung von Anlagen in gemischtgenutzten Gebäuden: Dient eine Anlage, die einen unselbständigen Gebäudeteil bildet (zB Fahrstuhl, Heizung, Be-

und Entlüftungsanlage), nur einem betrieblich oder nur einem privat genutzten Gebäudeteil, so bildet sie für die Aktivierung und AfA einen Teil dieses Gebäudeteils. Dient sie dagegen der Nutzung eines gemischtgenutzten Gesamtgebäudes, „so ist sie den bezeichneten selbständigen Gebäudeteilen entsprechend ihrem Wertverhältnis zuzurechnen“ (BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132, Abschn. C.II.3.b und d). In beiden Fällen können die AfA nicht isoliert von den AHK der Anlage, sondern nur zusammen mit den betreffenden Gebäudeteilen vorgenommen werden.

Zusammenfassung von Gebäudeteilen aus Vereinfachungsgründen: Von der Aufteilung der AHK eines Gebäudes auf einzelne, nach der Rspr. als unterschiedliche WG zu behandelnde Gebäudeteile (R 4.2 Abs. 6 EStR 2012) kann zur Vereinfachung abgesehen werden, wenn sie aus stl. Gründen nicht erforderlich ist (R 4.2 Abs. 6 Satz 3 EStR 2012), zB weil die Gebäudeteile sämtlich zum BV oder sämtlich zum PV gehören und nach der gleichen AfA-Methode abgeschrieben werden.

Zu Einzelfragen s. Anm. 357; Anm. 400; zu baulichen Änderungen s. Anm. 349; zu Einbaumöbeln s. § 6 Anm. 327; zu Grünanlagen s. § 6 Anm. 332; zu Heizungsanlagen s. § 6 Anm. 339; zu Mietereinbauten s. § 6 Anm. 345.

350 III. Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume

Die Begriffe „Wohnungseigentum“ und „Teileigentum“ folgen der Definition in § 1 WEG (zuletzt geändert durch Art. 4 Ges. v. 5.12.2014, BGBl. I 2014, 1962):

„§ 1 Begriffsbestimmungen

- (1) Nach Maßgabe dieses Gesetzes kann an Wohnungen das Wohnungseigentum, an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes das Teileigentum begründet werden.
- (2) Wohnungseigentum ist das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört.
- (3) Teileigentum ist das Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört.
- (4) Wohnungseigentum und Teileigentum können nicht in der Weise begründet werden, daß das Sondereigentum mit Miteigentum an mehreren Grundstücken verbunden wird.
- (5) Gemeinschaftliches Eigentum im Sinne dieses Gesetzes sind das Grundstück sowie die Teile, Anlagen und Einrichtungen des Gebäudes, die nicht im Sondereigentum oder im Eigentum eines Dritten stehen.
- (6) Für das Teileigentum gelten die Vorschriften über das Wohnungseigentum entsprechend.“

Zu diesen Begriffen s. GRZIWOTZ in ERMANN, BGB, 14. Aufl. 2014, § 1 WEG Rn. 1.

Aufteilung eines Gebäudes in Eigentumswohnungen: AfA nach Abs. 4 und 5 setzt nicht voraus, dass sich eine neu hergestellte Wohnung bereits zivilrechtl. als Eigentumswohnung verselbständigt hat, sogar die Teilungserklärung kann entbehrlich sein (BFH v. 26.1.1999 – IX R 53/96, BStBl. II 1999, 589). Umgekehrt bildet zivilrechtl. wirksam begründetes Wohnungseigentum weiter einen unselbständigen Teil des einheitlichen WG „Gebäude“, wenn es bereits vor der Teilung im einheitlichen Funktions- und Nutzungszusammenhang der Gebäu-

devermietung aufgegangen ist (BFH v. 9.6.2000 – IX R 30/04, BFH/NV 2005, 1795; FG München v. 2.2.1998 – 13 K 3936/94, EFG 1998, 936, rkr.).

IV. Entsprechende Anwendung von Abs. 4 und 5

351

Ein selbständiger unbeweglicher Gebäudeteil ist hinsichtlich der AfA nach Abs. 4 und Abs. 5 wie ein besonderes Gebäude zu behandeln, ebenso eine Eigentumswohnung und im Teileigentum stehende Räume.

AfA-Bemessungsgrundlage: Wird ein Gebäude mit selbständigen Gebäudeteilen oder werden gleichzeitig mehrere selbständige Gebäudeteile angeschafft oder hergestellt, so sind die AHK auf alle selbständigen Gebäudeteile aufzuteilen. Der auf den einzelnen Teil entfallende Betrag bildet die Bemessungsgrundlage der AfA; Entsprechendes gilt, wenn an die Stelle der tatsächlichen AHK ein anderer (sog. fiktiver) Wert tritt. Für die Aufteilung ist das Verhältnis der Nutzfläche des einzelnen Gebäudeteils zur Nutzfläche des ganzen Gebäudes maßgebend, es sei denn, die Aufteilung nach den Nutzflächen führt zu einem unangemessenen Erg. (R 4.2 Abs. 6 EStR 2012). Das kann zB wegen stark unterschiedlicher Rauminhalte der Fall sein. Zur Vereinfachung kann von der Aufteilung abgesehen werden, wenn sie nicht erforderlich ist (R 4.2 Abs. 6 Satz 3 EStR 2012), weil die AfA nach der gleichen Methode und der gleichen ND einheitlich für das ganze Gebäude vorgenommen werden. Bei einem fertiggestellten Gebäudeteil in einem unfertigen Gebäude hat der Stpfl. die Wahl, ob er die HK des noch nicht fertiggestellten Gebäudeteils in die AfA-Bemessungsgrundlage des fertiggestellten Gebäudeteils einbezieht oder nicht (BFH v. 9.8.1989 – X R 77/87, BStBl. II 1991, 132, mit Anm. RICHTER, DStR 1991, 541; R 7.3 Abs. 2 EStR 2012).

AfA-Methode: Sie richtet sich nur nach den Verhältnissen des einzelnen Gebäudeteils ohne Rücksicht auf die Verhältnisse der anderen Gebäudeteile (R 7.4 Abs. 6 Satz 2 EStR 2012; SÖFFING, FR 1979, 33). Ein neugeschaffener (unbeweglicher, selbständiger) Gebäudeteil kann auch dann nach § 7 Abs. 5 degressiv abgeschrieben werden, wenn das bereits vorhandene Hauptgebäude nach Abs. 4 linear abgeschrieben wird, zB bei Erweiterung eines linear abgeschriebenen Wohngebäudes um einen eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil. Für eine Ferienwohnung in einem Gebäude des PV, die vom Stpfl. aufgrund eines vor dem 1.1.1995 gestellten Bauantrags hergestellt wurde, kann degressive AfA nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 in Anspruch genommen werden (BFH v. 6.11.2001 – IX R 35/00, BFH/NV 2002, 765).

Nutzungsänderung von gemischtgenutzten Gebäuden: Das Verbot des Wechsels zwischen den AfA-Methoden nach Abs. 4 und 5 (s. Anm. 333) gilt auch dann, wenn bei einem gemischtgenutzten Gebäude eine Nutzungsänderung zu einer Änderung des Volumens eines selbständigen Gebäudeteils führt. Es bleibt bei der bisherigen AfA-Methode, weil der Stpfl. grds. nur zu Beginn der AfA, bei der Anschaffung oder Herstellung, zwischen den AfA-Methoden nach § 7 Abs. 4 und 5 wählen kann (s. Anm. 333). Dass von der Änderung an ein einziges WG „Gebäudeteil“ ggf. nach zwei verschiedenen Methoden abgeschrieben wird, ist dann unvermeidlich (glA SÖFFING, FR 1979, 33; H 7.4 „AfA nach einer Nutzungsänderung“ – Beispiel 2 EStH 2015). Das muss daher auch gelten, wenn ein Gebäudeteil eines gemischtgenutzten Gebäudes durch Nutzungsänderung ganz im anderen Gebäudeteil aufgeht, zB wenn ein bisher teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich genutztes Gebäude nur noch eigenbetrieblich genutzt wird (s. Anm. 333).

► *Zur AfA-Bemessungsgrundlage* bei Nutzungsänderung eines gemischtgenutzten Gebäudes s. Anm. 296; H 7.4 „AfA nach einer Nutzungsänderung“ EStH 2015. Führt die Nutzungsänderung zu einer Einlage oder Entnahme des Gebäudeteils s. Anm. 306.

Wechsel der Eigenschaft eines Gebäudeteils:

- *Wechsel zwischen Selbständigkeit und Unselbständigkeit eines Gebäudeteils:*
- ▷ *Dieser Fall kann zB bei Umbau einer Wohnung in einen Laden oder umgekehrt eintreten:* Im ersten Fall sind die aus dem Gebäude ausgeschiedenen, nicht mehr verwendeten Teile im Weg der AfA nach Abs. 1 letzter Satz vom Restbuchwert des Gebäudes abzusetzen, wenn es nach Abs. 4 (linear) abgeschrieben wird (Abs. 4 Satz 3). Verwendete Teile gehen mit dem Anteil am Restbuchwert des Gebäudes in die HK des Ladens ein; Außenmauern gehören aber zum Hauptgebäude. Auf die HK kann der Stpfl. wahlweise Abs. 4 oder 5 anwenden, da der Gebäudeteil als neues WG entstanden ist.
- ▷ *Wird umgekehrt ein Laden in eine Wohnung umgewandelt,* so ist der Restbuchwert des Ladens, soweit nicht nach Abs. 1 letzter Satz abgesetzt, uE wie nachträgliche HK des Hauptgebäudes zu behandeln; s. dazu Anm. 330.

Geltendmachung einer kürzeren Nutzungsdauer nach Abs. 4 Satz 2 als der Abschreibungszeiträume des Abs. 4 Satz 1: Die AfA nach Abs. 4 Satz 2 hat für den einzelnen unbeweglichen selbständigen Gebäudeteil erhöhte Bedeutung, da die ND selbständiger Gebäudeteile oft kürzer sein wird als die gesetzlich angeordneten Abschreibungszeiträume, so dass eine erhöhte lineare AfA der degressiven AfA vorzuziehen sein kann (zB bei Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinbauten und dergleichen). Das Wahlrecht, degressiv nach Abs. 5 (nur 50 Jahre) oder linear nach Abs. 4 Satz 2 aufgrund einer tatsächlich kürzeren ND abzuschreiben, gilt für jeden Gebäudeteil gesondert (glA SÖFFING, FR 1979, 33). Bei gemischtgenutzten Gebäuden ist den AfA grds. eine einheitliche ND der Gebäudeteile zugrunde zu legen, ausgenommen Ladeneinrichtungen und dergleichen, s. dazu auch Anm. 291.

AfA: Selbständige Gebäudeteile sind auch hinsichtlich der Anwendung des § 7 Abs. 1 Satz 5 getrennt vom Gebäude zu beurteilen. Wird ein solcher Gebäudeteil erneuert, so ist der Restbuchwert gem. Abs. 1 letzter Satz abzusetzen (BFH v. 1.2.1962 – IV 74/60 U, BStBl. III 1962, 172; BFH v. 14.12.1962 – VI 270/61 S, BStBl. III 1963, 89); die Aufwendungen für seine Ersetzung bilden Herstellungsaufwand.

352–356 Einstweilen frei.

357 V. Wichtige Anwendungsfälle bei selbständigen und unselbständigen Gebäudeteilen

Abkürzungen:

AbgrE = Abgrenzungserlass = gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen v. 5.6.2013, BStBl. I 2013, 734.

BetrVorr. = Betriebsvorrichtung (und daher selbständiges bewegliches WG).

Abfertigungsvorfelder sind BetrVorr., s. „Flughäfen“.

Abladevorrichtungen sind BetrVorr., jedenfalls im Einzelhandel und im Handwerk (Abschn. 42 Abs. 3 EStR 1990; H 42 „Betriebsvorrichtungen“ EStH 1993–1996), s. auch „Rampen“.

Absaugvorrichtungen sind BetrVorr. (Nr. 3.7 AbgrE).

Abstellplätze für Flugzeuge sind BetrVorr., s. „Flughäfen“; für Kfz. s. „Bodenbefestigungen“.

Abwasseranlagen außerhalb eines Gebäudes, aber innerhalb der Grundstücksgrenzen, sind grds. als Außenanlagen unbeweglich (BewRGr. v. 29.9.1966, BStBl. I 1966, 912 Abschn. 45), s. auch „Bewässerungs- und Entwässerungsanlagen“, „Regenwasserauffanganlage“.

Aktenaufzüge in Büro- und Verwaltungsgebäuden sind BetrVorr. (BFH v. 7.10.1977 – III R 48/76, BStBl. II 1978, 186); s. auch „Aufzüge“.

Alarmanlagen zum Schutz von Tresoranlagen sind BetrVorr. (Nr. 3.7 AbgrE); dagegen gehören Alarmanlagen in Bau- und Gartenmärkten zum Gebäude (BFH v. 30.10.1997 – III B 123/94, BFH/NV 1998, 623).

Arbeitsbühnen: Siehe „Bedienungsvorrichtungen“.

Auflager (zB Verstärkungen von Decken, Mauern, Verstreben und dergleichen) sind grds. Gebäudeteile; sie sind BetrVorr., wenn sie ausschließlich für Betriebsvorrichtungen bestimmt sind (§ 68 Abs. 2 Satz 2 BewG; Anl. 1 AbgrE), zB Fundamente für Maschinen.

Aufzüge: Zu unterscheiden ist zwischen Personenaufzügen, Lastenaufzügen und gemischtgenutzten Aufzügen.

▶ *Personenaufzüge:* als Gebäudebestandteile unbeweglich (Anl. 1 AbgrE; RFH v. 26.11.1936, RStBl. 1936, 1253; RFH v. 21.10.1937, RStBl. 1938, 275; BFH v. 5.3.1971 – III R 90/69, BStBl. II 1971, 455; BFH v. 26.11.1973 – GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 [135]).

▷ *Bei Warenhäusern* allerdings uE nicht zwingend; beurteilt man dort Lastenaufzüge als BetrVorr., weil sie dem Betrieb durch Heranschaffen der Ware zum Angebot an die Kunden dienen, so dienen die Personenaufzüge (neben den bei jedem Gebäude vorhandenen Treppen) dem Betrieb durch bequemes Heranschaffen der Kunden zu den Waren; s. auch „Fahrtreppen“. Ein Panorama-Personen-Aufzug in einer Möbelausstellungshalle ist ein unselbständiger Gebäudeteil und damit weder ein Scheinbestandteil, eine Betriebsvorrichtung noch ein unbewegliches WG im Sinne der zu Ladeneinbauten und ähnlichen Einbauten ergangenen Rspr. (FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 20.9.1999 – 9 K 47/99, EFG 2000, 991, rkr.).

▶ *Lastenaufzüge:* Typische Lastenaufzüge (zB für den Transport von Rohstoffen und Erzeugnissen im Betrieb, von Kfz., von Speisen in Gaststätten, Hotels und Kantinen, von Akten in Bürogebäuden) sind BetrVorr. (Nr. 3.5 AbgrE; BFH v. 28.2.2013 – III R 35/12, BStBl. II 2013, 606). Das gilt auch für Lastenaufzüge in Warenhäusern (BFH v. 5.3.1971 – III R 90/69, BStBl. II 1971, 455).

▶ *Gemischt genutzte Aufzüge* sind je nach derjenigen Nutzungsart, die überwiegt, als unselbständiger Gebäudeteil oder als BetrVorr. anzusehen.

▶ *Aufzugschacht,* der an ein Gebäude angebaut war und ausschließlich der Aufnahme eines Lastenaufzugs diente, wurde als BetrVorr. beurteilt (BFH v. 7.10.1977 – III R 48/76, BStBl. II 1978, 186). Aufzugschächte innerhalb von Gebäuden haben regelmäßig überwiegend konstruktive Funktionen und sind deshalb Teile der Gebäude (Nr. 3.5 AbgrE).

Außenanlagen sind selbständige unbewegliche WG (s. Anm. 291). Ausnahme bei Tankstellen, s. „Bodenbefestigungen“. Bauwerke, die bewertungsrechtl. Außenanlagen sind, können estl. Gebäudeteile sein (BFH v. 14.10.1977 – III R 9/76, BStBl. II 1978, 163; zB Anschlussleitungen für Elektrizität usw., Anschluss an die Kanalisation); in beiden Fällen sind die Anlagen jedoch unbeweglich.

Ausstellungshallen sind regelmäßig Gebäude, auch wenn nur zu vorübergehendem Zweck errichtet (BFH v. 3.3.1954 – II 44/53 U, BStBl. III 1954, 130; BFH v. 24.5.1963 – III 140/60 U, BStBl. III 1963, 376; Nr. 2.6 AbgrE).

Autoaufzüge in Parkhäusern sind BetrVorr. (Anl. 1 AbgrE); s. auch „Aufzüge“.

Autowaschanlagen sind Gebäude, wenn ein Aufenthalt von Menschen in der Anlage einschließlich ihrer Nebenräume möglich ist und diese Räume nicht von untergeordneter Bedeutung sind; die Unmöglichkeit des Aufenthalts während des Waschens oder ein Aufenthalt nur in Schutzkleidung stehen der Gebäudeeigenschaft nicht entgegen (BFH v. 14.11.1975 – III R 150/74, BStBl. II 1976, 198; FG Berlin v. 6.9.1993 – IV 303/90, EFG 1994, 12, rkr.). Die technische Inneneinrichtung zur Durchführung des Waschens ist BetrVorr. (BFH v. 14.11.1975 – III R 150/74, BStBl. II 1976, 198). Die Bodenbefestigung für Zu- und Abfahrt ist Außenanlage (FG Ba.-Württ. v. 15.3.1991 – 3 K 3/87, EFG 1992, 714, rkr.).

Backöfen sind BetrVorr. (RFH v. 4.10.1929, RStBl. 1929, 622; BFH v. 12.2.1982 – III R 127/78, BStBl. II 1982, 448).

Bäder: Wenn sie der Körperpflege dienen, auch in Fabrikgebäuden und in Hotels (BFH v. 12.8.1982 – III R 118/79, BStBl. II 1982, 782; BFH v. 11.12.1992 – II R 14/89, BStBl. II 1992, 278), sind sie unselbständige Gebäudeteile (einschl. der Wasserzu- und -abflüsse sowie der Geräte zur Warmwasserbereitung, FG Berlin v. 19.6.1973 – IV 16/73, EFG 1973, 522, rkr.). BetrVorr. sind sie, wenn sie Heilzwecken dienen, zB in Kur- und Krankenhäusern, oder wenn mit ihnen ein Gewerbe betrieben oder ein Beruf ausgeübt wird, zB in Badeanstalten (Nr. 3.6 AbgrE); s. auch „Schwimmbecken“, „Schwimmbhallen“.

Bahnanlagen: Bei Schienenbahnen sind die Gleise BetrVorr., und zwar sowohl der Oberbau (Schienen, Schwellen, Bettung) als auch der Unterbau (Aufschüttungen und Befestigungen der Dämme, Einschnitte und dergleichen, auch Brücken, die als Schienenwege dienen); BetrVorr. sind ferner Kräne und sonstige Verladeeinrichtungen (Nr. 4.4 AbgrE; RFH v. 28.6.1940, RStBl. 1940, 910; RFH v. 3.12.1943, RStBl. 1944, 524; s. auch „Brücken“). Unbeweglich sind zB Stationsgebäude, Güterschuppen, Lokomotivschuppen, Werkstätten, Stellwerkgebäude, Bahnwärterhäuschen und ähnliche Bauten (RFH v. 22.11.1934, RStBl. 1935, 109); s. auch „Hallen“, „Überdachungen“.

Bahnsteigüberdachungen: Siehe „Überdachungen“.

Baracken sind nur dann Gebäude, wenn sie alle Gebäudemerkmale aufweisen (vgl. hierzu BFH v. 24.5.1963 – III 140/60 U, BStBl. III 1963, 376). Fehlt es an einer festen Verbindung mit dem Grund und Boden, so handelt es sich um ein bewegliches WG; ebenso, wenn ein anderes Gebäudemerkmal fehlt; s. auch „Ausstellungshallen“, „Eintrittskartenhäuschen“, „Kioske“.

Baubuden ohne Fundamente sind BetrVorr.; s. „Baracken“.

Baustellencontainer für wechselnde Einsatzstellen sind BetrVorr. (BFH v. 18.6.1986 – II R 222/83, BStBl. II 1986, 787; Anl. 1 AbgrE); s. auch „Bürocontainer“, „Combitainer“, „Container“.

Bedienungsvorrichtungen: Nr. 3.4 AbgrE „Arbeitsbühnen, Bedienungsbühnen, Beschickungsbühnen und Galerien aller Art, die ausschließlich zur Bedienung und Wartung der Maschinen, Apparate usw. bestimmt und geeignet sind, sind Betriebsvorrichtungen. Ihre Abgrenzung gegenüber den Geschoßdecken der Gebäude ist nach den Umständen des Einzelfalles vorzunehmen“ (BFH v. 12.2.1982 – III R 127/78, BStBl. II 1982, 448).

Befeuchtungsanlagen sind BetrVorr., sofern sie unmittelbar und ausschließlich den betrieblichen Vorgängen dienen (BFH v. 17.5.1968 – VI R 205/67, BStBl. II 1968, 567; BFH v. 28.11.1975 – III R 156/73, BStBl. II 1976, 200).

Befeuchtungsanlagen auf Flughäfen sind BetrVorr., da sie unmittelbar dem Flugbetrieb dienen.

Beförderungsanlagen: Siehe „Aufzüge“ und „Transportanlagen“.

Behälter für Fabrikationsprodukte, Öl, Wasser und dergleichen sind BetrVorr. (OFD Kiel v. 17.4.1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8); s. auch „Tanks“.

Beleuchtungsanlagen:

► *Beleuchtungsanlagen in Gebäuden* sind regelmäßig Gebäudeteile; Spezialbeleuchtungsanlagen (zB für Schaufenster) sind BetrVorr. (BFH v. 5.3.1974 – I R 160/72, BStBl. II 1974, 353; FG Düss. v. 21.2.1973 – X (IV) 136/69 S, EFG 1973, 362, best., betr. Deckenbeleuchtung in Kaufhaus; Nr. 3.6 AbgrE).

Gebäudeteil ist auch die in einer Gaststätte angebrachte Deckenbeleuchtung, mit der dem Raum angepasste Lichteffekte erzielt werden können (BFH v. 17.5.1968 – VI R 227/67, BStBl. II 1968, 567) oder eine abgehängte, mit einer Beleuchtungsanlage versehene Kassettendecke eines Büroraums (BFH v. 8.10.1987 – IV R 56/85, BStBl. II 1988, 440).

► *Beleuchtungsanlagen auf Straßen, Wegen und Plätzen* sind grds. Außenanlagen; dazu gehören dann auch die Lichtkabel und Kabelschränke, die Bogenlampen, Kandelaber, Lichtmasten und Armaturen. Wenn die Anlagen dagegen überwiegend einem Betriebsvorgang dienen (zB der Ausleuchtung eines Lagerplatzes für Zwecke der Materiallagerung), sind sie BetrVorr. (FinMin. Schl.-Holst. v. 12.9.1968, StEK BewG § 68 Nr. 6; Rn. 40 AbgrE).

Belüftungsanlagen, Entlüftungsanlagen, Klimaanlage:

► *Gebäudebestandteile* sind die Anlagen, wenn sie dazu dienen, den Aufenthalt von Menschen in Gebäuden angenehmer zu gestalten (Nr. 3.6 AbgrE); auch in Warenhäusern (BFH v. 5.3.1971 – III R 90/69, BStBl. II 1971, 455), im Möbeleinzehandel (BFH v. 7.3.1974 – VIII R 30/71, BStBl. II 1971, 429; BFH v. 28.6.2002 – III B 28/02, BFH/NV 2002, 1474).

► *Betriebsvorrichtung* ist eine solche Anlage dann, wenn sie ganz oder überwiegend der unmittelbaren Ausübung des Gewerbes oder Berufs dient, zB in Chemiefaserfabriken, Tabakfabriken und Möbellagern (BFH v. 17.5.1968 – VI R 205/67, BStBl. II 1968, 567; BFH v. 7.3.1974 – VIII R 30/71, BStBl. II 1974, 429; BFH v. 20.3.1975 – IV R 16/72, BStBl. II 1975, 689; Nr. 3.6 AbgrE), in Räumen mit klimaempfindlichen Geräten, Rechenanlagen und Messgeräten (OFD Kiel v. 17.4.1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8), in Räumen mit ärztlicher Behandlung; im Friseursalon (BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98, BStBl. II 2002, 100).

Beschickungsbühnen: Siehe „Bedienungsvorrichtungen“.

Betriebsbüros in Werkhallen und dergleichen sind Gebäude, da der insgesamt vorhandene Gebäuderaum nur unterteilt wird (Nr. 3.2 AbgrE).

Bewässerungs- und Entwässerungsanlagen sind im Allgemeinen Gebäudebestandteile; dienen sie jedoch überwiegend einem Betriebsvorgang (zB bei Fär-

bereien, Zellstofffabriken, Brauereien, Molkereien und Autowaschhallen), so sind sie BetrVorr. (Nr. 3.6 AbgrE), zB ein Abwasserfilterbassin zum Ausschleiden von Rückständen aus Arbeitsvorgängen, Wasserzu- und -ableitungen bei einer Tankstelle mit Waschhalle (OFD Frankfurt v. 5.6.1986, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 49: ohne Waschhalle Außenanlagen, also unbeweglich).

Bewetterungsanlagen sind BetrVorr. (Nr. 3.7 AbgrE).

Blitzableiter, Blitzschutzanlagen sind Bestandteile des Gebäudes oder der BetrVorr., der die Anlage dient.

Boothäuser: Schwimmende Boothäuser sind beweglich und daher keine Gebäude (BFH v. 19.1.1962 – III 228/59 U, BStBl. III 1962, 121).

Brandmeldeanlage ist keine BetrVorr., sondern unselbständiger Gebäudeteil (BFH v. 13.12.2001 – III R 21/98, BStBl. II 2002, 310).

Braunkohlenbunker sind als Gebäude zu behandeln (Rn. 15 AbgrE 1992, Zeichnung 6).

Brauseeinrichtungen: Siehe „Bäder“, „Waschanlagen“.

Brennöfen sind BetrVorr., da sie nur für kurze Zeit zur Bedienung betreten werden können. Die Überdachung kann bei ausreichender Standfestigkeit Gebäude sein; s. auch „Zementmühlen“.

Brücken sind Außenanlagen oder BetrVorr., aber keine Gebäude (vgl. Nr. 4.4 AbgrE).

Brunnen: Wasseranlage mit drei Tiefbrunnen wurde als Gebäudeteil angesehen (RFH v. 21.10.1937, RStBl. 1938, 275). – Trinkwasser-Notbrunnen der Wasserwerke sind BetrVorr., da sie den Versorgungsaufgaben der Werke dienen.

Brunnenhäuschen: Brunnen- und Wassersammelhäuschen kann Gebäude sein, besonders der nicht nur vorübergehende Aufenthalt von Menschen kann möglich sein.

Bürocontainer sind Gebäude, wenn sie auf festen Fundamenten ruhen (BFH v. 25.4.1996 – III R 47/93, BStBl. II 1996, 613).

Bunker innerhalb von Gebäuden für Schüttgut im Zusammenhang mit dem Betrieb (zB für Erz, Kies, Kohle, Sand, Steine, Zement) sind gewöhnlich für einen nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen ungeeignet und daher grds. BetrVorr.

Combitainer (transportabler Container als Tagesunterkunft für Bauarbeiter), der auf lose verlegten Schwellen ruhte, wurde wegen seiner Zweckbestimmung, an wechselnden Stellen verwendet zu werden, nicht als Gebäude beurteilt (BFH v. 18.6.1986 – II R 222/83, BStBl. II 1986, 787); s. auch „Baustellencontainer“, „Bürocontainer“, „Container“.

Container ist dann ein Gebäude, wenn er nach seiner individuellen Zweckbestimmung für eine dauernde Nutzung an einem Ort aufgestellt ist und seine Beständigkeit durch die ihm zugedachte Ortsfestigkeit auch im äußeren Erscheinungsbild deutlich wird (BFH v. 23.9.1988 – III R 67/85, BStBl. II 1989, 113; Anl. 1 AbgrE). Das Gleiche gilt für Container-Wohnanlagen (FG Münster v. 13.1.1994 – 3 K 5924/92, EFG 1994, 555, rkr.). Allein das – wenn auch beträchtliche – Eigengewicht eines auf einem Grundstück genutzten Gegenstands (Container) macht diesen nicht zum wesentlichen Bestandteil des Grundstücks. Ein Verwaltungszwecken eines Betriebs dienender Container, der weder fest verankert oder fundamentierte noch besonders in seine Umgebung eingefügt und nur kraft seines Eigengewichts mit dem Untergrund verbunden ist, kann eine be-

wegliche Sache sein (Bezirksgericht Dresden, Senate für Finanzrecht v. 25.6.1992 – 2 K 7/92, EFG 1992, 618, rkr.); s. auch „Baustellencontainer“, „Bürocontainer“, „Combitainer“.

Decken: Geschossdecken sind Gebäudeteile; s. auch „Deckenverstärkungen“. Auch Schallschutzdecken in Gaststätten und Diskotheken sind keine BetrVorr., sondern Gebäudebestandteile (BFH v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300; BFH v. 1.12.1989 – III R 46/86, BFH/NV 1990, 598). Technische Decken in gewerblich oder beruflich genutzten Räumen (zB in Warenhäusern) können dagegen BetrVorr. sein.

Deckenverstärkungen sind Gebäudeteile (Nr. 3.3 AbgrE).

Drainageanlagen sind BetrVorr. (BFH v. 20.2.1992 – II R 61/88, BStBl. II 1992, 531).

Duschen: Siehe „Bäder“.

Einbaumöbel: Siehe § 6 Anm. 332.

Einbauten in größeren Hallen s. „Betriebsbüros“. Mietereinbauten s. Anm. 100. Einbaumöbel s. dort.

Einfriedungen (Zäune, Mauern, Hecken) sind grds. Außenanlagen (Nr. 4.2 AbgrE). Ein Zaun kann unselbständiger Teil eines Gebäudes sein (BFH v. 30.6.1966 – VI 292/65, BStBl. III 1966, 541, betr. lebende Umzäunung; BFH v. 15.12.1977 – VIII R 121/73, BStBl. II 1978, 210, betr. Maschendrahtzaun). Einfriedungen bilden nicht deshalb BetrVorr., weil sie dem Schutz von auf dem Grundstück befindlichen BetrVorr. dienen (BFH v. 14.8.1958 – III 382/57 U, BStBl. III 1958, 400). Bei einem Umspannwerk eines Elektrizitätsunternehmens wurde die äußere Einfriedung (Zaun und Tor) als Bestandteil des Grund und Bodens, Schutzgitter innerhalb des Umspannwerks wurden als BetrVorr. beurteilt (BFH v. 2.6.1971 – III R 18/70, BStBl. II 1971, 673; Nr. 4.2 AbgrE).

Eintrittskartenhäuschen: FG Berlin v. 11.7.1967 (IV 16/66, EFG 1967, 546, rkr.) erkannte das Eintrittskartenhäuschen einer Miniaturgolfanlage, in der sich die Schaltung einer Beleuchtungsanlage, der Zähler und die Einrichtung für die Ausgabe der Eintrittskarten befanden, als BetrVorr. an; s. auch „Kassenhäuschen“, „Baracken“, „Kioske“.

Eismaschinen einer Gastwirtschaft als BetrVorr. anerkannt durch RFH v. 21.10.1937, RStBl. 1938, 275.

Eissportanlagen: Siehe „Sportstätten“.

Entlüftungsanlagen: Siehe „Belüftungsanlagen“.

Entstaubungsanlagen sind BetrVorr. (Nr. 3.7 AbgrE).

Entwässerungsanlagen: Siehe „Bewässerungsanlagen“.

Erdölraffinerien: Wege s. „Bodenbefestigungen“. Über sonstige Außenanlagen auf fremdem Grund und Boden vgl. FinVerw., DB 1963, 946.

Fabrikschornsteine sind BetrVorr. (Nr. 1.3 AbgrE).

Fahrradschuppen sind grds. Gebäude; s. „Hallen“.

Fahrstuhlanlagen: Siehe „Aufzüge“.

Fahrtreppen, Rolltreppen in Einzelhandelsgeschäften werden als Gebäudeteile angesehen (Nr. 3.5 AbgrE; BFH v. 24.11.1970 – VI R 143/69, BStBl. II 1971, 157; BFH v. 5.3.1971 – III R 90/69, BStBl. II 1971, 455; BFH v. 7.10.1983 – III R 123/81, juris), auch wenn zusätzlich zu schon vorhandenen festen Treppen eingebaut; aA – die Fahrtreppen dienen der schnelleren Beförderung der Kunden zur Ware und damit unmittelbar dem Betrieb, jedenfalls aber neben einer

unbeweglichen Treppe – Hess. FG v. 12.5.1977 – VII 210/76, EFG 1977, 558, rkr.; KÖRNER, WPg 1976, 436; s. auch „Aufzüge“ über Personenaufzüge in Warenhäusern.

Fernsehtürme sind, wenn mit Restaurationsbetrieb versehen, Gebäude (glA HOCH, StWa. 1962, 86), dagegen BetrVorr., wenn zum nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen ungeeignet.

Fertigaragen: Siehe „Garagen“.

Fertighaus: Gebäude, auch ein auf Holzpfählern ruhendes (BFH v. 21.2.1973 – II R 140/67, BStBl. II 1973, 507; BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986).

Feuerlöschanlagen sind Gebäudeteile. Nur wenn vom Betriebsablauf eine besondere Brandgefahr ausgeht, sind sie BetrVorr. (BFH v. 13.12.2001 – III R 21/98, BStBl. II 2002, 310).

Filmtheater ist Gebäude; auch Bildwerferraum, Kassenraum und Fußbodenschräge sind keine BetrVorr. (BFH v. 22.4.1988 – III R 34/83, BFH/NV 1989, 127).

Flachsscheunen sind Gebäude (RFH v. 7.11.1940, RStBl. 1941, 206).

Fliesenböden und -wände eines milchverarbeitenden Betriebs wurden als Gebäudebestandteile beurteilt (FG Düss. v. 17.5.1983 – XI 684/78 BG, EFG 1984, 166, rkr.).

Förderbänder, Förderschnecken: Siehe „Transportanlagen“.

Fördertürme sind Gebäude, wenn eine standfeste Umschließung besteht, auch wenn diese gleichzeitig die Funktion einer Tragekonstruktion hat. Vgl. aber BFH v. 13.6.1969 – III 17/65, BStBl. II 1969, 517, wo ein Förderturm in Stahlbetonbauweise, dessen Außenwände zum größten Teil ausschließlich als Tragscheiben zur BetrVorr. gehörten, als BetrVorr. beurteilt wurde.

Fundamente sind Gebäudeteile, es sei denn, sie sind ausschließlich für Betriebsvorrichtungen bestimmt (Nr. 2.5 AbgrE). Zum Begriff vgl. BFH v. 23.9.1988 – III R 9/85, BFH/NV 1989, 484.

Fußbodenbeläge sind regelmäßig Gebäudebestandteile (sofern nicht Scheinbestandteile), insbes. wenn der Belag nicht ohne Gefahr erheblicher Beschädigung vom Gebäude getrennt werden kann (zB Linoleum, PVC) oder der Fußboden ohne den Belag noch nicht als fertiger Fußboden anzusehen ist oder der Belag in sonstiger Weise mit dem Fußboden fest verbunden (verklebt) ist (FG Berlin v. 21.3.1972 – IV 115/71, EFG 1972, 371, rkr.).

► *Fußbodenplatten* aus Stahlblech oder Kunststoffen, die in Fabrikgebäuden als Unterlage für den Transport von Rohstoffen, unfertigen und fertigen Erzeugnissen auf Staplern oder Elektrokarren lose verlegt werden, sind zum Gebäude gerechnet worden (FinMin. Schl.-Holst. v. 12.9.1968, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 6; Bew-Kartei OFD München/Nürnberg. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG, Karte 6).

► *Platten*, auch lose verlegt, gehören zum Gebäude (FG Düss. v. 17.5.1983 – XI 684/78 BG, EFG 1984, 166, rkr.); nicht dagegen lose verlegte Teppichfliesen auf einem fertigen, auch ohne Belag nutzbaren Fußboden (FG Berlin v. 11.9.1973 – IV 108/73, EFG 1974, 62, rkr.).

► *Schwingböden* in Mehrzweckhallen zählt zum Grundvermögen, in reinen Turn- und Sporthallen und in Squashhallen stellt er aber BetrVorr. dar (Anl. 1 AbgrE).

► *Teppichboden* einer Tennishalle gehört zum Gebäude (FG Köln v. 11.11.1992 – 3 K 653/92, EFG 1993, 472, rkr.); ebenso in Möbelausstellungsräumen (Bew-Kartei OFD München/Nürnb. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG Karte 2).

Gärkeller sind regelmäßig Gebäude (Nr. 2.2 AbgrE).

Gärten, Grünanlagen: Siehe § 6 Anm. 339.

Galerien für Bedienung und Wartung von Maschinen sind BetrVorr. (Nr. 3.4 AbgrE; s. auch „Bedienungsvorrichtungen“). Galerien in Schwimmbädern, Reithallen, Sporthallen und Eissporthallen sind Teil des Gebäudes (Anl. 1 AbgrE).

Ganzstahlkonstruktionen zur Pkw-Präsentation und zur Aufbewahrung von Pkw. sind Gebäude (FinMin. Ba.-Württ. v. 4.5.1999, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 75).

Garagen sind regelmäßig Gebäude und bei Ein- und Zweifamilienhäusern Teil des Wohngebäudes (BFH v. 5.11.2003 – X R 16/01, BFH/NV 2004, 485, auch Tiefgaragen (Nr. 2.2 AbgrE). Beweglich grds. dann, wenn ein in den Grund und Boden eingelassenes Fundament fehlt (s. allg. Anm. 291); so bei Wellblechgaragen, die transportabel und nicht fundamentierte sind oder die an auf dem Boden aufliegende Zementplatten oder -balken nur angeschraubt sind (BFH v. 1.12.1970 – VI R 380/69, BStBl. II 1971, 317). Fertiggaragen aus Beton, also mit wesentlich höherem Eigengewicht, sind Gebäude, wenn sie zwar ohne ein in den Boden eingelassenes Fundament, aber auf einer durchgehenden, auf dem geglätteten Boden aufgelegten Bodenplatte aufgestellt werden (BFH v. 4.10.1978 – II R 15/77, BStBl. II 1979, 190; Nr. 2.5 AbgrE); ebenso Fertiggarage aus Stahlbeton in einem Stück ohne besonderes Fundament (FG Münster v. 20.10.1983 – III 3773/81, EFG 1984, 270, rkr.).

Garagentore: Garagenkippore sind keine BetrVorr. (BFH v. 17.5.1968 – VI R 30/67, BStBl. II 1968, 563).

Gartenlauben: Siehe CHRISTOFFEL, Inf. 1985, 32.

Geschossdecken gehören zum Gebäude; ihre Abgrenzung gegenüber Bedienungsbühnen und Galerien ist nach den Umständen des Einzelfalls vorzunehmen (Nr. 3.4 AbgrE).

Getränkeautomat in der Kantine eines Betriebs ist BetrVorr. (BFH v. 11.10.1973 – VIII R 139/72, BStBl. II 1974, 43).

Getreidesilos sind BetrVorr., wenn die Außenwände nur aus Behälterumwandlungen bestehen (Zeichnung 13 AbgrE 1992; BFH v. 23.10.1964 – III 85/62, HFR 1965, 100).

Gewächshäuser sind Gebäude, keine BetrVorr. (BFH v. 21.1.1988 – IV R 116/86, BStBl. II 1988, 628).

Gewölbe, unterirdische, können Gebäude sein (Nr. 2.2 AbgrE).

Gleisanlagen: Siehe „Bahnanlagen“.

Gruben, offene, sind BetrVorr., wenn sie unmittelbar der Ausübung des Betriebs dienen.

Grünanlagen: Siehe „Gärten“.

Hallen:

► *Allseitig offene Markt-, Industrie-, Bahnsteig- und ähnliche Hallen* sind Gebäude, wenn auch die übrigen Merkmale eines Gebäudes vorliegen (s. Anm. 291; Nr. 2.3 AbgrE). Ob bei offenen Hallen die Überdachung einen ausreichenden Schutz durch räumliche Umschließung bietet, hängt nicht allein von der Größe der Fläche, sondern auch von dem Verhältnis zwischen Länge und Breite ab (vgl.

HORN, FR 1968, 414); die überdachte Fläche muss in ihrem wesentlichen Teil gegen Witterungseinflüsse geschützt sein (FG Bremen v. 28.10.1966 – II 679/65, EFG 1967, 164, rkr.).

► *Kleinere Warteballen der Verkehrsbetriebe* mit einer Grundfläche bis zu 15 qm sind BetrVorr. (FinMin. Bayern v. 12.6.1967, Bew.-Kartei OFD München/Nürnberg. § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG Karte 1; FinMin. Schl.-Holst. v. 23.6.1967 und FinMin. NRW v. 12.7.1967, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 2).

Haltestellen: Siehe „Hallen“, „Überdachungen“.

Handwaschbecken: Siehe „Waschanlagen“.

Hausanschlussstationen, installiert von einem Fernwärmeversorgungsunternehmen in fremden Gebäuden zur Erfüllung von Fernwärmelieferungsverträgen sind BetrVorr. (BFH v. 30.3.2000 – III R 58/97, BStBl. II 2000, 449). Sie dienen dem Unternehmen unmittelbar zur Ausübung seines Gewerbes als Fernwärmelieferant. Dies gilt allerdings nicht mehr, wenn sie an die Gebäudeeigentümer veräußert werden (BFH v. 25.5.2000 – III R 65/96, BStBl. II 2000, 628).

Hebebühnen sind BetrVorr., wenn sie in einer besonderen Beziehung zu dem in dem Gebäude ausgeübten Betrieb stehen.

Heizungsanlagen (zu Klimaanlage s. „Belüftungsanlagen“):

► *Transportable Heizungsanlagen*, dh. solche, die nicht nach §§ 93, 94 Abs. 2 BGB infolge fester Einfügung in ein Gebäude bürgerlich-rechtl. wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind, sind beweglich; es kommt dann nicht darauf an, ob sie Scheinbestandteile (§ 95 Abs. 2 BGB) oder BetrVorr. sind (BFH v. 23.8.1966 – I 261/64, BStBl. III 1967, 67).

► *Eingebaute Anlagen* – wesentliche Bestandteile des Gebäudes – sind nach den allgemeinen bewertungsrechtl. Grundsätzen der Abgrenzung zwischen Gebäuden und beweglichen WG zu beurteilen (s. Anm. 291). Danach kann die Heizungsanlage Gebäudeteil, Betriebsvorrichtung oder Scheinbestandteil sein.

▷ *Gebäudeteil* ist die Anlage, wenn sie bürgerlich-rechtl. Bestandteil des Gebäudes ist und ganz oder überwiegend dazu dient, den Aufenthalt von Menschen in dem Gebäude zu ermöglichen oder angenehmer zu gestalten; das gilt nicht nur für Wohn- und Bürogebäude, sondern auch für Fertigungsräume, Lager usw. Deshalb sind Sammelheizungsanlagen im Allgemeinen Teile des Gebäudes.

▷ *Betriebsvorrichtung* ist die Heizungsanlage, wenn sie ganz oder überwiegend unmittelbar der Ausübung des Gewerbes oder Berufs dient, zB der Trocknung und Klimatisierung in Tabak-, Kunstfaser- und Tapetenfabriken.

▷ *Scheinbestandteil* (s. dazu allg. Anm. 99): Heizungsanlagen können wegen Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck Scheinbestandteile sein, wenn der Eigentümer oder Mieter bzw. Pächter sie für vorübergehende eigene Zwecke einfügt oder wenn der Eigentümer sie als Vermieter oder Verpächter zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters einfügt und die voraussichtliche ND nicht länger als die Laufzeit des Miet- oder Pachtverhältnisses ist.

Heizungsteile: Grundsätzlich bildet die Heizungsanlage mit ihren verschiedenen Teilen wirtschaftlich eine Einheit. Ist die Anlage unselbständiger Teil eines Gebäudes, so kann nicht ein einzelner Teil als beweglich behandelt werden, zB nicht ein Heizofen, der mit dem Gebäude nicht fest verbunden ist und leicht von den Heizleitungen getrennt werden kann (BFH v. 29.7.1966 – VI 55/65, BStBl. III 1967, 125, betr. Unterschubfeuerung; BFH v. 17.5.1968 – VI R 55/67, BStBl. II 1968, 564).

Eine Ausnahme kann für Teile gelten, die zusätzlich zur eigentlichen Heizanlage unmittelbar zur Verwendung für betriebliche Zwecke angebracht sind (BFH v. 17.5.1968 – VI R 59/67, BStBl. II 1968, 565, betr. Heizplatte für Tischlerei).

Hochkesselanlagen: Siehe „Kesselanlagen“.

Hochregallager, manuell gesteuert, ist Gebäude (BFH v. 28.5.2003 – II R 41/01, BStBl. II 2003, 693). Ein vollautomatisches Hochregallager ist BetrVorr. (BFH v. 18.3.1987 – II R 222/84, BStBl. II 1987, 551).

Höhleneinbauten zur Besichtigung einer Naturhöhle sind BetrVorr. (FinMin. NRW v. 28.4.1971, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 15).

Hofüberdachung: Siehe „Überdachungen“.

Hühnerställe: Siehe „Ställe“.

Industriehallen: Siehe „Hallen“.

Innenwände: Verschiebbare Innenwände sind Bestandteile des Gebäudes (Nr. 2.3 AbgrE).

Isolierungen (der Wände, Decken und Böden von Bauwerken, zB gegen Wärme oder Kälte, Schall, Strahlung): Bildet die Umschließung des isolierten Raums eine BetrVorr., so gilt das Gleiche für die Isolierung (Nr. 3.2 AbgrE). Rechnet die Umschließung zum Gebäude (so bei tragenden Trennwänden), dann ist die Isolierung gleichwohl BetrVorr., wenn sie betriebsbedingt ist (Nr. 3.2 AbgrE). Diese Regelung gilt jedoch nicht für die in Sandwich-Bauweise hergestellten Isolierelemente, bei denen die Isolierung und das Alu-Profilblech ein einheitliches Wandelement bilden; solche Bauteile sind insgesamt zum Grundvermögen zu rechnen (Nr. 3.2 AbgrE).

▶ *Schallkulisse* am Kühlturm eines Elektrizitätswerks ist BetrVorr. (FinVerw., DB 1975, 1296).

▶ *Schallschutzdecke:* Siehe „Decken“.

Kassenhäuschen sind BetrVorr., wenn nur zu vorübergehendem Aufenthalt von Menschen geeignet, auch wenn fest mit dem Grund und Boden verbunden (BFH v. 26.3.1971 – VI R 202/68, BStBl. II 1971, 451); nicht transportable Kassenhäuschen in Sportstätten sind Gebäude (Anl. 1 AbgrE); s. auch „Eintrittskartenhäuschen“.

Kassettendecke: Eine abgehängte, mit einer Beleuchtungsanlage versehene Kassettendecke eines Büroraums ist keine Betriebsvorrichtung, sondern Gebäudebestandteil (BFH v. 8.10.1987 – IV R 56/85, BStBl. II 1988, 440).

Kegelbahnen sind BetrVorr. (RFH v. 24.9.1943, RStBl. 1943, 827), jedoch nur die technische Einrichtung (BFH v. 30.6.1993 – XI R 62/90, BStBl. II 1993, 808; Anl. 1 AbgrE).

Kernkraftwerke: Zur Abgrenzung der BetrVorr. vom Grundvermögen s. näher OFD Kiel v. 7.11.1977, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 28.

Kesselanlagen: Für die Beurteilung eines Kesselhauses als Gebäude oder BetrVorr. kommt es besonders darauf an, ob die Umschließung der Kesselanlage ausreichend standfest ist; s. Anm. 291 sowie Rn. 14–18 und Zeichnungen 5 und 11 AbgrE 1992. Eine Hochkesselanlage (Hochkesselhaus mit angebautem Luftvorwärmer eines Heizkraftwerks) wurde als Gebäude beurteilt im Fall FG Nürnberg v. 20.1.1972 – IV 13/70, EFG 1972, 219, rkr.

Kfz-Tower, der aus zwei mehrstöckigen Stahlregalen mit dazwischen befindlichem Aufzug besteht, ist Gebäude (BFH v. 9.7.2009 – II R 7/08, BFH/NV 2009, 1609).

Kinderspielplatz ist idR selbständiges unbewegliches WG; s. „Grünanlagen“.

Kinobestuhlung ist BetrVorr. (BFH v. 5.10.1966 – II 2/64, BStBl. III 1966, 686).

Kioske: Von den Merkmalen des Gebäudebegriffs sind hier besonders von Bedeutung: feste Verbindung mit dem Grund und Boden und die Möglichkeit zum nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen (s. Anm. 291). Ein Kiosk mit einer Selbstbedienungseinrichtung, die von außerhalb in Anspruch genommen werden kann, und der nicht zum Aufenthalt von Menschen dient, aber ihren Eintritt gestattet, um die Bestände zu ergänzen, wurde (bei Vorliegen der übrigen Gebäudemerkmale wie besonders einer festen Verbindung mit dem Grund und Boden) als Gebäude bezeichnet (FG Stuttgart v. 24.4.1956, EFG 1956, 374, rkr.). Eine feste Verbindung mit dem Boden wurde verneint bei einem Kiosk, der nur auf Kanthölzern ruhte, die auf dem Boden auflagen (BFH v. 1.12.1970 – VI R 180/69, BStBl. II 1971, 161).

Kläranlagen sind grds. als Außenanlagen unbeweglich (s. „Bewässerungs- und Entwässerungsanlagen“); die Kläranlage eines Campingplatzes ist aber BetrVorr., wenn sie auf dessen Bedürfnisse zugeschnitten ist (FG Meckl.-Vorp. v. 25.1.2000 – 9 V 6384/99, EFG 2000, 397, rkr.).

Klimaanlagen: Siehe „Belüftungsanlagen“.

Klimageräte: Mit Gebäude fest verbundene Klimageräte in Praxis/Kanzlei sind keine BetrVorr. (BFH v. 28.11.1975 – III R 156/73, BStBl. II 1976, 200; BFH v. 16.6.1977 – III R 76/75, BStBl. II 1977, 590).

Klinkerhalle eines Zementwerks wurde als Gebäude beurteilt (BFH v. 24.2.1961 – III 434/58 S, BStBl. III 1961, 228).

Kompressoren sind BetrVorr. (BFH v. 30.11.1955 – II 41/55 U, BStBl. III 1956, 21).

Krafthaustiefbauten in Wasserwerken sind BetrVorr., ebenso darin eingebaute Maschinenbedienungsräume (FinMin. Bayern v. 22.2.1978, Bew-Kartei OFD München/Nürnb. § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG Karte 5) und Turbinenschächte in Hochbauten (Bew-Kartei OFD München/Nürnb. § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG Karte 2).

Kraftstromanlagen sind BetrVorr., wenn sie ganz oder überwiegend einem Betriebsvorgang dienen (Nr. 3.6 AbgrE).

Krananlagen sind BetrVorr. (Anl. 1 AbgrE); zu Kranbahnstützen s. „Stützen“.

Kühleinrichtungen sind BetrVorr., wenn sie nicht von Menschen regelmäßig betreten werden (Anl. 1 AbgrE; BFH v. 30.1.1991 – II R 48/88, BStBl. II 1991, 618).

Kühlräume sind Gebäude, wenn die Temperatur während des Betriebsvorgangs den Aufenthalt von Menschen zulässt (s. „Tiefkühlager“).

Kühlzellen: Siehe „Kühleinrichtungen“.

Ladeneinbauten sind je nach den Umständen

- ▷ *unbewegliche Gebäudeteile* (BFH v. 17.5.1968 – VI R 209/67, BStBl. II 1968, 581; BetrVorr. ablehnend bei einer Drogerie; BFH v. 20.2.1975 – IV R 170/70, BStBl. II 1975, 53) oder
- ▷ *Betriebsvorrichtungen* (BFH v. 30.5.1974 – V R 141/73, BStBl. II 1974, 621; FG Berlin v. 23.3.1967 – I 218/66, EFG 1967, 334, rkr.).

Eine getrennte Aktivierung und Abschreibung ist nicht entscheidend (BFH v. 17.10.1961 – 116/61 S, BStBl. III 1962, 48; BFH v. 29.3.1965 – I 411/61 U, BStBl. III 1965, 291; BFH v. 17.5.1968 – VI R 209/67, BStBl. II 1968, 581). Beweglich sind Ladeneinbauten außer im Fall der BetrVorr. als Scheinbestandteile, s. auch „Schaufensteranlagen“, „Schaukästen“, „Beleuchtungsanlagen“.

Lagerkeller ist regelmäßig unbeweglich (Rn. 6 AbgrE).

Lastenaufzüge: Siehe „Aufzüge“.

Leichtbaurennwände in Möbelausstellungsräumen sind BetrVorr. (Bew-Kartei OFD München/Nürnb. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG Karte 2).

Lichtreklame ist BetrVorr. (FG Berlin v. 29.3.1989 – II 434/88, EFG 1990, 219, rkr.); s. auch „Beleuchtungsanlagen“.

Lufterhitzer: Siehe „Heizungsanlagen“.

Luftschleieranlage am Eingang eines Warenhauses ist Gebäudeteil, nicht BetrVorr. (BFH v. 5.3.1971 – III R 90/69, BStBl. II 1971, 455; FG Ba.-Württ. v. 16.9.1988 – IX K 23/84, BB 1989, 184, rkr.).

Lufttrockenschuppen einer Ziegelei ist Gebäude, auch wenn nach allen Seiten offen, wenn aber die Dachstützen auf Fundamenten ruhen und das Dach ohne Mitwirkung der Trockengestelle tragen (BFH v. 19.1.1962 – III 228/59 U, BStBl. III 1962, 121; BFH v. 16.12.1964 – II 94/60, StRK GrEStG § 2 R. 26 = HFR 1965, 278). Sonst BetrVorr. (vgl. BFH v. 19.1.1962 – III 285/59, StRK BewG § 50 R. 16 = HFR 1962, 322).

Markisen gehören zum Gebäude (BFH v. 29.8.1989 – IX R 176/84, BStBl. II 1990, 430).

Markthallen: Siehe „Hallen“; Marktstand s. Anm. 291.

Materiallager im Inneren von größeren Werkhallen sind grds. Gebäudeteile (Rn. 22 AbgrE, s. Anm. 337).

Mauervorlagen: Siehe „Stützen“.

Meisterbüros: Siehe „Materiallager“, „Betriebsbüros“.

Mobilhallen (Bauwerke auf Rollen, die im Übrigen alle Merkmale eines Gebäudes besitzen) sind Gebäude; vgl. FinVerw., StEK BewG 1965 § 68 Nr. 29 = DB 1978, 566.

Mobilheime sind bei fester Verbindung mit dem Grund und Boden Gebäude (Nr. 2.5 AbgrE; FinMin. Ba.-Württ. v. 9.3.1995, DB 1995, 606; FinMin. Ba.-Württ. v. 25.4.1996, DB 1996, 1060).

Müllschluckanlagen sind Gebäudeteile (FinMin. Schl-Holst. v. 12.9.1968, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 6; Rn. 30 AbgrE).

Musterhäuser sind Gebäude (BFH v. 23.9.2008 – I R 47/07, BStBl. II 2009, 986, Rn. 18).

Öfen sind BetrVorr., wenn mit ihnen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (Nr. 1.3 AbgrE); s. auch „Brennöfen“, „Heizungsanlagen“, „Zementmühlen“.

Paneelverkleidungen: Eine Paneelverkleidung in einer Diskothek, die in gemieteten Räumen betrieben wurde, wurde wegen des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit der Diskothek als bewegliches WG angesehen (BFH v. 16.6.1977 – III R 80/75, BStBl. II 1977, 792; kein Gebäudebestandteil, anders als in dem vom BFH zitierten Fall BFH v. 20.11.1970 – VI R 6/69, nv., betr. Paneelverkleidung im Foyer eines Versicherungsgebäudes).

Panzerschränke können bei Einbau in ein gemietetes Gebäude als Scheinbestandteile (s. dazu allg. Anm. 100) beweglich sein, weil sie eine verhältnismäßig lange ND haben und bei Ausbau nach Mietende nicht zerstört werden (o.V., HFR 1971, 140). Sie können uE auch BetrVorr. sein (Nr. 3.7 AbgrE; s. auch „Schutz- und Sicherungsvorrichtungen“).

Personenaufzüge: Siehe „Aufzüge“.

Photovoltaikanlagen sind BetrVorr. (BFH v. 16.9.2014 – X R 32/12, BFH/NV 2015, 324).

Pumpenhäuschen von nicht mehr als 30 qm Grundfläche sind im Allgemeinen BetrVorr. (Anl. 2 AbgrE).

Rampen: Freistehende Rampen sind regelmäßig Außenanlagen, da mit ihnen das Gewerbe nicht unmittelbar betrieben wird; so Nr. 4.2 AbgrE. Unseres Erachtens nicht allgemein zutr.; zB dienen Laderampen für ein- und ausgehende Waren unmittelbar dem Betrieb des Gewerbes und sind dann uE BetrVorr. (glA BFH v. 10.7.1964 – III 159/60 U, BStBl. III 1964, 523); s. auch „Transportanlagen“. Rampen sind Gebäudeteile, wenn sie mit dem Gebäude unmittelbar zusammenhängen und durch ihre bauliche Ausgestaltung und Zweckbestimmung den Zugang zum Gebäude in einer Weise ermöglichen, die erst die Benutzung des Gebäudes seinem Zweck entsprechend ermöglicht (BFH v. 10.7.1964 – III 159/60 U, BStBl. III 1964, 523).

Regale einer Apotheke sind BetrVorr. (BFH v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130).

Regenwasserauffanganlage einer Fabrik ist Außenanlage (BFH v. 14.10.1977 – III R 9/76, BStBl. II 1978, 163: keine BetrVorr., weil mit ihr das Gewerbe nicht betrieben wird; ebenso BFH v. 25.8.1989 – III R 125/84, BStBl. II 1990, 82).

Reithallen: Siehe Anl. 2 AbgrE; s. auch „Sportstätten“.

Ringofen einer Ziegelei: Siehe „Brennöfen“.

Rohrleitungen, Rohrkanäle, falls zum nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen geeignet, sind Gebäude, anderenfalls BetrVorr., wenn sie unmittelbar dem Gewerbe dienen (OFD Kiel v. 17.4.1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8 „Kanäle“, „Röhrenleitungen“; FinVerw., DB 1975, 1296) oder Außenanlagen; s. auch „Kanäle“.

Rohrnetz innerhalb der Wasserversorgungsanlage einer Gemeinde ist BetrVorr. (BFH v. 19.8.1971 – V R 18/71, BStBl. II 1972, 75).

Rohrnetzstationen der Gas- und Wasserversorgung sind BetrVorr. bei nicht mehr als 30 qm Grundfläche (BFH v. 24.1.1952 – III 110/50 S, BStBl. III 1952, 84; Nr. 2.4 AbgrE).

Rohrpostanlagen sind BetrVorr. (FG Hamb. v. 14.5.1973 – VI 39/72, EFG 1973, 407, rkr.).

Rollgitter zum Schutz von Geschäftsräumen gehört zum Gebäude (FG Berlin v. 1.10.1987 – IV 30/86, juris, rkr.).

Rolltreppen: Siehe „Fahrtreppen“.

Satellitenempfangsanlagen, die von einem Investor zur Versorgung von Privatpersonen mit Fernseh- und Rundfunkprogrammen auf und in fremden Gebäuden installiert werden, sind BetrVorr. (BFH v. 25.5.2000 – III R 20/97, BFH/NV 2000, 1565).

Schallschlucktür, die in einer Anwaltskanzlei zusätzlich zu einer vorhandenen Tür angebracht wird, ist BetrVorr., denn sie steht in einer besonderen Beziehung zum Beruf des Stpfl. – die Funktion des Raumabschlusses tritt demgegenüber zurück (BFH v. 29.10.1974 – VIII R 159/70, BStBl. II 1975, 68). Bildet nur die Schallschlucktür den Raumabschluss, so ist sie uE Gebäudeteil; s. auch „Isolierungen“.

Schallschutzvorrichtungen an Decken und Wänden sind regelmäßig Bestandteile des Gebäudes (BFH v. 11.12.1987 – III R 191/85, BStBl. II 1988, 300); nur wenn die Vorrichtungen notwendig sind, um den Gewerbebetrieb ausüben zu können, können sie ausnahmsweise BetrVorr. sein (BFH v. 23.3.1990 – III R 63/87, BStBl. II 1990, 751); Nr. 3.7 AbgrE; s. auch „Decken“.

Schalterstraße bei Umspannwerk eines Elektrizitätswerks ist BetrVorr. (BFH v. 2.6.1971 – III R 18/70, BStBl. II 1971, 673).

Schalhaus eines Elektrizitätswerks rechnet regelmäßig zu den Gebäuden. Im Schalhaus können sich jedoch BetrVorr. befinden (RFH v. 15.5.1941, RStBl. 1941, 701; OFD Kiel v. 17.4.1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8); s. auch „Transformatorhäuschen“.

Schalräume im Inneren von größeren Werkhallen sind grds. Gebäudeteile (Nr. 3.2 AbgrE).

Schaufensteranlagen sind Gebäudeteile, wenn sie hauptsächlich die Funktion der Außenmauern des Gebäudes, des Raumabschlusses, erfüllen (BFH v. 17.5.1968 – VI R 209/67, BStBl. II 1968, 581, betr. Drogerie; BFH v. 24.8.1984 – III R 33/81, BStBl. II 1985, 40, betr. Apotheke; FG Berlin v. 18.3.1966 – III 222/64, EFG 1966, 447, rkr., betr. metallene Schaufensterkonstruktion und Tür, Verglasung und Rollgitter). Die Schaufensteranlagen eines Warenhauses sind idR BetrVorr. (BFH v. 29.3.1965 – I 411/61 U, BStBl. III 1965, 291); s. auch „Schaukästen“, „Ladeneinbauten“.

Schaukästen (Vitrinen) können BetrVorr. sein, ebenfalls der gemauerte Sockel, auf den sie gesetzt werden (vgl. BFH v. 17.3.1955 – V 181/53 U, BStBl. III 1955, 141). Schaufenster nach Art von Ausstellungsräumen in Unterführungen können aber je nach ihrer Größe und baulichen Gestaltung Gebäude oder BetrVorr. sein (OFD Kiel v. 17.4.1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8).

Scherengitter zur Sicherung eines Bürofensters sind Gebäudeteile (BFH v. 17.5.1968 – VI R 30/67, BStBl. II 1968, 563).

Schiebehallen sind Gebäude (OFD Saarbrücken v. 29.3.1994, StEK BewG § 68 Nr. 65).

Schiebetor einer Lagerhalle ist Gebäudeteil (FG Berlin v. 20.2.1973 – IV 73/71, EFG 1973, 308, rkr.).

Schießstände: Siehe „Sportstätten“.

Schornsteine einer Fabrik sind BetrVorr. (BFH v. 8.6.1966 – III 55/65, BFHE 56, 534; Nr. 1.3 AbgrE).

Schranktrennwände im Großraumbüro gehören regelmäßig zum Gebäude (FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 17.5.1984 – VI 29/79, EFG 1984, 602, insoweit rkr., EFG 1989, 381).

Schutzdächer: Siehe „Überdachungen“.

Schutzgitter innerhalb des Umspannwerks eines Elektrizitätswerks sind BetrVorr. (BFH v. 2.6.1971 – III R 18/70, BStBl. II 1971, 673).

Schutz- und Sicherungsvorrichtungen: Stahltüren, Stahlkammern und Stahlfächer von Tresoranlagen sind ebenso wie die dazugehörigen Alarmanlagen BetrVorr. (Nr. 3.7 AbgrE).

Schwachstromanlagen sind im Allgemeinen bei gewerblicher Nutzung BetrVorr.

Schwimmbecken in Hotels sind unselbständige Gebäudeteile, keine BetrVorr. (BFH v. 11.12.1991 – II R 14/89, BStBl. II 1992, 278; FinMin. Bayern v. 16.5.1984, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 45), erst recht in Wohngebäuden. Schwimmbecken im Freien ist selbständiges unbewegliches WG, s. ferner „Schwimmhallen“.

Schwimmhallen: Die Hallen selbst sind Gebäude; BetrVorr. dagegen sind die unmittelbar dem gewerblichen Schwimm- und Badebetrieb dienenden Anlagen (Schwimmbecken, Umwälzanlage, Heizung, Sprunganlagen, Umkleidekabinen, Duschen, Isolierungen von Wänden, Decken und Böden); BFH v. 16.10.1980 – V R 51/76, BStBl. II 1981, 228; s. im Einzelnen Anl. 2 AbgrE; s. auch „Bäder“.

Schwingböden: Siehe „Sportstätten“.

Silos sind gefäßförmige Behälter, die gewöhnlich einen zylindrischen, vier-, sechs- oder achteckigen Querschnitt mit trichterförmigem Boden haben. Der Silobehälter selbst ist stets BetrVorr. (BFH v. 24.2.1961 – III 434/58 S, BStBl. III 1961, 228; BFH v. 23.10.1964 – III 85/62, StRK BewG 1934 § 50 R. 26 = HFR 1965, 100; Schl.-Holst. FG v. 15.11.1983 – III 573/83, EFG 1984, 331, rkr., betr. Flachsilos). Die äußere Umschließung sowie das Dach können Gebäude sein, wenn ausreichend standfest. Aber auch wenn Silo und Umschließung als einheitliches Bauwerk errichtet sind, kommt eine Aufteilung in einen Gebäudeteil und einen BetrVorr.-Teil in Betracht (Anl. 1 AbgrE; BFH v. 23.10.1964 – III 85/62, StRK BewG 1934 § 50 R. 26 = HFR 1965, 100; Schl.-Holst. FG v. 15.11.1983 – III 573/83, EFG 1984, 331, rkr., betr. Keller- und Rampengeschoß unter einem Hochsilo).

Sockel ist BetrVorr., wenn er der Aufstellung einer Maschine dient; s. auch „Schaukästen“, „Fundamente“.

Sportstätten: Für die Abgrenzung des Grundvermögens von den BetrVorr. bei Sportstätten vgl. Rn. 44 und Anl. 1 AbgrE.

Sprinkleranlagen sind grds. Gebäudeteile, da sie der Gebäudenutzung dienen (Ausnahme, wenn mit ihnen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird).

Spritzboxen in größeren Werkhallen sind, wenn in ihnen während des Spritzens ein Aufenthalt von Menschen möglich ist, Gebäudeteile, anderenfalls BetrVorr. (Nr. 3.2 AbgrE).

Squashhallen: Siehe „Sportstätten“.

Ställe für Vieh und Geflügel sind grds. Gebäude (BFH v. 6.8.1976 – III R 163/73, BStBl. II 1976, 772, betr. Hühnerstall mit Legebatterie; OFD Kiel v. 17.4.1969, BewG 1965 § 68 Nr. 8 „Ställe“).

Stahltüren, Stahlkammern und Stahlfächer von Tresoranlagen sind BetrVorr. (Anl. 1 AbgrE); s. auch „Schutz- und Sicherungsvorrichtungen“.

Steinmahlanlage, auch wenn der Lärmpegel oberhalb der Grenzwerte der Arbeitsstättenverordnung liegt, sind Gebäude (BFH v. 15.6.2005 – II R 67/04, BStBl. II 2005, 688).

Stützen, Mauervorlagen, Verstrebrungen sind Gebäudeteile, wenn sie nicht ausschließlich einer BetrVorr. dienen (§ 68 Abs. 2 Satz 2 BewG; Nr. 2.7 AbgrE).

Sumpfanlage zur Kalkherstellung ist BetrVorr. (Rn. 23 und Zeichnung 14 AbgrE 1992).

Tanks einer Erdölraffinerie sind BetrVorr. (RFH v. 10.10.1928, RStBl. 1929, 49). Weintanks aus Beton wurden als Betriebsvorrichtungen angesehen, ausgenommen die Tankumschließungen, soweit diese dazu bestimmt waren, das Gesamtgebäude mit zu stützen (BFH v. 23.11.1979 – III R 4/79, BStBl. II 1980, 554).

Tankstelle: Die dem Tankstellenbetrieb eigentümlichen Vorrichtungen (Tank, Zapfsäulen, Kompressor und dergleichen) sind BetrVorr. (BFH v. 30.11.1955 – II 41/55 U, BStBl. III 1956, 21). Das Tankwarthaus ist Gebäude, auch wenn es nicht zum dauernden Aufenthalt des Tankwarts eingerichtet ist (RFH v. 16.10.1941, RStBl. 1942, 62; BFH v. 30.11.1955 – II 41/55 U, BStBl. III 1956, 21); s. ferner „Überdachungen“, „Autowaschhalle“.

Tennisanlagen: Siehe „Sportstätten“.

Teppichboden: Siehe „Fußbodenbeläge“.

Textilbauten: Siehe „Zelthallen“.

Tiefgaragen sind Gebäude (Nr. 2.2 AbgrE).

Tiefkühlager ist Gebäude, keine BetrVorr, auch wenn es von Menschen nur in Schutzkleidung betreten werden kann (BFH v. 7.4.2011 – III R 8/09, BFH/NV 2011, 1187).

Tore in Einfriedungen sind Außenanlagen (BewRGr. v. 19.9.1966, BStBl. I 1966, 912, Abschn. 45); s. auch „Garagentore“, „Schiebetor“.

Toilettenhäuschen ist Gebäude; davon zu trennen sind Toilette und Reinigungseinrichtungen als BetrVorr. (BFH v. 24.5.2007 – II R 68/05, BStBl. II 2008, 12).

Tragluflthallen sind BetrVorr., da nicht ausreichend standfest (Nr. 2.7 AbgrE); s. auch „Zelthallen“.

Transformatoren:

▶ *Transformatorenhäuschen* sind BetrVorr., wenn sich das Häuschen nicht für einen längeren Aufenthalt von Menschen eignet (RFH v. 8.3.1934, RStBl. 1934, 488; RFH v. 7.12.1939, RStBl. 1940, 320; BFH v. 24.1.1952 – III 110/50 S, BStBl. III 1952, 84). Die Voraussetzung, dass kein längerer Aufenthalt von Menschen möglich ist, ist nach Auffassung der FinVerw. jedenfalls dann erfüllt, wenn die Grundfläche des Transformatorenhäuschens nicht mehr als 30 qm beträgt (Nr. 2.4 AbgrE), sie kann aber uU auch bei größerer Grundfläche erfüllt sein (FinMin. Schl.-Holst. v. 4.2.1970, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 11: geringfügige Überschreitung unbeachtlich).

▶ *Transformatorenräume:* In Gebäude eingebaute Transformatorenräume sind grds. Gebäudeteile, aber BetrVorr., wenn in ihnen ein nicht nur vorübergehender Aufenthalt von Menschen ausgeschlossen ist (Nr. 2.4 AbgrE).

▶ *Transformatorenstationen* (Umspannstationen) sind grds. Gebäude, auch wenn sie BetrVorr. enthalten (RFH v. 15.5.1941, RStBl. 1941, 701); bei Stromverteilungsunternehmen sind Trafostationen und Transformatoren neben dem Netz selbständige WG (OFD Saarbrücken v. 15.11.1973, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 162, mit Hinweis auf BFH v. 19.8.1971 – V R 18/71, BStBl. II 1972, 75, s. Anm. 400 „Leitungsnetz“).

▶ *Transformatorenstraße* des Umspannwerks eines Elektrizitätsunternehmens ist BetrVorr. (BFH v. 2.6.1971 – III R 18/70, BStBl. II 1971, 673).

► *Weinkellerei*: Transformator einer Weinkellerei wurde als BetrVorr. angesehen (BFH v. 1.7.1983 – III R 161/81, BStBl. II 1983, 686).

Transportanlagen (Transportbänder) sind BetrVorr. im Einzelhandel und Handwerk, in der Fertigung zum Transport von Rohstoffen oder Gegenständen der Fertigung (Anl. 1 AbgrE); s. ferner „Aufzüge“, „Fahrtreppen“, „Bahnanlagen“.

Trennwände, die das Gesamtgebäude stützen, gehören zum Gebäude; handelt es sich dagegen um Umschließungen von nicht zum Aufenthalt von Menschen geeigneten Räumen (Zellen oder Kammern), zählen sie zu den BetrVorr. (Anl. 1 AbgrE); s. ferner „Isolierungen“, „Kammern“.

Tresoranlagen: Stahltüren, Stahlkammern und Stahlfächer von Tresoranlagen sind ebenso wie die dazu gehörenden Alarmanlagen BetrVorr. (Nr. 3.7 AbgrE). Zu Tresoranlagen bei Bankgebäuden vgl. OFD Kiel v. 17.4.1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8: Der Rundgang, der innere nutzbare Raum und der Raum, den das Mauerwerk des Tresors in Anspruch nimmt, sowie die Mauern des Banktresors sind Teile des Gebäudes. Weiterhin gehören dazu die durch die Tresoranlagen bedingten Wand- und Deckenverstärkungen. Die Verstärkungen des Bodens dagegen sind ebenso wie die Stahltüren, Stahlkammern, Stahlfächer, Sicherungs- und Alarmvorrichtungen BetrVorr. Nach der Neufassung des § 68 Abs. 2 letzter Satz BewG 1965 sind Deckenverstärkungen stets in das Grundvermögen einzubeziehen, also keine BetrVorr.

Tribünen auf Sportplätzen: Siehe „Sportstätten“.

Trockenanlagen sind BetrVorr., falls während des Trockenvorgangs ein Aufenthalt von Menschen in ihnen unmöglich ist (BFH v. 30.1.1991 – II R 48/88, BStBl. II 1991, 618; Anl. 1 AbgrE). Trockenraum einer Tapetenfabrik, der einen Teil des Fabrikgebäudes bildet und den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen zulässt, gehört zum Gebäude (RFH v. 23.5.1939, RStBl. 1939, 862); s. auch „Belüftungsanlagen“, „Lufttrockenschuppen“.

Tunnel sind BetrVorr., wenn sie in einer besonders engen Beziehung zum ausgeübten Gewerbebetrieb stehen (RFH v. 29.6.1940, RStBl. 1940, 910; RFH v. 3.12.1943, RStBl. 1944, 524); Tunnel, Wälle und deren Verstärkungsmauern bei einer Sprengstofffabrik, die aus Sicherheitsgründen innerhalb von Erdwällen erstellt worden ist, sind als Außenanlagen dem Betriebsgrundstück zuzurechnen (OFD Kiel v. 17.4.1969 StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8).

Turnhallen: Siehe „Sportstätten“.

Überdachungen sind Gebäudeteile, wenn sie eine räumliche Umschließung zum Schutz gegen Witterungseinflüsse bilden (s. dazu allg. Anm. 291). Auch wenn eine Überdachung kein Gebäude ist, kann sie als Außenanlage unbeweglich sein (s. Anm. 291); s. auch „Hallen“, „Sportstätten“, „Tennisanlagen“.

► *Bahnsteigüberdachungen* können Gebäude sein (Nr. 2.3 AbgrE). Die Abgrenzung von BetrVorr. ist von Fall zu Fall nach den Merkmalen des Gebäudebegriffs vorzunehmen (OFD Kiel v. 17.4.1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8 „Bahnsteighallen“). Eine Bahnsteigüberdachung von 113m Länge, 7m Breite und 4m Höhe bietet nach der Verkehrsauffassung keinen ausreichenden Schutz gegen Witterungseinflüsse und ist daher BetrVorr. (FG Bremen v. 28.10.1966 – II 679/65, EFG 1967, 164, rkr.).

► *Verkehrsbetriebe*: Haltestellenüberdachungen und kleinere Wartehäuser der Verkehrsbetriebe sind regelmäßig BetrVorr. (s. näher FinMin. Schl.-Holst. v. 23.6.1967 und FinMin. NRW v. 12.7.1967, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 2).

► *Tankstellenüberdachung* ist regelmäßig BetrVorr., wenn sie aufgrund ihrer Größe Schutz vor Witterungseinflüssen gewährt (Nr. 2.3 AbgrE; BFH v. 30.11.1955 – II 41/55 U, BStBl. III 1956, 21; BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137; BFH v. 14.3.2006 – I R 109/04, BFH/NV 2006, 1812). Bei Zapfsäulenüberdachungen wurde ein Gebäude angenommen durch FG Nürnberg v. 25.10.1966 – IV 129/65, EFG 1967, 218, rkr.: 72 qm; eine BetrVorr. durch FG Berlin v. 26.1.1971 – IV 117/69, EFG 1971, 271, rkr.: 56 qm und FG Berlin v. 2.3.1983 – II 51/80, EFG 1984, 11, best.: 2–70 qm. Für die Eigenschaft als Gebäude spricht es zB, wenn durch ein Walmdach Raum für Lagerzwecke und dergleichen geschaffen wird (BFH v. 30.11.1955 – II 41/55 U, BStBl. III 1956, 21; diese Entscheidung beruht allerdings noch auf Bedenken gegen die Gleichstellung offener Hallen mit Gebäuden, die der II. Senat des BFH später aufgegeben hat).

► *Hofüberdachung* beurteilt BFH v. 12.3.1976 (III R 127/74, BStBl. II 1976, 524, zu § 19 BerlinFG) als Gebäude; sie maß 4 × 10 × 12 m, ruhte auf einbetonierten Eisenpfählern und war auf einer Seite durch ein Gebäude, auf zwei weiteren Seiten durch Kunststoffwellplatten abgeschlossen, mit Mauerschrauben an dem Gebäude befestigt und hatte eine Überdachung aus einer Kunststoffplane.

Umkleidekabinen: Siehe „Sportstätten“.

Umspannwerk eines Elektrizitätswerks: Siehe „Bodenbefestigungen“, „Einfriedungen“, „Schutzgitter“, „Transformatoren“.

Umzäunungen: Siehe „Einfriedungen“.

Unterführungen sind grds. als Außenanlagen unbeweglich; Bauunterführungen sind BetrVorr. (Zeichnung 4 AbgrE 1992).

Verladeeinrichtungen (Gleise, Kräne und dergleichen) sind BetrVorr. (Nr. 4.4 AbgrE); s. auch „Rampen“.

Versorgungsanlagen außerhalb des Gebäudes, aber innerhalb der Grundstücksgrenzen sind grds. Außenanlagen (BewRGr. v. 19.9.1966, BStBl. I 1966, 912 Abschn. 45); s. auch „Bewässerungs- und Entwässerungsanlagen“, „Rohrnetz“, „Rohrnetzstationen“.

Verstärkungen von Decken sind Gebäudeteile (Nr. 3.3 AbgrE).

Verstreubungen: Siehe „Stützen“.

Vitrinen: Siehe „Schaukästen“.

Wälle: Siehe „Tunnel“.

Wände: Siehe Nr. 3.2 AbgrE; s. auch „Isolierungen“, „Kammern“, „Trennwände“, „Wandverstärkungen“.

Walzenstraßen bei Walzwerken sind BetrVorr.; s. auch „Transportanlagen“.

Wandverstärkungen: Wenn sie nicht ausschließlich einer BetrVorr. dienen, gehören sie zum Gebäude (§ 68 Abs. 2 Satz 2 BewG 1965; Nr. 3.3 AbgrE).

Warmwasseranlagen sind im Allgemeinen Teil des Gebäudes (RFH v. 25.1.1934, RStBl. 1934, 364, betr. Hotel; BFH v. 29.10.1976 – III R 131/74, BStBl. II 1977, 143, betr. kombinierte Heizungs- und Warmwasserbereitungsanlage); sie sind BetrVorr., wenn sie ganz oder überwiegend unmittelbar betrieblichen Zwecken dienen (Nr. 3.6 AbgrE).

Wartehallen: Siehe „Hallens“, „Überdachungen“ bezüglich Verkehrsbetriebe.

Wartungsbühnen: Siehe „Bedienungsvorrichtungen“.

Waschanlagen: Handwaschbecken und Waschtischanlagen in den Wohnräumen eines Altenwohnheims wurden als Gebäudebestandteile angesehen (FG Berlin v. 14.12.1971 – IV 99/70, EFG 1972, 270, rkr.; FG Berlin v. 19.6.1973 – IV 16/73, EFG 1973, 522, rkr.); s. auch „Bäder“.

Wasserbauten eines Wasserkraftwerks (bestimmte Fundamente, Einlaufbauwerk, Unterwasserbecken) sind BetrVorr. (RFH v. 16.1.1936, RStBl. 1936, 184).

Weintanks: Siehe „Tanks“.

Windkraftanlagen: Die Türme sind BetrVorr. (BFH v. 6.2.2014 – IV R 41/10, BStBl. II 2014, 847).

Zapfsäule: Siehe „Tankstelle“.

Zaun: Siehe „Einfriedungen“.

Zellen: Siehe „Kammern“.

Zelthallen sind nach Ansicht der FinVerw. idR BetrVorr. (StEK BewG § 68 Nr. 43); s. auch „Tragflughallen“.

Zementmühlen sind Gebäude, auch die schalldämmenden Bauteile (FinMin. Nds. v. 27.6.1975, DB 1975, 1296).

Ziegelei: Siehe „Brennöfen“, „Lufttrockenschuppen“.

Zuschauerabsperrrungen: Siehe „Sportstätten“.

358–362 Einstweilen frei.

H. Erläuterungen zu Abs. 6: Absetzungen für Substanzverringerung (AfS)

Schrifttum: HEBERER, AfS bei bilanzierten Mineralgewinnungsrechten und Mineralvorkommen, StBp. 1964, 42; FELSMANN, Einkommensteuerliche Fragen beim Abschluß von Kiesausbeuteverträgen, Inf. 1973, 553; FELSMANN, Einkommensteuerliche Fragen bei Verwertung von Bodenschätzen, Inf. 1976, 217; KASSÜHLKE, Der Pächter eines Mineralgewinnungsrechts als wirtschaftlicher Eigentümer, Inf. 1980, 239; B. MÜLLER, Besteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, Diss. Bonn 1982; REINBERG, Verwertung von Bodenschätzen, Stbg 1984, 312; KNOBBE-KEUK, Die Einkommensbesteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144; D. MEYER, Einkommensteuerliche Behandlung von Substanzausbeuteverträgen, DStR 1986, 422; HILLER, Ausbeute von Bodenschätzen, Inf. 1988, 60; KÖRNER/WEIKEN, Aktivierung und Absetzung für Substanzverringerung bei Entdeckung von Bodenschätzen, BB 1988, 1006; SCHUHMAN, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Bodenschätze, StBp. 1988, 1; HALBIG, Bodenschätze als ertragsteuerliche Wirtschaftsgüter, Inf. 1991, 322; SCHUHMAN, Zur einkommensteuerlichen Behandlung der Bodenschätze, StBp. 1993, 54; GSCHWENDTNER, Zur Absetzung für Substanzverringerung bei im Privatvermögen entdeckten und in das Betriebsvermögen eingelegten Bodenschätzen, DStZ 1994, 713; BEISER, Nutzungseinlagen sind Aufwandseinlagen – Kritik an der Bodenschatzrechtsprechung des BFH, DStR 1995, 635; HANDZIK, Die Einlage von Bodenschätzen ins Betriebsvermögen, FR 1995, 494; SYDOW, Die Entstehung des „Bodenschatzes“ als selbständig bewertbares Wirtschaftsgut, DB 1998, 2237; KIESEL, Berechtigt die Einlage eines Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen zum Ansatz von Absetzungen für Substanzverringerung?, DStR 1999, 1214; KANZLER, Kies im Einkünfte dualismus – Der Große Senat des BFH zur Einlage eines Bodenschatzes, DStR 2007, 1101; PAUS, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen – Offene Fragen und Gestaltungsmöglichkeiten, DStZ 2007, 523; Ü. PRINZ, Der neue „Kiesgruben-Beschluss“ des Großen Senats – ein Steuerstreit mit „Zündstoff“, StuB 2007, 428; SCHULZE-OSTER-

LOH, Einlage eines im Privatvermögen entdeckten Bodenschatzes in ein Betriebsvermögen, BB 2007, 1323; WEBER-GRELLET, Die Einlage eines Kiesvorkommens, FR 2007, 515; WEBER-GRELLET, Entgegnung zu Hoffmann „Erschütterte Grundlagen der steuerlichen Bilanzierung durch den Kiesgrubenbeschluss des Großen BFH-Senats“, DStR 2007, 1783, DStR 2007, 1788; STAHL, Die steuerliche Behandlung von Bodenschätzen, in SPATSCHKEK/BINNEWIES/RAKETE-DOMBEK (Hrsg.), FS Michael Streck, Köln 2011, 233; RITZROW, Bodenschätze – Überblick über die Rechtsprechung des BFH, StBp. 2014, 77.

Verwaltungsanweisungen: OFD Hannover v. 23.1.2008 – S 2134 - 133 - StO 281; BMF v. 7.10.1998 – IV B 2 - S 2134 - 67/98, BStBl. I 1998, 1221.

I. Einordnung des Abs. 6

363

Abs. 6 regelt für Bergbauunternehmen, Steinbrüche und anderen Betriebe, die einen Verbrauch der Substanz (idR Bodenschätze) mit sich bringen, das zusätzliche Absetzungswahlrecht für Absetzungen für Substanzverringering (AfS). Zugleich bringt die Vorschrift die Vorstellung des Gesetzgebers vom Bodenschatz als abnutzbares WG zum Ausdruck. Ohne die Regelung des Abs. 6 wären Bodenschätze als unbewegliche abnutzbare WG nach Abs. 1 Satz 1 zwingend linear abzuschreiben, weil das Wahlrecht zur Leistungs-AfA nach Abs. 1 Satz 6 nur für bewegliche WG besteht (s. Anm. 219).

Zweck im äußeren System des § 7: Eine gesonderte Regelung der AfS ist im äußeren System des EStG erforderlich, weil § 7 die Absetzungsmethoden reglementiert. Nach § 8 Pr. EStG 1891 war offen der Abzug der „regelmäßigen jährlichen Absetzungen für Abnutzung“ vom Rohertrag vorgesehen. Das pr. OVG konnte damit bei der Bemessung der Absetzungen den Wert der Substanz und der Förderung berücksichtigen (PrOVG v. 18.1.1900, OVGSt. 8, 219 [223]), ließ bei buchführenden Unternehmen, insbes. beim Bergbau, Absetzungen aber folgerichtig nicht zu, wenn der Wert der Substanz sich im gleichen Geschäftsjahr nicht vermindert hatte (OVGSt. 13, 261; OVGSt. 14, 263; OVGSt. 15, 265; OVGSt. 15, 298; OVGSt. 17, 128). Erst § 13 Nr. 1c EStG 1920 nannte unter den vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehenden Beträgen gesondert die „Abschreibungen für die Substanzverringering“ bei „Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen einen Verbrauch der Substanz bedingenden Betrieben“ (dazu STRUTZ, Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920, 1921, Rn. 4647; KUHN, Das Einkommensteuergesetz, 1923, § 13 Rn. 3c). Nach § 16 Abs. 4 EStG 1925 waren die AfS von den AHK und nach der geförderten Menge vorzunehmen. Damit waren die Absetzungen nicht mehr absolut nach dem Wert des Substanzverzehr, sondern nach den anteilig verbrauchten AHK zu bemessen. Das deckte sich inhaltlich mit § 7 Abs. 2 EStG 1934. Durch das StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473) erhielt die Vorschrift ihren heutigen Wortlaut und durch das Ges. zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16.6.1964 (BGBl. I 1964, 353) ihren heutigen Platz.

Aufwandsverteilung nach dem Wertverzehr: In Abs. 6 spiegelt sich folgerichtig der Zweck der Absetzungen nach § 7, den Aufwand nach dem Wertverzehr periodengerecht zu verteilen (s. Anm. 14). Zweck des Abs. 6 ist die Verteilung der AHK, die für die abgebaute Substanz aufgewendet wurden, nicht dagegen ein Ausgleich für den durch den Abbau der Substanz eingetretenen Wertverlust.

BFH v. 14.2.1978 – VIII R 176/73, BStBl. II 1978, 343, Rn. 20; BFH v. 28.5.1979 – I R 66/76, BStBl. II 1979, 624, Rn. 8; BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37, Rn. 14; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 94; BFH v. 22.8.2007 – III R 8/98, BFH/NV 2008, 33, Rn. 12; BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14,

BStBl. II 2016, 593, Rn. 29; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607, Rn. 34; KÜLOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 194; PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 111.

364–365 Einstweilen frei.

366 II. Bergbauunternehmen, Steinbrüche und andere Betriebe – mit Verbrauch der Substanz verbunden

Abs. 6 gilt für „Betriebe, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen“. Als Regelbeispiele für solche Betriebe nennt Abs. 6 Satz 1 Bergbauunternehmen und Steinbrüche. Abs. 6 regelt Absetzungen „bei“ solchen Betrieben. Gegenstand der AfS sind also nicht die Betriebe selbst, auch nicht sämtliche WG dieser Betriebe, sondern nur die WG, bei denen ein Verbrauch der Substanz oder – wie es in Abs. 6 Satz 2 heißt, ein „Substanzverzehr“ oder eine „Substanzverringerung“ eintritt. Der Arbeitsbegriff für diese WG ist der Bodenschatz.

„**Verbrauch der Substanz**“ liegt vor, wenn ein Bodenschatz durch Ausbeutung verringert oder verzehrt wird. Die Zulässigkeit der AfS hängt davon ab, dass im Wj. tatsächlich ein Substanzverbrauch stattgefunden hat (s. Anm. 384). Daher können zB bei einem stillgelegten Bergwerk AfS nicht vorgenommen werden, wohl aber AfA an den Anlagen (s. Anm. 86 zur Stilllegung).

III. AfS

367 1. Bodenschatz als Abschreibungsgegenstand

Abs. 6 Satz 1 Halbs. 1 bezeichnet nicht das Objekt der AfA, sondern benennt die Regelbeispiele der Bergbauunternehmen und Steinbrüche, um Unternehmen zu beschreiben, die einen Verbrauch der Substanz durch Ausbeute und Veräußerung zum Gegenstand haben. Daraus ergibt sich die Ausbeutung eines Bodenschatzes als Hauptanwendungsfall des Abs. 6 und als typischer Abschreibungsgegenstand. Abs. 6 ist aber nicht auf Bodenschätze begrenzt. Es kommt deshalb weniger auf die abstrakt-generelle Definition des Bodenschatzes als auf dessen Eigenschaft an, durch einen grds. endgültigen Substanzverlust zum Erfolg des Unternehmens beizutragen. Diese Eigenschaft rechtfertigt die besondere Regel des Abs. 6 zur periodengerechten Aufwandsverteilung.

Bodenschätze sind im Erdboden vorhandene – endliche – Rohstoffe (ähnlich BFH v. 9.5.1957 – IV 186/56 U, BStBl. III 1957, 246 [249]: „Alles, was aus der den Menschen zugänglichen Erdkruste gewonnen werden kann“). Eine präzisere Definition enthält § 3 Abs. 1 BBergG v. 13.8.1980 (BGBl. I 1980, 1314): „Bodenschätze sind mit Ausnahme von Wasser alle mineralischen Rohstoffe in festem oder flüssigem Zustand und Gase, die in natürlichen Ablagerungen oder Ansammlungen (Lagerstätten) in oder auf der Erde oder auf dem Meeresgrund, im Meeresuntergrund oder im Meerwasser vorkommen.“

Beispiele: Bims, Erdgas, Erdöl, Gips, Graphit, Kali, Kies (BFH v. 21.2.1967 – VI R 145/66, BStBl. III 1967, 460; BFH v. 28.10.1982 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; BFH v. 7.12.1989 – IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317; BFH v. 26.11.1993 – III R 58/89, BStBl. II 1994, 293; BFH v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1998, 657; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; BFH v. 22.8.2007 – III R 8/98, BFH/NV 2008, 33; BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; BFH v.

4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607, Rn. 34); Kohle, Lehm, Mergel, Metalle, Salz, Sand (BFH v. 28.10.1982 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106), Steine, Ton (RFH v. 26.5.1931, StuW 1931 Nr. 725), Torf.

Abs. 6 erfasst Bodenschätze, wenn sie ein vom Grund und Boden getrenntes WG darstellen (s. Anm. 370). Die Erdoberfläche über dem Bodenschatz bildet ein selbständiges WG (s. Anm. 393). Die Förderanlagen fallen nicht unter Abs. 6, sondern unter die allgemeinen AfA-Vorschriften. Abs. 6 gilt bei allen Einkunftsarten, da nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 auch AfS WK sind. Es ist also nicht erforderlich, dass der Stpfl. einen „Betrieb“ iSd. Abs. 6 selbst betreibt; er kann die Bodensubstanz verpachtet haben (§ 11d EStDV). Bei nichtbetrieblichen Bodenschätzen hält der BFH aber lineare Absetzungen nach Abs. 1 für unzulässig (s. Anm. 383).

Wasser ist kein Bodenschatz, keine Substanz iSd. § 7 Abs. 6, die verbraucht wird, wenn die Wasserentnahme aus dem Grundstück durch Zuflüsse aus Nachbargrundstücken wieder ausgeglichen wird. Außerdem ist eine Ermittlung von Anfangs- und Endbestand beim Grundwasser nicht möglich, so dass die AfS ohnehin nicht periodengerecht bemessen werden könnten (glA WÜNDISCH, FR 1968, 106). Deshalb hat der Verpächter eines Quellgrundstücks regelmäßig keinen Anspruch auf AfS wegen der Wasserentnahme (BFH v. 30.10.1967 – VI 331/64, BStBl. II 1968, 30, Rn. 70; aA SCHUHMAN, StBp. 1993, 54, unter II. aE).

Grund und Boden: Siehe Anm. 310, 393.

Ausbeuterechte (Gewinnungsberechtigungen, Konzessionen) können ohne oder neben einem selbständigen WG Bodenschatz bestehen. Sie fallen nicht unter Abs. 6. § 3 BBergG v. 13.8.1980 (BGBl. I 1980, 1314) unterscheidet grundeigene Bodenschätze (sie stehen im Eigentum des Grundeigentümers) und bergfreie Bodenschätze; diese stehen nicht im Eigentum des Grundeigentümers, sondern ihr Aufsuchen bedarf der Erlaubnis, ihre Gewinnung der Bewilligung (Bergbauberechtigung) oder des Bergwerkseigentums (§ 6 BBergG; s. auch BMF v. 7.10.1998, BStBl. I 1998, 1221); das Recht zum Aufsuchen oder Gewinnen ist ein immaterielles WG des AV (s. § 5 Anm. 1783; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 72; BFH v. 25.7.2012 – I R 101/10, BStBl. II 2013, 165, Rn. 11).

Einstweilen frei.

368–369

2. Entdeckung eines unbekanntes Bodenschatzes

a) Entdeckung, Konkretisierung und Zuordnung

370

Zu einem WG und damit abschreibungsfähig wird der Bodenschatz erst, wenn er entdeckt wird und der Stpfl. mit seiner Aufschließung oder Verwertung im BV oder im PV begonnen hat. Bodenschätze bilden, solange sie im Boden lagern und nicht abgebaut werden, mit dem Grund und Boden eine Einheit. Sie sind unselbständige Bestandteile des Grund und Bodens und stellen kein besonderes vom Grund und Boden getrenntes WG dar.

BFH v. 28.10.1982 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; BFH v. 7.12.1989 – IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317, Rn. 11; BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064, Rn. 27; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 80; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449, Rn. 18.

Das Recht zum Abbau von Bodenbestandteilen, die nicht dem Bergregal unterliegen (vgl. § 3 Abs. 2 BBergG), ist Teil des Eigentumsrechts am Grundstück

(§ 905 BGB; BGH v. 26.1.1984 – III ZR 216/82, NJW 1984, 1169). Solange der Eigentümer den zum Grund und Boden gehörenden Bodenschatz nicht selbst nutzt oder durch einen anderen nutzen lässt, ist dieser einer selbständigen Bewertung nicht zugänglich.

Entdeckung eines unbekanntes Bodenschatzes: Entdecken bedeutet nach dem Sprachgebrauch etwas Unbekanntes finden. Unbekannt können das Vorhandensein einer Sache oder auch nur die Eigenschaft einer bekannten Sache sein. Ein Bodenschatz wird daher uE auch dann entdeckt, wenn das Vorhandensein der Substanz bekannt, aber eine für die Beurteilung der Abbauwürdigkeit maßgebliche Eigenschaft (zB eine bestimmte technische Verwertbarkeit) unbekannt war und bekannt wird. Die Erkenntnis eines höheren als des bis dahin angenommenen Werts des Bodenschatzes bedeutet nicht seine Entdeckung; sein Wert ist nicht eine Eigenschaft im oben erwähnten Sinn (s. auch § 6 Anm. 100 zum Begriff der Bewertung).

Konkretisierung zum Wirtschaftsgut „Bodenschatz“: Mit der Entdeckung wird der bisher unbekanntes Bodenschatz noch nicht zum WG. Erforderlich ist vielmehr, dass der Stpfl. den Bodenschatz zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr bringt, indem er mit der Verwertung bzw. Aufschließung beginnt oder mit der Verwertung unmittelbar zu rechnen ist. Erst dadurch konkretisiert sich der Bodenschatz als selbständig bewertbarer Vermögenswert – und zwar unabhängig davon, ob er tatsächlich zum wirtschaftlichen Abbau geeignet ist.

BFH v. 23.6.1977 – IV R 17/73, BStBl. II 1977, 825; BFH v. 14.2.1978 – VIII R 176/73, BStBl. II 1978, 343; BFH v. 28.10.1982 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; BFH v. 7.12.1989 – IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317; BFH v. 8.4.1992 – XI R 34/88, BStBl. II 1992, 893; BFH v. 26.11.1993 – III R 58/89, BStBl. II 1994, 293; BFH v. 13.7.2006 – IV R 51/05, BFH/NV 2006, 2064, Rn. 27; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 80; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449, Rn. 18; BMF v. 7.10.1998 – IV B 2 - S 2134 - 67/98, BStBl. I 1998, 1221, unter 2.a; FG Berlin-Brandenb. v. 1.7.2008 – 6 K 263/05, EFG 2008, 1544, rkr., Rn. 24; Nds. FG v. 11.5.2011 – 4 K 13/09, EFG 2011, 2135, rkr., Rn. 21; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 193; SYDOW, DB 1998, 2237.

Diese Voraussetzungen liegen spätestens vor, wenn die notwendigen Genehmigungen zum Abbau des Bodenschatzes erteilt worden sind (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449, Rn. 18). Wird Grund und Boden nach Entdeckung eines Bodenschatzes veräußert und war der Wert dieses Bodenschatzes vom Wert des Grund und Bodens getrennter Gegenstand der Preisverhandlungen, ist der Bodenschatz ebenfalls zur nachhaltigen Nutzung in den Verkehr gebracht. Es ist zu vermuten, dass der Bodenschatz ein eigener Kaufgegenstand war, wenn der Kaufpreis für den Bodenschatz gesondert ausgewiesen wird und in absehbarer Zeit mit einem Beginn der Aufschließung gerechnet werden kann. Die Einbeziehung möglicher Abbauchancen in die Wertfindung für den Grund und Boden allein macht den Bodenschatz noch nicht zum WG (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449, Rn. 20). Das gilt auch für die Fälle, in denen in die Bemessung des Grundstückspreises eine Entscheidung für die entgangene Möglichkeit eingeflossen ist, den Bodenschatz auszubeuten, der Käufer aber kein Interesse an der Ausbeutung des Bodenschatzes hat.

BFH v. 7.12.1989 – IV R 1/88, BStBl. II 1989, 317, Rn. 12, zum Bau eines Kraftwerks; BFH v. 29.10.1993 – III R 36/93, BFH/NV 1994, 473, zur Einrichtung eines Friedhofs; BFH v. 20.4.2001 – IV B 53/00, BFH/NV 2001, 1256, zur Errichtung eines Umspannwerks; FG Ba.-Württ. v. 30.4.2012 – 6 K 3775/08, EFG 2012, 2088, rkr., zum

Tausch gegen ein anderes bodenschatzführendes Grundstück, dazu krit. KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 193; BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 591 (10/2014).

Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen: Die Entdeckung eines Bodenschatzes auf einem Grundstück des BV bedeutet nicht schon für sich allein, dass auch der Bodenschatz zum BV gehört. Es kommt vielmehr darauf an, ob der entdeckte Bodenschatz im Zeitpunkt der Konkretisierung (nicht der Entdeckung) zum notwendigen oder gewillkürten BV zählt. Das ist zB anzunehmen, wenn ein Steinbruchunternehmer an seinen Betrieb angrenzende Grundstücke für gewerbliche Zwecke erwirbt und nachträglich darin abbauwürdige Vorkommen entdeckt (BFH v. 28.5.1979 – I R 66/76, BStBl. II 1979, 624; BMF v. 7.10.1998 – IV B 2 - S 2134 - 67/98, BStBl. I 1998, 1221, unter 3.). Bei einem Land- und Forstwirt ist dies der Fall, wenn Bodenschätze in land- und forstwirtschaftlichem Grund und Boden entdeckt und von Anfang an für die Zwecke der Landwirtschaft gewonnen und verwertet werden, zB für den Bau von Straßen und Betriebsgebäuden (BFH v. 28.10.1982 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; BMF v. 7.10.1998 – IV B 2 - S 2134 - 67/98, BStBl. I 1998, 1221, unter 3.). Umgekehrt kann ein Bodenschatz auch nicht gewillkürtes BV sein, wenn er vom Stpfl. von Anfang an nicht für sein LuF-Betrieb vorgesehen war (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449, Rn. 27). Das ist der Regelfall (SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323). Konkretisierung im PV liegt zB dann vor, wenn der Bodenschatz in einem land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstück entdeckt, aber nicht überwiegend für land- und forstwirtschaftliche Zwecke des Grundstückseigentümers verwertet wird. Dies gilt auch, wenn ein zum land- und forstwirtschaftlichen BV gehörendes Grundstück veräußert und ein besonderes Entgelt für den Bodenschatz entrichtet wird (BFH v. 28.10.1982 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106).

b) Entstehung und Verwertung im Betriebsvermögen

371

AfS können nicht vorgenommen werden, wenn der Bodenschatz im BV entsteht und dort auch verwertet werden soll. In diesem Fall ist der Bodenschatz weder gegen tatsächliche AK erworben noch aus einem PV eingelegt worden und daher bereits nach den allgemeinen Regeln nicht mit dem Teilwert zu bewerten (FG Sachs.-Anh. v. 1.12.1998 – I 296/96, EFG 1999, 642, rkr.). AfS für das Grundstück kommen nicht in Betracht, weil sich dessen Substanz nicht verringert. Entstehung und Verwertung (Konkretisierung) im betrieblichen Bereich liegt vor, wenn ein Bodenschatz im Grund und Boden eines Abbaunternehmers entdeckt, aufgeschlossen und verwertet wird (BFH v. 28.5.1979 – I R 66/76, BStBl. II 1979, 624, betr. einen Steinbruchunternehmer; BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37, betr. ein Kies- und Schotterwerk). Dies gilt auch, wenn bodenschatzführende Grundstücke im Eigentum der Gesellschafter einer PersGes. stehen und die Grundstücke SonderBV sind (BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37).

c) Entstehung und Verwertung im Privatvermögen

372

§ 11d Abs. 2 EStDV verbietet AfS bei einem Bodenschatz, den der Stpfl. auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat und im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung, dh. insbes. durch Verpachtung, verwertet (BFH v. 28.10.1982 – IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106). Die Vorschrift ist durch die verfassungsmäßige Ermächtigungsgrundlage in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. p gedeckt (BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607, Rn. 33). Dieses Absetzungsverbot gilt auch dann, wenn der Stpfl.

- das Grundstück, in dem er den Bodenschatz entdeckt hat, entgeltlich erworben hatte (für den noch nicht entdeckten Bodenschatz hat er nichts aufgewendet);
- den Bodenschatz vor dem 21.6.1948 entdeckt hat (die Entdeckung ist keine Anschaffung, § 10a EStDV – Wert am 31.8.1948 – ist nicht anwendbar; glA NISSEN, DStR 1966, 196);
- das Grundstück unentgeltlich erworben und sein Rechtsvorgänger den Bodenschatz entdeckt hat (entsprechend bei einer Kette unentgeltlicher Erwerbe bis zurück zum Entdecker);
- vor dem 1.1.1966 nach der bis dahin geltenden Rspr. AfS vorgenommen hatte (er kann sie nicht fortsetzen).

Rechtslage bis 31.12.1965 vor Inkrafttreten des § 11d Abs. 2 EStDV: Die Rspr. ließ zunächst AfS zu, wenn der Stpfl. für den Erwerb der Bodenschätze Aufwendungen gemacht hatte (RFH v. 15.6.1938, RStBl. 1938, 870; RFH v. 21.6.1944, RStBl. 1944, 546; BFH v. 23.10.1959 – VI 131/58 U, BStBl. III 1960, 3). Der BFH beurteilte dann aber die Entdeckung des Bodenschatzes wie dessen unentgeltlichen Erwerb und erkannte AfS von den bei unentgeltlichem privatem Erwerb geltenden fiktiven AK an (nach § 13 Nr. 2 EStDV 1949-1953, § 27 Nr. 2 EStDV 1955-1961; BFH v. 21.10.1960 – VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45; BFH v. 21.10.1960 – VI 17/60, StRK EStG § 21 R. 103; glA FinVerw., DB 1963, 846).

373 d) Entstehung im Privatvermögen und Verwertung im Betriebsvermögen

Verwaltungspraxis und Rechtsprechung: Es besteht ein Absetzungsverbot für im PV entstandene und im BV verwertete Bodenschätze, das auch AfS umfasst. Ein im Grund und Boden des PV entdeckter und damit unentgeltlich und originär erworbener Bodenschatz ist danach zwar als materielles WG mit dem Teilwert in das BV einzulegen. Um den stfreien Abbau des Bodenschatzes zu verhindern und einer Grundentscheidung des Gesetzgebers zur Brutto-Besteuerung von Erträgen aus dem Abbau von privat aufgefunderener Bodenschätze Rechnung zu tragen, seien aber Absetzungen ausgeschlossen.

BFH v. 19.7.1994 – VIII R 75/91, BStBl. II 1994, 846; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 93; BFH v. 22.8.2007 – III R 8/98, BFH/NV 2008, 33, Rn. 14; BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593, Rn. 20; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607, Rn. 30; H 7.5 EStH 2015; im Erg. zust. BARTONE in KORN, § 7 Rn. 200 (7/2016); BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 606 (10/2014); KANZLER, DStR 2007, 1101 (1106); SCHULZE-OSTERLOH, BB 2007, 1323 (1325); WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (521); WEBER-GRELLET, DStR 2007, 1788; Zur Entwicklung der Rspr. und zur Kritik vgl. GSCHWENDTNER, DStZ 1994, 713; BEISER, DStR 1995, 635; HANDZIK, FR 1995, 494; KIESEL, DStR 1999, 1214.

► *Entstehung im Privatvermögen* liegt neben der Entdeckung eines Bodenschatzes in einem privaten Grundstück auch dann vor, wenn der Bodenschatz in einem betrieblichen Grundstück entdeckt wird, aber weder zum notwendigen noch zum gewillkürten BV gehört. Bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb ist dies die Regel. Aber auch bei einem Gewerbebetrieb kann dies ausnahmsweise der Fall sein, wenn der Bodenschatz für den Betrieb keine Bedeutung haben kann (zB bei einem Gasthofbesitzer).

► *Verwertung eines im Privatvermögen entstandenen Bodenschatzes im Betriebsvermögen* kann entweder durch Verpachtung zur Ausbeutung an einen fremden Gewerbebetrieb oder durch Einlage in einen eigenen gewerblichen Abbaubetrieb erfolgen.

- ▷ *Verpachtung an einen fremden Gewerbebetrieb*: Das Entgelt für die Überlassung des Grundstücks zum Abbau eines Bodenschatzes zählt nach stRspr. des BFH zu den Einnahmen aus VuV nach § 21 Abs. 1 Nr. 1.

BFH v. 5.6.1973 – VIII R 118/70, BStBl. II 1973, 702; BFH v. 14.2.1978 – VIII R 176/73, BStBl. II 1978, 343; BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203; BFH v. 21.7.1993 – IX R 9/89, BStBl. II 1994, 231n zur Abgrenzung von Veräußerung; BFH v. 15.3.1994 – IX R 45/91, BStBl. II 1994, 840, zur Abgrenzung von Einkünften aus LuF; BFH v. 6.5.2003 – IX R 64/98, BFH/NV 2003, 1175; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 88; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449; BFH v. 24.10.2012 – IX R 6/12, BFH/NV 2013, 907, Rn. 13; bestätigt wurde diese Rspr. durch BVerfG v. 10.2.1987 – 1 BvR 482/86, BB 1987, 598 und BVerfG v. 3.6.1992 – 1 BvR 583/86, DStR 1993, 273; zust. WEBER-GRELLET, FR 2007, 515 (516 f.).

Eine Verpachtung liegt auch vor, wenn das Grundstück zwar mit dem Bodenschatz veräußert, aber die Rückübertragung des Grundstücks nach Ausbeutung vereinbart wird (BFH v. 5.10.1973 – VIII R 78/70, BStBl. II 1974, 130; BFH v. 21.7.1993 – IX R 9/89, BStBl. II 1994, 231; HILLER, Inf. 1988, 60 [62], „verdeckte Pacht“). Demgegenüber gehört die Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen aus der Bewirtschaftung der Flächen zu den Einkünften aus LuF, wenn die Flächen im BV bleiben (BFH v. 15.3.1994 – IX R 45/91, BStBl. II 1994, 840, Rn. 15).

- ▷ *Einlage im eigenen Abbaubetrieb*: Wird der Bodenschatz im PV als WG konkretisiert (s. Anm. 370) und sodann in das BV eines bestehenden oder neu begründeten eigenen Abbaubetriebs überführt (Einlage), können nach Verwaltungspraxis und Rspr. keine AfS vom Einlagewert des Bodenschatzes (Teilwert) vorgenommen werden (s.o.).

Die Gegenansicht im Schrifttum beruft sich auf die allgemeinen Einlage- und Abschreibungsgrundsätze. Wenn der Bodenschatz ein materielles WG darstelle und vom PV in das BV eingelegt werden könne, müsse er mit dem Teilwert angesetzt und von diesem Absetzungen vorgenommen werden können. Die Vorschrift des § 11d Abs. 2 EStDV sei mit ihrem Absetzungsverbot im Lichte ihrer Ermächtigungsgrundlage in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. p Satz 1 auszulegen, die sich auf die Bemessung der AfA und AfS bei nicht zum BV gehörenden WG beschränkt und ein Absetzungsverbot im BV daher nicht tragen könne.

BEISER, DStR 1995, 635; HOFFMANN, DStR 2007, 848 (855); HOFFMANN, DStR 2007, 1783 (1785 f.); KIESEL, DStR 1999, 1214; PAUS, DStZ 2007, 523 (524); PAUS, Inf. 1995, 200; SCHELLENBERGER, FR 1980, 25.

Stellungnahme: Im geltenden Recht lassen sich uE weder aus den übergeordneten verfassungsrechtl. Grundsätzen noch aus dem inneren System des ESt-Rechts Auslegungsgrundsätze ableiten, mit denen sich aus Abs. 6 ein Absetzungsverbot für im PV entdeckte und sodann in ein BV eingelegte WG entnehmen lässt. Der Einkommensbegriff des EStG trägt dem Leistungsfähigkeitsprinzip (s. Einf. ESt. Anm. 230) im Dualismus der Einkunftsarten im geschlossenen Katalog der Einkunftsarten nur unvollkommen Rechnung (s. Einf. ESt. Anm. 630) und erfasst auch die Verwertung stfreier privater Vermögenszuwächse im BV nicht. Wer im Garten seines privaten Reihenhauses bei Gartenarbeiten ein Kiste mit Goldmünzen findet, erlangt einen Vermögenszuwachs, der nach § 2 nicht stbar ist. Verkauft er das Gold, legt er den Erlös in sein BV ein und kauft er sich anschließend ein Kiesvorkommen, kann er AfS geltend machen. Es ist ein Grundsatz des deutschen EStRechts, dass Wertzuwächse im PV nicht als stbares Einkommen erfasst werden, auch wenn dies mit einem an der Reinvermögenszuwachsstheorie orientierten Einkommens-

begriff gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt. Die Entdeckung eines Bodenschatzes im PV ist ein stfreier Wertzuwachs. Ändern kann dies nur der Gesetzgeber. Freilich führen die Einlagegrundsätze nicht dazu, dass die Ausbeutung eines eingelegten Bodenschatzes stfrei erfolgen könnte, würde man AfS zulassen (so KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 194). Der Teilwert bemisst sich nicht nach den voraussichtlichen Erlösen. Ein gedachter Erwerber würde nicht nur die Kosten des Abbaus, sondern auch einen angemessenen Gewinnaufschlag in Abzug bringen. Dieser Gewinn bliebe nach den allgemeinen Einlagegrundsätzen auch dann stbar, wenn AfS zugelassen würden.

374–375 Einstweilen frei.

3. Erwerb eines Bodenschatzes

376 a) Entgeltlicher Erwerb

Erwirbt der Stpfl. einen Bodenschatz gegen Entgelt von einem Dritten, kann er seinen Aufwand durch AfS periodengerecht verteilen. Entgeltlich ist auch der Erwerb durch eine gemischte Schenkung (zutr. BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 598 [10/2014]).

Einheitlicher Erwerb von Grundstück und Bodenschatz: Bei Erwerb eines Grundstücks mit einem darin befindlichen Bodenschatz erwirbt der Stpfl. den Bodenschatz nur dann als gesondertes WG entgeltlich, wenn er neben dem Kaufpreis für das Grundstück ein gesondertes Entgelt für den Bodenschatz zahlt. Mit der Zahlung des gesonderten Entgelts für den Bodenschatz wird der Bodenschatz sofort als selbständiges WG konkretisiert (s. Anm. 370; BFH v. 4.9.1997 – IV R 88/96, BStBl. II 1998, 657) und nicht erst mit Erteilung der Abbaugenehmigung (so noch BFH v. 7.12.1989 – IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317). Der Erwerber gibt mit der Zahlung eines separaten Kaufpreises für den Bodenschatz zu erkennen, dass er alsbald mit der Ausbeutung beginnen will. Diese Vermutung gilt nur dann nicht, wenn der Erwerber eine Aufschließung des Bodenschatzes erkennbar nicht beabsichtigt, ein Antrag auf Erteilung der Abbaugenehmigung bereits abgelehnt worden ist, die Genehmigung nach den planungsrechtl. Gegebenheiten im Zeitpunkt des Erwerbs nicht erteilt werden dürfte oder ihre Erteilung nach den Vorstellungen des Erwerbers nicht zu erwarten ist. Dann ist der Kaufpreis für den Bodenschatz Teil des Kaufpreises für das Grundstück (BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449, Rn. 20). Wird der Bodenschatz später doch noch als WG verselbständigt, so sind die AK des Grundstücks (der dann vorhandene Buchwert) auf Grundstück und Bodenschatz aufzuteilen (s. § 6 Anm. 303 zur Teilung eines WG). Der Bodenschatz wird nicht erst jetzt „entdeckt“ (s. Anm. 370).

Isolierter Erwerb des Bodenschatzes (ohne Grundstück) ist mit der Qualifikation des Bodenschatzes als materielles WG auch strechtl. anzuerkennen (BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508, Rn. 76; glA Paus, DStZ 2007, 523 [528]). Der Bodenschatz ist dann beim Erwerber mit den AK zu aktivieren und nach Abs. 6 abzuschreiben. Die ältere Rspr. hat dies nur anerkannt, wenn eine einmalige Lieferung einer durch den Käufer zu entnehmenden, fest begrenzten Menge vereinbart wurde (BFH v. 12.12.1969 – VI R 197/67, BStBl. II 1970, 210 mwN; BFH v. 5.10.1973 – VIII R 78/70, BStBl. II 1974, 130; BFH v. 14.10.1982 – IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203 [206]).

Kein gesondertes Entgelt: War der Bodenschatz bei Veräußerung des Grundstücks bekannt, wurde aber für ihn nichts bezahlt, liegen nur AK für das Grundstück vor. Allein die Tatsache des Bekanntseins eines Bodenschatzes reicht für die Annahme eines selbständigen WG nicht aus (BFH v. 26.11.1993 – III R 58/89, BStBl. II 1994, 293). Mangels AK können von dem Bodenschatz keine AfS vorgenommen werden, da Zweck des Abs. 6 nicht die Darstellung oder der Ausgleich eines Wertverzehr ist (s. Anm. 363), sondern die Verteilung von AHK (vgl. BFH v. 14.2.1978 – VIII R 176/73, BStBl. II 1978, 343; BFH v. 28.5.1979 – I R 66/76, BStBl. II 1979, 624; BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; BFH v. 4.12.2006 – GrS 1/05, BStBl. II 2007, 508; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 194).

Erwerb durch gewerbliche Personengesellschaft, in der der Steuerpflichtige Mitunternehmer ist: Nach der Verwaltungspraxis ist der Erwerb eines Bodenschatzes durch eine gewerbliche PersGes., in der der Stpfl. Mitunternehmer ist, gegen Gesellschaftsrechte oder sonstiges Entgelt, kein entgeltlicher Erwerb. Danach darf die PersGes. keine AfS geltend machen.

FG München v. 6.11.2012 – 13 K 943/09, EFG 2013, 421, nrkr., im Erg. best. durch BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607; Nds. FG v. 22.1.2014 – 3 K 314/13, EFG 2014, 900, nrkr., BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, nv.; BayLfSt. v. 20.1.2009 – S 2134.1.1-3/5 St32/St33; aA KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 194.

b) Unentgeltlicher Erwerb

377

Beim unentgeltlichen Erwerb eines Bodenschatzes ist die unentgeltlichen Übertragung aus betrieblichem Anlass (Ansatz des gemeinen Werts nach § 6 Abs. 4) vom unentgeltlichen Erwerb eines nicht zu einem BV gehörenden Bodenschatzes zu unterscheiden. Für den letzteren Fall gilt § 11d Abs. 1 EStDV. Danach bemessen sich die Absetzungen nach den AHK des Rechtsvorgängers oder dem Wert, der beim Rechtsvorgänger an deren Stelle getreten ist oder treten würde, zuzüglich der vom Rechtsnachfolger aufgewendeten AHK und nach dem Prozentsatz, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des WG wäre. Hat allerdings ein Rechtsvorgänger des Stpfl. den Bodenschatz entdeckt und wird dieser bis zum Stpfl. laufend unentgeltlich übertragen, so kann der Stpfl. AfS nicht vornehmen. Da die Entdeckung keine Anschaffung bildet (s. Anm. 370), kann der Entdecker keine AfS vornehmen (§ 11d Abs. 2 EStDV), folglich auch nicht der Stpfl. (§ 11d Abs. 1 EStDV; krit. KNOBBE-KEUK, DB 1985, 144).

Einstweilen frei.

378–379

4. Einlage und Entnahme eines Bodenschatzes

380

Voraussetzung ist die Konkretisierung des Bodenschatzes zu einem selbständigen WG (s. Anm. 370).

Einlage eines entgeltlich erworbenen Bodenschatzes: Bemessungsgrundlage ist der Teilwert, bei Anschaffung innerhalb der letzten drei Jahre vor der Einlegung höchstens mit den AK (diese ggf. gekürzt um bereits im PV vorgenommene AfS, § 6 Abs. 1 Nr. 5). Das gilt auch für den Fall der Zuführung eines Bodenschatzes anlässlich der Eröffnung eines Betriebs (§ 6 Abs. 1 Nr. 6).

Einlage eines unentgeltlich erworbenen Bodenschatzes: In Betracht kommt zB der Fall, dass der Stpfl. ein Grundstück mit einem Bodenschatz, den der Eigentümer zur Ausbeutung verpachtet hatte, erbt oder privat geschenkt er-

hält und in seinen Gewerbebetrieb einlegt. Der Bodenschatz ist mit dem Teilwert anzusetzen (s. Anm. 373).

Entnahme eines Bodenschatzes: Der bei der Entnahme anzusetzende Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4) bildet die Bemessungsgrundlage für die künftigen AfS, wenn der Bodenschatz sich bereits zu einem selbständigen WG konkretisiert hat (s. Anm. 370).

Bemessung des Teilwerts: Als Teilwert ist die Menge der Substanz, vervielfacht mit einem Wertsatz pro Gewichts- oder Mengeneinheit (Tonne, cbm, hl), anzusetzen. Maßgebend sind dabei die Beträge, die bei der Verpachtung derartiger Bodenschätze je Tonne usw. an den Verpächter zu zahlen wären, wenn sich der Pachtzins nach dem Umsatz richten würde (BFH v. 30.6.1960 – IV 150/58 U, BStBl. III 1960, 346) und der Pächter sich eine angemessene eigene Gewinnspanne vorbehalten würde. Die Menge des vorhandenen Bodenschatzes kann nur geschätzt werden. Eine notwendige Korrektur nach oben bedeutet nicht die Entdeckung eines weiteren Bodenschatzes, eine Korrektur nach unten nicht den gewinnmindernden Abgang eines Bodenschatzes. Vielmehr ist der Fehler erfolgsneutral auf den frühestmöglichen Zeitpunkt zu beseitigen (glA APPEL, DB 1962, 1668), und zwar nach den Wertverhältnissen, die der Bewertung bei der Einlage oder Betriebseröffnung zugrunde gelegt worden waren (BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75).

381–382 Einstweilen frei.

5. Wahlrecht

383 a) Lineare Absetzungen in entsprechender Anwendung von Abs. 1 (Abs. 6 Halbs. 1)

Abs. 6 gewährt ein Wahlrecht zwischen linearer AfA (Abs. 6 Halbs. 1) und AfS (Abs. 6 Halbs. 2). Ohne Ausübung des Wahlrechts ist linear abzuschreiben (glA PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 114). Nach Abs. 6 Halbs. 1 ist Abs. 1 entsprechend anzuwenden; es sind also lineare Absetzungen in jährlich gleichen Beträgen während der geschätzten Dauer der Ausbeutung des Bodenschatzes zulässig. Tatsächlich bildet diese Methode allerdings in der Praxis die Ausnahme.

Die wahlweise Anwendung der linearen AfA kann uE nicht mit der Begründung abgelehnt werden, sie sei im einzelnen Fall wirtschaftlich unangemessen oder sie widerspreche den GoB. Anders aber die Rspr.; danach sind bei nichtbetrieblichen Bodenschätzen die AfS nur nach Maßgabe des Substanzverzehrs (s. Anm. 384), also nicht linear zu bemessen: „Es könnte sonst der Fall eintreten, daß mehr abgeschrieben als entnommen und bei einem Grundstücksverkauf der Bestand in den Kaufpreis einbezogen würde, ohne daß eine Möglichkeit bestünde, die zuviel abgesetzte AfS steuerlich zu korrigieren“ (so BFH v. 21.2.1967 – VI R 145/66, BStBl. II 1967, 460; ebenso BFH v. 27.6.1978 – VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38). Der BFH setzt sich damit aber uE zu Unrecht über den eindeutigen Wortlaut des § 9 Abs. 1 Nr. 7 hinweg, der den ganzen Abs. 6 des § 7 für anwendbar erklärt, nicht nur Halbs. 2 (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 587 [10/2014]). Die lineare Absetzung ist bei Einkünften aus VuV auch sinnvoll, wenn die Pacht in jährlich gleichbleibenden, vom Substanzverbrauch unabhängigen Beträgen gezahlt wird und daher wirtschaftlich kein Bedürfnis besteht,

schwankenden Pachteinnahmen entsprechend schwankende Absetzungen gegenüberzustellen.

b) Absetzungen nach Maßgabe des Substanzverzehrs (Abs. 6 Halbs. 2) 384

Zweck der Absetzungen nach Maßgabe des Substanzverzehrs (zu diesem Begriff s. Anm. 366) ist es, die Absetzung der AHK entsprechend ihrem Verbrauch auf die Dauer der Ausbeutung zu verteilen. Dieser Verbrauch hängt von der Förderung ab. Ähnlich wie die Leistungs-AfA bei beweglichen Anlagegütern (Abs. 1 Satz 4) entspricht bei Bodenschätzen die AfS regelmäßig besser den wirtschaftlichen Gegebenheiten als die Absetzung in jährlich gleichen Teilbeträgen nach Abs. 6 Halbs. 1 iVm. Abs. 1 (RFH v. 17.7.1929, RStBl. 1929, 585; RFH v. 25.6.1930, RStBl. 1930, 605).

Berechnung der AfS: Abs. 1 verlangt die Verteilung der AHK auf die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“, dh. bei der Ausbeutung von Bodenschätzen auf die Dauer der Ausbeutung (wobei idR Ausbeutung bis zur Erschöpfung der abbauwürdigen Substanz unterstellt wird). Der Berücksichtigung der GesamtND wird dadurch Rechnung getragen, dass man die Fördermenge des betreffenden Wj. zur gesamten geschätzten Abbaumenge ins Verhältnis setzt und dieses Verhältnis auf die AK anwendet (R 7.5 Satz 3 EStR 2012; zust. BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 608 [10/2014]).

Lässt sich die beim Erwerb vorhandene Substanzmenge oder der tatsächliche Anschaffungspreis nicht oder nur schwer ermitteln, ist von der zu Beginn des Wj. bzw. Kj. schätzungsweise vorhandenen Restmenge auszugehen und die Absetzungen von dem auf diese Substanzmenge entfallenden Teil der AK (oder dem Teilwert, Restwert für den Schluss des vorangegangenen Wj.) vorzunehmen. Die AfS ergeben sich dann aus der Rechnung: Rest der AK mal geförderte Jahresmenge geteilt durch Restmenge.

Maßgebende Substanzmenge ist nur das abbauwürdige Vorkommen. Bei Berechnung der für die AfS maßgebenden Substanz ist also dasjenige Vorkommen außer Betracht zu lassen, das wegen wirtschaftlicher, technischer oder geologischer Verhältnisse nicht gewinnbar ist.

OVG v. 26.2.1898, OVGSt. Bd. 5, 53: „Bei Feststellung der noch anstehenden Kohlenmenge als Unterlage für die Berechnung der Abschreibung ist nicht diejenige Kohlenmenge zu berechnen, die überhaupt im Grubenfeld vorhanden und nach Maßgabe der technischen Hilfsmittel überhaupt abbaufähig ist, also ohne Rücksicht auf die Kosten abgebaut wird, sondern diejenige, welche mit Aussicht auf einen, wenn auch geringen Gewinn zum Abbau sich eignet und abbauwürdig erscheint.“

Unrichtige Schätzung der Substanz: Wenn die Unrichtigkeit erkannt wird, kann der Stpfl. die AfS in entsprechender Anwendung der Grundsätze, die für die Vornahme von AfA bei unrichtiger Schätzung der ND gelten, für die folgende Zeit unter Zugrundelegung der neu geschätzten Substanz bemessen.

Beispiel: Geschätzte Substanz 1 Mio. cbm, geschätzte jährliche Förderung durchschnittlich 50 000 cbm, geschätzte Dauer der Ausbeutung mithin 20 Jahre, AfS jährlich 5 % der AK. Nach Ablauf von vier Jahren hat sich die Schätzung der durchschnittlichen jährlichen Förderung als richtig erwiesen. Die Substanz wird aber auf weitere 500 000 cbm, die Dauer der Ausbeutung mithin auf weitere zehn = insgesamt 30 Jahre geschätzt, AK zB 1 300 000 €, AfS in 4 Jahren 20 % = 260 000 €, Restwert mithin 1 040 000 €, zu verteilen auf 30 – 4 = 26 Jahre; AfS nunmehr jährlich 1 040 000 : 26 = 40 000 €.

Zur Notwendigkeit einer solchen Berichtigung s. Anm. 180. Zur Bilanzberichtigung bei unrichtiger Schätzung der in ein BV eingelegten Menge der Bodensubstanz s. Anm. 384 aE.

385 **c) Absetzungen für außergewöhnliche Substanzverringerung**

Abs. 6 Halbs. 1 verweist auf den ganzen Abs. 1 und damit auch auf Abs. 1 letzter Satz (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 588 [10/2014]). Der außergewöhnlichen Abnutzung iSd. Abs. 1 entspricht im Bereich des Abs. 6 idR eine außergewöhnliche Substanzverringerung. Sie kann technische Ursachen haben, zB wenn die Bodensubstanz wegen geologischer Änderungen nicht mehr gewonnen werden kann. Auch eine wirtschaftliche Verschlechterung der Substanz ist wie eine Verringerung der Substanz zu behandeln.

Beispiel: Die Gewinnung der restlichen Substanz wird wegen Kostensteigerungen auf nicht absehbare Zeit unrentabel, der Betrieb wird daher eingestellt. Der Restbuchwert der AK ist gem. § 7 Abs. 6 iVm. Abs. 1 letzter Satz abzusetzen.

Der planmäßige Abbau begründet keine außergewöhnliche Abnutzung. Voraussetzung für eine AfaA ist nach der Rspr. ein von außen kommendes Ereignis, das unmittelbar körperlich auf das WG einwirkt (BFH v. 9.7.2002 – IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21; BFH v. 24.1.2008 – IV R 45/05, BStBl. II 2009, 449, Rn. 32). Das ist uE zu eng. In Betracht kommt auch eine wirtschaftliche AfaA, wenn der Abbau eines Bodenschatzes wegen neuer Abbautechniken oder wegen durch technischen Fortschritt entfallenden Bedarfs für einen Bodenschatz unrentabel geworden ist (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 588 [10/2014]).

386–387 Einstweilen frei.

6. Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Dauer des Substanzverzehrs

388 **a) Anschaffungs- und Herstellungskosten**

Die Bemessungsgrundlage der AfS bestimmt sich nach den allgemeinen Regeln (s. Anm. 129).

Tauschen zwei Stpfl. Grundstücke mit Bodenschätzen, von denen sie mangels AK keine AfS vornehmen könnten, so können ihnen AK in Höhe des gemeinen Werts des hingegebenen Grundstücks (s. § 6 Anm. 1720) und damit eine Bemessungsgrundlage für AfS erwachsen, sofern kein Missbrauch rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) vorliegt.

Erschließungskosten: Aufwendungen zur Aufsuchung und Aufschließung von Bodenschätzen sind keine HK der Bodenschätze (aA HANDZIK in LBP, § 7 Rn. 489 [6/2014]). Erschließungskosten sind getrennt zu aktivieren und abzusetzen; bei Kenntnis der voraussichtlichen ND linear, ansonsten nach Maßgabe des Substanzverbrauchs.

389 **b) Beginn der Absetzungen**

AfS sind vorzunehmen, sobald der „Verbrauch der Substanz“ (Abs. 6) beginnt, weil der Bodenschatz ohne den Abbau nicht „abnutzbar“ ist und die Verweisung von Abs. 6 auf Abs. 1 daher erst dann wirkt, wenn die „Abnutzung“ des Bodenschatzes, dh. sein Verbrauch, begonnen hat (R 7.5 Satz 2 EStR 2012). Auf den Zeitpunkt der Anschaffung kommt es nicht an. Nur tatsächlicher Abbau der Bodenschätze rechtfertigt die Vornahme von Absetzungen, nicht schon die Planung, nicht mehr der ehemalige Abbau nach Stilllegung.

c) Nachholung unterlassener AfS

390

Zur Nachholung unterlassener Absetzungen s. allg. Anm. 69. Auch die Nachholung versehentlich unterlassener AfS hat durch Verteilung der versäumten Absetzungen in gleichen Beträgen auf die restliche Dauer der Substanzverringering zu erfolgen.

Im Urteil BFH v. 29.10.1965 – VI 64/65 U, BStBl. III 1966, 88, ließ der Senat zwar eine einmalige Nachholung im Weg einer außergewöhnlichen Absetzung gem. § 7 Abs. 6 iVm. § 7 Abs. 1 letzter Satz zu; aber eine Verteilung auf spätere Jahre war im entschiedenen Fall nicht mehr möglich, da die Ausbeutung der Bodenschätze im Streitjahr ausgelassen war; kritisch zu dieser Entscheidung GRIEGER, BB 1966, 235; KRAFT, StRK-Anm. EStG § 7 R 164; BFH v. 21.2.1967 – VI R 145/66, BStBl. III 1967, 460.

Zur Erlangung unberechtigter Steuervorteile absichtlich unterlassene AfS dürfen nicht nachgeholt werden (s. Anm. 69; R 7.5 Satz 3 EStR).

Einstweilen frei.

391–392

7. Abschreibungen auf die Erdoberfläche

393

Die über einem Bodenschatz befindliche Erdoberfläche (Humusschicht und Deckgebirge) ist unselbständiger Teil des Grund und Boden. Der Verbrauch oder die Entwertung dieser Erdschicht ist bei dauernden Wertminderungen, die sich auch durch Rekultivierung nicht aufheben, im BV durch eine Teilwertabschreibung auf den Grund und Boden, bei der GE nach § 4 Abs. 3 durch eine BA und im PV durch WK zu berücksichtigen.

BFH v. 21.10.1960 – VI 169/59 S, BStBl. II 1961, 45; BFH v. 16.10.1997 – IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185; FG Meckl.-Vorp. v. 15.12.1999 – 1 K 116/98, EFG 2000, 306, rkr.; glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 592 (10/2014); mit Bedenken zur Dauerhaftigkeit der Wertminderung KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 192; dazu BMF v. 16.7.2014 – IV C 6 - S 2171, BStBl. I 2014, 1162, Tz. 13.

AfS kommen uE nicht in Betracht, weil Grund und Boden kein abnutzbares WG sind (glA PFIRRMANN in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 7 Rn. 113). AfaA verbieten sich, weil es an einer unplanmäßigen Einwirkung von außen fehlt (aA GRUBE, FR 2011, 633 [637]; KULOSA in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 7 Rn. 192).

Verpachtung eines privaten Grundstücks zur Ausbeutung: Die Wertminderung des Grundstücks kann erst am Ende des Abbaus ermittelt und daher erst dann als WK bei den Einkünften aus VuV berücksichtigt werden.

BFH v. 21.10.1960 – VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45; BFH v. 21.10.1960 – VI 238/58, StRK EStG bis 1974 § 21 R. 84; OFD Münster v. 9.9.1964, DB 1964, 1464; OFD Hannover v. 6.1.1982, StEK EStG § 9 Nr. 289; RFH v. 18.3.1928, StuW 1928 Nr. 414; anders RFH v. 17.7.1929, RStBl. 1929, 585; gleichmäßige Verteilung.

Das Gleiche gilt grds. auch bei Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks, auch wenn eine Oberflächenentschädigung in diesem Fall zu den Einkünften aus LuF zählt (BFH v. 15.3.1994 – IX R 45/91, BStBl. II 1994, 840, mit Anm. DRENECK, FR 1994, 720). Aus der Formulierung „Wertminderung des Grundstücks nach der Rekultivierung“ ist zu vermuten, dass der BFH auch in dieser Entscheidung davon ausgeht, dass eine Wertminderung erst am Ende des Abbaus in Frage kommt, auch wenn er diese Frage in diesem Fall nicht zu entscheiden brauchte.

Bei vor dem 1.7.1970 angeschafftem Grund und Boden ist der Ansatz einer Wertminderung nicht möglich. Die Verlustausschlussklausel nach § 55 Abs. 6 steht der Berücksichtigung einer Wertminderung auch bei den Einkünften aus

VuV entgegen (BFH v. 16.10.1997 – IV R 5/97, BStBl. II 1998, 185, mit Anm. HFR 1998, 450).

Bemessung der Abschreibung: Der Wertverzehr wird ermittelt als Differenz zwischen dem Wert der Erdoberfläche zu Beginn und am Ende des Abbaus der Bodenschätze. Der Wert zu Beginn ist anhand von Vergleichspreisen (zB für Humus) zu schätzen. Zum Ende des Abbaus ist auf den Wert abzustellen, den das Erdreich nach beendeter Ausbeutung tatsächlich hat, denn Absetzungsgegenstand ist nicht der Wert des Grundstücks, sondern die Erdoberfläche. Daher müssen Wertsteigerungen des Grundstücks unberücksichtigt bleiben. Als Endwert ist daher uE derjenige Betrag zu berücksichtigen, der sich nach den Wertverhältnissen zur Zeit des Beginns der Ausbeutung ergibt; verbraucht wird nicht ein „Wert“, sondern die Substanz der Erdoberfläche, und zwar mit ihren zur Zeit des Pachtbeginns bestehenden AHK als Bewertungsmaßstab (glA BRANDIS in BLÜMICH, § 7 Rn. 592 [10/2014]; RFH v. 15.6.1938, RStBl. 1938, 870). Ein ausgebeutetes Gelände wird idR nicht mit 0 € angesetzt werden können, sondern noch irgendeinen Wert besitzen (vgl. SAUER, StBp. 1971, 60; BURGER, StBp. 1984, 279, betr. Nassbaggerei). Wertlosigkeit ist aber nicht ausgeschlossen, wenn zB das Gelände in abschbarer Zeit weder land- oder forstwirtschaftlich noch zu anderen Zwecken genutzt werden kann (OFD Münster v. 9.9.1964, DB 1964, 1464).

394–399 Einstweilen frei.

400

I. ABC der Absetzungen nach § 7

Vorbemerkung: Zur ND der einzelnen WG vgl. grds. die amtlichen AfA-Tabellen (s. Anm. 187). Zu Einzelfällen der selbständigen und unselbständigen Gebäudeteile s. Anm. 357; zu Einzelfällen immaterieller WG s. § 5 Anm. 1870.

Abbaurechte: Siehe § 5 Anm. 1870 „Abbaurechte“.

Abbruch eines Gebäudes: Zur Verkürzung der wirtschaftlichen ND s. Anm. 174; zu außergewöhnlicher Abnutzung s. Anm. 233.

Abfüllanlage der Getränkeindustrie: Die einzelnen Maschinen bilden selbständig abnutzbare WG (OFD Koblenz v. 26.8.1974, BB 1975, 828).

Abnutzbarkeit: Siehe § 5 Anm. 589.

Abnutzung, technische s. Anm. 173; wirtschaftliche s. Anm. 174.

AfA-Berechtigung: Siehe Anm. 89.

AfA-Tabellen: Siehe Anm. 187.

Alarmanlagen sind idR wesentliche Gebäudebestandteile (s. Anm. 357, ferner BFH v. 28.10.1999 – III R 55/97, BStBl. II 2000, 150).

Anbaugeräte, die nach Bedarf in Verbindung mit einem Traktor genutzt werden, sind idR als selbständige WG anzusehen (OFD Koblenz v. 4.12.1969, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 151).

Anbauten: Siehe Anm. 349.

Antiquitäten: Siehe „Kunstgegenstände“, „Musikinstrumente“.

Apothekeneinrichtung ist kein WG; sie ist auch keine Sachgesamtheit und kein Sachbegriff (Thür. FG v. 16.4.1997 – III 194/96, EFG 1998, 61, rkr.); Regale ei-

ner Apotheke sind aber BetrVorr. (BFH v. 24.3.2006 – III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130)

Arzneimittelzulassung: Siehe § 5 Anm. 1870.

Aufstockung eines Gebäudes als nachträgliche HK: Siehe Anm. 349.

Auftragsbestand: Siehe § 5 Anm. 1800.

Außenanlagen: Siehe Anm. 291. Die Lagerplatzbefestigung eines Betonwerks ist als Außenanlage ein unbewegliches WG (Nds. FG v. 13.2.2002 – 2 K 824/99, EFG 2002, 1189, rkr.).

Außergewöhnliche Abnutzung: Siehe Anm. 224; bei Gebäuden s. Anm. 310.

Autoradio ist unselbständiger Teil des Kfz. (BFH v. 24.10.1972 – VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78).

Bauherrenmodell: Siehe § 21 Anm. 110.

Baukostenzuschuss: Siehe Anm. 131; § 5 Anm. 1600.

Beginn der AfA: Siehe Anm. 160.

Beleuchtungsanlagen: Siehe Anm. 357 „Beleuchtungsanlagen“.

Belieferungsrechte: Siehe § 5 Anm. 1800.

Belüftungsanlagen: Siehe Anm. 357; ferner BFH v. 9.8.2001 (III R 43/98, BStBl. II 2002, 100, mit Anm. GREITE, FR 2002, 228): Be- und Entlüftungsanlage in einem Friseursalon ist Betriebsvorrichtung.

Beschleunigungskosten: Siehe Anm. 130.

Beteiligung ist nicht abnutzbar, da ihre „Verwendung oder Nutzung“ (Abs. 1 Satz 1) unbegrenzt ist (BFH v. 3.10.1985 – IV R 144/84, BStBl. II 1986, 142, betr. Steuerberatungs-GmbH). Bei Kündigung der Beteiligung und dadurch drohendem Veräußerungsverlust ggf. Teilwertabschreibung.

Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: Begriff s. Anm. 172; mehr als einjährige Verwendung oder Nutzung s. Anm. 126; weitere Fragen s. Anm. 173–192. Bedeutung bei Gebäuden s. Anm. 303–307. Einzelfragen s. die aml. AfA-Tabellen (s. Anm. 187).

Betriebsvorrichtungen: Siehe § 5 Anm. 506.

Bewegliche Wirtschaftsgüter: Siehe § 5 Anm. 596.

Bierlieferungsrecht: Siehe § 5 Anm. 1800; seine ND kann nur mit höchstens 20 Jahren angesetzt werden, da eine vertragliche Bindung über eine längere oder unbestimmte Laufzeit sittenwidrig ist (BGH v. 8.4.1992 – VIII ZR 94/91, BB 1992, 1027).

Bilanzberichtigung: Bedeutung für die AfA s. Anm. 137.

Bilanzierungshilfe: Siehe „Anlaufkosten“.

Blockheizkraftwerke sind wie Betriebsvorrichtungen mit einer ND von zehn Jahren abzusetzen (OFD Rhld. v. 22.3.2011 – S 2130 - 2011/0003 - St 142, FR 2011, 491).

Brandmeldeanlage in einem Lagergebäude ist Gebäudebestandteil und keine Betriebsvorrichtung (BFH v. 13.12.2001 – III R 21/98, BStBl. II 2002, 310, mit Anm. GREITE, FR 2002, 846 [848]).

Breitbandanlage: Betreibt sie nicht der Grundstückseigentümer, sondern ein Dritter, so ist die Anlage als einheitliches bewegliches WG zu behandeln; die ND ist auf mindestens acht Jahre zu schätzen (OFD Münster v. 5.5.1986, StEK EStG § 7 Nr. 174; OFD Frankfurt v. 14.5.1986, WPg 1986, 423).

Bürogebäude: Bei Bauantrag nach dem 31.3.1985 gilt eine Typisierung der ND von 33 Jahren gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (s. Anm. 300). Zu einer Abschreibung nach Abs. 5 s. Anm. 327.

Burgen und Schlösser gehören zu den Gebäuden, bei denen AfA nach Abs. 4 vorzunehmen sind, auch wenn sie ständig instandgehalten werden; s. Anm. 175.

Computer: Siehe „Hardware“, „Software“.

Dauerwohnrecht iSd. WEG: Siehe zu Nutzungsrechten Anm. 110.

Degressive AfA: Für bewegliche WG s. Anm. 319–342; für Gebäude s. Anm. 253–276.

Deponien: Zur verkürzten ND bei WG auf Deponien s. BMF v. 25.7.2005 – IV B 2 - S 2137 - 35/05, BStBl. I 2005, 826, Tz. 16.

Dienstbarkeit: Eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit erlischt mit dem Tod des Berechtigten (§§ 1090, 1061 BGB); AK für die Dienstbarkeit sind daher, wenn nicht eine kürzere Laufzeit vereinbart worden ist, auf die voraussichtliche Lebensdauer des Berechtigten zu verteilen (BFH v. 25.1.1979 – IV R 21/75, BStBl. II 1979, 369 [371] re. Sp.); s. auch „Wohnrecht“; zu Nutzungsrechten s. Anm. 110.

Digitale AfA: Siehe Anm. 253.

Drainage in einem landwirtschaftlichen Grundstück ist ein selbständiges (vom Grund und Boden zu unterscheidendes) und nach Abs. 1 Satz 1 abzusetzendes WG (Nds. FG v. 23.2.1983 – IX 407/82, EFG 1983, 600, rkr.: ND 20 Jahre).

Drittaufwand (Dritt-AfA): Siehe Anm. 98–100.

Düker (Druckleitung zur Führung eines Wasserlaufs oder einer Gas-, Öl- oder Wasserleitung unter einem Hindernis, zB einem Fluss, hindurch): Ringversorgungsleitung und Verbrauchernetz bilden jeweils selbständige WG (OFD Koblenz v. 15.12.1975, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 198); s. auch „Leitungsnetz“.

Einbaumöbel: Siehe § 6 Anm. 327. Die ND beträgt (bei Selbständigkeit) idR im Hotel- und Gaststättengewerbe zehn Jahre (OFD Düss. v. 28.1.1976, DB 1976, 503); sonst etwa 15 Jahre, vgl. MITTMANN, StBp. 1974, 284.

Einbauten in Gebäuden: Hierbei handelt es sich im Wesentlichen um Ladeneinbauten, Gaststätteneinbauten, Schaufensteranlagen uÄ, s. Anm. 99.

Einbauküchen: Siehe Anm. 192.

„Einlage: Zur Bemessungsgrundlage der AfA und AfA-Methode s. Anm. 147 und 324 (Gebäude).

„Eiserne Verpachtung“: Siehe Anm. 106 und BMF v. 21.2.2002 – IV A 6 - S 2132 - 4/02, BStBl. I 2002, 262.

Elektrospeicheröfen: Ob selbständige WG, s. Anm. 357 „Heizungsanlagen“. Bei Selbständigkeit wurde die ND eines Nachtstromspeicherofens auf 15 Jahre geschätzt (FG Berlin v. 7.3.1972 – IV 114/71, EFG 1972, 370, rkr.). Nach den geltenden AfA-Tabellen ist von einer ND von zehn Jahren auszugehen (so auch FG Meckl.-Vorp. v. 28.11.2000 – 2 K 168/98, EFG 2001, 455, rkr., wonach Nachtspeicheröfen keine beweglichen WG sind).

Ende der Nutzung: Zur Bedeutung für Aufhören der AfA s. Anm. 86, 163; s. ferner „Abbruch“.

Enteignung: Zur Bedeutung einer drohenden Enteignung für die ND und die Höhe der AfA s. Anm. 174, 310.

Entnahme: Zur Bemessungsgrundlage der AfA und AfA-Methode s. Anm. 147, 380.

Entschädigung: Zur Bedeutung für die Höhe der AfA s. Anm. 142.

Erbbaurecht: Siehe Anm. 107.

Erbe: Über AfA bei unentgeltlichem Erwerb s. Anm. 150, bei Erbauseinsetzung s. Anm. 153.

Erdgas-, Erdölbohrungen: Siehe § 5 Anm. 1870 zu Explorationskosten.

Erfindungen: Siehe „Patente“; die Ausführungen dort gelten sinngemäß für ungeschützte Erfindungen.

Erhöhte Absetzungen: Zum Verhältnis zu AfA gem. § 7 s. Anm. 54 und § 7a Anm. 5; bei Gebäuden s. Anm. 288.

Erinnerungswert: Siehe Anm. 140.

Fernsehsammelantenne ist unselbständiger Gebäudeteil (FG Düss. v. 24.10.1973 – II 307/70 E, EFG 1974, 12, rkr.); anders Satellitenempfangsanlagen, s. Anm. 357.

Fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Siehe Anm. 146–147, bei Gebäuden s. Anm. 351.

Filmrechte sind abnutzbare immaterielle WG (BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175, Tz. 38; RADAU, DStR 2003, 1278; HRUSCHKA, DStR 2003, 1559; s. § 5 Anm. 1824 und § 5 Anm. 1834). Sie sind linear abzuschreiben; Leistungs-AfA oder degressive AfA sind nicht zulässig, da Filmrechte als immaterielle WG unbeweglich sind. Die betriebsgewöhnliche ND beträgt grds. 50 Jahre, wenn nicht im Einzelfall eine kürzere ND nachgewiesen wird (BMF v. 23.2.2001 – IV A 6 - S 2241 - 8/01, BStBl. I 2001, 175, Tz. 17).

Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter: Siehe Anm. 197.

Flugzeuge: Zur ND s. AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Luftfahrtunternehmen und Flughafenbetriebe“ (BStBl. I 1994, 769).

Fußballspieler: Zur Aktivierung der Ablösung, die ein Fußballverein für den Erwerb eines Berufsspielers zahlt, s. § 5 Anm. 1783. Die AfA bemessen sich grds. nach der Laufzeit des Vertrags mit dem Spieler (FinMin. NRW v. 26.7.1974, FR 1974, 539).

Fußbodenbeläge sind regelmäßige Gebäudebestandteile (s. Anm. 357).

Garage: ND nach RFH v. 26.10.1938 – RStBl. 1939, 115: 40 Jahre; heute wegen leichter Bauweise zT kürzer; s. auch „Tiefgarage“, „Parkhaus“. – Wann Gebäude, s. Anm. 357, wann unselbständiger Teil eines Wohngebäudes s. Anm. 294.

Gartenanlage: Zur AfA s. § 6 Anm. 332.

Gasspeicher (Untertage-Gasspeicher, Kavernen- oder Porenspeicher): Zur AfA vgl. FinMin. Nds. v. 22.11.1982, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 46.

Gaststätteneinbauten: Siehe „Einbauten in Gebäuden“.

Gebäude: Begriff s. Anm. 291; Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen s. auch Anm. 99; BFH v. 11.1.2002 – II B 13/01, BFH/NV 2002, 760. Lineare AfA nach Abs. 4 s. Anm. 288; degressive AfA nach Abs. 5 s. Anm. 319–342; s. auch „Lichtspieltheater“, „Parkhaus“, „Tiefgarage“, „Warenhaus“.

Gebäudeteile: Siehe Anm. 349. Zur Bedeutung der Abnutzung unselbständiger Gebäudeteile für die ND des Gebäudes s. Anm. 349.

Gebrauchsmuster: Siehe § 5 Anm. 1783.

Geldspielautomaten: Die ND wurde auf drei Jahre geschätzt (FG Düss. v. 25.11.1981 – VIII/II 472/75 F, EFG 1982, 406, rkr.).

Gemälde: Siehe „Kunstgegenstände“.

Genussrecht: Bei zeitlicher Begrenzung und keiner Kapitalrückzahlungspflicht vor Liquidation des Unternehmens ist das Recht uE abnutzbar; AfA linear nach Abs. 1 (glA HAARMANN, JbFStR 1985/86, 412 [415, 439 f.]).

Geschäftsbeziehungen: Siehe „Kundenstamm“; für Beziehungen zu Lieferanten und dergleichen gilt dasselbe.

Geschäftswert: Zur AfA s. Anm. 195–201. Zum Praxiswert s. Anm. 204.

Grunddienstbarkeit ist ein Nutzungsrecht; zur Abschreibbarkeit s. Anm. 110.

Grundstücksbestandteile: Siehe Anm. 291.

Güterfernverkehrsgenehmigung: Siehe § 5 Anm. 1783.

Handelsbilanz: Maßgeblichkeit für die AfA s. allg. Anm. 49; bei degressiver AfA s. Anm. 253, 258, 279; Gebäude s. Anm. 288, 307 und 319; Geschäftswert s. Anm. 201.

Hardware (Laptop und PC): ND drei Jahre (amtl. AfA-Tabelle für die allg. verwendbaren WG).

Heizungsanlagen s. § 6 Anm. 339.

Hochregallager: ND 15 Jahre (s. OFD Düss. v. 30.7.1976, DB 1976, 1793); zur Selbständigkeit s. Anm. 357 „Hochregallager“; BFH v. 28.5.2003 – II R 41/01, BStBl. II 2003, 693.

Hofbefestigung als WG s. Anm. 357. Bei einer Betondecke mit einliegendem Baustahlgewebe wurde die ND auf zehn Jahre geschätzt (FG Münster v. 24.5.1962, NWB 1962 F. 1, 143).

Hotel: Hotels sind Wirtschaftsgebäude, sie dienen nicht Wohnzwecken (s. Anm. 294). Die AfA richten sich nach Abs. 4 oder Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 oder 2 (s. Anm. 288–313, 319–342).

Immaterielle Wirtschaftsgüter: Zur Abnutzbarkeit s. Anm. 225; zur Frage, ob bewegliche WG, s. Anm. 256; s. auch „Auftragsbestand“, „Vertreterrecht“.

Immobilienfonds: Zur AfA bei Erwerb von Anteilen s. Anm. 94.

Industriefilme (erworbene): Für Schätzung der ND auf fünf bis zehn Jahre OEFFLING, StBp. 1978, 64.

Ingangsetzungskosten: Siehe „Anlaufkosten“.

Internet-Website: Zur Qualifikation als immaterielles WG s. § 5 Anm. 1870; ND idR drei Jahre (EBERLEIN, DStZ 2003, 677 [681]).

Jagdwaffen: Schätzung der ND mit zehn Jahren kann angemessen sein (BFH v. 10.7.1964 – VI 280/63, HFR 1964, 458).

Kassettendecke mit Beleuchtungsanlage ist Gebäudeteil (BFH v. 8.10.1987 – IV R 56/85, BStBl. II 1988, 440; Thür. FG v. 16.4.1997 – III 194/96, EFG 1998, 61, rkr., betr. eine fest in die Decke eingebaute Beleuchtungsanlage einer Apotheke; s. auch Anm. 357).

Konzession: Siehe § 5 Anm. 1783.

Kraftfahrzeuge: Zur ND von Pkw. s. Anm. 142, 187; bei Lkw. richtet sich die ND nach der für den jeweiligen Wirtschaftszweig geltenden AfA-Tabelle (s. Anm. 187).

Kranfahrzeug, schweres: ND fünf Jahre (FG Ba.-Württ. v. 20.12.1972 – Ia (I) 246/69, EFG 1973, 108, rkr.). Nach der AfA-Tabelle für das Baugewerbe (BStBl. I 2001, 840) beträgt die ND bei Autokranen bis 301 Hubgewicht sechs Jahre, über 301 Hubgewicht acht Jahre.

Kücheneinrichtung: Aufwendungen für eine Spüle und – entsprechend der regionalen Verkehrsauffassung – für einen Kochherd gehören zu den AHK einer Eigentumswohnung oder eines Wohngebäudes (BFH v. 13.3.1990 – IX R 104/85, BStBl. II 1990, 514). Die übrigen Einrichtungsgegenstände sind, soweit sie selbständig nutzbar sind, entsprechend ihrer ND gesondert abzuschreiben; dies gilt auch beim Erwerb im Rahmen eines Bauherrenmodells (BFH v. 24.8.1990 – IX B 119/89, BFH/NV 1991, 312).

Kundenkartei, Kundenstamm kann als firmenwertähnliches WG (s. § 5 Anm. 1800) ein gegenüber dem Geschäftswert selbständiges abnutzbares WG sein, s. auch „Archiv“, „Belieferungsrechte“, „Bierlieferungsrecht“.

Kunstgegenstände: Museumsstücke und Kunstwerke anerkannter Meister sind weder wirtschaftlich noch technisch abnutzbar (s. Anm. 80, 174); Gebrauchskunst und Dekorationsstücke sind abnutzbar, ND: zehn Jahre (s. Anm. 80).

Kurhaus: Seine wirtschaftliche ND kann erheblich kürzer sein als die technische (RFH v. 15.3.1939, RStBl. 1939, 758); s. auch „Hotel“.

Ladeneinbauten: Siehe „Einbauten in Gebäuden“ und Anm. 99.

Leasing: Die Berechtigung zur Vornahme von AfA hängt davon ab, wem der Leasing-Gegenstand zuzurechnen ist; dazu s. § 5 Anm. 515.

Leistungs-AfA: Siehe Anm. 218–221.

Lichtspieltheater sind Wirtschaftsgebäude. Die AfA richten sich nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 oder 2 (s. Anm. 288–313, 319–342).

Lizenzrechte: Siehe § 5 Anm. 1787 „Nutzungsrechte“.

Marken (vormals Warenzeichen): Zur ND s. Anm. 192.

Mehrschichtige Nutzung: Zur Bedeutung für die ND s. Anm. 184, 188. Bei degressiver AfA s. Anm. 266.

Methodenwechsel: Über Wechsel der AfA-Methode bei beweglichen WG des AV s. Anm. 279. Methodenwechsel bei Gebäuden: Geltendmachung einer kürzeren ND bei linearer AfA nach § 7 Abs. 4 s. Anm. 303–307.

Mieter: Zur persönlichen Berechtigung zur AfA s. Anm. 106. Zu Mietereinbauten als bewegliche oder unbewegliche WG s. Anm. 256. Zur ND der vom Mieter vorgenommenen Bauaufwendungen s. „Pächter“.

Milchreferenzmenge: Siehe § 5 Anm. 1790.

Miteigentümer: Zur Berechtigung zu AfA s. Anm. 94–101, 339.

Möbel: Siehe „Kunstgegenstände“.

Musikinstrumente: Zur ND s. Anm. 80, 192.

Nachholung unterlassener AfA: Siehe allg. Anm. 69–70, bei Gebäuden s. Anm. 336. Nachholung von AfA s. Anm. 240; Nachholung von AfS s. Anm. 390.

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Siehe allg. Anm. 137; zur degressiven Gebäude-AfA s. Anm. 263.

Netzanlagen der Versorgungsunternehmen: Siehe „Leitungsnetz“.

Nießbraucher: Zur Berechtigung zu AfA s. Anm. 110–120.

Nutzungsdauer: Siehe „Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“.

Nutzungsrecht: Bei einem schuldrechtl. auf begrenzte Zeit eingeräumten Nutzungsrecht sind die (tatsächlichen oder bei unentgeltlichem Erwerb ggf. unterstellten) AK auf seine voraussichtliche Laufzeit zu verteilen (BFH v. 31.10.1978 – VIII R 146/75, BStBl. II 1979, 507). Zu AfA von Nutzungsrechten s. auch

Anm. 106. Zur unentgeltlichen Nutzung eines fremden WG s. ferner Anm. 114; zu Nießbrauch s. Anm. 110–120.

Ölfeuerungsanlage: Siehe „Sammelheizung“.

Ortsnetz: Siehe „Leitungsnetz“.

Pächter, Mieter: ▶ *Persönliche Berechtigung* zu AfA s. Anm. 106.

▶ *Mieterinbauten* s. Anm. 303, 357.

▶ *Heimfallverpflichtung* des Pächters s. Anm. 174.

▶ *Entfernungs- und Wiederherstellungsverpflichtung* des Pächters s. Anm. 230.

Parkhaus ist Wirtschaftsgebäude mit nach Abs. 4 typisierter ND von 33 Jahren, s. Anm. 288, 295.

Patente: Zur ND s. Anm. 192.

Personal-Computer: Nach der AfA-Tabelle für die allg. verwendbaren Anlagegüter v. 15.12.2000 (IV D 2 - S 1551 - 188/00, BStBl. I 2000, 1532) beträgt die ND drei Jahre. Vgl. auch „Hardware“, „Software“.

Pflanzenanlagen: Die gleichartigen Pflanzen einer Dauerkultur bilden in ihrer Gesamtheit ein einheitliches bewegliches WG des AV (BMF v. 17.9.1990 – IV B 3 - S 2190 - 25/90, BStBl. I 1990, 420). Die AfA richten sich nach Abs. 1. Sie beginnen erst mit der Fertigstellung der Anlage (s. Anm. 160), dh. hier mit dem Erreichen der vollen Ertragsfähigkeit der Anlage (BFH v. 30.11.1978 – IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281).

Pkw.: Siehe „Kraftfahrzeuge“.

Praxiswert: Siehe Anm. 204.

Rabatte: Zur Frage der Minderung der AHK s. Anm. 130.

Röntgeneinrichtung eines Arztes bildet ein einziges WG, da die Teile zueinander in einem einheitlichen Funktionszusammenhang stehen (FG Berlin v. 30.6.1971 – II 204/69, EFG 1972, 4, rkr.).

Sanierung: Zur Enteignung gegen Entschädigung im Rahmen einer Stadtsanierung s. Anm. 174, 310. Die degressive AfA wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass für einen Teil der Sanierungsaufwendungen erhöhte Absetzungen nach § 7a Abs. 1 Satz 4 (sog. Ensemble-Schutz) in Anspruch genommen werden (BFH v. 25.5.2004 – VIII R 6/01, FR 2004, 1167).

Schaufensteranlagen: Siehe „Ladeneinbauten“.

Scheinbestandteile: Siehe Anm. 99.

Schiffe: Zur ND s. Anm. 152.

Schlachtwert: Siehe Anm. 143.

Schlösser: Siehe „Burgen“.

Schnellbaukosten: Siehe Anm. 130; zur Teilwertabschreibung s. „Beschleunigungskosten“.

Schrottwert: Siehe Anm. 141.

Schwimmbecken: Siehe Anm. 357 „Schwimmbecken“; FUCHS/SCHROEDER, FR 1983, 556. Nutzungsdauer laut AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig Heil-, Kur-, Sport- und Freizeitbäder 20 Jahre (BStBl. I 1995, 326).

Software: Hierbei handelt es sich grds. um immaterielle WG (§ 5 Anm. 1816), bei denen nur lineare AfA nach Abs. 1 zulässig sind (s. Anm. 400). Die ND von ERP-Software beträgt regelmäßig fünf Jahre (BMF v. 18.11.2005 – IV B 2 - S 2172 - 37/05, BStBl. I 2005, 1025, Tz. 22).

Sonderabschreibungen: Verhältnis zu AfA gem. § 7 s. Anm. 54 und § 7a Anm. 5. Zur Bedeutung von Sonderabschreibungen für die Bemessungsgrundlage der AfA bei Gebäuden s. Anm. 288. Zur Bedeutung für degressive Gebäude-AfA s. Anm. 319.

Sprinkleranlagen sind grds. Gebäudebestandteile (s. Anm. 357).

Staffel-AfA: Siehe Anm. 336.

Stilllegung: Siehe Anm. 86, 221.

Taxameteruhr ist unselbständiger Teil des Kfz. (BFH v. 27.11.1981 – III R 48/79, BStBl. II 1982, 176).

Teile eines Wirtschaftsguts: Abgrenzung von mehreren WG s. § 5 Anm. 600.

Teilungsversteigerung: Siehe „Miteigentümer“.

Teilwertabschreibung: Verhältnis zur AfA s. Anm. 52. Lineare Gebäude-AfA und Teilwertabschreibung s. Anm. 224.

Teppich: Abnutzbar, auch wenn wertvoller Perser (FG Berlin v. 6.9.1972 – II 138/71, EFG 1973, 6, aus anderen Gründen aufgehoben). Nutzungsdauer im Hotel- und Gaststättengewerbe: bei echten Orientteppichen 15 Jahre, bei normalen Teppichen fünf Jahre, bei einfachen drei Jahre (AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Gastgewerbe“ v. 1.7.1995); s. auch „Kunstgegenstände“.

Teppichboden: Siehe Anm. 357 „Fußbodenbeläge“. Die ND kann je nach Qualität des Belags und Stärke seiner Beanspruchung sehr unterschiedlich sein und uU nur wenige Jahre betragen.

Textilbauten: Siehe „Zelthallen“, „Tragfluthallen“.

Tiefgarage: Nutzungsdauer regelmäßig 30 Jahre (OFD Frankfurt v. 9.1.1995, FR 1995, 241); s. auch „Parkhaus“.

Tiere eines landwirtschaftlichen Betriebs: Abnutzbar sind nur Tiere des AV; zu HK und ND s. BMF v. 22.2.1995 (IV B 4 - S 2230 - 3/95, BStBl. I 1995, 179): Zuchthengste fünf Jahre, Zuchstuten zehn Jahre, Zuchtbullen drei Jahre, Milchkühe drei Jahre, übrige Kühe fünf Jahre, Zuchteber und Zuchtsauen zwei Jahre, Zuchtböcke und Zuchtschafe drei Jahre, Legehennen 1,33 Jahre, Damtiere zehn Jahre.

Tragfluthallen: Sämtliche Teile bilden ein einheitliches WG mit einheitlicher AfA, die ND wird bei Tragfluthallen mit festem Fundament auf zehn Jahre und bei solchen ohne festes Fundament auf sieben Jahre geschätzt (OFD Düss. v. 30.7.1976, DB 1976, 1793); s. auch Anm. 357 „Tragfluthallen“.

Überdachungen: Siehe Anm. 357. Eine Tankstellenüberdachung mit einer Fläche von mehr als 400 qm ist Gebäude (BFH v. 28.9.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137).

Umbauten: Zu Mietereinbauten s. Anm. 106, 119.

Unentgeltlicher Erwerb: Zu fiktiven AK s. „Fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten“.

Unterlassung von AfA: Siehe „Nachholung unterlassener AfA“.

Urheberrechte: Zur ND s. Anm. 192.

Veräußerungserlös: Zur Bedeutung für die Bemessung der AfA s. Anm. 142.

Verkehrsgenehmigung: Siehe Anm. 197.

Verlagsrecht (s. § 5 Anm. 1783) ist ein abnutzbares WG des AV (BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75, BStBl. II 1979, 470). Vgl. auch LÖFFLER/FAUT, BB 1973, 1108; JAHRMARKT, DB 1980, 1412.

Verlagswert: Siehe § 5 Anm. 1783.

Versorgungsunternehmen: Siehe „Leitungsnetz“.

Vertreterrecht, erworben durch die Ablösung eines Handelsvertreter-Ausgleichsanspruchs, ist ein abnutzbares immaterielles WG (BFH v. 12.7.2007 – X R 5/05, BStBl. II 2007, 959), das auch eine kürzere ND als 15 Jahre haben kann; s. auch Anm. 197.

Videoüberwachungsanlage in Diskothek ist kein bewegliches WG, sondern Gebäudebestandteil (FG Sa.-Anh. v. 15.8.2000 – 1 K 205/97, EFG 2001, 96, rkr.). Anders Thür. FG v. 25.6.1997 (III 199/96, EFG 1997, 1542, rkr., Rev. wurde als unbegründet zurückgewiesen durch BFH v. 28.10.1999 – III R 55/97, BStBl. II 2000, 150) bei Videoüberwachungsanlage in Spielothek bestehend aus einer Kamera und einem Monitor.

Wärmerückgewinnungsanlage kann Betriebsvorrichtung und damit bewegliches WG sein; zur Abgrenzung s. BFH v. 5.9.2002 – III R 8/99, BStBl. II 2002, 877, mit Anm. GREITE, FR 2003, 212, mit Anm. HETTLER, HFR 2003, 57).

Warenhaus ist Wirtschaftsgebäude. Die AfA richten sich nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 oder 2 (s. Anm. 288–313, 319–342).

Warenzeichen: Siehe „Marken“.

Wegerecht: Siehe „Grunddienstbarkeit“.

Windkraftanlage besteht aus mehreren abnutzbaren und nicht abnutzbaren, beweglichen und unbeweglichen WG (s. BFH v. 14.4.2011 – IV R 46/09, BStBl. II 2011, 696).

Wirtschaftsprüfungsmandate: Ihre ND schätzte der BFH im entschiedenen Fall auf zehn Jahre (BFH v. 19.1.1960 – I 213/59, StRK EStG [bis 1974] § 5 R. 220).

Wohnrecht: Siehe Anm. 110. Zum Dauerwohnrecht nach §§ 31–42 WEG s. „Dauerwohnrecht“.

Zelthallen: Falls Gebäude (zur Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen s. Anm. 357 „Zelthallen“), schätzt die FinVerw. die ND auf 15 Jahre (StEK BewG 1965 § 68 Nr. 43); s. ferner „Tragflughallen“.

Zuckerrübenlieferrechte sind abnutzbare immaterielle WG (s. § 5 Anm. 1790).

Zuschreibung: Siehe Anm. 247.

Zuschüsse: Siehe Anm. 131 und § 5 Anm. 1700.