

## § 7

## Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415),  
zuletzt geändert durch StSenkG v. 23. 10. 2000  
(BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428)

(1) <sup>1</sup>Bei 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). <sup>2</sup>Die Absetzung bemißt sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. <sup>3</sup>Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt ein Zeitraum von 15 Jahren. <sup>4</sup>Bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7 in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind. <sup>5</sup>Bei 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. <sup>6</sup>Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig; soweit der Grund hierfür in späteren Wirtschaftsjahren entfällt, ist in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen.

(2) <sup>1</sup>Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens kann der Steuerpflichtige statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen. <sup>2</sup>Die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen kann nach einem unveränderlichen Hundertsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden; der dabei anzuwendende Hundertsatz darf höchstens das Doppelte des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Hundertsatzes betragen und 20 vom Hundert nicht übersteigen. <sup>3</sup>§ 7 a Abs. 8 gilt entsprechend. <sup>4</sup>Bei Wirtschaftsgütern, bei denen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht zulässig.

(3) <sup>1</sup>Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen ist zulässig. <sup>2</sup>In 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. <sup>3</sup>Der Übergang von der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen zur Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen ist nicht zulässig.

(4) <sup>1</sup>Bei 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 vom Hundert,
2. bei Gebäuden, soweit sie die Voraussetzungen der Nummer 1 nicht erfüllen und die
  - a) nach dem 31. Dezember 1924 fertig gestellt worden sind, jährlich 2 vom Hundert,
  - b) vor dem 1. Januar 1925 fertig gestellt worden sind, jährlich 2,5 vom Hundert

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten; Absatz 1 Satz 4 gilt entsprechend. <sup>2</sup>Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes in den Fällen des Satzes 1 Nr. 1 weniger als 33 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchstabe a weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nr. 2 Buchstabe b weniger als 40 Jahre, so können an Stelle der Absetzungen nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden. <sup>3</sup>Absatz 1 letzter Satz bleibt unberührt. <sup>4</sup>Bei 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 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2).

(5) <sup>1</sup>Bei im Inland belegenen Gebäuden, 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 Nr. 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 vom Hundert,
– in den darauffolgenden 3 Jahren	jeweils 5 vom Hundert,
– in den darauffolgenden 18 Jahren	jeweils 2,5 vom Hundert,
2. bei Gebäuden im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nr. 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 vom Hundert,
– in den darauffolgenden 6 Jahren	jeweils 2,5 vom Hundert,
– in den darauffolgenden 36 Jahren	jeweils 1,25 vom Hundert,



## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen zu § 7

	Anm.		Anm.
<b>A. Überblick zu § 7</b>		<b>IV. Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen im Verhältnis zur AfA nach § 7</b>	
I. Absetzungsmethoden ...	1	AfA nach § 7	40
II. Gesetzesinhalt	4		
<b>B. Rechtsentwicklung des § 7</b>			
<b>C. Bedeutung des § 7</b>		<b>F. Persönliche Zurechnung der Absetzungen nach § 7 (sog. AfA-Berechtigung)</b>	
I. Bedeutung der steuerrechtlichen Absetzung für Abnutzung (AfA)	9	<b>I. Allgemeines</b>	41
II. Bedeutung betriebswirtschaftlicher und handelsrechtlicher „Abschreibungen“	10	<b>II. Bedeutung des Eigentums für die AfA-Berechtigung</b>	42
III. Bedeutung des § 7 im Vergleich zu ausländischem Steuerrecht	12	<b>III. AfA-Berechtigung bei Miteigentümern</b>	
<b>D. Geltungsbereich des § 7</b>		1. Allgemeines	43
I. Persönlicher Geltungsbereich des § 7	15	2. Einheitliche AfA aller Miteigentümer?	44
II. Sachlicher Geltungsbereich des § 7	16	<b>IV. AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung</b>	
III. Auslandsbeziehungen	17	1. Allgemeines	
<b>E. Verhältnis des § 7 zu anderen Vorschriften</b>		a) Überblick	50
<b>I. Verhältnis des § 7 zur kaufmännischen Abschreibung in der Handelsbilanz</b>		b) Darstellung der Problematik	51
1. Verhältnis zwischen „Abschreibung“ und „Absetzung für Abnutzung“	20	2. Rechtslage nach den Beschlüssen des Großen Senats	52
2. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz	21	3. Unentgeltliche Nutzung bei Bauten auf fremden Grundstücken	53
<b>II. Verhältnis des § 7 zu § 6</b>		4. Unentgeltliche Nutzung mit gesicherter Rechtsposition	54
1. Allgemeines über das Verhältnis zu § 6 Abs. 1 und 2	24	5. Teilentgeltliche Überlassung oder unentgeltliche Überlassung eines Teils eines Wirtschaftsguts	56
2. Verhältnis der Absetzungen für Abnutzung zur Teilwertabschreibung	25	<b>V. AfA-Berechtigung bei Miete und Pacht</b>	57
<b>III. Ergänzung des § 7 durch die EStDV (§§ 9 a–11 d EStDV)</b>	36	<b>VI. AfA-Berechtigung bei Nießbrauch</b>	
		1. Allgemeines	60
		2. AfA-Gegenstand bei Nießbrauch und anderen dinglichen Nutzungsrechten	61

	Anm.		Anm.
3. AfA-Berechtigung bei entgeltlichem Nießbrauch		c) AfA-Berechtigung des Vorbehaltsnießbrauchers (bisheriger Eigentümer)	87
a) Allgemeines . . . . .	70	6. AfA-Berechtigung beim Vermächtnisnießbrauch . . . . .	88
b) AfA-Berechtigung des Nießbrauchbestellers (Eigentümers) . . . . .	71		
c) AfA-Berechtigung des Nießbrauchbestellers bei teilweise entgeltlichem Nießbrauch, Bruchteilnießbrauch und Quotennießbrauch . . . . .	72		
d) AfA-Berechtigung des Nießbrauchers . . . . .	73		
4. AfA-Berechtigung beim unentgeltlichen Nießbrauch (Zuwendungsnießbrauch)			
a) Allgemeines . . . . .	80		
b) AfA-Berechtigung des Nießbrauchbestellers (Eigentümers) . . . . .	81		
c) AfA-Berechtigung des Nießbrauchers . . . . .	83		
5. AfA-Berechtigung bei unentgeltlichem Vorbehaltsnießbrauch			
a) Allgemeines . . . . .	85		
b) AfA-Berechtigung des Nießbrauchbestellers (neuer Eigentümer) . . . . .	86		

**G. Verfahrensfragen, Vornahme der Absetzung**

<b>I. Verfahren: Feststellung der AfA-Berechtigung</b>	
1. Feststellung der persönlichen AfA-Berechtigung . . . . .	90
2. Feststellung der sachlichen AfA-Berechtigung . . . . .	91
<b>II. Verpflichtung zur Absetzung . . . . .</b>	93
<b>III. Korrektur überhöhter Absetzungen . . . . .</b>	94
<b>IV. Nachholung unterlassener Absetzungen</b>	
1. Begriff, Gründe und Folge der Unterlassung . . . . .	95
2. Absichtlich unterlassene Absetzungen . . . . .	96
3. Versehentlich unterlassene Absetzungen . . . . .	97
<b>V. Buchmäßige Form der Absetzung . . . . .</b>	98

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Lineare Absetzungen (AfA in gleichen Jahresbeträgen, Abs. 1 Satz 1)</b>		<b>II. Der Klammerzusatz in Abs. 1 Satz 1: „(Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen)“</b>	
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1</b>		1. Bedeutung des Klammerzusatzes . . . . .	102
1. Überblick . . . . .	100	2. Begriff der „Absetzung für Abnutzung“ (AfA)	103
2. Bedeutung und Geltungsbereich der linearen AfA . . . . .	101		

	Anm.		Anm.
<b>III. Gegenstand der linearen AfA: Abnutzbare Anlagegüter mit erfahrungsgemäß mehr als einjähriger Verwendung zur Einkunftserzielung</b>			
1. Wirtschaftsgüter als Absetzungsgegenstand		dung oder Nutzung zur Einkunftserzielung	
a) Absetzungen „bei Wirtschaftsgütern“	105	a) Verwendung oder Nutzung zur Einkunftserzielung . . . .	123
b) Begriff und Arten der Wirtschaftsgüter	106	b) Erfahrungsgemäß mehr als einjährige Verwendung oder Nutzung . . . . .	125
c) Abgrenzung zwischen Teilen eines Wirtschaftsguts und mehreren Wirtschaftsgütern . . . . .	107	<b>IV. Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage</b>	
d) Abgrenzungskriterien (Wirtschaftsgut/Teil eines Wirtschaftsguts) . . .	109	1. Allgemeines . . . . .	130
e) Gesamtanlagen aus einem Wirtschaftsgut oder mehreren Wirtschaftsgütern; Teilung eines Wirtschaftsguts . . . . .	111	2. Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .	132
f) Abgrenzungsprobleme bei verschiedenen Wirtschaftsgütern . .	112	3. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .	135
2. Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens als Absetzungsgegenstand		4. Überhöhte Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Beschleunigungskosten . . . . .	137
a) Zugehörigkeit zum abnutzbaren Anlagevermögen als Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 1 . . .	115	5. Zuschüsse zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . .	139
b) Begriff des abnutzbaren Anlagevermögens . . . . .	118	6. Sog. fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Hilfswerte) als AfA-Bemessungsgrundlage	
c) Abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter im allgemeinen . .	120	a) Allgemeines . . . . .	141
d) Abnutzbare Nutzungsrechte im besonderen . . . . .	121	b) AfA-Bemessungsgrundlage eingelegter, zur Einkunftserzielung umgewidmeter oder entnommener Wirtschaftsgüter . . . . .	142
e) Abgrenzung zwischen entgeltlichem Erwerb eines Nutzungsrechts und Vorauszahlung eines Nutzungsentgelts . .	122	c) AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb . .	143
3. Erfahrungsgemäß mehr als einjährige Verwen-		d) Unentgeltlicher Erwerb bei Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge . . . . .	144
		e) AfA-Bemessungsgrundlage bei vor dem 21. 6. 1948 entgeltlich oder unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern . .	145
		7. Der Restwert als AfA-Bemessungsgrundlage .	147

	Anm.
8. Der Verkehrswert als AfA-Bemessungsgrundlage . . . . .	148
<b>V. Absetzung der gleichmäßig auf die Nutzungsdauer verteilten Anschaffungs- oder Herstellungskosten</b>	
1. Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	
a) Grundsätzliches . . . . .	150
b) Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .	152
c) Berücksichtigung eines Erinnerungswerts . . . . .	154
d) Berücksichtigung eines Schrottwerts . . . . .	155
e) Berücksichtigung eines voraussichtlichen Veräußerungserlöses oder einer Entschädigung . . . . .	156
f) Berücksichtigung eines Schlachtwerts bei zum Anlagevermögen gehörendem Vieh . . . . .	157
2. Verteilung „auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“	
a) Beginn der Absetzungen . . . . .	160
b) Ende der Absetzungen . . . . .	161
3. „Gleichmäßige Verteilung“ . . . . .	163
4. Absetzung für ein Jahr	
a) Grundsätzliches . . . . .	165
b) Höhe der Absetzungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung . . . . .	166
c) Vereinfachungsregelung für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (R 44 Abs. 2 Sätze 3–5 EStR 1999) . . . . .	167
d) Höhe der Absetzungen im Jahr der Beendigung der Nutzung . . . . .	168

**B. Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Abs. 1 Satz 2)**

	Anm.
<b>I. Maßgeblichkeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer als AfA-Bemessungszeitraum . . . . .</b>	<b>170</b>
<b>II. Begriff der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer</b>	
1. Allgemeines . . . . .	172
2. Abhängigkeit von der Art der Abnutzung	
a) Allgemeines . . . . .	173
b) Technische Abnutzung . . . . .	174
c) Wirtschaftliche Abnutzung . . . . .	175
3. Kein Einfluß des Erhaltungsaufwands auf die Nutzungsdauer . . . . .	179
4. Änderung der Nutzungsdauer . . . . .	181
<b>III. Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer</b>	
1. Ermittlungsgrundsätze	
a) Schätzung der Nutzungsdauer . . . . .	185
b) Fehlerhafte Schätzung der Nutzungsdauer . . . . .	187
2. Nutzungsdauer in besonderen Fällen	
a) Teile eines Wirtschaftsguts, Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern . . . . .	190
b) Mehrschichtige Nutzung . . . . .	192
3. AfA-Tabellen	
a) Bedeutung der AfA-Tabellen . . . . .	195
b) Geltungsbereich der AfA-Tabellen . . . . .	196
c) AfA-Tabellen für einzelne Wirtschaftszweige . . . . .	197

**C. Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Geschäftswerts (Abs. 1 Satz 3)**

<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3</b>	
1. Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 3 . . . . .	198



	Anm.		Anm.
2. Bedeutung des Abs. 1 Satz 3		bereich der Leistungs-AfA . . . . .	232
a) Allgemeines . . . . .	199	2. Verhältnis der Leistungs-AfA zu anderen Absetzungsmethoden . . . . .	233
b) Aufgabe der Einheitstheorie infolge der Neuregelung zur Absetzbarkeit des Geschäftswerts? . . . . .	200	3. Wechsel der Absetzungsmethode . . . . .	234
c) Bedeutung für die Zulassung von Teilwertabschreibungen auf den Geschäftswert . . . . .	202	<b>II. Voraussetzungen der Leistungs-AfA . . . . .</b>	235
d) Bedeutung für die Praxiswert-AfA . . . . .	204	<b>III. Bemessung und Inanspruchnahme der Leistungs-AfA . . . . .</b>	236
e) Bedeutung für die AfA auf firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter . . . . .	205		
3. Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 3 . . . . .	207	<b>F. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Abs. 1 Satz 6)</b>	
4. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	209	<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 6</b>	
<b>II. Fünfzehnjährige fiktive Nutzungsdauer des Geschäftswerts (Abs. 1 Satz 3) . . . . .</b>	212	1. Rechtsentwicklung, Bedeutung, Geltungsbereich der AfA . . . . .	240
		2. Verhältnis der AfA zu anderen Absetzungen und Abschreibungen . . . . .	243
		<b>II. Voraussetzungen der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung</b>	
<b>D. Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Bereich der Überschufeinkünfte (Abs. 1 Satz 4)</b>		1. Außergewöhnliche Abnutzung	
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 4</b>		a) Außergewöhnlichkeit der Abnutzung . . . . .	248
1. Rechtsentwicklung . . . . .	217	b) Bedeutung einer Entschädigung . . . . .	251
2. Bedeutung des Abs. 1 Satz 4 . . . . .	218	c) Bedeutung der Schadensbeseitigung durch den Steuerpflichtigen . . . . .	252
<b>II. Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Bereich der Überschufeinkünfte</b>		2. Außergewöhnliche technische Abnutzung . . . . .	253
1. Zur Erzielung von Überschufeinkünften verwendete Wirtschaftsgüter . . . . .	221	3. Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung . . . . .	254
2. Einlage in ein Betriebsvermögen . . . . .	222	<b>III. Bemessung und Inanspruchnahme der Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung</b>	
<b>III. Bemessungsgrundlage der AfA nach Einlage . . . . .</b>	225	1. Wahlrecht? . . . . .	257
		2. Zeitpunkt der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung . . . . .	258
<b>E. Absetzungen nach der Leistung (Abs. 1 Satz 5)</b>		3. Höhe der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung . . . . .	259
<b>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 5</b>		4. Begründung der außergewöhnlichen Abnutzung . . . . .	260
1. Rechtsentwicklung, Bedeutung, Geltungs-			



	Anm.			Anm.
<b>IV. Wertaufholungsgebot nach AfaA (Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2)</b>			2. Nachträglicher Wegfall des Grundes für die AfaA . . . . .	264
1. Allgemeine Erläuterungen zum Wertaufholungsgebot . . . . .	261		3. Zuschreibung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens . . . . .	265

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

	Anm.			Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2</b>			<b>C. Geometrisch-degressive Absetzung (Buchwertabsetzung, Abs. 2 Satz 2)</b>	
<b>I. Überblick . . . . .</b>	270	<b>I. Methode der Buchwertabsetzung . . . . .</b>		290
<b>II. Rechtsentwicklung . . . . .</b>	271	<b>II. Absetzung mit unveränderlichem Hundertsatz vom jeweiligen Buchwert (Satz 2 Halbs. 1)</b>		
<b>III. Bedeutung der degressiven Afa . . . . .</b>	272	1. Vornahme der Absetzung mit einem unveränderlichen Hundertsatz . . . . .		293
<b>IV. Geltungsbereich der degressiven Afa</b>		2. Vornahme der Absetzung vom jeweiligen Buchwert (Restwert) . . . . .		294
1. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	275	<b>III. Höchstgrenzen (Satz 2 Halbs. 2)</b>		
2. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	276	1. Rechtsentwicklung . . . . .		296
<b>V. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>		2. Übersichtstabelle . . . . .		297
1. Verhältnis zur Abschreibung in der Handelsbilanz . . . . .	278	<b>D. Zulassung anderer degressiver Absetzungsmethoden bis 31. 12. 1984 (Abs. 2 Satz 3 aF) . . . . .</b>		300
2. Konjunkturpolitische Ergänzungen zur degressiven Afa . . . . .	279	<b>E. Buchmäßige Nachweise (Abs. 2 Satz 3) . . . . .</b>		303
3. Verhältnis der degressiven Afa zu anderen Absetzungen und Abschreibungen . . . . .	280	<b>F. Keine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung neben degressiver Afa (Abs. 2 Satz 4) . . . . .</b>		306
<b>B. Wahl der degressiven Afa (Abs. 2 Satz 1)</b>				
<b>I. Voraussetzungen der degressiven Afa</b>				
1. Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens . . . . .	282			
2. Wahl der degressiven Afa . . . . .	285			
<b>II. Rechtsfolgen der degressiven Afa . . . . .</b>	286			

**Anhang zu Abs. 2:  
Bewegliche Wirtschaftsgüter**

	Anm.		Anm.
<b>A. Bedeutung der Unterscheidung bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter</b>	313		
<b>B. Abgrenzungsmerkmale für bewegliche Wirtschaftsgüter</b>			
<b>I. Überblick</b>	315		
<b>II. Betriebsvorrichtungen als selbständige Wirtschaftsgüter</b>			
1. Maßgeblichkeit der bewertungsrechtlichen Unterscheidung Betriebsvorrichtung/Gebäude	316		
2. Begriff der Betriebsvorrichtung	317		
<b>III. Vorrichtungen, die keine Gebäude darstellen</b>			
1. Maßgeblichkeit des Gebäudebegriffs für die Abgrenzung Gebäude/Betriebsvorrichtung	320		
2. Gebäudebegriff	322		
3. Die einzelnen Merkmale des Gebäudebegriffs			
a) Räumliche Umschließung zum Schutz gegen Witterungseinflüsse	323		
b) Gestattung des Aufenthalts von Menschen	324		
c) Feste Verbindung mit dem Grund und Boden	325		
d) Bauwerk von einiger Beständigkeit	326		
e) Ausreichende Standfestigkeit des Gebäudes	327		
<b>IV. Vorrichtungen, die nicht zum Wirtschaftsgut „Gebäude“ gehören</b>			
1. Bedeutung des „einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs“ für die Abgrenzung zwischen			
		unselbständigem Gebäudeteil und Betriebsvorrichtung	330
		2. Umfang des Wirtschaftsguts „Gebäude“, Abgrenzung zu anderen Wirtschaftsgütern	
		a) Bestandteile	332
		b) Scheinbestandteile	333
		c) Zubehör	334
		d) Außenanlagen	335
		e) Verstärkungen von Decken, Fundamenten und Mauern; Stützen, Mauervorlagen und Verstrebungen	336
		f) Bauten innerhalb von Gebäuden	337
		3. Mieterereinbauten und Mieterumbauten	
		a) Bedeutung von Mietverhältnissen für die Abgrenzung bewegliche/unbewegliche Wirtschaftsgüter	339
		b) Mieterereinbauten und Mieterumbauten im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum des Mieters	340
		c) Mieterereinbauten als materielle Wirtschaftsgüter	345
		<b>C. ABC beweglicher und unbeweglicher Wirtschaftsgüter</b>	350
		Abfertigungsvorfelder	
		Abladevorrichtungen	
		Absaugvorrichtungen	
		Abstellplätze	
		Abwasseranlagen	
		Aktenaufzüge	
		Alarmanlagen	
		Arbeitsbühnen	
		Auflager	
		Aufteilung	
		Aufzüge	
		Außenanlagen	
		Ausstellungshallen	

Autoaufzüge  
 Autowaschanlagen  
 Backöfen  
 Bäder  
 Bahnanlagen  
 Bahnsteigüberdachungen  
 Baracken  
 Baubuden  
 Baustellencontainer  
 Bedienungsvorrichtungen  
 Befeuchtungsanlagen  
 Befeuungsanlagen  
 Beförderungsanlagen  
 Behälter  
 Beleuchtungsanlagen  
 Belüftungsanlagen  
 Beschickungsbühnen  
 Betriebsbüros  
 Bewässerungs- und Entwässerungs-  
 anlagen  
 Bewetterungsanlagen  
 Blitzableiter  
 Bodenbefestigungen  
 Bootshäuser  
 Braunkohlenbunker  
 Brauseeinrichtungen  
 Brennöfen  
 Brücken  
 Brunnen  
 Brunnenhäuschen  
 Bürocontainer  
 Bunker  
 Combitainer  
 Computer-Programme  
 Container  
 Datenkabel  
 Decken  
 Deckenverstärkungen  
 Drainageanlagen  
 Duschen  
 Einbaumöbel  
 Einbauten  
 Einfahrbahnen  
 Einfriedungen  
 Einschnitte  
 Eintrittskartenhäuschen  
 Eismaschinen  
 Eissportanlagen  
 Entlüftungsanlagen  
 Entstaubungsanlagen  
 Entwässerungsanlagen  
 Erdölraffinerien  
 Fabrikschornsteine  
 Fahrbahnen  
 Fahrradschuppen  
 Fahrstuhlhallen  
 Fahrtreppen  
 Fernsehtürme

Fertiggaragen  
 Fertighaus  
 Feuerlöschanlagen  
 Filmtheater  
 Flachsscheunen  
 Fliesenböden und -wände  
 Flughäfen  
 Förderbänder  
 Fördertürme  
 Fundamente  
 Fußbodenbeläge  
 Gärkeller  
 Gärten, Grünanlagen  
 Galerien  
 Ganzstahlkonstruktionen  
 Garagen  
 Garagentore  
 Gartenlauben  
 Geschößdecken  
 Getränkeautomat  
 Getreidesilos  
 Gewächshäuser  
 Gewölbe  
 Gleisanlagen  
 Golfplätze  
 Gräben  
 Gruben  
 Grünanlagen  
 Hallen  
 Haltestellen  
 Handwaschbecken  
 Hausanschlußstationen  
 Hebebühnen  
 Heizungsanlagen  
 Heizungsteile  
 Hochkesselanlagen  
 Hochregallager  
 Höhleneinbauten  
 Hofbefestigung  
 Hofüberdachung  
 Hühnerställe  
 Immaterielle Wirtschaftsgüter  
 Industriehallen  
 Innenwände  
 Isolierungen  
 Kaimauern  
 Kammern  
 Kanäle  
 Kassenhäuschen  
 Kassettendecke  
 Kegelbahnen  
 Kernkraftwerke  
 Kesselanlagen  
 Kinderspielplatz  
 Kinobestuhlung  
 Kioske  
 Kläranlagen  
 Klimaanlage

Klimageräte	Schießstände
Klinkerhalle	Schiffe
Kompressoren	Schornsteine
Krafthaustiefbauten	Schrantrennwände
Kraftstromanlagen	Schutzdächer
Krananlagen	Schutzgitter
Kühleinrichtungen	Schutz- und Sicherungsvorrichtungen
Kühlräume	Schwachstromanlagen
Kühlzellen	Schwimmbecken
Ladeneinbauten	Schwimmhallen
Lagerkeller	Schwingböden
Landebahnen	Silos
Lastenaufzüge	Sockel
Leichtbautrennwände	Software
Lichtreklame	Sportstätten
Lufterhitzer	Sprinkleranlagen
Luftschleieranlage	Spritzboxen
Lufttrockenschuppen	Squashhallen
Markisen	Ställe
Markthallen	Stahlbühne
Materiallager	Stahltüren
Mauervorlagen	Start- und Landebahnen
Meisterbüros	Steinschlagschutzvorrichtungen
Mobilhallen	Stützen, Mauervorlagen, Verstreben
Mobilheime	Stützmauern
Müllschluckanlagen	Sumpfanlage
Öfen	Tanks
Panelverkleidungen	Tankstelle
Panzerschränke	Tennisanlagen
Personenaufzüge	Teppichboden
Pflanzenanlagen	Teststrecken
Pumpenhäuschen	Textilbauten
Rampen	Tiefgaragen
Rasen	Tore
Rebanlagen	Tragflughallen
Regenwasserauffanganlage	Transformatoren
Reithallen	Transportanlagen (Tranportbänder)
Ringofen	Trennwände
Ringofenumschließung	Treppen
Rohrleitungen	Tresoranlagen
Rohrnetz	Tribünen
Rohrnetzstationen	Trockenanlagen
Rohrpostanlagen	Tunnel
Rollgitter	Turnhallen
Rolltreppen	Überdachungen
Rückkühlerbühnen	Uferbefestigungen
Satellitenempfangsanlagen	Umkleidekabinen
Schallschlucktür	Umspannwerk
Schallschutzvorrichtungen	Umweltschutz
Schalterstraße	Umzäunungen
Schaltheis	Unterführungen
Schalträume	Unterstände
Schaufensteranlagen	Verkaufsautomaten
Schaukästen (Vitrinen)	Verladeeinrichtungen
Scherengitter	Versorgungsanlagen
Schiebehallen	Verstärkungen
Schiebekammern	Verstreben
Schiebetor	Vitrinen

	Anm.		Anm.
Wälle		Wege	
Wände		Weintanks	
Wärmerückgewinnungsanlagen		Windkraftanlagen	
Walzenstraßen			
Wandverstärkungen		Zapfsäule	
Warmwasseranlagen		Zaun	
Wartehallen		Zellen	
Wartungsbühnen		Zelthallen	
Waschanlagen		Zementmühlen	
Waschmaschinen		Ziegelei	
Wasserbauten		Zuschauerabsperungen	

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3</b>		<b>I. Zulässigkeit des Übergangs (Abs. 3 Satz 1)</b>	
I. Rechtsentwicklung zu Abs. 3 . . . . .	360	1. Begriff des „Übergangs“ (Methodenwechsel) . . . . .	370
II. Bedeutung des Methodenwechsels . . . . .	361	2. Zulässigkeit des Methodenwechsels . . . . .	372
III. Geltungsbereich des Abs. 3 bei Rechtsnachfolge . . . . .	363	<b>II. Bemessung der linearen Absetzungen nach Restwert und Restnutzungsdauer (Abs. 3 Satz 2) . . . . .</b>	<b>374</b>
IV. Verhältnis zur Teilwertabschreibung . . . . .	365		
<b>B. Zulässiger Übergang von der degressiven zur linearen Absetzung (Abs. 3 Sätze 1 und 2)</b>		<b>C. Unzulässiger Wechsel von der linearen zur degressiven AfA . . . . .</b>	<b>377</b>

**Erläuterungen zu Abs. 4:  
Lineare Absetzungen bei Gebäuden (Gebäude-AfA)**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4</b>		1. Herstellung oder Anschaffung eines Gebäudes (Abs. 4 Satz 1 Einleitungssatz) . . . . .	386
I. Überblick zur Gebäude-AfA (Abs. 4–5a) . . . . .	380	2. AfA auf Wirtschaftsgebäude (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)	
II. Rechtsentwicklung der linearen Gebäude-AfA . . . . .	381	a) Begriff „Wirtschaftsgebäude“ . . . . .	387
III. Bedeutung des Abs. 4 . . . . .	382	b) Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 3. 1985 . . . . .	388
IV. Verhältnis des Abs. 4 zu anderen Vorschriften . . . . .	385	c) Nutzungsänderung des Gebäudes . . . . .	389
<b>B. Gebäude-AfA mit linearen Sätzen (Abs. 4 Satz 1)</b>		3. AfA auf sonstige Gebäude (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2) . . . . .	390
<b>I. Voraussetzungen der linearen Gebäude-AfA</b>			

	Anm.
<b>II. Bemessungsgrundlage der Gebäude-AfA</b>	
1. Anschaffungs- und Herstellungskosten . . . . .	392
2. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten	
a) Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .	394
b) Anbauten . . . . .	397
c) Aufstockung und Umbau . . . . .	398
3. Sog. fiktive Anschaffungskosten (Hilfswerte)	
a) Allgemeines . . . . .	402
b) Eingelegte oder entnommene Gebäude . . . . .	403
c) Unentgeltlich erworbene Gebäude . . . . .	405
d) Vor dem 21. 6. 1948 angeschaffte oder hergestellte Gebäude . . . . .	407
<b>III. Abzug der linearen Gebäude-AfA . . . . .</b>	<b>414</b>
<b>C. Gebäude-AfA nach der tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer (Abs. 4 Satz 2)</b>	

	Anm.
<b>I. Allgemeines zu Abs. 4 Satz 2</b>	
1. Bedeutung der Absetzung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer . . . . .	420
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	421
<b>II. Voraussetzungen für die Gebäude-AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer</b>	
1. Vorliegen einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer . . . . .	425
2. Glaubhaftmachung einer kürzeren Nutzungsdauer . . . . .	437
<b>III. Abzug der Gebäude-AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer . . . . .</b>	<b>440</b>
<b>D. Gebäude-Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (Abs. 4 Satz 3) . . . . .</b>	<b>450</b>
<b>E. Keine AfA und keine Teilwertabschreibung unter Berufung auf die AfA für Wirtschaftsgebäude (Abs. 4 Satz 4) . . . . .</b>	<b>452</b>

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

	Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5</b>	
<b>I. Rechtsentwicklung und zeitliche Anwendung</b>	
1. Rechtsentwicklung der degressiven Gebäude-AfA . . . . .	460
<b>II. Bedeutung der degressiven Gebäude-AfA . . . . .</b>	<b>463</b>
<b>III. Geltungsbereich des Abs. 5</b>	
1. Sachlicher Geltungsbereich . . . . .	465
2. Persönlicher Geltungsbereich . . . . .	467

	Anm.
<b>IV. Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften</b>	
1. Verhältnis zur Abschreibung in der Handelsbilanz . . . . .	470
2. Verhältnis zu anderen Absetzungen und Abschreibungen . . . . .	474
<b>B. Gebäude-AfA mit fallenden Staffelsätzen (Abs. 5 Satz 1)</b>	
<b>I. Voraussetzungen der degressiven AfA</b>	
1. Herstellung oder Anschaffung eines Gebäudes (Abs. 5 Satz 1 Einleitungssatz)	

	Anm.		Anm.
<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Im Inland belegene Gebäude . . . . . 477</li> <li>b) Vom Steuerpflichtigen hergestellte Gebäude . . . . . 478</li> <li>c) Vom Steuerpflichtigen bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschaffte Gebäude . . . . . 480</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li><b>III. Abzug der degressiven Gebäude-AfA</b></li> <li>1. Wahlrecht . . . . . 489</li> <li>2. Anwendung der Staffelsätze der degressiven Gebäude-AfA                         <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Starre AfA-Sätze, keine Nachholung . . . 491</li> <li>b) Degressive AfA im Erstjahr . . . . . 492</li> <li>c) Degressive AfA im Jahr der Veräußerung 493</li> <li>d) Degressive AfA bei Nutzungsänderung des Gebäudes . . . . . 495</li> </ul> </li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>2. Wirtschaftsgebäude (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) . . . . 481</li> <li>3. Sonstige Gebäude (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2) . . . . 482</li> <li>4. Mietwohngebäude (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3) . . . . 483</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li><b>C. Weitere Voraussetzungen für die degressive AfA im Fall der Anschaffung (Abs. 5 Satz 2) . . . . . 498</b></li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li><b>II. Bemessungsgrundlage der degressiven Gebäude-AfA 486</b></li> </ul>			

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

	Anm.		Anm.
<ul style="list-style-type: none"> <li><b>A. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 5 a . . . 500</b></li> <li><b>B. Die von Abs. 5 a betroffenen Wirtschaftsgüter</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind . . . . . 503</li> </ul> </li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>II. Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume . . . . . 506</li> <li><b>C. Entsprechende Anwendung von Abs. 4 und 5 . . . . . 508</b></li> </ul>	

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

	Anm.		Anm.
<ul style="list-style-type: none"> <li><b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Rechtsentwicklung der Absetzungen für Substanzverringerung . . . . . 510</li> <li>II. Bedeutung des Abs. 6 . . . . 511</li> <li>III. Geltungsbereich des Abs. 6 . 512</li> </ul> </li> <li><b>B. Absetzungen für Substanzverringerung auf Bodenschätze</b> <ul style="list-style-type: none"> <li><b>I. Begünstigte Betriebe . . . . 520</b></li> </ul> </li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li><b>II. Bodenschatz als Abschreibungsgegenstand</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>1. Begriff des Bodenschatzes . . . . . 523</li> <li>2. Entstehung des Bodenschatzes als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut . . . . . 526</li> <li>3. AfS bei Entdeckung eines unbekanntem Bodenschatzes</li> </ul> </li> </ul>	



	Anm.		Anm.
a) Entdeckung und Verwertung als Voraussetzungen der AfS . . . . .	530	a) Beginn der Absetzungen . . . . .	550
b) Entstehung und Verwertung im Betriebsvermögen . . . . .	531	b) Nachholung unterlassener Absetzungen für Substanzverringerng . . . . .	552
c) Entstehung und Verwertung im Privatvermögen . . . . .	534	2. Absetzungsmethoden	
d) Entstehung im Privatvermögen und Verwertung im Betriebsvermögen . . . . .	535	a) Lineare Absetzungen in entsprechender Anwendung von Abs. 1 (Abs. 6 Halbs. 1) . . . . .	557
4. AfS bei Erwerb eines Bodenschatzes		b) Absetzungen nach Maßgabe des Substanzverzehr (Abs. 6 Halbs. 2) . . . . .	559
a) Entgeltlicher Erwerb eines Bodenschatzes . . . . .	538	c) Absetzungen für außergewöhnliche Substanzverringerng . . . . .	561
b) Unentgeltlicher Erwerb eines Bodenschatzes . . . . .	543		
5. Einlage und Entnahme eines Bodenschatzes . . . . .	546	<b>C. Absetzungen auf die Erdoberfläche</b>	
<b>III. Abzug von AfS</b>		I. Die Erdoberfläche als Gegenstand von Absetzungen . . . . .	563
1. Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Dauer des Substanzverzehr		II. Absetzungszeitraum . . . . .	564
		III. Bemessung der Absetzung . . . . .	565

<b>AfA-ABC</b> <b>ABC der Absetzungen nach § 7</b>
---

Abbruch  
 Abfüllanlage  
 Abnutzbarkeit  
 Abnutzung  
 Abonnementsverträge  
 AfA-Berechtigung  
 AfA-Tabellen  
 Alarmanlagen  
 Anbaugeräte  
 Anbauten  
 Ankaufsrecht  
 Anlaufkosten  
 Antiquitäten  
 Apothekeneinrichtung  
 Archiv  
 Arzneimittelzulassung  
 Aufstockung eines Gebäudes  
 Auftragsbestand  
 Auslandsbeziehungen  
 Außenanlagen  
 Außergewöhnliche Abnutzung  
 Autoradio  
 Bauherrenmodell  
 Baukostenzuschuß

Beginn der AfA  
 Beleuchtungsanlagen  
 Belieferungsrechte  
 Belüftungsanlagen  
 Beschleunigungskosten  
 Beteiligung  
 Betriebsgew. Nutzungsdauer  
 Betriebsvorrichtungen  
 Bewachungsaufträge  
 Bewegliche Wirtschaftsgüter  
 Bierlieferungsrecht  
 Bilanzberichtigung  
 Bilanzierungshilfe  
 Brandmeldeanlage  
 Breitbandanlage  
 Bürogebäude  
 Burgen, Schlösser  
 Computer  
 Dauerkulturen  
 Dauerwohnrecht  
 Degressive AfA  
 Dienstbarkeit  
 Digitale AfA

Drainage  
 Drittaufwand (Dritt-AfA)  
 Düker  
 Einbaumöbel  
 Einbauten in Gebäuden  
 Eingangshalle  
 Einlage  
 „Eiserne Verpachtung“  
 Elektrospeicheröfen  
 Ende der Nutzung  
 Enteignung  
 Entgiftungsgebäude  
 Entnahme  
 Entschädigung  
 Erbbaurecht (Erbbauberechtigter)  
 Erbbaurecht (Erbbaupflichteter)  
 Erbe  
 Erdgas-, Erdölbohrungen  
 Erfindungen  
 Erhöhte Absetzungen  
 Erinnerungswert  
 Fernheizung  
 Fernsammelantenne  
 Fiktive Ansch.- oder HerstKosten  
 Filmrechte  
 Firmenwertähnliche WG  
 Flugzeuge  
 Fußballspieler  
 Fußbodenbeläge  
 Garage  
 Gartenanlage  
 Gasspeicher  
 Gaststätteneinbauten  
 Gebäude  
 Gebäudeteile  
 Gebrauchsmuster  
 Geldspielautomaten  
 Gemälde  
 Genußrecht  
 Geschäftsbeziehungen  
 Geschäftswert  
 Geschmacksmuster  
 Glasschmelzanlagen  
 Gleisanlagen  
 Grunddienstbarkeit  
 Grundstücksbestandteile  
 Güterfernverkehrsgenehmigung  
 Handelsbilanz  
 Hardware  
 Heizungsanlagen  
 Hochregallager  
 Hofbefestigung  
 Holz  
 Hopfenanbau  
 Hotel  
 Immaterielle Wirtschaftsgüter  
 Immobilienfonds

Industriefilme  
 Eingangsetzungskosten  
 Insolvenz  
 Jagdwaffen  
 Kassettendecke  
 Know-how  
 Konkurs  
 Kontingent  
 Konzession  
 Kraftfahrzeuge  
 Kranfahrzeug  
 Kücheneinrichtung  
 Kundenkartei  
 Kundenstamm  
 Kunstgegenstände  
 Kurhaus  
 Ladeneinbauten  
 Leasing  
 Leistungs-AfA  
 Leitungsnetz  
 Lichtspieltheater  
 Lizenzrechte  
 Lufterhitzer  
 Marken  
 Mehrschichtige Nutzung  
 Methodenwechsel  
 Mieter  
 Milchreferenzmenge  
 Miteigentümer  
 Möbel  
 Musikboxen  
 Musikinstrumente  
 Nachholung unterlassener AfA  
 Nachträgl. A.- oder HKosten  
 Netzanlagen  
 Nießbraucher  
 Nutzungsdauer  
 Nutzungsrecht  
 Ölfeuerungsanlage  
 Pächter, Mieter  
 Parkhaus  
 Patente  
 Personal-Computer  
 Pflanzenanlagen  
 Plansichter  
 Praxiswert  
 Rabatte  
 Rechte  
 Rentenverpflichtung  
 Rezepte  
 Röntgeneinrichtung  
 Sammelheizung  
 Sanierung  
 Schaufensteranlagen  
 Scheinbestandteile

Schiffe	Unentgeltlicher Erwerb
Schlachtwert	Unterlassung von AfA
Schlösser	Urheberrechte
Schnellbaukosten	Veräußerungserlös
Schrottwert	Verkehrsgenehmigung
Schwebende Geschäfte	Verlagsrecht
Schwimmbecken	Verlagswert
Skonti	Verlorene Vorauszahlungen
Software	Versorgungsunternehmen
Sonderabschreibungen	Vertreterrecht
Sprinkleranlagen	Videoüberwachungsanlage
Staffel-AfA	Wärmerückgewinnungsanlage
Stillegung	Wald
Stilmöbel	Warenhaus
Taxameteruhr	Warenzeichen
Teile eines Wirtschaftsguts	Wegebeitrag
Teilungsversteigerung	Wegerecht
Teilwertabschreibung	Werkzeuge
Teppich	Wirtschaftsprüfungsmandate
Teppichboden	Wohnrecht
Textilbauten	Zelthallen
Tiefgarage	Zubehör
Tiere	Zuckerrübenlieferrechte
Tragflughallen	Zuschreibung
Transformator	Zuschüsse
Überdachungen	
Umbauten	

## Allgemeine Erläuterungen zu § 7

**Steuerrechtliches Schrifttum:** GNAM, *StuW* 1948, 15; BÖTTCHER, *StuW* 1949, 958; GRUND, *Zur Methode der Abschreibungen*, *Inf.* 1950, 371, 1951, 5; GÜBBELS, *Aktuelle Fragen zur steuerl. Abschreibung*, *StbJb.* 1954/55, 87 ff.; GÜBBELS, *Die steuerl. Abschreibung*, *StbJb.* 1955/56, 397; Inst. „FuSt.“, *Zur Frage der stl. Abschreibung*, *Grüner Brief* Nr. 26, Bonn 1960; SENDER, *Die Abschreibungen*, *StBp.* 1977, 161 mwN; SCHELLENBERGER, *Bedeutung und Wesen der Abschreibungen und Absetzungen*, *FR* 1980, 25; JAKOB/WITTMANN, *Von Zweck und Wesen steuerlicher AfA*, *FR* 1988, 540; ZITZMANN, *Abschreibungen*, 9. Aufl. Bonn 1988; WEBER-GRELLET, *Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts*, *StbJb.* 1994/95, 97.

**Betriebswirtschaftliches Schrifttum:** HAST, *Grundsätze ordn. Bilanzierung für Anlagegegenstände*, Veröffentlichungen der Schmalenbach-Vereinigung, 2. Aufl. 1935; FORSTER, *Finanzierung durch Abschreibungen*, Stuttgart 1953; HUBERT, *Abschreibungen auf Anlagen in betriebswirtschaftl., steuerl. u. volkswirtschaftl. Sicht*, Schriftenreihe des Inst. f. Wirtschaftsforschung, München; RUCHTI, *Die Abschreibung, ihre grundsätzliche Bedeutung als Aufwands-, Ertrags- und Finanzierungsfaktor*, Stuttgart 1953; KOSIOL, *Anlagenrechnung Theorie und Praxis der Abschreibungen*, 2. Aufl. Wiesbaden 1956; MELLEROWICZ, *Abschreibungen in Erfolgs- und Kostenrechnung*, Heidelberg 1957; GUDEHAUS, *Bewertung und Abschreibung von Anlagen*, Wiesbaden 1959; VOGT, *Die betriebswirtschaftl. Auswirkungen der Abschreibungen nach § 7 EStG*, *AG* 1959, 329; Inst. „FuSt.“, *Abschreibungen als Mittel der Konjunkturpolitik*, *Grüner Brief* Nr. 33, Bonn 1960; ESSER, *Funktionen und Auswirkungen der verschiedenen Abschreibungsmethoden im Blickpunkt der praktischen Betriebswirtschaft*, Inst. „FuSt.“, *Grüner Brief* Nr. 47, Bonn 1957 u. 1961; D. SCHNEIDER, *Die wirtschaftl. Nutzungsdauer von Anlagegütern als Bestimmungsgrund der Abschreibungen*, Köln/Opladen 1961; GANZ, *Abschreibung und Substanzerhaltung*, Winterthur 1963; ALBACH, *Die degressive Abschreibung*, Wiesbaden 1967; GAUGLER, *Sonderabschreibungen als Konjunkturmaßnahmen*, *ZfB* 1968, 518; HAX, *Was ist betriebswirtschaftl. notwendige Abschreibung?* in: *Festschrift für Karl Käfer*, Stuttgart 1968, 147; SCHREIBER, *Ansätze zu einer Theorie der Abschreibungen*, *ZfB* 1969, Erg.-H. 1, 1; DIETZ, *Die Normierung der Abschreibung in Handels- u. StBil.*, Opladen 1971; FRANK, *Bewertung und Abschreibung*, Stuttgart 1975; SPULAK, *Neuere Abschreibungsverfahren in Handels- u. StBil.*, ein Beitrag zum Problembereich der betriebswirtschaftl. „richtigen“ Abschreibung, *Frankf.* 1979; HÜCHTEBROCK, *Begründungen von Abschreibungsverfahren und ihre kapitaltheoretischen Unterstellungen*, *Diss. rer. pol.* Bochum 1982 = *Thun/Frankfurt* 1983; SCHNEELOCH, *Bewertungsstetigkeit in Handels- und Steuerbilanz*, *WPg.* 1987, 405; SCHNEELOCH, *Abschreibungen und Zuschreibungen*, *WPg.* 1988, 661.

**Verwaltungsanordnungen:** R 42–44a EStR; H 42–44a EStH; Bp.-Kartei OFD Düss., Köln u. Münster Teil I Konto AfA.

### A. Überblick zu § 7

#### I. Absetzungsmethoden

1

„Absetzung für Abnutzung“ (AfA) ist die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ (vgl. Abs. 1 Satz 1 und 2). In § 7 ist keine bestimmte Absetzungsmethode vorgeschrieben; die Vorschrift gestattet (seit dem EStG 1958, s. Anm. 6) die lineare und die degressive Absetzung gleichrangig nebeneinander (unter Beschränkung des Absetzungsgefälles bei der degressiven Absetzung), nicht dagegen die progressive AfA (über die Auswirkungen der verschiedenen Methoden vgl. zB o.V., BB 1958, 836). Abs. 1 Satz 6 gestattet Absetzungen für außergewöhnliche Abnut-

zung (AfaA), Abs. 6 bei Bodenschätzen Absetzungen für gewöhnliche (AfS) und außergewöhnliche Substanzverringerung (AfaS).

*Handelsrechtlich* bilden AfaA und AfaS außerplanmäßige Abschreibungen (§ 253 Abs. 2 Satz 3 HGB), die übrigen planmäßige Abschreibungen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 und 2 HGB, s. Anm. 20).

**Die lineare Absetzung** ist eine Absetzung mit gleichen Beträgen, und zwar

- *als Zeit-Afa* mit gleichen Jahresbeträgen (Abs. 1 Satz 1–3, Abs. 4), sei es durch Anwendung eines gleichbleibenden Afa-Satzes auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sei es durch Anwendung steigender Sätze auf den jeweiligen Buchwert (s. Anm. 163) oder
- *als Leistungs-Afa* mit Absetzungen „nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts“ (Abs. 1 Satz 5; nach BFH v. 11.2.1955 – IV 102/53 U, BStBl. III 1955, 165, 168 I. Sp., 171 r. Sp., ein Fall der linearen Afa; s. Anm. 232–236).

**Die degressive Absetzung** (Abs. 2 Satz 1–3, Abs. 5) ist eine Absetzung mit nach einem bestimmten System fallenden Beträgen, wobei verschiedene Methoden möglich sind:

- *Die sog. Buchwertabsetzung* (zugelassen durch Abs. 2 Satz 2) ergibt sich durch Anwendung eines jährlich gleichbleibenden vH-Satzes auf den jeweiligen Restbuchwert (s. Anm. 290–294).
- *Die sog. digitale Afa* (sie war zulässig nach Abs. 2 Satz 3 EStG 1958–1983 iVm. § 11a EStDV) ist eine Absetzung mit gleichmäßig fallenden vH-Sätzen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

[Anschluß S. E 21]

– *Zur sog. Staffelasetzung* mit ungleich fallendem vH-Satz, s. Abs. 5 (Anm. 460–498).

**Die progressive Absetzung** ist eine Absetzung mit jährlich nach einem bestimmten System steigenden Beträgen; sie ist steuerlich nicht zugelassen.

**Die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA)** ist in Abs. 1 Satz 6 (Abs. 4 Satz 3) für Fälle außergew. technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung zugelassen (s. Anm. 240 ff.; Verhältnis zu anderen Absetzungen und Abschreibungen s. Anm. 243).

**Die Absetzung für Substanzverringerung (AfS)** ist gem. Abs. 6 bei Bodenschätzen vorzunehmen (s. näher Anm. 557, 559).

Einstweilen frei.

2–3

## II. Gesetzesinhalt

4

**Abs. 1** enthält in den *Sätzen 1 u. 2* das grundsätzliche Gebot des § 7: Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern (WG) mit mehr als einjähriger Nutzungsdauer dürfen nicht im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abgesetzt werden, sondern sind gleichmäßig (linear) auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung zu verteilen (s. Anm. 100–196). *Satz 3* fingiert eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäftswerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft von 15 Jahren (s. Anm. 198–212). *Satz 4* enthält eine Bestimmung zur Ermittlung der Afa-Bemessungsgrundlage bei Einlage von WG aus dem Bereich der Überschüßeinkünfte in ein Betriebsvermögen (s. Anm. 217–225). *Satz 5* läßt bei beweglichen WG unter bestimmten Voraussetzungen statt der linearen Afa die Absetzung nach der Leistung des WG zu (s. Anm. 232–236). *Satz 6* gestattet in Halbs. 1 Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (s. Anm. 240–260) und enthält in Halbs. 2 ein Wertaufholungsgebot (s. Anm. 261–265); die Vorschrift gilt auch bei der linearen (Abs. 4 Satz 3) und der degressiven Gebäude-Afa (Abschn. 42a Abs. 6 EStR 1984), nicht dagegen im Fall der degressiven Afa bei beweglichen WG (Abs. 2 Satz 4).

**Abs. 2** läßt bei beweglichen Anlagegütern die sog. *geometrisch-degressive Absetzung* statt der linearen Absetzung zu (s. Anm. 270–350).

**Abs. 3** regelt den *Wechsel der Absetzungsmethode* (s. Anm. 360–377).

**Abs. 4–5 a** enthalten Vorschriften über die Afa bei *Gebäuden*, und zwar *Abs. 4* über die lineare Afa (s. Anm. 380–452) und *Abs. 5* über die degressive Afa (s. Anm. 460–498). *Abs. 5 a* erweitert diese Regelung auf *Gebäudeteile*, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, auf *Eigentumswohnungen* und auf im *Teileigentum* stehende Räume (s. Anm. 500–508).

**Abs. 6** regelt die *Absetzungen für Substanzverringerung* (s. Anm. 510–565).

**Ergänzende Regelungen** enthalten §§ 9a–11 d EStDV (s. Anm. 36).

Einstweilen frei.

5

## B. Rechtsentwicklung des § 7

6

**Preuß. EStG** v. 24. 6. 1891/19. 6. 1906: Nach § 8 waren als Werbungskosten „die regelmäßigen jährlichen Absetzungen für Abnutzung der Gebäude, Maschi-

nen“ usw. abzuziehen. Die Regelung entsprach § 36 Abs. 2 preuß. Klassen- und EStG v. 1. 5. 1851 (vgl. STRUTZ, EStG 1925 § 16 Anm. 26).

**EStG 1920:** § 13 Abs. 1 Buchst. b und c ließen den Abzug der „jährlichen, den Verhältnissen entsprechenden Abschreibungen für Wertverminderung“ und Abschreibungen für Substanzverringerung zu. Abschreibungen für Wertminderung waren daher nicht zulässig, wenn der Wert (trotz Abnutzung) nicht gesunken war. Geändert durch Novelle v. 24. 3. 1921 (RGBl., 313): Wegen des inflationären Preisanstiegs wurde in Buchst. b statt „Abschreibungen für Wertverminderung“ eingesetzt: „Absetzungen für Abnutzung“.

**EStG 1925:** § 19 Abs. 1 verlangte zwar grundsätzlich Bewertung mit dem gemeinen Wert, ließ aber in § 19 Abs. 2, § 16 Abs. 2–4 die Absetzbarkeit der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne Rücksicht auf eine Wertminderung zu. Nur bei „Gegenständen, deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt“, war eine Verteilung auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung vorgeschrieben. Nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG 1925 waren die „Absetzungen für Abnutzung“ nur zulässig für Maschinen und sonstiges Betriebsinventar, für gewerbliche, literarische und künstlerische Urheberrechte, für Gebäude, Be- und Entwässerungsanlagen und fischereiwirtschaftliche Anlagen; durch die Rspr. des RFH wurde jedoch der sachliche Geltungsbereich der Vorschrift weit über den gesetzlichen Wortlaut hinaus ausgedehnt. § 16 Abs. 4 EStG 1925 ließ auch Absetzungen für Substanzverringerung zu.

**EStG 1934** (RStBl. 1934, 1264): § 7 erweiterte den Kreis der Gegenstände, für welche AfA zulässig sind:

„(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 Wirtschaftsguts. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.“

(2) Bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, sind Absetzungen für Substanzverringerung zulässig. Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.“

Die Ergebnisse der Rspr. über den Umfang der AfA wurden berücksichtigt und es wurde klargestellt, daß auch AfA wegen einer außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung zulässig sind (Begr., RStBl. 1935, 39). Diese Fassung galt fast unverändert bis zum 31. 12. 1957.

**StNG v. 16. 12. 1954** (BGBl. I, 373; BStBl. I, 575): Klargestellt wurde in Abs. 1 Satz 1, daß die normalen AfA vorgenommen werden *müssen*. Abs. 2 erhielt folgende Fassung:

„Bei Bergbauunternehmen, Steinbrüchen und anderen Betrieben, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen, ist auf die Absetzungen für Substanzverringerung Abs. 1 entsprechend anzuwenden.“

**StÄndG v. 18. 7. 1958** (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): § 7 wurde neu gefaßt. In Abs. 2 und 3 wurde die degressive Absetzung geregelt, in Abs. 1 grundsätzlich die lineare AfA („gleichmäßige“ Verteilung der Ansch.- oder HerstKosten) vorgeschrieben. In Abs. 1 Satz 3 wurde die Leistungs-AfA zugelassen. In Abs. 4 wurde bestimmt, daß bei Betrieben mit Substanzverzehr die Absetzungen für Abnutzung sowohl in gleichen Jahresbeträgen als auch nach Maßgabe des Substanzverzehrs vorgenommen werden können (Begr., BRDrucks. 41/58, 54).



**StÄndG v. 30. 7. 1960** (BGBl. I, 616; BStBl. I, 514): In § 7 Abs. 2 Satz 2 wurde der Höchstsatz der degr. AfA aus vorwiegend konjunkturpolitischen Gründen herabgesetzt.

**Gesetz zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16. 6. 1964** (BGBl. I, 353; BStBl. I, 384): Die AfA bei Gebäuden wurden in neu eingefügten Absätzen 4 und 5 geregelt und demgemäß in Abs. 1 die Worte „Gebäuden und sonstigen“ gestrichen.

Zur Entstehungsgeschichte vgl. Entschließung des Bundestags v. 13. 3. 1963 (BTDrucks. IV/1006 und zu IV/1006 sowie IV/2008, 4 = DB 1964, 781 = DStZ 1964, 193): Die BReg. wurde aufgefördert, den Entwurf einer Neuregelung der AfA vorzulegen; dabei sollten eine Nutzungsdauer 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 degr. 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).

**Zweite und Dritte VO über steuerliche Konjunkturmaßnahmen v. 21. 7. 1970** (BGBl. I, 1128; BStBl. I, 920) und v. 7. 6. 1973 (BGBl. I, 530; BStBl. I, 522) idF der ÄndVO v. 4. 2. 1974 (BGBl. I, 155; BStBl. I, 86): Die degressive AfA wurde zur Konjunkturdämpfung vorübergehend eingeschränkt, durch die 2. und 3. KonjVO bei beweglichen Wirtschaftsgütern, durch die 2. KonjVO auch bei Gebäuden. Rechtsgrundlage war § 51 Abs. 2 EStG 1969 f. Überblick über den zeitlichen Anwendungsbereich der stl. Konjunkturmaßnahmen nach der 2. u. 3. KonjVO vgl. OFD Münster v. 23. 7. 1975, StEK KonjVO Nr. 13 = DB 1975, 1965.

**StÄndG 1973 v. 26. 6. 1973** (BGBl. I, 676; BStBl. I, 545): Die zeitliche Geltung des Abs. 5 wurde grundsätzlich 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 vH auf Wohnungen des sozialen Wohnungsbaus entfällt. Gründe der Einschränkung: Bekämpfung des Preisanstiegs im Wohnungsbau im Rahmen der Stabilitätspolitik, Beseitigung der Begünstigung von Stpfl. mit hohen Eink.; so BTDrucks. 7/419, 16, 7/592, 2–4.

**Ges. zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4. 11. 1977** (BGBl. I, 1965; BStBl. I, 495): In Abs. 2 wurden die Höchstsätze, die den Abschreibungssatz der degressiven AfA bei beweglichen Wirtschaftsgütern begrenzen, wieder (wie in § 7 EStG 1958) auf das 2,5fache des linearen Satzes und auf höchstens 25 vH angehoben. Der geänderte Abs. 5 führte die degr. AfA für Gebäude aller Art mit den Sätzen des Ges. v. 16. 6. 1964 wieder ein. Ein neuer Abs. 5a stellte klar, daß die degr. 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, 1849; BStBl. I, 479): Neufassung des Abs. 5; danach kann auch der *Erwerber* eines Gebäudes die degr. Absetzung, die bisher auf den Hersteller beschränkt war, beanspruchen, wenn er das Gebäude bis zum Ende des Jahrs der Fertigstellung anschafft und der Hersteller keine oder nur lineare Absetzungen geltend gemacht hat.

**2. HStruktG v. 22. 12. 1981** (BGBl. I, 1523; BStBl. I, 235): Die Höchstsätze der degr. AfA bei beweglichen Wirtschaftsgütern (Abs. 2 Satz 2) und die Staffelsätze der degr. AfA bei Gebäuden (Abs. 5) wurden erhöht, die Anwen-

dung der degr. AfA bei Gebäuden aber auf im Inland belegene Gebäude beschränkt. Zeitliche Anwendung s. § 52 Abs. 7 u. 8 idF 2. HStruktG (grundsätzlich ab 30. 7. 1981).

**StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984** (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): Die Zulassung anderer Verfahren als der geometrisch-degr. AfA (Abs. 2 Satz 2), zB der digitalen AfA, bei beweglichen Wirtschaftsgütern (bisher Abs. 2 Satz 3 EStG und § 11 a EStDV) wurde aufgehoben, da praktisch bedeutungslos. § 7 Abs. 2 Satz 5 EStG u. § 11 b EStDV (buchmäßige Voraussetzungen der degr. AfA) wurden – ohne sachliche Änderung – in § 7 Abs. 2 Satz 3 durch eine Verweisung auf § 7 a ersetzt.

**Bilanzrichtlinien-Ges. (BiRiLiG) v. 19. 12. 1985** (BGBl. I, 2355; BStBl. I, 704): In Abs. 1 wurde ein neuer Satz 3 eingefügt, wonach als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des *Geschäftswerts* eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ein Zeitraum von 15 Jahren gilt.

**Ges. zur Verbesserung der Abschreibungsbedingungen für Wirtschaftsgebäude und für moderne Heizungs- und Warmwasseranlagen v. 19. 12. 1985** (BGBl. I, 2434; BStBl. I, 705): In Abs. 4 u. 5 erhöhte jeweils eine neu eingefügte Nr. 1 die AfA-Sätze für sog. Wirtschaftsgebäude, für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 3. 1985 gestellt worden ist.

**Ges. zur Änderung des StReformG 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaus und von Arbeitsplätzen in Privathaushalten v. 30. 6. 1989** (BGBl. I, 1267; BStBl. I, 251): Einführung einer 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, 518; BStBl. I, 294): 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, 885; BStBl. I, 654): In Abs. 5 wurde die durch das Gesetz zur Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion v. 25. 6. 1990 eingefügte Regelung wieder aufgehoben.

**StandOG v. 13. 9. 1993** (BGBl. I, 1569; BStBl. I, 774): 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, 2310; BStBl. I 1994, 50): 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, 1395; BStBl. I, 440): In Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 wurde der Stichtag auf den 1. 1. 1995 verschoben.

**Jahressteuergesetz 1996 v. 11. 10. 1995** (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 wurde neu gefaßt; 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 Zeit-

punkt abgeschlossen wurde, wurde eine weitere Staffel für die degressive AfA eingeführt.

**StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999** (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): In Abs. 1 wurde ein neuer Satz 4 eingefügt, der die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage bei Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Bereich der Überschußeinkünfte in ein Betriebsvermögen bestimmt; die bisherigen Sätze 4 und 5 wurden Sätze 5 und 6; der neue Satz 6 wurde um einen Halbs. 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 Halbs. ergänzt, wonach Abs. 1 Satz 4 bei Gebäuden entsprechend gilt.

**Steuersenkungsgesetz v. 23. 10. 2000** (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428): In Abs. 2 Satz 2 wurde die degressive AfA auf das Doppelte der linearen AfA, höchstens 20 vH, beschränkt; in Abs. 4 Satz 1 wurde die lineare AfA bei Gebäuden, die zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31. 3. 1985 gestellt worden ist, auf 3 vH gesenkt.

Einstweilen frei.

7–8

## C. Bedeutung des § 7

### I. Bedeutung der steuerrechtlichen Absetzung für Abnutzung (AfA)

9

Zweck der AfA ist die Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) eines Wirtschaftsgutes (WG) auf dessen voraussichtliche Nutzungsdauer. Ohne die Regelung des § 7 (iVm. § 4 Abs. 3 Satz 3) würden die AHK abnutzbarer WG des Anlagevermögens bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 sogleich voll abziehbar sein. Bei Gewinnermittlung nach § 5 wären Aktivierung und Abschreibungen nach hM (s. Anm. 21) gem. den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung notwendig oder zulässig; entsprechend bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1. Bei den Überschußeinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 (sog. Haushaltseinkünften) wären, ohne die Regelung des § 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 7, die AHK im Jahr der Ausgabe abziehbar, wenn man ihre Aufwendung für WK hält (so zB BFH v. 13. 11. 1973 VIII R 157/70, BStBl. II 1974, 161; HIRSCH, DStR 1988, 197; insofern bewirkt § 7 im Rahmen der Überschußeinkünfte eine Ausnahme vom Sofortabzug nach § 11 Abs. 2), oder sie wären, betrachtet man Anschaffung oder Herstellung als einkstl. unbeachtliche Vermögensumschichtungen (auch als Erwerb einer Einkunftsquelle bezeichnet), gar nicht abziehbar.

Im letzteren Sinn zB BFH v. 14. 2. 1978 VIII R 9/76, BStBl. II, 455; v. 6. 3. 1979 VIII R 110/74, BStBl. II, 551; v. 21. 12. 1982 VIII R 215/78, BStBl. II 1983, 410 Abschn. 1a; FG Rhld.-Pf. v. 9. 10. 1985, EFG 1986, 221, bestät. durch BFH v. 16. 12. 1991 IX R 22/86 nv., EFG 1992, 169; RING, DStZ 1980, 155 mwN; B. MEYER, DStZ 1984, 301; MITTMANN, DStR 1985, 100; zur Bedeutung von § 9 Abs. 1 Nr. 6 u. 7 vgl. auch SCHMIDT/DRESENCK XIX. § 9 Rn. 24f. u. 176; WÖRING in L/B/H, § 9 Rn. 405 f.; HANDZIK in L/B/H, § 7 Rn. 89f.

**Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** § 7 verlangt Verteilung der AHK auf die Nutzungsdauer nach bestimmten Regeln. *Verfassungsrechtlich* ist das Verteilungsgebot des § 7 unbedenklich (BVerfG v. 20. 3. 1985 I BvR 221/85, StRK EStG 1975 § 4 Abs. 3 R. 7).

Als Grund der Regelung werden zwei Erklärungen gegeben, die man als Verteilungsthese und Wertverzehrthese bezeichnen kann. § 7 verfolgt nicht betriebswirtschaftliche Zwecke in dem Sinn, daß die Ansammlung von Mitteln für Investitionen ermöglicht werden soll (s. auch Anm. 20; aA G. HAAS, DB 1977, 2347).

► *Aufwandsverteilungsthese*: Die AHK abnutzbarer Anlagegüter stellen bereits bei ihrer Verausgabung BA oder WK dar, die aber nicht schon im Jahr der Ausgabe abgezogen werden dürfen, sondern als Aufwand auf die Jahre der Nutzung verteilt werden.

ZB RFH v. 7. 7. 1927, RStBl., 200; v. 19. 7. 1932, RStBl., 1022; BFH v. 17. 3. 1959 I 15–17/59 (StRK EStG § 5 R. 195): „Die Vorschrift des § 7 beruht auf der Erwägung, durch die Verteilung von Aufwendungen, die dem Betrieb mehrere Jahre lang zugute kommen, eine richtige Gewinnverteilung innerhalb der einzelnen Jahre zu erreichen“ (nur bei verhältnismäßig geringfügigen Aufwendungen könne auf die Verteilung verzichtet werden); v. 23. 6. 1977 IV R 17/73 (BStBl. II, 825): § 7 Abs. 1 u. 4 (jetzt 6) „dienen nicht zum Ausgleich für eingetretenen Wertverlust bzw. Substanzverzehr, sondern sind bestimmt, die Aufwendungen des Eigentümers für den Erwerb des Wirtschaftsguts auf den Zeitraum der Nutzung bzw. des Abbaus zu verteilen“; v. 13. 11. 1973 VIII R 157/70 (BStBl. II 1974, 161): Die AHK eines Mietwohnhauses sind begrifflich Werbungskosten, „sie unterscheiden sich nur insofern von anderen Werbungskosten, als sie nicht schon voll im Jahr der Ausgabe, sondern verteilt auf die Jahre der Nutzung abgesetzt werden können“; v. 5. 6. 1973 VIII R 118/70 (BStBl. II, 702 mwN); v. 14. 2. 1978 VI R 176/73 (BStBl. II, 343); v. 28. 5. 1979 I R 66/76 (BStBl. II, 624) und v. 28. 10. 1982 IV R 73/81 (BStBl. II 1983, 106, 108) betr. Absetzungen für Substanzverringerung; FG Berlin v. 14. 10. 1980, EFG 1981, 337, bestät. durch BFH v. 17. 8. 1987 IX R 38/81, nv., EFG 1987, 589; FG Rhld.-Pfl. v. 15. 12. 1982, EFG 1983, 492, rkr.; JAKOB, Steuern vom Eink. I, Stuttg. 1980, 237; FG Berlin v. 6. 11. 1985, EFG 1986, 439, rkr. und WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1982, 332 bei privaten Einkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7); KRUSE, FR 1981, 478; WASSERMAYER, FR 1983, 163; BIERGANS, FR 1984, 302 u. 1986, 368; JAKOB/JÜPTNER, FR 1988, 150; JAKOB/WITTMANN, FR 1988, 540; SÖHN, StuW 1991, 270; BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 30 f.; STUHRMANN in BORDEWIN/BRANDT, § 7 Rn. 5–6; SCHMIDT/DRENSECK XIX. § 7 Rn. 2; Bp.-KARTEI OFD Düss., K. u. M. Teil I AfA I 2.

► *Wertverzehrthese*: Die Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren Anlageguts bewirkt nur eine Vermögensumschichtung. Erst der Wertverzehr durch Abnutzung oder Verbrauch bildet Aufwand; er ist daher – wenn auch nach Maßgabe des § 7 auf die AHK bezogen und schematisch verteilt – den durch die Nutzung erzielten Erträgen und daher zeitlich den Jahren der Nutzung zuzu-rechnen (zur Ablehnung der sog. *Wertangleichungsfunktion* s. Anm. 10).

OVG v. 7. 11. 1896, OVGSt. 5, 277 (zust. zT wiedergegeben bei STRUTZ, EStG 1925, § 16 Anm. 25, s. dort Anm. 26–28 über verschiedene Möglichkeiten der Ermittlung des Wertverzehrs); BFH v. 11. 2. 1955 IV 102/53 U, BStBl. III, 165, 171; v. 26. 8. 1958 I 80/57 U, BStBl. III, 420; v. 22. 11. 1962 IV 38/61, StRK EStG (bis 1974) § 7 R. 115 mit Hinweis auf weitere Entscheidungen des OVG; v. 21. 2. 1967 VI R 295/66, BStBl. II, 386; v. 7. 12. 1967 GrS 1/67, BStBl. II 1968, 268, 270 f. Sp.; v. 7. 2. 1975 VI R 133/72, BStBl. II, 478; v. 18. 8. 1977 VIII R 93/74, BStBl. II, 835; v. 2. 12. 1977 III R 58/75, BStBl. II 1978, 164; v. 6. 3. 1979 VIII R 110/74, BStBl. II, 551; v. 31. 1. 1986 VI R 78/82, BStBl. II, 355 betr. Wertverzehr bei alten Möbeln; B. MEYER, FR 1981, 577 u. DStR 1981, 132 bei Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7; RÖSSLER, DStZ 1981, 277; FG Berlin v. 6. 11. 1985, EFG 1986, 439, rkr. und WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1982, 332 bei Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3); KNOBBE-KEUK, DB 1985, 146 f.; COSTEDE, StuW 1986, 44–46; KLEIN, FR 1986, 249.

► *Stellungnahme*: Aufwandverteilung und Berücksichtigung von Wertverzehr bilden nicht schlechthin ein gegensätzliches Begriffspaar. Zur sachgerechten und periodengerechten Ermittlung von Einkünften – als eines Merkmals für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. – ist es erforderlich, den in den ein-

zelen Jahren durch die Einkunftserzielung veranlaßten Wertverzehr von Gütern zu ermitteln und ihn den Erträgen gegenüberzustellen (Nettoprinzip). Denn „mit solchen Gegenständen wird nicht das Einkommen eines Jahres, sondern das mehrerer Jahre erzielt; infolgedessen sind sie Werbungskosten nicht eines (Anschaffungs-)Jahres, sondern mehrerer Jahre“ (Begr. z. EStG 1925, 47 ff. = STRUTZ, EStG 1925, § 16 Anm. 2; KUHN, EStG 1920/21, Berlin 1922, 99: „allmähliche Verzehrung des für die Beschaffung des Gegenstandes aufgewendeten Kapitals“). § 7 bestimmt dementsprechend eine zeitliche *Verteilung des Wertverzehrs* auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, geht also vom Wertverzehr als BA oder WK aus, verlangt aber Verteilung dieses Aufwands, schematisiert zur Vereinfachung diese Verteilung und bestimmt als Bemessungsgrundlage, als „verzehrten Wert“, die AHK. Fehlen solche, so wird der Wertverzehr nach fiktiven AK bestimmt (s. Anm. 141–145).

Ähnlich wie hier BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 12/72 (BStBl. II 1979, 38): „Berücksichtigung des Wertverzehrs durch eine periodengerechte Aufwandsverteilung“; FG Ba.-Württ./Freib. v. 26. 3. 1981, EFG 1982, 71, rkr.; WASSERMAYER, FR 1983, 163; FROTSCHER, EStG, § 7 Rn. 2–3; LADEMANN/CLASSEN, § 7 Rn. 1; Handzik in L/B/H, § 7 Rn. 17–22; KESSLER, BB 1985, 1391 f.; PRINZ, FR 1986, 408 f.

Eine Verteilung der AHK ist aber auch bei fehlendem Wertverzehr vorzunehmen, zB wegen technischer Abnutzung (BFH v. 31. 1. 1986 VI R 78/82, BStBl. II, 355, bei Nutzung alter Möbel, m. Anm. in HFR 1986, 291; LÜCK, DStZ 1990, 216; krit. hierzu KLEIN, FR 1986, 249; BEATER, BB 1990, 1869; LÜCK, DStZ 1991, 322; s. hierzu auch Anm. 600 „Kunstgegenstände“; aA Nds. FG v. 16. 4. 1997, EFG 1997, 953, rkr., das bei einem benutzten alten Empire-Schrank keine AfA zugelassen hat). Insbesondere bei wertvollen alten Musikinstrumenten ist die Zulassung von AfA umstritten (im einzelnen s. hierzu WOLF, FR 1999, 841, 842). Die FG lassen überwiegend AfA zu; uE zu Recht, da die aufgewendeten AK auf die Dauer der Nutzung zu verteilen sind. Dieses Ergebnis kann nur mit der *Aufwandsverteilungsthese* begründet werden, die am ehesten dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 entspricht.

**Schematisierte Verteilung:** Unabhängig von den betriebswirtschaftlichen Funktionen der Abschreibungen (s. Anm. 10 u. 20; vgl. zB SENDER, BP 1977, 161; SCHNEELOCH, WPg. 1988, 661) schematisiert § 7 die Verteilung der AHK als der Bemessungsgrundlage des Wertverzehrs abnutzbarer Anlagegüter. Das Ausmaß des Wertverzehrs braucht nicht für das einzelne Jahr oder auch nur für einen mehrjährigen Abschnitt der Nutzungsdauer ermittelt oder geschätzt zu werden. § 7 ist zwar (ungeachtet seiner gesonderten Erwähnung in § 5 Abs. 5) rechtssystematisch Bewertungsvorschrift (Ergänzung zu § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1), hat aber im übrigen nichts mit Ermittlung des gemeinen Werts oder Teilwerts der abnutzbaren Anlagegüter zu tun, sondern läßt nur planmäßige, auf einen bestimmten Zeitraum verteilte Absetzungen an die Stelle eines etwaigen sofortigen Abzugs (nach § 4 Abs. 3) oder handelsrechtlicher Abschreibungen aktivierungspflichtiger Anlagegüter treten (über außerplanmäßige Absetzungen s. Anm. 1). Der sich dabei ergebende Buchwert darf daher den *Teilwert* unterschreiten oder – sofern nicht eine Teilwertabschreibung zwingend ist – übersteigen (s. auch Anm. 25). Die AfA müssen deshalb auch dann vorgenommen werden, wenn bei Aufstellung der Bilanz bereits feststeht, daß im folgenden Wj. ein Veräußerungserlös erzielt worden ist, der über dem Buchwert liegt, der sich nach Vornahme der AfA zum Ende des vorhergehenden Wj. ergibt. Da § 7 nicht nach Einkunftsarten unterscheidet, sind die AfA für den Bereich der Überschubeinkünfte nach den gleichen Grundsätzen zu bestimmen, die für Gewinneinkünfte gelten (BFH v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II, 830 [835 unter C. III. 1 c. dd]; JAKOB/



WITTMANN, FR 1988, 540/549 f. mwN), es sei denn, aus der Systematik des EStG oder aus besonderen Zwecken der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften ergäbe sich etwas anderes.

**Rechtsnatur der Absetzungen für Abnutzung:** Bei den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3) stellt bereits die Aufwendung von AHK begrifflich BA dar, da betrieblich veranlaßt; § 7 regelt ihre zeitliche Berücksichtigung. Bei den Überschußeinkünften (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) ist streitig, ob bereits die AHK Werbungskosten sind und § 9 Abs. 1 Nr. 7 den Abzug zeitlich einschränkt oder ob umgekehrt die AHK eigentlich steuerlich unbeachtliche Aufwendungen auf das Vermögen darstellen und erst durch § 9 Abs. 1 Nr. 7 nach Maßgabe des § 7 zum Abzug als WK zugelassen werden; s. auch oben Abs. 1 der Anm.

**Wirtschaftspolitische Bedeutung des § 7:** Die Vorschrift wurde durch den Gesetzgeber und (gem. § 51 Abs. 2) die BReg. mehrfach – durch Änderung der AfA-Sätze oder Ausschluß der degr. AfA – zur Förderung der Wirtschaft oder umgekehrt zur Dämpfung der Konjunktur verwendet (s. Anm. 6).

10

## II. Bedeutung betriebswirtschaftlicher und handelsrechtlicher „Abschreibungen“

Abschreibungen iSd. Betriebswirtschaftslehre und des Handelsrechts verfolgen zT andere Zwecke als die AfA (über letztere s. Anm. 9).

**Betriebswirtschaftliche Abschreibungen:** Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) von Gütern, die der Abnutzung unterliegen, müssen als Aufwand auf die Jahre der Nutzung verteilt werden. Darüber, wie dies zu geschehen hat, bestehen unterschiedliche Lehrmeinungen. Jedenfalls führen die verschiedenartigen wirtschaftlichen Verhältnisse bei den einzelnen Wirtschaftsgütern dazu, daß unterschiedliche Abschreibungen in dem gleichen Betrieb nebeneinander betriebswirtschaftlich berechtigt sein können. Betriebswirtschaftlich haben die Abschreibungen weitere Aufgaben, bes. die Ansammlung von Mitteln für die Wiederbeschaffung. Daher wurden oft Abschreibungen von Wiederbeschaffungskosten gefordert,

zB von NEDDERMEYER, DB 1961, 1525; BANKMANN, DB 1962, 73; KÖRNER, StuW 1961, 433, 1963, 303; HAX, StuW 1962, 255; ESSER, StuW 1962, 653; HARRMANN, DB 1964, 1125,

gesetzlich aber bisher nicht zugelassen.

Vgl. KROPFF, AktG 1965, Düss. 1965, 240–243; Abs, StJb. 1972/73, 44: „Verleugnung des Nominalwertprinzips“ – s. Einf. ESt. Anm. 550, § 2 Anm. 12, § 6 Anm. 71 –, „Institutionalisierung der Inflation in der Bilanz“. Im einzelnen muß auf das betriebswirtschaftliche Schrifttum verwiesen werden (vor Anm. 1).

**Handelsrechtliche Abschreibungen:** Den handelsrechtlichen Ausdruck „Abschreibung“ verwendet man sowohl für die periodengerechte Verteilung der AHK von Anlagegütern (die „planmäßigen Abschreibungen“ iSd. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB) als auch für die Herabsetzung der Buchwerte von Anlagegütern aus anderen Gründen, bes. wegen Wertminderung (die „außerplanmäßigen Abschreibungen“ iSd. § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB), ferner für den Wertansatz von Umlaufgütern unter ihren AHK (§ 253 Abs. 3 HGB). Zweck handelsrechtlicher Abschreibungen ist sowohl die Darstellung der Vermögenslage als auch die Ermittlung des Jahresergebnisses (ADLER/DÜRING/SCHMALTZ, Rechnungsleg. u. Prüf. d. AG, 4. Aufl. 1968, § 154 Rn. 5). Aber auch handelsrechtlich haben Abschreibungen prinzipiell *Verteilungsfunktion* (s. Anm. 9) und nicht die Aufgabe,

die AHK an den Marktpreis anzupassen (sog. *Wertangleichungsfunktion*; vgl. dazu BALLWIESER in LEFFSON/RÜCKLE/GROSSFELD [Hrsg.] Handwörterb. unbest. Rechtsbegriffe im BilR des HGB, 1986, Stichw. „Abschreibung“ mwN).

Einstweilen frei.

11

### III. Bedeutung des § 7 im Vergleich zu ausländischem Steuerrecht

12

**Schrifttum:** GÜBBELS, Die stl. Abschreibung im In- u. Ausland, Inst. FuSt., Bonn 1964; GÜBBELS, Hdb. der stl. Abschreibung, 4. Aufl. 1966, 412 ff.; HAUSER/MÜSSENER, Stl. Abschreibungen u. Investitionsvergünstigungen im internat. Vergleich, IWB F. 10 Gr. 2, 399 (10. 11. 1977); L. FISCHER, Die Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Normalabschreibungen in den Ertragsteuergesetzen der EG-Staaten, Baden-Baden 1980; FISCHER, Stl. Abschreibungsmöglichkeiten in der Bundesrepublik Deutschland im internationalen Vergleich, DStR 1987, 493.

Die Regelung des § 7 ist für die Stpfl. ungünstiger als entsprechende Regelungen im Steuerrecht vieler anderer Staaten. Dort werden zT Absetzungen von einem höheren Betrag als den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugelassen und zT kürzere Absetzungszeiträume zugestanden. § 7 führt insoweit zu einer Benachteiligung der inländischen Unternehmen im internationalen Wettbewerb.

Vgl. zB WOLFF von AMERONGEN, StbJb. 1980/81, 39–41 mit zahlreichen weiteren Nachweisen; L. FISCHER, Die Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Normalabschreibungen in den Ertragsteuergesetzen der EG-Staaten, Baden-Baden 1980; JASPER, Steuerrechtliche Behandlung von Investitionen in der Europäischen Gemeinschaft, Inst. FuSt., Bonn 1980.

Einstweilen frei.

13–14

## D. Geltungsbereich des § 7

### I. Persönlicher Geltungsbereich des § 7

15

**Personenkreis:** § 7 gilt sowohl für *natürliche Personen* wie für *Körperschaften* iSd. § 1 KStG (§ 8 KStG). Bei *unbeschr. Stpfl.* gilt § 7 auch für ihre ausländischen Einkünfte, soweit sie im Inland berücksichtigt werden; Ausnahme s. Abs. 5: Die degr. Gebäude-AfA gilt nur für Gebäude im Inland. *Beschränkt Stpfl.* dürfen Absetzungen für Abnutzung nach § 7 nur insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 Satz 1); s. dazu allg. § 50 Anm. 2 u. 3.

**Persönliche Berechtigung** zur Vornahme von AfA s. Anm. 41–88 und einschlägige Stichworte in Anm. 600.

### II. Sachlicher Geltungsbereich des § 7

16

§ 7 gilt nach Abs. 1 Satz 1 für

- Anschaffungs- oder Herstellungskosten (s. Anm. 130–147)
- von Wirtschaftsgütern (s. Anm. 105–112)
- des abnutzbaren (s. Anm. 115–122, 174, 175)
- Anlagevermögens (§ 6 Abs. 1 Nr. 1; s. § 6 Anm. 253–265),



- deren Verwendung oder Nutzung durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften (s. Anm. 123)
- sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (s. Anm. 125, 170–196).

**Einkünfte mit Gewinnermittlung** (§ 2 Abs. 2 Nr. 1): Die Anwendbarkeit des § 7 auf diese Einkünfte ergibt sich aus der Stellung der Vorschrift im Gesetz (Abschn. II 3 „Gewinn“) und wird durch § 5 Abs. 5 und § 6 Abs. 1 Nr. 1 für Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich und durch § 4 Abs. 3 Satz 3 für Gewinnermittlung durch Überschußrechnung ausdrücklich vorgeschrieben.

**Einkünfte mit Überschußrechnung** (§ 2 Abs. 2 Nr. 2): § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 erstreckt die Anwendbarkeit des § 7 Abs. 1 u. Abs. 4–6 auf WG des Privatvermögens, die der Erzielung von Einkünften – bes. solchen aus nichtselbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung – dienen. Ausgenommen ist also die degr. AfA nach Abs. 2 u. 3.

§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 bestimmt (im Unterschied von § 7 Abs. 1 Satz 1) nicht ausdrücklich, bei welchen WG die AfA WK bilden. Gemeint sind die AfA von den AHK solcher WG, die der Stpfl. zur Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 1 Nr. 4–7 verwendet (ähnlich TIPKE in DStJG 3 [1980], 11). Dies folgt aus § 9 Abs. 1 Satz 1 („Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“) und der Auslegung dieser Vorschrift, die überwiegend dahin geht, den Werbungskostenbegriff dem Betriebsausgabenbegriff anzugleichen (s. § 9 Anm. 23). Zum Verhältnis zwischen § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 u. 7 – AfA bei Arbeitsmitteln? – s. § 9 Anm. 532.

Bei *gemischter Nutzung* – das WG dient nur teilweise der Einkunftserzielung, teilweise anderen Zwecken – sind nur AfA entsprechend dem Anteil der der Einkunftserzielung dienenden Nutzung abziehbar. Über volles Abzugsverbot mangels einwandfreier Trennbarkeit s. § 12 Anm. 4, 60–68.

**Sonderausgaben:** Sinngemäß ist § 7 iVm. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 auch im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 7 anzuwenden; bei abnutzbaren WG sind nur die jährlichen AfA als SA abziehbar (BFH v. 7. 5. 1993 VI R 113/92, BStBl. II, 676; aA BFH v. 7. 12. 1982 VIII R 166/80, BStBl. II 1983, 660, und v. 30. 10. 1984 IX R 2/84, BStBl. II 1985, 610 [614], die im Rahmen des SA-Abzugs nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 die Berücksichtigung von AfA abgelehnt haben, weil die Verteilung von Aufwendungen gem. § 7 in § 10 nicht vorgesehen sei). Der VI. Senat sah wegen seiner ausschließlichen Zuständigkeit für § 10 Abs. 1 Nr. 7 keine Notwendigkeit einer Abstimmung mit anderen Senaten. Die Auslegung des § 10 im übrigen werde dadurch nicht berührt. UE sollte aber eine unterschiedliche Behandlung beim SA-Abzug vermieden werden. Es wäre daher wünschenswert, wenn der BFH zu einer einheitlichen Auffassung gelangen könnte.

**Inländische Wirtschaftsgüter von Ausländern:** Über Anwendung des § 7 auf die der inländischen Besteuerung unterliegenden Einkünfte von beschränkt Stpfl. s. Anm. 15.

**Ausländische Wirtschaftsgüter:** § 7 gilt grundsätzlich ohne Rücksicht darauf, wo das WG sich befindet (RÄDLER/RAUPACH, Dt. Steuern bei Auslandsbeziehungen, 1966, 407). Die AfA wirken sich aber im Inland nur insoweit aus, als die Einkünfte, zu deren Erzielung das WG dient, der inländischen Besteuerung un-

terliegen oder bei der Anwendung des sog. Progressionsvorbehalts berücksichtigt werden (vgl. § 32b; RÄDLER/RAUPACH aaO, 432), ferner bei Anwendung der §§ 2 und 3 AIG und § 10 AStG.

Auch die degressive AfA ist auf Auslandssachverhalte grundsätzlich anwendbar (Ausnahme: die degressive Gebäude-AfA nach Abs. 5). So ist die degr. AfA bei der Verlustermittlung nach § 3 Abs. 2 Nr. 2 AIG anwendbar; desgl. bei der Berechnung des Hinzurechnungsbetrags gem. § 10 Abs. 3 AStG (FLICK/WASSERMEYER/BAUMHOFF, § 10 AStG Rn. 108); unzulässig sind nur über § 7 hinausgehende Abschreibungen (BFH v. 22. 5. 1991 I R 32/90, BStBl. II 1992, 94; v. 7. 4. 1992 VIII R 79/88, BStBl. II, 786).

Einstweilen frei.

18–19

## E. Verhältnis des § 7 zu anderen Vorschriften

### I. Verhältnis des § 7 zur kaufmännischen Abschreibung in der Handelsbilanz

**Schrifttum:** VEIEL, Verbrauchsbedingte und steuerl. Abschreibung, StuW 1942, 11; GÜBELS, Hdb. d. steuerl. Abschreibung, 4. Aufl. Köln 1966, 51–55, 58–63; VAN DER VELDE, DB 1972, 2129 (2131); Kommentare zum AktG 1965 § 154 u. zu § 253 HGB; ADLER/DÜRING/SCHMALTZ, Rechnungsleg. u. Prüf. d. AG, 4. Aufl. Stuttgart 1968, § 154 Rn. 5–8; SCHNEELOCH, Abschreibungen und Zuschreibungen, WpG, 1988, 661; WEBER-GRELLET, Handelsrechtliche Bewertungswahlrechte in der Steuerbilanz – Reichweite des steuerrechtlichen Bewertungsvorbehalts, StbJb. 1994/95, 97; s. auch vor Anm. 1.

#### 1. Verhältnis zwischen „Abschreibung“ und „Absetzung für Abnutzung“ 20

**Handelsrechtliche Abschreibungen:** Im HandelsR bestehen keine Regelungen über Abschreibungsverfahren und -höchstsätze (zur betriebswirtschaftlichen und handelsrechtlichen Bedeutung der „Abschreibungen“ s. Anm. 10). Lediglich § 253 Abs. 2 HGB verlangt „planmäßige“ Abschreibungen. Dieses Gebot ist handelsrechtlicher Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (glA zB GOERDELER/MÜLLER in HACHENBURG, GmbHG, 7. Aufl., § 42 Rn. 162) und gilt daher für alle Kaufleute. Planmäßigkeit bedeutet, daß für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines Gegenstands die Abschreibungsmethode und auf Grund der geschätzten Nutzungsdauer der Abschreibungssatz festgelegt werden. Die Abschreibungsmethode muß den handelsrechtlichen GoB entsprechen (§ 243 HGB); dh. sie muß in der kaufmännischen Bilanzierungspraxis gebräuchlich und anerkannt sein und darf nicht offensichtlich den jeweiligen wirtschaftlichen Gegebenheiten widersprechen (vgl. ADLER/DÜRING/SCHMALTZ, Rechnungsleg. u. Prüf. d. AG, 4. Aufl., § 154 Rn. 17–20 u. 32–34; MELLEROWICZ/BRÖNNER, Großkomm. AktG, 3. Aufl. § 154 Rn. 14; KORMANN, BB 1966, 1279; SCHNEELOCH, WpG, 1988, 661). Bei Aufstellung des „Abschreibungsplans“ besteht jedoch ein Spielraum, der uU – abgesehen von Wertminderungen – die Bildung stiller Reserven ermöglicht.

**Steuerrechtliche Absetzungen für Abnutzung:** Ihr Zweck ist nicht die Finanzierung der Wiederbeschaffung (Begr. z. EStG 1920; vgl. STRUTZ, EStG 1920, 2. Aufl. § 13 Anm. 24; aA G. HAAS, DB 1977, 2347), sondern allein die periodengerechte Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) des einzelnen Wirtschaftsguts (WG) auf die Gesamtdauer seiner Verwendung oder Nutzung (s. näher Anm. 9). Die Zulässigkeit der AfA bei einem bestimmten

WG setzt weder *Ersatzbeschaffung* noch die Absicht dazu voraus (RFH v. 4. 2. 1931, RStBl., 458). Unschädlich ist es auch, wenn sichergestellt ist, daß für die Ersatzbeschaffung in Schadensfällen Mittel des Betriebs nicht in Anspruch genommen zu werden brauchen, zB weil das WG *gegen Schaden versichert* ist und die Versicherungsprämien bei der Gewinnermittlung als Betriebsausgaben abgezogen werden (vgl. RFH v. 27. 6. 1933, RStBl., 1083).

**Terminologische Angleichung:** Eine Angleichung an die handelsrechtliche Ausdrucksweise „Abschreibung“ wäre angebracht (glA BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 225). Sie war vorgesehen in §§ 33–37 Entw. EStG 1975, BTDrucks. 7/1470 (zum Ausdruck „Teilwertabschreibung“ s. § 6 Anm. 554).

## 21 2. Maßgeblichkeit der Handelsbilanz

Die hM bezieht den sog. Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 (Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil.; krit. hierzu WEBER-GRELLET, DB 1997, 385) nicht nur (wie es dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 entspräche) auf den Ansatz von Wirtschaftsgütern (WG), sondern auch auf deren Bewertung (zur historischen Entwicklung s. STAHLSCHEIDT, DStZ 2000, 415, der die Maßgeblichkeit als Glücksfall ansieht; zur Frage der Bedeutung s. MÖSSNER, Stbg. 1998, 145). Maßgebend für die StBil. soll danach der konkrete Ansatz in der HBil. sein (sog. *formelle Maßgeblichkeit*, s. dazu § 6 Anm. 79). Es besteht allerdings keine Bindung an einen fehlerhaften Bilanzansatz in der Handelsbilanz (FG Schl.-Holst. v. 12. 2. 98, EFG, 805, nrkr., Az. des BFH: I R 25/98). UE können die handelsrechtlichen GoB nur insoweit für die stl. Bewertung Anwendung finden, als die stl. Bewertungsvorschriften handelsrechtliche GoB kodifizieren (s. § 6 Anm. 79); dies ist im Rahmen der AfA wegen der zwingenden Sondervorschrift des § 7 nur eingeschränkt der Fall (s.u.). Maßgebend können uE stets nur die GoB, nicht konkrete HBilAnsätze sein (*materielle Maßgeblichkeit*, s. § 6 Anm. 79), glA SCHULZE-OSTERLOH, FR 1986, 545, 550; WEBER-GRELLET, StbJb. 1994/95, 97). Stl. Wahlrechte sind uE nur dann in der HBil. mit Bindungswirkung für die StBil. auszuüben, wenn das stl. angeordnet ist, so in den Fällen der sog. *umgekehrten Maßgeblichkeit* gem. § 6 Abs. 3 für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen.

**Einschränkung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes:** Gem. § 5 Abs. 5 sind die Vorschriften des § 7 „zu befolgen“; dh. Abschreibungen der HBil. sind stl. nicht maßgebend, soweit sie den Vorschriften des § 7 widersprechen, auch wenn sie den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Der von der hM auch auf die Bewertung erstreckte Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die steuerliche Gewinnermittlung (s.o.) wird durch § 7 eingeschränkt:

- Der Stpfl. muß die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde legen, s.u. und Anm. 185; über Ausnahme bei Gebäuden s. Abs. 4 Satz 1 u. Abs. 5, Anm. 411 und 484;
- er darf nur die in § 7 zugelassenen Absetzungsmethoden anwenden (s.u.);
- er darf nur bestimmte Höchstbeträge oder Höchstsätze absetzen.

Die in einem *Gesellschaftsvertrag* vorgeschriebene Höhe der handelsrechtlichen Abschreibungen ist stl. unbeachtlich.

**Bedeutung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes für die AfA:** Maßgeblich ist die Handelsbilanz nach hM (zB BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 226–231):

- für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen *Nutzungsdauer* (s. Anm. 185; über Gebäude s. Anm. 421 und 470; aA FROTSCHER, EStG § 7 Rn. 20);

– für die Wahl der *Absetzungsmethode* (BFH v. 24. 1. 1990 I R 17/89, BStBl. II, 681).

► *Nutzungsdauer*: Grundsätzlich ist anzunehmen, daß der Stpfl. die in der HBil. zugrunde gelegte Nutzungsdauer richtig geschätzt hat; er muß diese Schätzung dann auch stl. gegen sich gelten lassen (RFH v. 9. 12. 1931, RStBl. 1932, 147; v. 28. 6. 1932, RStBl., 740; v. 27. 6. 1933, RStBl., 1038; v. 23. 5. 1935, RStBl., 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 aaO), wohl aber, daß bei Bemessung der AfA in der StBil. grundsätzlich von der gleichen Nutzungsdauer der WG auszugehen ist wie in der HBil. (RFH v. 27. 6. 1933, RStBl., 1038). Hat der Stpfl. allerdings in der HBil. eine zu kurze Nutzungsdauer 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; dazu BECKER, StuW 1938, Sp. 387).

► *Absetzungsmethode*: Die in der HBil. angewendete Abschreibungsmethode ist stl. maßgebend, soweit sie nach § 7 zulässig ist. Hat der Stpfl. zB in der HBil. auf ein WG linear abgeschrieben, so kann er nicht stl. degressive Absetzungen vornehmen (BFH v. 11. 2. 1955 IV 102/53 U, BStBl. III, 165, 172 [vorletzter Satz]; v. 14. 6. 1955 I 78/53 U, BStBl. III, 265; v. 24. 1. 1990 I R 17/89 aaO). Ausnahme bei Gebäuden s. Anm. 470.

**Zuschreibung**: Ungeachtet einer Zuschreibung in der HBil. sind die AfA in der StBil. bis zum Erinnerungswert oder Schrottwert fortzusetzen (glA o. V., DB 1967, 1917); s. § 6 Anm. 624.

**Bilanzberichtigung**: Werden die Bilanzen wegen eines unzulässigen Bilanzansatzes stl. nach rückwärts bis zur Fehlerquelle berichtigt (s. dazu § 4 Anm. 393 ff.), so ist für die Bemessung der AfA der der Nutzungsdauer entsprechende Hundertsatz auf die für die Besteuerung maßgebenden Werte, dh. auf die berichtigten Ansätze der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, anzuwenden, es sind nicht die absoluten Abschreibungsbeträge der Handelsbilanzen abzusetzen (RFH v. 17. 11. 1931, RStBl. 1932, 24). Besteht allerdings die Berichtigung in einer Erhöhung der Ansätze und liegt an einem Bilanzstichtag der Teilwert unter dem berichtigten Absetzungswert, so kann der Stpfl. unter Hinweis auf den niedrigeren Ansatz der HBil. stl. eine Teilwertabschreibung geltend machen.

Einstweilen frei.

22–23

## II. Verhältnis des § 7 zu § 6

### 1. Allgemeines über das Verhältnis zu § 6 Abs. 1 und 2

24

§ 6 Abs. 1 regelt die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter (WG) des Betriebsvermögens bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5.

Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 folgt dem handelsrechtlichen Grundsatz ordnungsmäßiger Bilanzierung, nach welchem abnutzbare WG des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK) abzüglich planmäßiger Abschreibungen (s. Anm. 10), stl. abzüglich Absetzungen für Abnutzung, zu bewerten sind. § 7, auf den § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 (wie auch § 4 Abs. 1 Satz 6 und § 5 Abs. 5) verweist, ergänzt den Bewertungsgrundsatz durch Regelung der AfA im einzelnen.

§ 6 Abs. 2 ergänzt vereinfachend die Regelung des § 7 und gehört daher gesetzssystematisch zu § 7 (s. § 6 Anm. 1251).

Nach der Stellung im Gesetz und dem Wortlaut („Anlagevermögen“) gilt § 6 Abs. 2 nur für Betriebsvermögen. Die Vorschrift wird aber bei abnutzbaren beweglichen WG des Privatvermögens zur Vereinfachung entsprechend angewendet (Abschn. 84 a EStR 1975–1987; R 44 LStR 2000; sofortigen Abzug bei Einrichtungsgegenständen möblierter Zimmer mit AK von jeweils nicht mehr als 150 DM ließ FG Nürnberg v. 20. 6. 1973, EFG 1974, 12, rkr., zu, ebenfalls zur Vereinfachung).

## 25 2. Verhältnis der Absetzungen für Abnutzung zur Teilwertabschreibung

Absetzung für Abnutzung ist der Abzug eines Teils der AHK eines WG als BA oder WK (s. § 7 Abs. 1 Satz 1 und Anm. 100). Teilwertabschreibung ist die Bewertung eines WG mit dem unter dem letzten Buchwert liegenden Teilwert oder einem dazwischen liegenden Betrag (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2 u. 3 sowie Nr. 2 Satz 2, § 6 Anm. 554–558). Aus § 6 Abs. 1 Nr. 1 folgt, daß zuerst AfA nach § 7 vorzunehmen ist (zur Pflicht zur Vornahme s. Anm. 93); darüberhinaus kann eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden, wenn der Teilwert niedriger ist als der Wert nach AfA.

### Unterschiede zwischen beiden Abschreibungsarten:

- ▷ *Art des Wirtschaftsguts:* AfA sind nur bei abnutzbaren WG des Anlagevermögens, Teilwertabschreibungen dagegen bei allen WG des Betriebsvermögens zulässig (oder notwendig), § 6 Abs. 1 Nr. 1 u. 2.
- ▷ *Bedeutung für den Betrieb:* Die AfA richten sich bei dem einzelnen WG nur nach seinen AHK, also ohne Rücksicht auf die Bedeutung des WG für den Betrieb, im Unterschied zum Teilwert (s. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3).
- ▷ *Einkunftsart:* AfA sind bei allen Einkunftsarten vorzunehmen (s. Anm. 16), Teilwertabschreibungen nur bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5, daher nicht bei Gewinnermittlung 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.
- ▷ *Bedeutung von Wertminderungen:* Während die Teilwertabschreibung eine Wertminderung (unter den letzten Buchwert) voraussetzt, sind AfA 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 Aufwandverteilungen auf mehrere Wirtschaftsjahre; ihre Höhe ist nicht etwa durch den jeweiligen Teilwert nach unten begrenzt“ (RFH v. 28. 4. 1937, RStBl., 956; v. 14. 10. 1941, RStBl., 895; BFH v. 24. 11. 1955 IV 231/53 U, BStBl. III 1956, 38; FG Kassel v. 15. 4. 1958, EDSStZ 1958, 325). 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 zwingend geboten ist (s. § 6 Anm. 561; RFH v. 20. 10. 1936, StuW 1937 Nr. 51).
- ▷ *Versäumte Absetzung oder Abschreibung:* Versäumte AfA müssen, sofern sie nicht absichtlich unterlassen wurden, durch Verteilung des Restwerts auf die Restnutzungsdauer nachgeholt werden (s. Anm. 97); der Stpfl. kann sich durch Bewertung mit dem Teilwert helfen, wenn dieser niedriger ist als der Buchwert bei AfA. Eine versäumte Teilwertabschreibung kann der Stpfl. nachholen, da er bei den abnutzbaren WG des Anlagevermögens zur Teilwertabschreibung

berechtigt, grundsätzlich aber nicht verpflichtet ist und sich das Jahr der Teilwertabschreibung aussuchen, die Abschreibung auch auf mehrere Jahre verteilen kann; eine gebotene (s. § 6 Anm. 561), aber versäumte Teilwertabschreibung muß der Stpfl. auf den frühestmöglichen Zeitpunkt nachholen.

**Absetzungen für Abnutzung nach Teilwertabschreibung:** 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 (glA LEUWER, WT 1953, 108; GÜBELS, MStb. 1954 Heft 6, 5 u. FR 1954, 550), und zwar mit demjenigen Satz, der für die gesamte Nutzungsdauer nach der zZ der Anschaffung oder Herstellung geltenden Regelung der degr. AfA galt; steht die Teilwertabschreibung in Zusammenhang mit einer *Verkürzung der Nutzungsdauer*, zB wegen technischer Überholung, so ist der AfA-Satz für die neu geschätzte Gesamtnutzungsdauer ebenfalls nach der zZ der Anschaffung oder Herstellung geltenden gesetzlichen Regelung anzuwenden (OFD Hamb. v. 30. 9. 1964, DB 1964, 1607 betr. Kühlschiffe), nicht etwa der AfA-Satz, der für einen Zeitraum in Höhe der Restnutzungsdauer gilt. Der Stpfl. kann aber auch 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. Durch die Teilwertabschreibung wird ein Teil der AHK verbraucht und damit die ursprüngliche Verteilung unterbrochen; der verbliebene Teil (Restwert) ist auf die Restnutzungsdauer zu verteilen, und zwar grundsätzlich auf die ursprünglich geschätzte, ggf. auf die verkürzte Restnutzungsdauer.

GLA wohl BECKER, StW 1934, 1249; MITTELBACH, Stbg. 1959, 156; SÖFFING, DStZ 1969, 165; GROH, DStR 1974, 136; s. § 6 Anm. 544. Für Wahrrecht, statt der Verteilung des Restwerts auf die Restnutzungsdauer 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., 664; v. 7. 3. 1930, RStBl., 316.

Einstweilen frei.

26–35

### III. Ergänzung des § 7 durch die EStDV (§§ 9a–11 d EStDV)

36

Die Vorschriften der EStDV stützen sich auf § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG; zur Rechtsgültigkeit dieser Ermächtigung s. § 51 Anm. 2b.

§ 9 a EStDV erklärt die Begriffe „*Jahr der Anschaffung*“ und „*Jahr der Herstellung*“.

§ 10 und § 10 a EStDV bestimmen für WG, die

- im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG bereits am 21. 6. 1948 zum Betriebsvermögen gehört haben oder
- die bei Zugehörigkeit zum Privatvermögen 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 Betriebsvermögen mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 gehörten, da sich die AfA nach den Bilanzansätzen richteten (§ 5 Abs. 3 DMBG; Abschn. 60 u. 62 EStR II/1948 u. 1949; Restnutzungsdauer s. Abschn 18 u. 19 DMBR v. 6. 7. 1950).

§ 11 c EStDV ergänzt die Regeln der Gebäude-AfA in § 7 Abs. 4.



§ 11 d Abs. 1 EStDV regelt den Ansatz von AHK bei *unentgeltlichem Erwerb* von WG des Privatvermögens.

§ 11 d Abs. 2 EStDV verbietet *Absetzungen für Substanzverringerung* bei Bodenschätzen, die der Stpfl. auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat.

37–39 Einstweilen frei.

40

#### IV. Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen im Verhältnis zur AfA nach § 7

Abweichungen von § 7 enthalten

- § 6 Abs. 2 betr. Bewertungsfreiheit für *geringwertige Anlagegüter* (s. Anm. 24);
- weitere Vorschriften über *Bewertungsfreibeiten*, insbes. über Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen (s. u.);
- § 163 AO betr. *Steuerstundung* durch Gestattung erhöhter Absetzungen im einzelnen Fall.

##### **Begriffliche Abgrenzung:**

- ▷ *Sonderabschreibungen* sind Absetzungen, die *neben* den AfA gem. § 7 Abs. 1 oder 4 vorgenommen werden (s. § 7 a Anm. 7). Beispiele: §§ 7 e, 7 f, 7 g EStG; §§ 76, 81, 82 d, 82 e, 82 f EStDV; § 3 ZRFG; § 4 FördG.
- ▷ *Erhöhte Absetzungen* sind Absetzungen, die *statt* der AfA gem. § 7 Abs. 1 oder 4 vorgenommen werden (s. § 7 a Anm. 7).

**Beispiele:** §§ 7 b, 7 d, EStG; §§ 82 a, 82 g, 82 i EStDV; §§ 14–15 BerlinFG; §§ 7, 12 Abs. 3 SchutzbauG. Über das Verhältnis zwischen § 7 und § 7 b s. § 7 b Anm. 20; BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 136/74 (BStBl. II 1979, 8): Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 letzter Satz sind neben Absetzungen nach § 7 b zulässig (dazu BAUMDICKER, DStR 1979, 40); glA Abschn. 53 Abs. 8 EStR 1978–1987.

**NormalAfA neben Sonderabschreibungen:** Die AfA sind bei beweglichen WG nur nach § 7 Abs. 1 vorzunehmen (§ 7 a Abs. 4); die degressive Absetzung gem. § 7 Abs. 2 ist damit grundsätzlich ausgeschlossen (s. § 7 a Anm. 71). Eine Ausnahme gilt für Sonderabschreibungen nach § 7 g (§ 7 g Abs. 1).

**NormalAfA statt erhöhter Absetzungen:** In dem Begünstigungszeitraum, in welchem erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen werden, müssen mindestens die normalen AfA nach § 7 Abs. 1 oder 4 vorgenommen werden (§ 7 a Abs. 3, s. dort Anm. 62).

**NormalAfA nach Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen:** Regelmäßig bestimmen die betreffenden Vorschriften (s. weiter oben; § 7 a Abs. 9; ebenso bei Schutzbauten iSd. SchutzbauG Abschn. 42 b Abs. 4 EStR 1978 ff.), daß die AfA sich nach Ablauf des Begünstigungszeitraums nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer des WG bemessen; bei Gebäuden (oder Gebäudeteilen) wird nur die lineare Absetzung gem. § 7 Abs. 4 zugelassen. Fehlt aber eine solche Regelung, so bemessen sich nach Ablauf des Begünstigungszeitraums die AfA nach § 7, dh. nach den ursprünglichen AHK und der Gesamtnutzungsdauer (zB seinerzeit im Fall des § 36 IHG, so BFH v. 13. 5. 1958 I 99/57 U, BStBl. III, 317).

**NormalAfA auf nachträgliche Herstellungskosten:** Über AfA während des Begünstigungszeitraums s. § 7 a Abs. 1; über AfA nach Ablauf des Begünstigungszeitraums s. § 7 a Anm. 30; Abschn. 45 Abs. 3 Satz 3 EStR 1984 mit Beispiel.

## F. Persönliche Zurechnung der Absetzungen nach § 7 (sog. AfA-Berechtigung)

### I. Allgemeines

41

**Schrifttum:** THOMA, Sachliche und persönliche AfA-Berechtigung, StBp. 1967, 149; SCHELLENBERGER, Bedeutung und Wesen der Abschreibungen und Absetzungen, FR 1980, 25; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; BIERGANS, Zurechnung von Absetzungen für Abnutzung, FR 1984, 302; SCHUBERT, Die Abschreibungsberechtigung im Einkommensteuerrecht, München 1994; s. auch vor Anm. 50.

Der Stpfl. ist zur Vornahme von Absetzungen nach § 7 nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet (s. Anm. 93). Insofern ist der Ausdruck „AfA-Berechtigung“ zu eng; die Frage lautet rechtssystematisch, wem die nach § 7 gebotenen Absetzungen persönlich zuzurechnen sind (HANDZIK in L/B/H, § 7 Rn. 123 f.: „AfA-Zuständigkeit“). Jedoch steht für die Stpfl. das Interesse an der Berechtigung im Vordergrund, auch ist der Ausdruck „AfA-Berechtigung“ gebräuchlich; er wird daher von uns beibehalten.

**Unvollständige gesetzliche Regelung?:** 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 Bestimmung darüber, wer die AfA vorzunehmen hat. Zu einer solchen Regelung bestand uE auch kein Anlaß. § 7 wirkt unmittelbar als Bestimmung über den „Gewinn“ (Abschn. II 3 EStG), und zwar als Ergänzung zu § 6 Abs. 1 Nr. 1; dh. die AfA sind von demjenigen vorzunehmen, der das *Wirtschaftsgut* nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 zu bewerten, die AHK nach § 5 zu aktivieren hat. Entsprechend sind die AfA bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 von demjenigen vorzunehmen, zu dessen Betriebsvermögen das abnutzbare Anlagegut gehört (§ 4 Abs. 3 Satz 3), und im Bereich der sog. 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 u. 2), es muß – entsprechend dem Betriebsvermögen bei den Gewinneinkünften – grundsätzlich zu dem der Einkunftserzielung dienenden *Vermögen des Stpfl.* gehören. Die Zurechnung der AfA beim Eigentümer des WG steht aber unter der Voraussetzung des Tatbestandsmerkmals des § 7 Abs. 1 Satz 1 „Verwendung zur Einkunftserzielung“.

**Aufwendung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten und abnutzende Verwendung des WG zur Einkunftserzielung:** Abs. 1 Satz 1 verlangt

- die Aufwendung von *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* für ein WG durch den Stpfl. (sie werden uU fingiert, s. Anm. 141–145) und
- deren Verbrauch („*Abnutzung*“) durch „Verwendung oder Nutzung“ des WG „durch den Stpfl. *zur Erzielung von Einkünften*“.

Demzufolge ist entsprechend dem Grundsatz, daß *Einkünfte* demjenigen zuzurechnen sind, der den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt,

vgl. zB zur Frage der sog. Übertragung einer Einkunftsquelle BFH v. 13. 5. 1976 IV R 83/75, BStBl. II, 592; v. 14. 12. 1976 VIII R 146/73, BStBl. II 1977, 115; v. 5. 7. 1978 I R 97/75, BStBl. II 1979, 40; v. 14. 11. 1979 I R 123/76, BStBl. II 1980, 432; v. 13. 5. 1980 VIII R 63/79, VIII R 75/79 u. VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 295, 297 u. 299; TIPKE, StUW 1977, 293 (298); RUPPE in DSTjG 1 (1978), 7 ff.; zur Zurechnung von Einkünften s. § 2 Anm. 125 ff.,

grundsätzlich derjenige zur Vornahme der AfA berechtigt, der das WG zur Einkunftserzielung einsetzt.



Vgl. zB BFH v. 31. 10. 1978 VIII R 196/77 (BStBl. II 1979, 401); v. 22. 1. 1980 VIII R 74/77 (BStBl. II, 244) u. v. 20. 11. 1980 IV R 117/79 (BStBl. II 1981, 68) betr. unentgeltliche Überlassung eines WG zur Nutzung durch einen Dritten: keine AfA beim Eigentümer; v. 19. 1. 1982 VIII R 102/78 (BStBl. II, 533): keine AfA bei einem Gebäude, das der Stpfl. nicht mehr zur Einkunftserzielung nutzt; v. 30. 7. 1985 VIII R 71/81 (BStBl. II 1986, 327 Abschn. 4a) betr. unentgeltliche Nutzungsüberlassung seitens des obligatorisch Nutzungsberechtigten an den Eigentümer ohne rechtlich gesicherte Position des Eigentümers: keine AfA des Eigentümers. Umgekehrt kann nach neuerer Rspr. der sog. Vorbehaltsnießbraucher AfA von den AHK des unter Nießbrauchsvorbehalt übereigneten Gebäudes weiterhin geltend machen, obwohl er nicht mehr Eigentümer ist (v. 28. 7. 1981 BFH VIII R 35/79, BStBl. II 1982, 380; v. 15. 5. 1990 IX R 21/86, BStBl. II 1992, 67); ein Miteigentümer kann von ihm getragene HK für ein von ihm betrieblich genutztes WG abschreiben, auch wenn sie auf andere Miteigentumsanteile entfallen (v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281); s. ferner Anm. 57 über Mietereingebauten.

Wie sich bereits aus dem Leistungsfähigkeitsgedanken ergibt, der auch im Nettoprinzip zum Ausdruck kommt, werden im Rahmen der Erwerbstätigkeit grundsätzlich von den Einnahmen die zur Einkunftserzielung getätigten Aufwendungen abgezogen, die den Erwerbstätigen belastet haben und zwar auch dann, wenn und soweit diese Aufwendungen auf in fremdem Eigentum stehende WG erbracht werden. Deshalb ist auch für die AfA-Berechtigung erforderlich, daß der Stpfl. AHK des genutzten WG getragen hat.

So BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281; v. 23. 8. 1999 GrS 2/97, BStBl. II, 782: Aus dem Grundsatz der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich, daß der Stpfl. die AHK persönlich tragen muß; deswegen auch keine AfA-Berechtigung des Vermächtnisnießbrauchers (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); gLA STUHRMANN in BORDEWIN/BRANDT, § 7 Rn. 32; LADEMANN/CLASSEN, § 7 Rn. 57; aA wohl SCHMIDT/DRENECK XIX. § 7 Rn. 25 ff. mwN, die allein auf den Einsatz zur Einkunftserzielung abstellen. Nach BFH v. 24. 4. 1990 IX R 9/86, BStBl. II, 888, besteht keine AfA-Berechtigung, wenn ein Stpfl. ein WG aufgrund eines unentgeltlich erworbenen Nutzungsrechts zur Einkunftserzielung nutzt, weil es an eigenen Aufwendungen mangelt.

Eine AfA-Berechtigung besteht auch dann, wenn der Stpfl. die AHK des WG ganz oder teilweise getragen hat, aber nicht Eigentümer des WG ist (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 1/97, BStBl. II, 778).

*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. 7. 12. 1982 VIII R 166/80 (BStBl. II 1983, 660), AfA ablehnend beim Eigentümer, dessen Gebäude mit einem lebenslänglichen dinglichen Wohnrecht belastet war: keine absehbare Zeit; v. 30. 7. 1985 VIII R 71/81 (BStBl. II 1986, 327 Abschn. 4a) bei einem lebenslänglichen obligatorischen Nutzungsrecht.

**Vereinbarungen über die AfA-Berechtigung:** Grundsätzlich sind rein persönliche Vereinbarungen zwischen dem Eigentümer und einem Nutzungsberechtigten darüber, wer dem FA gegenüber die AfA geltend machen könne, stl. unbeachtlich, wenn sie dem tatsächlichen Sachverhalt widersprechen (OVGSt. Bd. 8, 277, BFH v. 21. 2. 1967 VI 263/67, BStBl. II, 311; v. 13. 5. 1980 VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299 betr. unentgeltlichen Bruttonießbrauch). Ausnahmsweise kann der Stpfl. allerdings auch dann, wenn er weder rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer ist, den Wertverzehr eines abnutzbaren WG auf Grund einer Vereinbarung oder aus anderen rechtlichen oder tatsächlichen Gründen zum Zweck der Einkunftserzielung tragen (BFH v. 2. 4. 1957 I 53/56 U, BStBl. III, 273; v. 7. 3. 1957 IV 511/55 U, BStBl. III, 392; v. 15. 3. 1990 IV R 30/88, BStBl. II, 623, betr. AfA des Pächters). Einem Miteigentümer können

die AfA abweichend von seinem Miteigentumsanteil zuzurechnen sein, wenn er höhere AHK getragen hat, als seinem Miteigentumsanteil entspricht (BFH v. 24. 6. 1966 VI 249/65, BStBl. III, 580; v. 25. 8. 1992 IX R 320/87, BStBl. II 1993, 105; v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281; Abschn. 53 Abs. 6 EStR 1987 iVm R 52 EStR 1993; aA BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 135).

**Entscheidung über die AfA-Berechtigung:** Über die AfA-Berechtigung wird im Veranlagungsverfahren entschieden (s. Anm. 90).

## II. Bedeutung des Eigentums für die AfA-Berechtigung

42

Die Rspr. rechnete die AfA lange Zeit dem wirtschaftlichen Eigentümer eines WG zu.

ZB BFH v. 22. 11. 1962 IV 38/61, StRK EStG (bis 1974) § 7 R. 115; v. 9. 11. 1971 VIII R 97/69, BStBl. II 1972, 314; v. 8. 3. 1977 VIII R 180/74, BStBl. II, 629; v. 27. 6. 1978 VIII R 168/73, BStBl. II, 674; v. 19. 1. 1982 VIII R 102/78, BStBl. II, 533, 535; v. 22. 8. 1984 I R 198/80, BStBl. II 1985, 126. Über wirtschaftliches Eigentum allg. vgl. die Komm. zu § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.

Abweichend aber BFH v. 28. 7. 1981 VIII R 35/79 (BStBl. II 1982, 380 betr. AfA-Berechtigung des Vorbehaltsnießbrauchers) und BFH v. 23. 10. 1984 IX R 48/80 (BStBl. II 1985, 453): Nicht das zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentum ist maßgebend; AfA kann grundsätzlich derjenige geltend machen, der die *Anschaffungs- oder Herstellungskosten* des WG getragen hat und (durch Verwendung des WG) den *Tatbestand der Einkunftserzielung* erfüllt (so auch BFH v. 24. 4. 1990 IX R 9/86, BStBl. II, 888; TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 398). Diese Voraussetzungen liegen zwar im allg. 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 Nutzungsdauer verteilt wird (BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281; v. 23. 8. 1999 GrS 1/97, BStBl. II, 778).

*Einzelfälle:* Ausstehende Grundstücksverkehrsgenehmigungen hindern den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht (FinMin. Sachsen-Anhalt v. 27. 2. 1996, StEK FördGebG Nr. 46). Das wirtschaftliche Eigentum ist aber noch nicht erworben, wenn zwar Besitz, Nutzungen und Lasten eines WG, nicht aber die Gefahr auf den Erwerber übergegangen sind (FG Ba.-Württ. v. 20. 3. 1998 2 K 51/96, StEd. 1998, 451). Andererseits kann wirtschaftliches Eigentum bereits vor dem Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr anzunehmen sein, wenn der Wechsel des bürgerlich-rechtlichen Eigentums allein vom Verhalten des Käufers abhängt (FG Nürnberg. v. 18. 4. 2000, EFG, 791, nrkr.). Es fehlt am Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, wenn ein Grundstück unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs übertragen wird und sich der Übergeber ein Veräußerungsverbot dinglich absichert (FG München v. 18. 10. 1996, EFG 1997, 774, bestät. durch BFH v. 26. 11. 1998 IV R 39/98, EFG 1999, 317). Ebenso wenig führt eine sog. Scheidungsklausel dazu, daß der rechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum verliert (BFH v. 4. 2. 1998 XI R 35/97, BStBl. II, 542; s. aber auch BFH v. 26. 6. 1990 VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645, wonach der Kommanditanteil der Ehefrau dem Ehemann zuzurechnen ist, wenn der Ehemann vertragsgemäß im Scheidungsfall an ihre Stelle tritt). Die grundsätzliche Anknüpfung an die eigentumsrechtliche Zuordnung stellt für

den Regelungsbereich stl. AfA ein sachgerechtes Kriterium dar (BVerfG v. 26. 2. 1993 2 BvR 164/92, StRK EStG 1975 § 7b R. 58).

### III. AfA-Berechtigung bei Miteigentümern

#### 43 1. Allgemeines

AfA stehen Miteigentümern grundsätzlich nach dem Verhältnis ihrer Anteile am gemeinsamen WG zu; so BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 168/73, BStBl. II, 674; FG Düss./Köln v. 24. 2. 1977, EFG, 364, rkr. Entscheidend ist aber, wer das WG zur Erzielung von Einkünften verwendet (s. Anm. 41). Danach stehen die AfA den Miteigentümern dann entsprechend ihren Miteigentumsanteilen am WG zu, wenn sie es entsprechend ihren Anteilen zur Erzielung von Einkünften nutzen.

Daher keine AfA des nicht nutzenden Miteigentümers, vgl. BFH v. 31. 10. 1978 VIII R 182/75, BStBl. II 1979, 399; v. 31. 10. 1978 VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401; v. 22. 1. 1980 VIII R 74/77, BStBl. II, 244; v. 20. 11. 1980 IV R 117/79, BStBl. II 1981, 68.

Auch bei einer eigenbetrieblichen Nutzung durch den Miteigentümer, die geringer ist als sein Miteigentumsanteil, kann er die auf den genutzten Teil entfallenden AHK auf die Dauer der betrieblichen Nutzung abschreiben (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 5/97, BStBl. II, 774).

Zur Bedeutung von Vereinbarungen s. Anm. 41.

**Nutzung von Miteigentum:** Ist der Stpfl. Miteigentümer eines WG (bes. 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. 41). Über Gesamthandseigentum s. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO. Über entgeltliche Nutzung s. Anm. 57, über unentgeltliche Nutzung s. Anm. 52.

**Schrifttum:** BILSDORFER, BB 1980, 197 und BBK F. 13, 2411 (17. 3. 1980); MÄRKLE/FRANZ, BB 1989, 258.

#### 44 2. Einheitliche AfA aller Miteigentümer?

Streitig ist, ob Miteigentümer die AfA nach § 7 nur einheitlich entweder linear nach Abs. 1 bzw. Abs. 4 oder degressiv nach Abs. 2 bzw. Abs. 5 vornehmen können oder ob jeder Miteigentümer einzeln ein Wahlrecht hat. Bei Gebäuden ist außerdem zu unterscheiden, ob alle Miteigentümer oder wegen *Eigentumswechsels* nur ein Teil von ihnen die Voraussetzungen des Abs. 5 erfüllen.

**Die ältere Rspr.** verlangte einheitliche AfA-Bemessung (anders zu § 7b, s. dort Anm. 100):

- ▷ So für *Gesamthandsgemeinschaften*: BFH v. 14. 1. 1958 I 159/57 U (BStBl. III, 75) auch zu § 7b; (zu jener Vorschrift dann aA, aber) für einheitl. Ausübung von *Bilanzierungswahlrechten* und damit der AfA-Bemessung nach § 7 BFH v. 25. 11. 1965 IV 185/65 S (BStBl. 1966 III, 90); glA FG Düss. v. 12. 6. 1975, DB 1975, 736; LÄNGSFELD, BB 1957, 38; KRAH, DB 1958, 317; GRIEGER, StbJb. 1966/67, 196. AA FG München v. 21. 5. 1953, DB 1953, 501 betr. Eigentümer und Pächter; BÖTTCHER, StbJb. 1956/57, 166; MONDORÉ, DB 1957, 293 und FR 1957, 250; o.V., DB 1966, 759 = FR 1966, 356 für Gebäude. Eine Ausnahme gilt bei der Anwendung des § 7, soweit *Ergänzungsbilanzen für einzelne Mitunternehmer* aufzustellen sind (s. § 15 Anm. 37 [1]), zB wenn einem Mitunternehmer beim Eintritt in die Gesellschaft usw. zusätzliche Anschaffungskosten erwachsen sind (OFD Münster v. 16. 7. 1956, EDSStZ, 436; s. auch

§ 16 Anm. 310), ferner wenn einem Mitunternehmer eine subjektive Abschreibungsvergünstigung zusteht, zB nach § 7e. Einheitliche Vornahme der AfA gilt auch bei einer *Partenreederei* (OFD Düss. v. 15. 8. 1956, Inf. 1956, 283).

- ▷ Bei sonstigen Gesamthandsgemeinschaften und bei *Privatvermögen* (Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Erbengemeinschaft, eheliche Gütergemeinschaft).
- ▷ Bei *Bruchteilseigentum* (BFH v. 11. 1. 1963 VI 20/62 S, BStBl. III, 236 zu § 7; aA HENNINGER, DB 1957, 344, 1964, 1315). Die Einkünfte aus einem solchen gemeinsam genutzten WG sind für die Gemeinschaft zu ermitteln und einheitlich festzustellen. Hier kann das WG ebenfalls nur als Einheit behandelt werden; nur die Gemeinschaft kann von den AHK des WG, nicht der einzelne Beteiligte von seinem Anteil an diesen Aufwendungen AfA vornehmen. Die AfA können allerdings unterschiedlich zu berechnen sein, wenn die AHK bei den Stpfl. auf verschiedene Nutzungsdauern zu verteilen sind; vgl. BFH v. 6. 7. 1962 VI 324/60, StRK EStG (bis 1974) § 7 R. 112.

**Änderung der Rspr. bei Gebäuden** erfolgte durch BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 114/69 (BStBl. II, 704). Danach hat jeder Gemeinschaftler einer *Grundstücksgemeinschaft* die Wahl, für seinen Anteil an den HK eines Gebäudes die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 oder die degressive AfA nach Abs. 5 vorzunehmen; denn Hersteller iSd. § 7 Abs. 5 ist nach Ansicht des BFH wie bei § 7b nicht die Gemeinschaft, sondern der einzelne Gemeinschaftler, da der BFH § 7 Abs. 5 im wesentlichen als Vergünstigung ähnlich § 7b betrachtet (glA L. SCHMIDT, FR 1974, 327; OSWALD, StBp. 1975, 86). – Die Entscheidungsfreiheit der Miteigentümer gilt uE auch bei anderen WG (glA SCHMIDT/DRESECK XIX. § 7 Rn. 32).

**Gesetzliche Neuregelung:** § 7a Abs. 7 Satz 2 (§ 7a Abs. 8 Satz 2 EStG 1975–1979) gestattet die Vornahme von *erhöhten Absetzungen* und *Sonderabschreibungen* nur einheitlich für alle Beteiligten, bei denen die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Die FinVerw. will die Vorschrift auf Fälle *degressiver AfA* entsprechend anwenden (s. u.); uE zu Unrecht (s. u. „Stellungnahme“). Sie verlangte bei Miteigentümern früher einheitliche AfA-Bemessung für Gebäude (Abschn. 42a Abs. 5 EStR 1965–72) und verlangt sie weiterhin für bewegliche WG (Abschn. 43 Abs. 1 EStR 1975, Abschn. 43 Abs. 2 EStR 1978–1987), ab EStR 1990 für alle WG (R 44 Abs. 7 EStR 1990–1999).

Zu BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 114/69 aaO ist die FinVerw. der Ansicht, daß der Grundsatz der einheitlichen Behandlung, wie er in § 7a Abs. 7 für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen bestimmt sei, auch für die AfA iSd. § 7 und daher für die Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 u. 5 gelte, und zwar auch für die Zeit vor Geltung des § 7a, dh. vor dem 1. 1. 1975, da der Gesetzgeber bei Schaffung jener Vorschrift offenbar davon ausgegangen sei, daß schon nach der bisherigen Rechtslage bei Anwendung des § 7 eine unterschiedliche AfA-Bemessung ausgeschlossen sei; BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 114/69 aaO sei daher hinsichtlich des Wahlrechts zu unterschiedlichen Absetzungen der einzelnen Miteigentümer nach § 7 Abs. 4 oder 5 nicht anzuwenden (BMF v. 30. 4. 1975, BStBl. I, 611; ZITZMANN, BB 1975, 590).

▶ *Zur AfA in der Ergänzungsbilanz eines in eine PersGes. eintretenden Gesellschafters* vgl. OFD Hamb. v. 14. 3. 1974 (StEK EStG § 7 Nr. 91): Grundsätzlich einheitliche AfA; Ausnahmen:

- ▷ Eine Abweichung zwischen Hauptbilanz und Ergänzungsbilanz ist durch Sonderregelungen zugelassen oder zwingend vorgeschrieben (zB in Abschn. 42a Abs. 5 Satz 3 EStR 1965–1972: Die auf ein Gebäude entfallenden anteiligen AK des eintretenden Gesellschafters übersteigen den anteiligen Buchwert des Gebäudes, AfA stets linear nach § 7 Abs. 4);
- ▷ der von dem eintretenden Gesellschafter gezahlte Mehrbetrag ist erheblich, und im Zeitpunkt seines Eintritts ist die zu erwartende tatsächliche Restnut-

zungsdauer des WG, für das der Mehrbetrag gezahlt wird, wesentlich länger als die Restnutzungsdauer lt. Hauptbilanz.

Allerdings ist eine Abweichung zwischen der Abschreibungszeit in der Ergänzungsbilanz und der restlichen Abschreibungszeit in der Hauptbilanz nur dann geboten, wenn die vorstehend aufgeführten Umstände dazu führen, daß bei einer einheitlichen (Rest-)Nutzungsdauer ein wirtschaftlich offensichtlich unzutreffendes Ergebnis entstehen würde. Ob das der Fall ist, muß im Einzelfall unter Berücksichtigung aller Umstände geprüft werden.

Nach OFD Hannover v. 27. 3. 2000 (DStR 2000, 730) können bei Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft im Laufe eines Wj. Sonderabschreibungen, degressive AfA und die AfA-Beträge nach R 44 Abs. 2 (soweit sie über die lineare AfA pro rata temporis hinausgehen) aus Vereinfachungsgründen außerhalb der Verteilung des übrigen Betriebsergebnisses entsprechend der jeweiligen Beteiligung auf die Gesellschafter verteilt werden. Damit kann auch ein Gesellschafter, der am letzten Tag eines Wj. einer PersGes. beitrifft, seiner Beteiligung entsprechend für das gesamte Wj. an den genannten Abschreibungen beteiligt werden.

**Stellungnahme:** Bei einer mitunternehmerischen PersGes. folgt uE aus der Tatsache, daß sie Subjekt der Einkunftsermittlung ist, die Notwendigkeit, einheitlich zu bilanzieren (BFH v. 7. 8. 1986 IV R 137/83, DB 1986, 2645; s. § 7 a Anm. 114; Ausnahme: nicht die Gesellschaft, sondern Gesellschafter erfüllen persönliche Absetzungsvoraussetzungen). Dies hat zur Folge, daß Mitunternehmer erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nur einheitlich vornehmen können (so auch GRÜTZNER, NWB F. 3, 7331 [19. 3. 1990]),

abgesehen von der Aktivierung zusätzlicher AHK in einer Ergänzungsbilanz und von den besonderen Voraussetzungen für die Anwendung des § 7 Abs. 5 bei der Anschaffung von Gebäuden, s. Anm. 498 über Gesellschafterwechsel.

Im übrigen hat dagegen uE jeder Miteigentümer die Wahl zwischen linearer und degressiver AfA. Die Entstehungsgeschichte des § 7 a Abs. 7 mag dafür sprechen, daß der Gesetzgeber Miteigentümer auch zu einheitlichen AfA nach § 7 zwingen wollte. Aber der Wortlaut der Vorschrift beschränkt sich ausdrücklich und klar auf erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, während AfA nach § 7 „normale“ Absetzungen sind (BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 136/74 BStBl. II 1979, 8; HANDZIK in L/B/H, § 7 Rn. 58; SCHMIDT/DRENSECK XIX. § 7 Rn. 32; zur Streitfrage im Zusammenhang mit § 21 a Abs. 3 Nr. 2 s. § 21 a Anm. 177). Eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs des § 7 a über den Wortlaut der Vorschrift hinaus würde daher uE eine unzulässige Steuerverschärfung bilden.

GLA o. V., DB 1975, 2348; GASSNER/HAUG/LEMPENAU, DStZ 1977, 341 f. zu § 7 Abs. 5; vgl. auch BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 114/69, BStBl. II, 704; HENNINGER, FR 1966, 356; BLENCKE, FR 1970, 520; OSWALD, StBp. 1975, 88; zweifelnd NISSEN, BB 1966, 1223.

45–49 Einstweilen frei.

#### IV. AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung

**Schrifttum:** MITTELBACH, Die Abschreibung erhöht den Wert der Zuwendungen, FR 1970, 359; WEINGART, Die teilweise gewerbl. oder berufl. Nutzung eines im Miteigentum von Ehegatten stehenden Einfam. Hauses, DB 1977, 602; BECK, Die teilweise berufl. Nutzung eines Hauses durch einen von mehreren Miteigentümern, FR 1978, 281; FORGÁCH, Zur AfA-Berechtigung beim unentgeltl. erworbenen Nießbrauch an vermieteten Gebäuden des Privatvermögens, DStR 1978, 635; BORDEWIN, Belohnter Edelmet, FR 1979, 505;



KNOBBE-KEUK, Die stl. Behandl. von Nutzungsrechten, *StuW* 1979, 305; HANRATHS, Teilweise betriebl./freiberufl. genutztes Grundstück im Miteigentum von Ehegatten, *StBp.* 1980, 238; LITTMANN, Unentgeltl. Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern und AfA, *DB* 1980, 1040; THOMA, Ehegattengrundstücke: Unentgeltl. Nutzungsüberlassung, Nutzungsrechte als körperl. Wirtschaftsgüter, AfA Berechtigung, *DStR* 1980, 674; FELDHAUSEN, Stl. Probleme im Bereich des Ehe und Güterrechts, *Inf.* 1981, 97 (100); HUTTER, Zur stl. Behandl. von Nutzungsrechten an vermieteten Grundstücken, *DStZ* 1981, 47; KORN, Unentgeltl. Nutzungsüberlassung, *KÖSDI* 1981, 4251; KRAMER, Nutzungseinlagen bei Verwandten-Grundstücken, *DB* 1981, 1584; o.V., Bilanzierung und Abschreibung bei Grundstücksnutzungsrechten, *FR* 1981, 114; PAUS, Zur Aktivierung unentgeltl. erworbener Nutzungsrechte, *FR* 1981, 5; GROH, Nutzungseinlagen im Handels- u. StRecht, *BB* 1982, 133; PAUS, Einkstl. Behandl. der unentgeltl. Überlassung von Wirtschaftsgütern zwischen Ehegatten *FR* 1983, 28; TRZASKALIK, Nutzungsrechte im EStRecht, *StuW* 1983, 126 (131 ff.); BIERGANS, Überlegungen zur personellen Zurechnung von Betriebsausgaben und Werbungskosten, *FR* 1984, 297 (302 ff.); FRIELE/SPIEGELS, Zurechnung von Einkünften aus VuV bei unentgeltl. oder teilweise unentgeltl. Überlassung von Wohnungen, *StBp.* 1984, 145; HORN, Besteuerung obligator. Nutzungsrechte, *BB* 1984, 2124; ISERLOH, Abzug von AfA und anderen Werbungskosten bei unentgeltl. Wohnungsüberlassung, *IstB* 1984, 99; LUCAS, Sachenrechtliches bzw. schuldrechtliches Nutzungsrecht sowie dessen einkstrechtl. Behandl., *FR* 1984, 575; B. MEYER, Werbungskosten bei unentgeltl. Überlassung einer Wohnung im eigenen Haus, *DStR* 1984, 423; D. MEYER, Einkstl. Behandl. des Nießbrauchs und anderer Nutzungsüberlassungen, *Herne* 1984, 268–294; DERS., Zur AfA-Berechtigung bei unentgeltl. Nutzungsüberlassung, *DStR* 1984, 639; DERS., Zur Einlagefähigkeit unentgeltl. eingeräumter Nutzungsrechte, *DB* 1984, 2429; STADIE, Zur Einlage von Nutzungsrechten in das BV, *DB* 1984, 578; STEPHAN, Die ertragstl. Behandl. des Nießbrauchs an Grundstücken des Privatvermögens nach dem Nießbraucherlaß v. 23. 11. 1983, *DB* 1984 Beil. 3 zu Heft 5 (S. 20–22); UELNER, Werbungskostenabzug bei unentgeltl. Nutzungsrecht, *Dt. Steuerberater* tag 1983, Bonn 1984, 79; ANDERS, Nutzungsrechte unter Familienangehörigen, *Inf.* 1985, 29; BIERGANS, ESt. u. StBil., 3. Aufl. München 1985, 784–791; BRANDENBERG, Nießbrauch an Privatgrundstücken, Betriebsgrundstücken und KapVerm., 2. Aufl. Herne 1985 Rn. 287–337; LEY, Nutzungseinlagen bei unentgeltl. Nutzungsüberlassung, *DStR* 1985, 261; PAUS, Besteuerung einer unentgeltl. überlassenen Wohnung, *DStZ* 1985, 591 (592 f.); PREISSER, Die betriebl. Nutzung von Wirtschaftsgütern des Nicht-Unternehmer-Ehegatten (Angehörigen), insbes. die sog. Nutzungsrechtseinlage, *DStR* 1985, 498; ZENTHÖFER, Nießbrauch, Wohnrecht und obligator. Nutzungsrechte an privaten Grundstücken, *FR* 1985, 113 u. 141 (113–120); BIERGANS, Zum Problem der AfA-Berechtigung bei entgeltl. u. unentgeltl. Nutzungsüberlassungen ..., *FR* 1986, 365; BORDEWIN, Zurechnung von Einkünften und AfA-Befugnis bei Nutzung fremder Wirtschaftsgüter?, *DStZ* 1986, 55; D. MEYER, Nutzungseinlagen bei unentgeltl. Nutzungsüberlassung, *DStR* 1986, 18 (dazu LEY, ebd., 23); PLÜCKEBAUM, AfA in Fällen unentgeltl. erlangter Nutzungsrechte durch den Nutzungsberechtigten, *FR* 1986, 53; MÄRKLE/Franz, Die im Miteigentum mehrerer Personen stehende eigengenutzte Wohnung, *BB* 1989, 258; BRANDIS, Drittaufwand als Aufwand des Steuerpflichtigen?, *StuW* 1990, 57; RICHTER, Praxisfragen zur Gebäudeerrichtung auf fremdem Grund und Boden, *NWB F. 3*, 8259 (4. 5. 1992); SÖFFING, Der Vorlagebeschluß des IV. Senats des BFH vom 9. 7. 1992 zum Drittaufwand, *FR* 1992, 801; BRANDENBERG, Betrieblich oder beruflich genutzte Gebäudeteile bei Ehegattengrundstücken, *NWB F. 3*, 8493 (22. 2. 1993); KAISER, Nochmals: Die Abzugsfähigkeit des Drittaufwands bei den Erwerbenaufwendungen, *FR* 1993, 557; ANGSTENBERGER, Berücksichtigung der AfA bei teilweiser Nutzung eines den Ehegatten gemeinsam gehörenden Grundstücks zu betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken durch einen Ehegatten, *DStZ* 1994, 497; FLIES, Ist Drittaufwand als Betriebsausgaben/Werbungskosten absetzbar?, *StBp.* 1994, 273; DRENSECK, Der Drittaufwand nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 30. 1. 1995, *DStR* 1995, 509; PAUS, Das Gebäude auf dem Grundstück des Ehegatten, *BB* 1995, 2399; SCHUBERT, Die einkommensteuerrechtliche 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; HEISSENBERG, Einkommensteuerfragen bei Ehegatten-Grundstücken, *KÖSDI* 1996, 10598 und 10650; SÖFFING, Drittaufwand und die Vorlagebeschlüsse des VI. Senats, *FR* 1997, 511; HEUERMANN, Abziehbarkeit von Drittaufwand? –

Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 13. 3. 1996 VI R 103/95 und zu den Arbeitszimmerentscheidungen, DStR 1996, 1518; 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; KÜFFNER/HABERSTOCK, „Drittaufwand“: Eine Reise ins Ungewisse, DStR 2000, 1672.

**Urteilsanmerkungen** (außer dem o. a. Schrifttum) zu

- BFH v. 20. 11. 1980 IV R 117/79 (BStBl. II 1981, 68): DRENSECK, FR 1981, 150; LITTMANN, DStR 1981, 112; o. V., HFR 1981, 106; GORSKI, DSStZ 1983, 151;
- BFH v. 26. 5. 1982 I R 104/81 (BStBl. II, 594): L. SCHMIDT, FR 1982, 439;
- BFH v. 29. 11. 1983 VIII R 215/79 (BStBl. II 1984, 366): SÖFFING, StRK-Anm. EStG ab 1975 § 21 Abs. 1 NutzRecht R. 13; STEPHAN, DB 1984, 1797;
- BFH v. 29. 11. 1983 VIII R 184/83 (BStBl. II 1984, 371): o. V., DStR 1984, 343; L. SCHMIDT, FR 1984, 232; STEPHAN, DB 1984, 1802;
- BFH v. 16. 10. 1984 IX R 71/84 (BStBl. II 1985, 154): DRENSECK, FR 1985, 186;
- BFH v. 16. 10. 1984 IX R 81/82 (BStBl. II 1985, 390): SPIEGELBERGER, StRK-Anm. EStG 1975 § 21 Abs. 1 NutzRecht R. 16;
- BFH v. 23. 10. 1984 IX R 48/80 (BStBl. II 1985, 453): PAUS, DSStZ 1985, 591; L. SCHMIDT, DStR 1985, 541;
- BFH v. 23. 4. 1985 IX R 39/81 (BStBl. II, 720): DRENSECK, FR 1986, 17;
- BFH v. 30. 7. 1985 VIII R 71/81 (BStBl. II 1986, 327): L. SCHMIDT, FR 1985, 620, DStR 1985, 777; STEPHAN, DB 1985, 2541; BOVELETH, Inf. 1986, 369; STADIE, FR 1986, 42;
- BFH v. 20. 9. 1990 IV R 300/84 (BStBl. II 1991, 82): PAUS, StRK-Anm. EStG 1975 § 4 GewErm. R. 34;
- BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92 (BStBl. II, 281): GOSCH, StBp. 1995, 139; KANZLER, FR 1995, 271;
- BFH v. 23. 8. 1999 GrS 1/97, 2/97, 3/97, 5/97 (BStBl. II, 778, 782, 787, 774): FISCHER, FR 1999, 1171, 1177, 1180, 1182; WOLFF-DIEPENBROCK, DStR 1999, 1642.

**Verwaltungsregelungen:** BMF v. 10. 7. 1984, BStBl. I, 460; v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 561; v. 5. 11. 1996, BStBl. I, 1257; v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914.

Weitere Hinweise in Anm. 53 (Bauen auf einem fremden Grundstück) und Anm. 80–89 (unentgeltliche Einräumung eines Nießbrauchs).

## 1. Allgemeines

### 50 a) Überblick

Voraussetzungen der AfA-Berechtigung sind die Aufwendung von AHK und die abnutzende Verwendung des WG zur Einkunftserzielung (s. Anm. 41). Bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung eines WG erfüllt oft weder der Überlassende noch der Nutzende beide Voraussetzungen. Das Ergebnis, daß deshalb keiner von beiden AfA für das WG geltend machen kann, wird mit unterschiedlichen Begründungen zu vermeiden versucht (s. Anm. 51).

**AfA-Berechtigung des Nutzungsüberlassenden:** Der Nutzungsüberlassende ist regelmäßig der Eigentümer. Es kann aber auch ein mit gesicherter Rechtsposition Nutzender sein (zB Vorbehaltsnießbraucher), der dem Eigentümer das WG zur Nutzung überläßt (sog. Rücküberlassung, s. Anm. 52) oder auch einem Dritten. Bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung setzt der Überlassende das WG nicht zur Einkunftserzielung ein. Daher kann er keine AfA auf das WG vornehmen.

RFH v. 24. 2. 1944, RStBl., 434; BFH v. 8. 11. 1960 I 131/59 S, BStBl. III, 513; v. 26. 9. 1969 VI R 64/67, BStBl. II 1970, 177; v. 20. 11. 1973 VIII R 256/72, BStBl. II 1974, 163; v. 31. 10. 1978 VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401; v. 22. 1. 1980 VIII R 74/77, BStBl. II, 244; v. 30. 9. 1980 VIII R 201/78, BStBl. II 1981, 301 (betr. unentgeltl.



Nießbrauch); v. 20. 11. 1980 IV R 117/79, BStBl. II 1981, 68; v. 7. 12. 1982 VIII R 166/80, BStBl. II 1983, 660; v. 16. 10. 1984 IX R 81/82, BStBl. II 1985, 390; v. 20. 9. 1990 IV R 300/84, BStBl. II 1991, 82; L. SCHMIDT, FR 1979, 257.

Zwar können auch künftige Einkünfte zur Bejahung der Einkunftserzielung ausreichen (s. Anm. 41). Dafür genügt es aber nicht, daß der Überlassende beabsichtigt, das WG nach Erlöschen des Nutzungsrechts wieder zur Einkunftserzielung zu nutzen (s. Anm. 81 betr. unentgeltlichen Nießbrauch). Über teilweise unentgeltliche Nutzungsüberlassung s. Anm. 56.

**AfA-Berechtigung des Nutzungsberechtigten:** Der Nutzungsberechtigte ist regelmäßig nicht Eigentümer des WG, es sei denn, der Nutzungsberechtigte überläßt das WG dem Eigentümer zur Nutzung (Rücküberlassung, s. Anm. 52).

► *AfA-Berechtigung für das genutzte WG:* In der Regel hat der Überlassende die AHK des überlassenen WG getragen, so daß der Nutzende keine AfA für das genutzte WG geltend machen kann, weil es bei ihm am eigenen Aufwand fehlt (s. Anm. 51). Hat er dagegen AHK auf das genutzte WG aufgewendet, kann er diese Aufwendungen wie ein materielles WG abschreiben (s. Anm. 52; BMF v. 5. 11. 1996, BStBl. I, 1257). Bei Rücküberlassung des WG an den Eigentümer treffen bei diesem Kostentragung und Nutzung wieder zusammen mit der Folge, daß er AfA für das genutzte WG vornehmen kann. Eine AfA-Berechtigung liegt auch dann vor, wenn der Nutzende ausnahmsweise unentgeltlich die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers erworben hat (s. Anm. 53). Dann liegt bei betrieblicher Nutzung eine Einlage des WG vor; bei Nutzung im Privatvermögen ergibt sich die AfA-Berechtigung aus § 11 d EStDV.

► *AfA-Berechtigung für ein Nutzungsrecht:* Ist der Nutzende nicht wirtschaftlicher Eigentümer des genutzten WG und hat er auch keine AHK für das genutzte WG getragen, so kann er AfA nur von einem Nutzungsrecht geltend machen. Der BFH läßt dies indes nur bei betrieblicher Nutzung zu und verlangt eine (einlagefähige) *gesicherte Rechtsposition* (s. Anm. 52, 54).

## b) Darstellung der Problematik

51

Die AfA-Berechtigung (s. Anm. 41) ist bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung problematisch, weil es möglicherweise bei beiden an der Nutzungsüberlassung Beteiligten (einerseits dem nutzungsüberlassenden Eigentümer und andererseits dem Nutzungsberechtigten) an einer Voraussetzung der AfA-Berechtigung (s. Anm. 41) für das genutzte Wirtschaftsgut (WG) fehlt:

- dem Eigentümer an der *Verwendung zur Einkunftserzielung* (zur Einkünftezurechnung bei schuldrechtlichen Nutzungsrechten s. § 2 Anm. 321–323) und
- dem Nutzungsberechtigten an der *Aufwendung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten*.

Die Rspr. versucht in den Fällen der betrieblichen Nutzung auf Grund einer gesicherten Rechtsposition dadurch zu helfen, daß sie die AfA-Berechtigung des Nutzungsberechtigten (zwar nicht für das genutzte WG, aber) für das Nutzungsrecht anerkennt (s. weiter unten). Zur Rechtslage s. Anm. 52.

**Meinungen im Schrifttum:** Im Schrifttum ist immer wieder nach Möglichkeiten gesucht worden, den Fall zu vermeiden, daß weder der Eigentümer noch der Nutzende AfA geltend machen kann. Eine Möglichkeit, dieses Ergebnis zu vermeiden, wird in der Abziehbarkeit von Drittaufwand gesehen. Hierzu sind bisher verschiedene Meinungen vertreten worden:

► *Nach dem Veranlassungsgedanken* soll jeglicher Drittaufwand dem Nutzenden zuzurechnen sein; es wird allein auf die sachliche Veranlassung der Aufwendun-

gen durch die Einkunfterzielung des Nutzenden abgestellt. Die Einkünfte seien objektbezogen zu ermitteln, die subjektive Zuordnung erfolge erst später (so zB BIERGANS, FR 1984, 297 [304], und DStR 1989, 367 [373 f.]; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 34 ff., der aber inzwischen in DStJG 13, [1990], 179 [201] den Zuwendungsgedanken vertritt).

► *Nach dem Kostentragungsgedanken* sind Aufwendungen demjenigen zuzurechnen, der sie wirtschaftlich getragen hat. Der Abzug von Drittaufwand scheidet danach grundsätzlich aus. Einkünfte seien subjektbezogen zu ermitteln; Maßstab sei die Leistungsfähigkeit des Stpfl.; diese sei durch Aufwendungen eines Dritten grundsätzlich nicht gemindert (so zB DÖLLERER, StbJb. 1984/85, 69; BRANDIS, StuW 1990, 57: Abziehbarkeit nur dann, wenn durch die Aufwendung des Dritten eine Verpflichtung des Nutzenden erfüllt wird – Verkürzung des Zahlungswegs – dann aber kein echter Drittaufwand; HEUERMANN, DStR 1996, 1518).

► *Nach dem Zuwendungsgedanken*, der wohl bisher von dem größten Teil des Schrifttums vertreten worden ist, 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]; JAKOB/JÜPTNER, FR 1988, 141 [146]).

## 52 2. Rechtslage nach den Beschlüssen des Großen Senats

Der Große Senat des BFH hat mit den Beschlüssen v. 23. 8. 1999 (GrS 1/97, 2/97, 3/97, 5/97, BStBl. II, 778, 782, 787, 774) die Grundsätze seiner Entscheidung v. 30. 1. 1995 GrS 4/92 (BStBl. II, 281) bestätigt und ergänzt. Er hat sowohl den Zuwendungsgedanken als auch eine analoge Anwendung des § 11 d EStDV abgelehnt (BStBl. II 1999, 786). Echter Drittaufwand, der dann vorliegt, wenn ein Dritter die AHK eines WG getragen hat, das der Stpfl. zur Erzielung von Einkünften nutzt, ist nicht abziehbar. Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit folgt, dass der Stpfl. stl. abziehbare Aufwendungen (darunter auch AHK) persönlich tragen muß (BStBl. II 1999, 785). Ein objektiver sachlicher Zusammenhang (Veranlassung) der Aufwendungen des Dritten mit den Einkünften des Stpfl. reicht nicht aus. Eine Ausnahme gilt nur in Fällen des sog. 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. vor (BStBl. II 1999, 785). Ob dies auch in Fällen des sog. abgekürzten Vertragswegs – ein Dritter schließt im eigenen Namen für den Stpfl. einen Vertrag und leistet die daraus geschuldeten Zahlungen – gilt, hat der GrS des BFH offen gelassen. Nach BFH v. 24. 2. 2000 (BStBl. II, 314) liegt abziehbarer Eigenaufwand des Stpfl. vor, wenn der abgekürzte Vertragsweg Geschäfte des täglichen Lebens betrifft. Dagegen führt eine Abkürzung des Vertragswegs bei Dauer-schuldverhältnissen nicht zu abziehbaren Aufwendungen des Stpfl.

Diese Grundsätze gelten auch bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung zwischen Ehegatten (hier insbesondere der 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 (BStBl. II 1999, 781). Der Grundsatz der Individualbesteuerung der Ehegatten wird durch die Zusammenveranlagung

nicht aufgehoben (aaO, mit Hinweis auf BVerfG v. 4. 10. 1988 1 BvR 843/88, HFR 1990, 43).

**Rechtslage bei Aufwand des Nutzenden:** Hat sich der Nutzende an den AHK des Dritten beteiligt und nutzt er das dem Dritten gehörende WG ganz oder teilweise, kann er die Aufwendungen in entsprechendem Umfang „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ auf die Nutzungsdauer verteilen. Die Voraussetzungen eines bilanzierungsfähigen WG liegen zwar nicht vor, der durch die Einkunftserzielung veranlaßte Aufwand wird aber „zur Wahrung des Nettoprinzips“ so behandelt (BFH v. 23. 8. 1999 GrS 1/97, BStBl. II, 778 [780]). Dies hat den Vorteil, daß sich die AfA nach der Art des WG richten, es können somit auch erhöhte Absetzungen vorgenommen werden.

**Rechtslage ohne Aufwand des Nutzenden:** Eine AfA auf das genutzte WG ist grundsätzlich nicht möglich, wenn der Überlassende keine Einkünfte erzielt und der Nutzende keine Aufwendungen in entsprechendem Umfang hat. Ausnahme: Bei Überlassung zur betrieblichen Nutzung kann der Nutzende nach der Rspr. (s. § 6 Anm. 1215 a) ein ins Betriebsvermögen eingelegtes Nutzungsrecht abschreiben, wenn das WG aufgrund einer gesicherten Rechtsposition (s. Anm. 54) genutzt wird (zur Einlage eines Nutzungsrechts s. BFH v. 22. 1. 1980 VIII R 74/77, BStBl. II, 244). Ohne gesicherte Rechtsposition stehen dem Nutzenden keine AfA zu (BFH v. 26. 5. 1982 I R 104/81, BStBl. II, 594, mit Anm. L. SCHMIDT, FR 1982, 439).

**Rechtslage bei Rücküberlassung vom Nutzungsberechtigten:** Die Rücküberlassung vom Nutzungsberechtigten an den Eigentümer kann eine gesicherte Rechtsposition des Nutzungsberechtigten ausschließen, s. Anm. 54. Erzielt der Eigentümer, der durch die Rücküberlassung auch Nutzender ist, aus der Nutzung Einkünfte, darf er wie bei einer Übereignung unter vorbehaltenem Nutzungsrecht die AfA für das WG weiter in Anspruch nehmen (BFH v. 28. 3. 1995 IX R 126/89, BStBl. II 1997, 121; BMF v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914). Zur Rücküberlassung vgl. ferner BFH v. 11. 11. 1988 III R 268/84 (BStBl. II 1989, 872) betr. Übertragung eines Grundstücks unter Vorbehalt eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts und mietweise Überlassung an den Eigentümer: der nutzende Eigentümer kann die Mietzahlungen als Betriebsausgaben abziehen; der Abzug von AfA und sonstiger Aufwendungen für das betrieblich genutzte Grundstück ist ihm nicht möglich, weil diese nach BFH (v. 11. 11. 1988, aaO) in den Mietzahlungen bereits enthalten sind; ansonsten würde der Aufwand doppelt berücksichtigt. Der vorbehaltsnutzende bisherige Eigentümer erzielt ebenfalls Einnahmen (Miete) und kann AfA auf das Grundstück vornehmen, weil er die AHK getragen hat. Im Falle einer unentgeltlichen Rücküberlassung könnte der Eigentümer AfA geltend machen, der Vorbehaltsnutzende mangels Einkünfterzielung nicht.

**Stellungnahme:** Den vom Großen Senat des BFH aufgestellten Grundsätzen ist zuzustimmen. Sie folgen letztlich dem Kostentragungsgedanken und ermöglichen eine klare Abgrenzung. Danach ist entscheidend, ob der Nutzende Aufwendungen (AHK) für das zur Einkunftserzielung genutzte fremde WG getragen hat. Ist dies der Fall, kann er sie abschreiben wie ein materielles WG und nicht wie ein Nutzungsrecht, dh. wenn er HK für ein Gebäude getragen hat, kann er Gebäude-AfA (auch erhöhte) geltend machen. Dies ist Ausfluß des für alle Einkunftsarten geltenden Nettoprinzips, demzufolge die erwerbssichernden Aufwendungen des Stpfl. von den stpfl. Einnahmen abgezogen werden können (§ 2 Abs. 2 iVm. §§ 4 ff. und 9). Die Abschreibung ist unabhängig davon möglich, ob und in welchem Umfang der Nutzende an dem genutzten WG beteiligt

ist; denn die Anteile anderer Miteigentümer sind für den Nutzenden immer fremde WG.

► *Zum Veranlassungsgedanken:* Der Veranlassungsgedanke, wonach jeglicher Drittaufwand abziehbar sein soll, ist mit dem BFH abzulehnen. Er widerspricht der personenbezogenen Ermittlung der Einkünfte. Nach § 1 Abs. 1 sind natürliche Personen estpfl. Die Summe der Einkünfte gibt Auskunft über die stl. Leistungsfähigkeit der stpfl. Person. Der anschließende Abzug grundsätzlich zwangsläufiger Privataufwendungen entspricht dem Grundsatz, daß nur das (für den Stpfl.) disponible Einkommen besteuert werden soll.

► *Zum Zuwendungsgedanken:* Der Zuwendungsgedanke wird insbesondere bei Nutzungsüberlassungen zwischen Ehegatten herangezogen. Die Vetreter dieses Gedankens gehen dabei von einem Umfang des Einvernehmens zwischen Ehegatten aus, der bei der heutigen Unabhängigkeit und Selbständigkeit von Ehepartnern kaum mehr der Realität entspricht. Außerdem unterstellen sie einen Zuwendungswillen, der uE nicht generell der Interessenlage der Beteiligten entsprechen dürfte. 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. Dies widerspräche aber häufig dem Interesse des überlassenden Ehegatten und kann daher nicht unterstellt werden. Im übrigen ist nicht einzusehen, warum Ehegatten, die untereinander vielfältige Verträge abschließen (s. die umfangreiche Rspr. hierzu, insbes. zu Arbeitsverträgen), nicht zugemutet werden kann, einen Nutzungsvertrag abzuschließen, der beiden Seiten Rechtssicherheit gäbe – vor allem auf der zivilrechtl. Seite, die idR wichtiger ist als die steuerrechtl. Seite (so auch KANZLER, FR 1995, 271 [272]).

### 53 3. Unentgeltliche Nutzung bei Bauten auf fremden Grundstücken

**Schrifttum:** THOMA, Ehegattengrundstücke: Unentgeltl. Nutzungsüberlassung, Nutzungsrechte als körperl. Wirtschaftsgüter, AfA-Berechtigung, DStR 1980, 674; KORN, Baumaßnahmen auf Ehegatten Grundstücken, KÖSDI 1981, 4249; o. V., Bilanzierung und Abschreibung bei Grundstücksnutzungsrechten, FR 1981, 114; LOHSE, Fragen zur stl. Beurteilung eines mit der Errichtung eines Betriebsgebäudes verbundenen Nutzungsrechts, StBp. 1984, 62; UELNER, Werbungskostenabzug bei unentgeltlichem Nutzungsrecht, Dt. Steuerberatertag 1983, Bonn 1984, 79–81; APITZ, Einkstl. Behandl. von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden, FR 1985, 554 (dazu GÜNTHER, FR 1986, 63 und FREUNDLIEB, FR 1986, 319); BRANDENBERG, Gebäude, die von Kindern auf dem Grundstück der Eltern errichtet werden, NWB F 3, 6063 (2. 9. 1985); HALBIG, Gebäude auf fremdem Grund und Boden – Ertragstl. Behandl. –, Inf. 1985, 421; BORDEWIN, Zurechnung von Einkünften und AfA-Befugnis bei Nutzung fremder Wirtschaftsgüter?, DStZ 1986, 55 (60 ff.); GÜNTHER, Bauten auf fremdem Grund und Boden im Privatbereich, Inf. 1986, 320; SCHAEBERLE, Bauten auf fremdem Grund und Boden im Privatbereich, Inf. 1986, 30; OBERMEIER/WEINBERGER, Die ertragsteuerliche Behandlung von Bauten auf fremdem Grund und Boden, insbesondere die Problematik des Ehegatteneigentums, DStR 1998, 913; STRAHL, Bauten auf fremden Grundstücken, KÖSDI 2000, 12300.

Die Grundsätze des BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281, gelten grundsätzlich auch hier. Es macht keinen Unterschied, ob der nutzende Stpfl. AHK für ein Gebäude trägt, das im gemeinschaftlichen Eigentum mit einem Dritten steht (so im Entscheidungsfall), oder ob es sich um ein Gebäude handelt, das Eigentum eines Dritten allein ist (s. auch BMF v. 5. 11. 1996, BStBl. I, 1257). Der nutzende Errichter des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden hat den Herstellungsaufwand des Gebäudes getragen und kann deshalb diesen Aufwand

wie ein materielles WG nach den für Gebäude geltenden Regeln abschreiben (BFH v. 10. 4. 1997 IV R 12/96, BStBl. II, 718; v. 10. 3. 1999 XI R 22/98, BStBl. II, 523; BMF v. 5. 11. 1996 aaO Rn. 1; krit. WEBER-GRELLET, DB 1995, 2550).

**Wirtschaftliches Eigentum des Nutzenden:** Der auf fremdem Grund und Boden Bauende erlangt zwar an dem Gebäude kein bürg.-rechtliches Eigentum, denn das Gebäude stellt, sofern es nicht nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet worden ist (Scheinbestandteil, s. Anm. 333) einen wesentlichen Bestandteil des Bodens dar und fällt in das Eigentum des Grundstückseigentümers (§§ 93, 94, 946 BGB). Er kann aber wirtschaftlicher Eigentümer nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO des materiellen WG werden und ist als solcher zur AfA berechtigt, wenn er nach Beendigung des Nutzungsverhältnisses Anspruch auf eine Entschädigung (zB nach §§ 951 Abs. 1, 812 BGB, Aufwendungsersatzanspruch) hat (BFH v. 28. 7. 1993 I R 88/92, BStBl. II 1994, 164; v. 11. 6. 1997 XI R 77/96, BStBl. II, 774; FG München v. 27. 9. 1994, EFG 1995, 250, rkr.). Nach BFH v. 27. 11. 1996 X R 92/92 (BStBl. II 1998, 97) ist für die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zusätzlich die Vereinbarung eines Nutzungsrechts erforderlich (ebenso BFH v. 10. 4. 1997 IV R 12/96, BStBl. II, 718; im einzelnen s. auch OBERMEIER/WEINBERGER, DStR 1998, 913). Die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers ist aber für die AfA-Berechtigung nicht erforderlich (s.o. und Anm. 41, 42).

**Dauer des Nutzungsrechts kürzer als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:**

► *Mit Aufwendungsersatzanspruch:* Endet das Nutzungsverhältnis vor Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes oder Gebäudeteils, hat der Stpfl. nach BMF v. 5. 11. 1996 (aaO Rn. 2) bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich den Restwert erfolgswirksam auszubuchen (BFH v. 11. 12. 1987 III R 188/81, BStBl. II 1988, 493; v. 17. 3. 1989 III R 58/87, BStBl. II 1990, 6) und einen Aufwendungsersatzanspruch gem. §§ 951, 812 BGB in Höhe des Verkehrswerts des Gebäudes oder Gebäudeteils anzusetzen. Bei Gewinnermittlung durch Einnahmeüberschussrechnung sind die AHK, soweit sie noch nicht abgeschrieben worden sind oder die AfA nicht willkürlich unterlassen worden ist, als Betriebsausgaben abzuziehen (BFH v. 16. 2. 1995 IV R 29/94, BStBl. II, 635). Maßgebend ist der Wert im Zeitpunkt der Beendigung der Überlassung (BFH v. 10. 3. 1999 XI R 22/98, BStBl. II, 523). Die Ausgleichsleistung ist im Zeitpunkt des Zuflusses als Betriebseinnahme zu erfassen (BMF v. 5. 11. 1996 aaO Rn. 2). Einen Aufwendungsersatzanspruch hat auch, wer auf fremdem Grund und Boden Bauarbeiten in der begründeten Erwartung vornimmt, später Eigentümer des Grundstücks zu werden, wenn sich diese Erwartung später nicht erfüllt (BFH v. 30. 9. 1997 IX R 25/96, BFH/NV 1998, 167). Der Anspruch entsteht dann, wenn feststeht, daß der bezweckte Erfolg (die Eigentumsübertragung) nicht eintritt.

► *Ohne Aufwendungsersatzanspruch:* Ist eine gegenüber dem Abschreibungszeitraum des Gebäudes kürzere Dauer des Nutzungsrechts vereinbart, ohne daß bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses eine angemessene Entschädigung für die von dem Nutzungsberechtigten vorgenommenen Aufwendungen vorgesehen wird, so sind entsprechend BFH v. 26. 7. 1983 VIII R 30/82 (BStBl. II, 755) beim überlassenden Eigentümer Einnahmen aus VuV in Höhe der Sachleistung zu demjenigen Zeitpunkt anzunehmen, in dem er durch Verbindung der Sachen mit dem Grundstück deren Eigentümer wird. In diesen Fällen hat der Eigentümer auch HK getragen; ihm – und nicht dem Nutzungsberechtigten – stehen



die AfA zu (BMF v. 4. 6. 1986, BStBl. I, 319). Der auf fremdem Grund und Boden Bauende hat die Aufwendungen dem Eigentümer des Grundstücks zugewendet und damit nach § 12 Nr. 2 die Berechtigung, die Aufwendungen als eigene abzuziehen, verloren (BFH v. 11. 6. 1997 XI R 77/96, BStBl. II, 774).

#### 54 4. Unentgeltliche Nutzung mit gesicherter Rechtsposition

**Bedeutung der gesicherten Rechtsposition:** Eine gesicherte Rechtsposition hat für die AfA-Berechtigung des Nutzenden nur noch dann eine Bedeutung, wenn er das WG betrieblich nutzt und selbst keine AHK für das WG aufgewendet hat. In diesem Fall kann er bei Nutzung des WG mit gesicherter Rechtsposition ein Nutzungsrecht abschreiben (s. Anm. 52 „Rechtslage bei keinem Aufwand des Nutzenden“). In den Fällen, in denen der Nutzende eigene AHK getragen hat, sind die Aufwendungen nach BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281, nicht mehr wie bisher als Nutzungsrecht abzuschreiben, sondern als materielles WG; eine gesicherte Rechtsposition ist nicht mehr erforderlich. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen, weil der Begriff „gesicherte Rechtsposition“ unscharf und dadurch streitanfällig ist (s. die unten zitierte Rspr.).

**Begriff und Voraussetzungen der gesicherten Rechtsposition:** Der Nutzende hat nach BFH v. 29. 11. 1983 VIII R 215/79 (BStBl. II 1984, 366) dann eine gesicherte Rechtsposition gegenüber dem Eigentümer erlangt, wenn dieser ihm die Nutzung des WG für eine bestimmte Zeit nicht entziehen kann (s. auch § 21 Anm. 228). Dies kann durch Einräumung eines sachen- oder schuldrechtlichen Nutzungsrechts geschehen; die Vereinbarung hierüber kann schriftlich oder mündlich erfolgen (BFH v. 21. 1. 1986 IX R 27/83, BFH/NV 1986, 456, ein Leihvertrag genügt); das Nutzungsrecht kann sogar stillschweigend vereinbart werden (Hess. FG v. 19. 6. 1985, DB 1986, 2001, rkr.; v. 5. 3. 87, EFG 1987, 563); entscheidend ist, daß die Vereinbarung ernsthaft gewollt ist und tatsächlich durchgeführt wird (BMF v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 561). Die Dauer eines Nutzungsrechts kann auch mit Hilfe ergänzender Vertragsauslegung ermittelt werden (BFH v. 30. 7. 1985 VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; v. 25. 10. 1988 IX R 132/85, BFH/NV 1989, 295).

*Eine gesicherte Rechtsposition* ist in folgenden Fällen bejaht worden:

- ▷ Dem nutzenden Ehemann ist das Nutzungsrecht durch einen *nach § 745 BGB gefaßten Beschluß* über die Benutzung des den Ehegatten je zur Hälfte gehörenden Hauses eingeräumt worden (BFH v. 22. 1. 1980 VIII R 74/77, BStBl. II, 244 vorl. Abs.);
- ▷ der Eigentümer-Ehegatte ist im Hinblick auf seine aus § 1353 Abs. 1 Satz 2 BGB erwachsende *eheliche Mitwirkungspflicht* zu einem uneingeschränkten Entzug der unentgeltlichen Nutzung gegen den Willen des anderen Ehegatten nicht berechtigt (BFH v. 20. 11. 1980 IV R 117/79, BStBl. II 1981, 68; bürgerl. wohl kaum haltbar, vgl. PAUS, FR 1983, 30);
- ▷ Vereinbarung eines dinglichen Nutzungsrechts, dessen *Eintragung im Grundbuch unterbleibt* und das daher nur *schuldrechtlich* besteht, aber ernst gemeint ist und tatsächlich durchgeführt wird (BFH v. 16. 10. 1984 IX R 81/82, BStBl. II 1985, 390; v. 30. 7. 1985 VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327; v. 15. 4. 1986 IX R 52/83, BStBl. II, 605 betr. minderjährige Kinder);
- ▷ Vereinbarung eines schuldrechtlichen Nutzungsrechts; so BFH v. 23. 10. 1984 IX R 48/80 (BStBl. II 1985, 453); aber Sachverhalt unklar; der BFH ließ es genügen, daß der Eigentümer als Vorerbe schon zu seinen Lebzeiten dem *Nach-*

*erben* die Nutzung überließ, was jedenfalls für sich allein nicht genügt (vgl. PAUS, DStZ 1985, 592);

- ▷ Einräumung eines dinglichen oder – durch Miete oder Leihe – *schuldrechtlichen Nutzungsrechts*, so daß der Eigentümer die Nutzung *für eine festgelegte Zeit* nicht entziehen kann (BFH v. 29. 11. 1983 VIII R 215/79 u. v. 29. 11. 1983 VIII R 184/83, BStBl. II 1984, 366 u. 371); BMF v. 15. 11. 1984 (BStBl. I, 561 Rn. 54) verlangt Einräumung des Nutzungsrechts für *mindestens ein Jahr* (zust. ZENTHÖFER, FR 1985, 117); jedoch kann auch ein kürzer laufendes Nutzungsrecht unentziehbar sein (glA LUCAS, FR 1984, 576; BRANDENBERG, Nießbr. an Privatgrundstücken ..., 2. Aufl. 1985, Rn. 50; DRENECK, FR 1985, 187: Es kommt für die Zurechnung der Einkünfte bei der unentgeltlichen Überlassung einer Wohnung allein auf die Verhältnisse zZ der Nutzung an);
- ▷ Errichtung eines Hauses auf fremdem Grund und Boden mit Zustimmung des Grundstückseigentümers (OFD Münster v. 11. 2. 1985, FR 1985, 182; BMF v. 4. 8. 1986, BStBl. I, 318);
- ▷ Nießbraucher überläßt eine Wohnung dem Eigentümer (BFH v. 25. 10. 1988 IX R 132/85, BFH/NV 1989, 295);
- ▷ der Nutzende hat ein dingliches Wohnrecht an einer bestimmten Wohnung inne, nutzt aber im Einvernehmen mit dem Eigentümer tatsächlich eine andere Wohnung im selben Haus (FG Nürnberg v. 25. 4. 1990, EFG, 527, rkr.);
- ▷ Tochter erwirbt von der Mutter ein Zweifamilienhaus mit der Verpflichtung, der Mutter im Haus lebenslang ausreichend Wohnung zu geben (gesicherte Rechtsposition der Mutter, BFH v. 10. 4. 1991 XI R 19/88, BFH/NV 1991, 673).
- ▷ bei Verkauf eines Hauses wird vereinbart, daß der Verkäufer das Haus noch ein Jahr unentgeltlich nutzen darf (BFH v. 28. 2. 1992 IX R 94/86, BFH/NV 1992, 732).

*Keine gesicherte Rechtsposition* liegt vor, wenn der Eigentümer die Nutzung jederzeit einschränken oder beenden kann, so zB wenn Eltern zur *Verwaltung von Kindesvermögen* berechtigt sind (BFH v. 16. 10. 1984 IX R 71/84, BStBl. II 1985, 154 [krit. hierzu DRENECK, FR 1985, 187]; v. 8. 3. 1994 IX R 37/90, BFH/NV 1994, 868);

► *Sonderfall: Unentgeltliche Wohnungsüberlassung an minderjährige Kinder:* Minderjährigen Kindern wird von den Eltern trotz sachenrechtlicher oder schuldrechtlicher Vereinbarung keine gesicherte Rechtsposition eingeräumt, wenn ihnen *Wohnräume im Haus der Eltern* (oder eines Elternteils) unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden (BFH v. 29. 11. 1983 VIII R 215/79, BStBl. II 1984, 366: Die Nutzung durch die Eltern ist vorrangig, die Kinder teilen den Wohnsitz der Eltern und unterliegen der elterlichen Sorge; BMF v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 561 Rn. 4a). Da BFH und BMF von der Überlassung von „Wohnräumen“ sprechen und daher wohl den Fall meinen, daß tatsächlich keine echte Selbstnutzung durch die Kinder, sondern nur ein Mitwohnen der Kinder bei den Eltern vorliegt, soll die Einschränkung wohl nicht für die Überlassung einer abgeschlossenen, von einem Kind ohne die Eltern genutzten Wohnung gelten (glA SEITHEL, Einkstrechl. Behandl. des Nießbrauchs ..., 3. Aufl. 1985, 20). Jedenfalls dann läge auch bürgerlich-rechtlich ein unentziehbares Nutzungsrecht und stl. eine gesicherte Rechtsposition vor (glA ZENTHÖFER, FR 1985, 117 Fn. 41; BFH v. 15. 4. 1986 IX R 52/83, BStBl. II, 605 betr. nicht im Grundbuch eingetragenen Nießbrauch an einem Grundstück).

Einstweilen frei.

55



## 56 5. Teilentgeltliche Überlassung oder unentgeltliche Überlassung eines Teils eines Wirtschaftsguts

**Unentgeltliche Nutzungsüberlassung eines Teils eines im übrigen anderweitig genutzten Wirtschaftsguts:** In Betracht kommt besonders die unentgeltliche Überlassung einer *Wohnung* in einem Gebäude, das im übrigen durch den Eigentümer zur Erzielung von Einkünften (durch Vermietung oder Eigennutzung) verwendet wird. In diesem Fall sind die AfA zu teilen: Der Eigentümer kann sie insoweit vornehmen, als sie auf den von ihm zur Einkunftserzielung verwendeten Gebäudeteil entfallen.

BFH v. 23. 4. 1985 IX R 39/81, BStBl. II, 720; v. 30. 7. 1985 VIII R 71/81, BStBl. II 1986, 327, BMF v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 561 Rn. 54 d; SÖFFING, StRK-Anm. EStG 1975 § 21 Abs. 1 NutzRecht R. 13: Die verschieden genutzten Gebäudeteile bilden verschiedene WG. Überholt sind insoweit BFH v. 29. 11. 1983 VIII R 215/79 u. v. 29. 11. 1983 VIII R 184/83, BStBl. II 1984, 366 u. 371, wonach der Eigentümer die vollen AfA vornehmen konnte.

Die Aufteilung erfolgt idR nach den Nutzflächen (R 13 Abs. 6 Satz 2 EStR 1999). Über Ermittlung der Nutzfläche s. § 7 b Anm. 71–76.

**Teilentgeltliche Nutzungsüberlassung** (dh. gegen ein unangemessen niedriges Entgelt) ist Vermietung und verschafft daher dem Mieter eine gesicherte Rechtsposition (BFH v. 29. 11. 1983 VIII R 215/79, BStBl. II 1984, 366). Da aber der Eigentümer jedenfalls einen Mietzins erhält, stehen ihm die AfA von den AHK des vermieteten WG entsprechend dem Verhältnis zwischen dem vereinbarten Entgelt und der angemessenen Gegenleistung zu (BMF v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 561 Rn. 54 e, 35 a, 33). Ist der Mietzins im Verhältnis zur ortsüblichen Miete so niedrig, daß wirtschaftlich betrachtet kein Entgelt im Rahmen eines Mietvertrags vorliegt, dann ist die Nutzungsüberlassung voll als unentgeltlich zu behandeln (BMF aaO Rn. 53 a).

**Schrifttum:** ZENTHÖFER, FR 1985, 119 f.

57

## V. AfA-Berechtigung bei Miete und Pacht

**Schrifttum:** WEYAND/REITER, Ertragsteuerliche Folgen von Baumaßnahmen eines Mieters, Inf. 1995, 646.

Als AfA-Gegenstand kommen in Betracht: Das Mietrecht, das gemietete WG und ein vom Mieter angeschafftes oder hergestelltes WG.

**Mietrecht:** Die Rechtsstellung, die der Mieter auf Grund des Mietvertrags innehat, bildet ein WG (s. auch Anm. 120, 121), dessen AK auf die voraussichtliche Mietzeit gleichmäßig zu verteilen sind. Über *Abgrenzung zwischen Mietzahlung und Anschaffung eines Mietrechts* s. § 5 Anm. 1235, über *Mieterzuschuß* als AK eines Mietrechts s. § 5 Anm. 1268, über *Abfindung* des Vormieters durch den Nachmieter s. § 5 Anm. 1274. *Vorauszahlung* von Miete bildet nicht AK eines Mietrechts, sondern ist bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich aktiv abzugrenzen und bei Überschubrechnung als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abziehbar, s. § 5 Anm. 1235.

**Vermietete Wirtschaftsgüter:** Die AfA stehen grundsätzlich dem Vermieter als wirtschaftlichen Eigentümer und Einkunftserzieler zu (s. Anm. 41, 42); nach Ansicht des BFH auch dann, wenn der Mieter vermietete WG vertragsgemäß erneuert, s. § 5 Anm. 1462, 1463.

**Vom Mieter angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter:**

► *AfA-Berechtigung des Mieters* besteht, wenn er selbst die HK aufgewendet hat und das WG zur Einkunftserzielung einsetzt (s. auch Anm. 41, 42); s. auch § 5 Anm. 1256 über Aktivierung bei betrieblicher Nutzung; bei privater Nutzung zur Einkunftserzielung gilt Entsprechendes. Es gelten hier die gleichen Grundsätze wie bei Bauten auf fremdem Grund und Boden (s. Anm. 53). Mietereinbauten und -umbauten sind dem Mieter zuzurechnende materielle WG (BFH v. 28. 7. 1993 I R 88/92, BStBl. II 1994, 164; v. 15. 10. 1996 VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533; v. 11. 6. 1997 XI R 77/96, BStBl. II, 774). Der Mieter erlangt wirtschaftliches Eigentum daran, wenn er die Kosten getragen hat, die Bauten tatsächlich nutzt und ihm bei Beendigung der Nutzung ein Entschädigungsanspruch zusteht.

► *AfA-Berechtigung des Vermieters* besteht zB, wenn die Aufwendung der HK durch den Mieter wirtschaftlich *Mietentgelt* bedeutet. Das ist zB der Fall, wenn die Aufwendungen *mit Mietzahlungen verrechnet* werden (über Mieterzuschuß s. auch § 5 Anm. 1269); dem Vermieter stehen die AfA von dem Betrag zu, mit dem ihm die Aufwendungen des Mieters als Einnahmen aus VuV zugerechnet werden (BFH v. 15. 10. 1953 IV 196/53 U, BStBl. III, 317). Eine zumindest verdeckte Mietverrechnung liegt auch vor, wenn die *Mietdauer kürzer* ist als die Nutzungsdauer des vom Mieter hergestellten WG und soweit er bei Beendigung des Mietverhältnisses *keine angemessene Entschädigung* erhalten wird, s. Anm. 53 aE, § 5 Anm. 1263.

► *AfA-Methode*: Sie richtet sich nach der Art des WG (s. auch Anm. 345). 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 Beendigung der Nutzung einen Entschädigungsanspruch hat, kann er AfA nach Art des WG vornehmen, also zB nach den für Gebäude oder Gebäudeteile geltenden Regeln (BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281; v. 15. 10. 1996 VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533; v. 11. 6. 1997 XI R 77/96, BStBl. II, 774).

**Einzelfragen:**

*Leasing*: Über AfA-Berechtigung s. § 5 Anm. 1165, 1190.

*Mietkaufvertrag* (rechtlich Vermietung, wirtschaftlich Kauf): s. § 5 Anm. 1300–1312.

*Substanzerhaltungspflicht* bei Betriebsverpachtung („eiserne Verpachtung“) s. § 5 Anm. 1462, 1465: Aktivierung und AfA grundsätzlich beim Verpächter (so BFH v. 2. 11. 1965 I 51/61 S, BStBl. III 1966, 61; v. 23. 6. 1966 IV 75/64, BStBl. III, 589). Für AfA-Berechtigung des Pächters als wirtschaftlichem Eigentümer RABE, BB 1987, 439. Wer als Pächter Betriebsvorrichtungen im Wege der sog. eisernen Verpachtung übernommen hat, kann 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).

*Weitere Einzelfragen* s. auch Anm. 600 „Pächter“.

Einstweilen frei.

58–59

**VI. AfA-Berechtigung bei Nießbrauch**

**Schrifttum:** s. § 2 vor Anm. 201; 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; 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 13/98 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 u. 1512; ZENTHÖFER, Nießbrauch – nach dem neuen Nießbraucherlaß, StW 1999, 57.

**Verwaltungsregelungen:** BMF v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 561; v. 26. 5. 1992, BStBl. I, 370; v. 22. 4. 1994, BStBl. I, 258; v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914; OFD Münster v. 26. 10. 1998, FR 1998, 1139.

## 60 1. Allgemeines

**Begriff des Nießbrauchs:** 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). Es handelt sich um ein dingliches Recht, das ein verselbständigtetes Nutzungsrecht darstellt (PETZOLDT im Münchener Kommentar, 2. Aufl. 1986, § 1030 BGB Anm. 1).

**Arten des Nießbrauchs:** s. § 2 Anm. 201.

**Gegenstand des Nießbrauchs** können Sachen und Rechte sein, nicht aber das Vermögen (STAUDINGER/PROMBERGER 12. Aufl. 1981, Vorbem. zu § 1030 ff. BGB Rn. 3). Im einzelnen s. § 2 Anm. 213.

**Steuerliche Anerkennung des Nießbrauchs:** Der Nießbrauch an abnutzbaren WG wie Gebäuden ist – ungeachtet der Einschränkung durch den BFH bei Kapitalvermögen (s. § 20 Anm. 19) – uE wie bisher jedenfalls dann stl. anzuerkennen, wenn der Nießbraucher durch eigene Leistungen (Verwaltung, Vermietung im eigenen Namen) die Einkünfte erzielt.

BFH v. 13. 5. 1980 VIII R 128/78, VIII R 63/79 u. VIII R 75/79, BStBl. II 1981, 299, 295, 297; glA FORGÁCH, DStR 1978, 635; KORN, KÖSDI 1978, 2912 f.; L. SCHMIDT in DStJG 1 (1978), 61–64; SÖFFING, ebd., 125 ff.; MÄRKLE, DB 1979, 1058; MIHATSCH, FR 1979, 603; UELNER, StbKongrRep. 1979, 99 ff. (bes., 108 f.); HOYER, BB 1980, 1464 f.; KRUSE, in: Bericht über die Fachtagung 1980 des Inst. d. Wpr., Düss. 1980, 118 f. = AG 1980, 218; PLÜCKEBAUM, FR 1981, 181; BIERGANS, ESt. und StBil., 3 Aufl., 848 ff.

*Zur Tatbestandsverwirklichung durch den Nießbraucher und zur Zurechnung der Einkünfte beim Nießbrauch* s. § 2 Anm. 213–280; s. auch BMF v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914 Rn. 1–9.

## 61 2. AfA-Gegenstand bei Nießbrauch und anderen dinglichen Nutzungsrechten

**Nießbrauch:** Als Gegenstand der Abnutzungen kommen beim Nießbrauch in Betracht: Das Nießbrauchsrecht (s. Anm. 73, 83, 87, 121), ein vom Nießbraucher in Ausübung des Nießbrauchs angeschafftes oder hergestelltes WG (bes. ein Gebäude, s. Anm. 73, 83) und das nießbrauchsbelastete WG (s. Anm. 70–73, 80–88).

**Andere dingliche Nutzungsrechte:** Für die AfA bei anderen dinglichen Nutzungsrechten (zB dinglichen Wohnrechten) gelten die für die Nießbrauchfälle

maßgebenden Grundsätze (Anm. 70–88) entsprechend (s. BFH v. 7. 12. 1982 VIII R 166/80, BStBl. II 1983, 660).

Einstweilen frei.

62–69

### 3. AfA-Berechtigung bei entgeltlichem Nießbrauch

#### a) Allgemeines

70

Ein Nießbrauch, der vom Eigentümer dem Berechtigten bestellt ist (*Zuwendungsnießbrauch*) kann stl. entgeltlich, teilweise entgeltlich oder unentgeltlich sein (BMF v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914 Rn. 10–13). Wird bei Übertragung eines WG gleichzeitig ein Nießbrauchsrecht für den bisherigen Eigentümer 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; v. 10. 4. 1991 XI R 7, 8/84, BStBl. II, 791; v. 24. 4. 1991 XI R 5/83, BStBl. II, 793; BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 40).

Ein entgeltlicher Nießbrauch liegt vor, wenn der Wert der Nutzungsüberlassung und der Wert der Gegenleistung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind. Ist das Entgelt geringer, ist der Nießbrauch teilweise unentgeltlich bestellt.

BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 10–12; s. weiter § 2 Anm. 233, 261, 271, und § 6 Anm. 384–399; zur Abgrenzung zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Nießbrauch s. auch EHMCKE/BOLLMANN, FR 1980, 238 ff.; PLÜCKEBAUM, FR 1981, 184; ABEGG, DB 1982, 151; STUHRMANN, DStR 1984, 744; UELNER, StbKongrRep. 1979, 110; HOYER, BB 1980, 1462.

Der entgeltliche Nießbrauch führt in Form des Entgelts für die Nießbrauchsbestellung zu Betriebseinnahmen oder Einnahmen beim Besteller; damit ist die Voraussetzung des Abs. 1 Satz 1 erfüllt, daß der Besteller das nießbrauchsbelastete WG „zur Erzielung von Einkünften“ verwendet (s. zu diesem Tatbestandsmerkmal auch Anm. 123; zu den Voraussetzungen der AfA-Berechtigung allg. s. Anm. 41). Grundsätzlich ist daher der Nießbrauchsbesteller als Eigentümer des WG zur Vornahme von AfA berechtigt (s. Anm. 71); über teilweise Entgeltlichkeit s. Anm. 72; zur AfA-Berechtigung des Nießbrauchers s. Anm. 73 (dort auch über AfA auf das Nießbrauchsrecht).

#### b) AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (Eigentümers)

71

Da der Nießbrauchsbesteller (Eigentümer) beim entgeltlichen Nießbrauch Einkünfte aus der Nutzung des mit dem Nießbrauch belasteten WG erzielt, ist er in bezug auf dieses WG zur Vornahme der AfA berechtigt (BMF v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914 Rn. 30; s. auch Anm. 41, 42), wenn er die AHK des WG getragen hat. Die Auffassung, daß beim entgeltlichen Nießbrauch grundsätzlich dem Eigentümer als Nießbrauchsbesteller die AfA zustehen, wird bestätigt durch die Rspr., nach der das *Entgelt* für die Einräumung eines Nießbrauchs an einem Gebäude des Privatvermögens beim Eigentümer eine Einnahme aus Vermietung und Verpachtung (BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332; LOHSE, DStR 1980, 307) und beim Nießbraucher im Fall einer einmaligen (oder in Raten geleisteten) Zahlung AK des Nießbrauchsrechts bildet, von denen ihm, wenn er das Recht (betrieblich oder privat) zur Erzielung von Einkünften nutzt (zB durch Vermietung des Gebäudes), AfA nach § 7 zustehen (s. BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38; BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 26; SCHELLENBERGER, FR 1980, 27 f.; LOHSE aaO).

**Unmaßgeblichkeit von Vereinbarungen über die AfA-Berechtigung:** Vereinbarungen zwischen Nießbraucher und Eigentümer darüber, daß der Nießbraucher steuerlich berechtigt sein solle, die AfA (von den AHK des Eigentümers) geltend zu machen, sind stl. unbeachtlich; die öffentlich-rechtliche Regelung des § 7 kann nicht durch private Vereinbarung abbedungen werden (s. auch Anm. 41; ferner Anm. 75 über Beschränkung des Nießbrauchs).

Gegen die Ansicht, die AfA-Berechtigung des Eigentümers könne nicht durch Vereinbarung auf den Nießbraucher übertragen werden, v. BORNHAUPT, NWB F. 3, 3826; insoweit auch PETZOLDT, BB 1975, 1430; CONZE, BB 1975, 320 f.; jedoch versteht CONZE darunter den Fall, daß dem Eigentümer vereinbarungsgemäß Beträge in Höhe der (von ihm selbst vorzunehmenden) AfA verbleiben sollen (was auch nach Ansicht von CONZE stl. anzuerkennen ist; glA WEBER/S. LUTHER, ZGR 1973, 63); daß der Nießbraucher dadurch in Höhe der AfA wirtschaftlich belastet ist und man insofern sagen kann, daß er die AfA „wirtschaftlich trägt“, bedeutet nicht auch, daß er die AfA selbst vornehmen, dh. den ihm zugeflossenen (bereits in Höhe der AfA gekürzten) Ertrag in seiner ESt-Erklärung nochmals um einen Posten „AfA“ kürzen darf.

### 72 c) AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers bei teilweise entgeltlichem Nießbrauch, Bruchteilsnießbrauch und Quotennießbrauch

Ist der Nießbrauch teilweise entgeltlich bestellt worden (zur Abgrenzung zwischen entgeltl. und unentgeltl. Nießbrauch s. Anm. 70), so stehen nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914, Rn. 12 u. 31) die AfA dem Eigentümer nur anteilig zu (glA DRENSECK, FR 1986, 17; SÖFFING, NWB F. 3, 6174; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1984, 218; FG Düss. v. 29. 8. 1984, EFG 1985, 118, rkr.; vgl. auch BFH v. 23. 4. 1985 IX R 39/81, BStBl. II, 720, 722; durch dieses Urteil ist BFH v. 29. 11. 1983 VIII R 184/83, BStBl. II 1984, 371, überholt). Maßgebend für die Aufteilung der AfA ist das Verhältnis des Entgelts zum Kapitalwert des Nießbrauchs (BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 12; vgl. dazu auch STEPHAN, DB 1985, 676; STUHRMANN, DStR 1984, 743).

Entsprechendes gilt beim *Bruchteilsnießbrauch* und beim *Quotennießbrauch*. Der Eigentümer kann in beiden Fällen anteilige AfA nur insoweit geltend machen, als er das WG zur Einkunftserzielung nutzt; auf den nießbrauchbelasteten Teil kann er keine AfA vornehmen (BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 25).

### 73 d) AfA-Berechtigung des Nießbrauchers

**Hinsichtlich des nießbrauchsbelasteten WG** besteht beim entgeltlichen Nießbrauch grundsätzlich keine AfA-Berechtigung des Nießbrauchers, da die AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (Eigentümer) dies ausschließt (s. Anm. 71). Die AfA-Berechtigung scheidet bereits daran, daß der Nießbraucher die AHK des nießbrauchsbelasteten WG nicht getragen hat (s. Anm. 41, 42, 50 ff.). Aufwendungen zum Erhalt des nießbrauchsbelasteten WG kann der Nießbraucher als BA oder WK abziehen.

*Beschränkung bezügl. Veränderungen und Verschlechterungen der nießbrauchsbelasteten Sache:* Solche Veränderungen und Verschlechterungen hat grundsätzlich der Eigentümer zu tragen (§ 1050 BGB). Wird abweichend hiervon vereinbart, daß der Nießbraucher sie trägt und infolgedessen verpflichtet ist, die Sache in dem Zustand zu erhalten, in dem sie sich zZ der Nießbrauchsbestellung befand, so ist die Ansicht vertreten worden, daß die AHK des Eigentümers von da an nicht mehr verbraucht würden und er daher keine AfA mehr geltend machen könne; diese müßten daher dem Nießbraucher zustehen (FELIX, DStR 1962, 114; BÖGER/JECH, DStR 1970, 754; ROSENAU, BB 1970, 299). Der Nießbraucher hat aber

keine (tatsächlichen oder fiktiven) AHK für das WG selbst aufgewendet und kann daher auch keine derartigen Aufwendungen (nicht zu verwechseln mit 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 gilt uE Entsprechendes wie bei Pachtverhältnissen, s. § 5 Anm. 1462 ff.

**Hinsichtlich der von ihm angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter** gelten die Grundsätze des BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92 (BStBl. II, 281) und v. 23. 8. 1999 GrS 1/97 (BStBl. II, 778). Hat der Nießbraucher auf eigene Kosten ein WG angeschafft oder hergestellt, so kann er es nach den für dieses WG geltenden Regeln abschreiben, wenn er es zur Einkunftserzielung einsetzt (s. auch Anm. 41, 42, 50, 52, 53, 57; BMF v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914 Rn. 19). Dabei ist es unerheblich, ob der Nießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist (s. hierzu § 2 Anm. 212).

**Hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Nießbrauchsrechts** ist der Nießbraucher zur Vornahme der AfA berechtigt, sofern er aus seiner Nutzung Erträge erzielt (BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38; BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 26; ebenso HUTTER, DStZ 1981, 52; SCHELLENBERGER, FR 1980, 27; LOHSE, DStR 1980, 307), und zwar auch dann, wenn das Nießbrauchsrecht nicht zum BV gehört. Die AfA ist nach Abs. 1 vorzunehmen und nach der Dauer des Nießbrauchs zu bemessen. Dies gilt wegen der Entgeltlichkeit des Nießbrauchs auch, wenn das Nießbrauchsrecht an einem unbebauten Grundstück besteht (glA SCHMIDT/DRENSECK XIX. § 7 Rn. 54; zur AfA-Berechtigung bei unentgeltlichem Nießbrauch an einem unbebauten Grundstück s. Anm. 83 aE). Besteht das Entgelt in gleichmäßigen laufenden Zahlungen, so sind sie nach BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 26 nicht als AfA, sondern als WK abzuziehen (glA WINKELJOHANN, DStR 1985, 228); uE gilt Entsprechendes bei betrieblichen Einkünften.

Einstweilen frei.

74–79

#### 4. AfA-Berechtigung beim unentgeltlichen Nießbrauch (Zuwendungsnießbrauch)

##### a) Allgemeines

80

Fälle unentgeltlicher Nießbrauchsbestellung erscheinen in der Form der schenkweisen Übertragung von WG (vor allem von Grundstücken) anlässlich einer vorweggenommenen Erbfolge (sog. Vorbehaltsnießbrauch), aber auch als isolierte unentgeltliche Einräumung eines Nießbrauchs (Zuwendungsnießbrauch). Ein Nießbrauch kann auch aufgrund einer letztwilligen Verfügung (Testament, Erbvertrag) im Vermächtnisweg eingeräumt werden (Vermächtnisnießbrauch, testamentarischer Nießbrauch). Für die einzelnen Nießbrauchsfälle können sich unterschiedliche einkstl. Rechtsfolgen ergeben.

Beim unentgeltlichen Nießbrauch gelten die gleichen Grundsätze wie bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung (s. Anm. 50–56). Entscheidend ist auch hier, wer AHK getragen hat und damit Einkünfte erzielt. Nach BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281, sind obligatorische und dingliche Nutzungsüberlassungen grundsätzlich gleich zu behandeln. Hinsichtlich der Bemühungen, AfA nicht verloren gehen zu lassen s. Anm. 51.



## 81 b) AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (Eigentümers)

**Grundsatz: Keine AfA-Berechtigung wegen fehlender Einkunftserzielung:** AfA setzen voraus, daß das WG „zur Erzielung von Einkünften“ genutzt wird (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 41, 123). Bei entgeltlicher Nießbrauchsbestellung liegt die Einkunftserzielung im Entgelt (BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332; s. Anm. 70, 71). Bei unentgeltlicher Nießbrauchsbestellung an einem WG des Privatvermögens erzielt der Eigentümer dagegen während der Laufzeit des Nießbrauchs aus dem WG keine Einkünfte. Der Eigentümer kann daher mangels Einkunftserzielung keine AfA geltend machen (Nießbrauchserlaß, BMF v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914 Rn. 23, 24). Nach Nds. FG v. 27. 1. 2000 (EFG, 938, nrkr., Az. des BFH: IX R 54/00) sind bei Bestellung eines minderjährigen Kindern unentgeltlich eingeräumten und jederzeit widerriefbaren Nießbrauchs die Einkünfte dem Nießbrauchsbesteller zuzurechnen; damit erzielt er Einkünfte und ist berechtigt, AfA vorzunehmen.

Die frühere Rspr. hielt grundsätzlich in Nießbrauchsfällen den wirtschaftlichen Eigentümer für AfA-berechtigt (zB BFH v. 21. 2. 1967 VI 263/65, BStBl. III, 311 mwN; v. 28. 2. 1974 IV R 60/69, BStBl. II, 481, 483; v. 9. 5. 1974 VIII R 42/68, BStBl. II 1975, 8); diese Auffassung ist überholt, seitdem die Rspr. Verwendung des WG zur Einkunftserzielung als Voraussetzung der AfA verlangt (s. Anm. 41).

**AfA-Berechtigung wegen Einkunftserzielung nach Ende des Nießbrauchs?** Verschiedentlich wird angenommen, es genüge für die Fortsetzung der AfA durch den Eigentümer, daß er das WG nach Erlöschen des Nießbrauchs wieder nutzen wolle. Die AfA bilde dann vorweggenommene WK (s. § 9 Anm. 162 f.).

BFH v. 5. 7. 1957 VI 74/55 U, BStBl. III, 393; v. 4. 8. 1961 VI 269/60 S, BStBl. III, 562; v. 19. 10. 1976 VIII R 65/73, BStBl. II 1977, 72; BECKER, Die Grundlagen der ESt., 1940, 314; VANGEROW, StRK Anm. EStG § 2 R. 62; ROSENAU, DB 1969 Beil. 3 zu Heft 7; MÄRKLE, StW 1970, 49; KITHIER, DB 1973, 494; SEITHEL, FR 1977, 85; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- u. StRecht, 4. Aufl. 1985 Rn. 167, verweisen zur Begründung der AfA-Berechtigung des Eigentümers auf BFH v. 21. 7. 1981 VIII R 128/76, VIII R 154/76 und VIII R 200/78 (BStBl. II 1982, 36, 37 und 40 betr. Schuldzinsenabzug, wenn *auf die Dauer* ein Überschuß erwartet werden kann).

**Stellungnahme:** Das Argument versagt aber, wenn die voraussichtliche Laufzeit des Nießbrauchs größer ist als die voraussichtliche Nutzungsdauer des belasteten WG (s. § 9 Anm. 167). Davon abgesehen enden AfA allgemein, wenn und solange der Stpfl. das WG nicht mehr zur Erzielung von Einkünften nutzt (s. Anm. 41, 123).

GlA BFH v. 31. 10. 1978 VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401; v. 13. 5. 1980 VIII R 128/78, BStBl. II 1981, 299; v. 7. 12. 1982 VIII R 166/80, BStBl. II 1983, 660; FG Düss./Köln v. 24. 2. 1977, EFG, 364, rkr. bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung; EStKartei Ba.-Württ. § 4 Abs. 1 EStG, 6 ff. = StEK EStG § 5 Akt. Nr. 82, anzuwenden ab 1. 1. 1980; L. SCHMIDT, StbJb. 1975/76, 227, FR 1979, 257; FORGÁCH, DStR 1978, 636 f.; BENTHIN, FR 1979, 169 ff.; STUHRMANN, FR 1979, 506; UELNER, StbKongrRep. 1979, 112 f.; o. V. DB 1980, 2270.

Vgl. auch BFH v. 6. 3. 1979 VIII R 110/74 (BStBl. II, 551): Bricht der Stpfl. ein objektiv weder technisch noch wirtschaftlich verbrauchtes, zum Privatvermögen gehörendes Gebäude ab, weil er daraus keine Einkünfte mehr erzielen (und es auch nicht durch einen Neubau ersetzen), sondern den Grund und Boden als Bauplatz veräußern will, so fällt der Aufwand an noch nicht abgesetzten AHK in die Vermögenssphäre, er kann nicht nach § 7 Abs. 1 letzter Satz abgesetzt werden; BFH v. 20. 11. 1973 VIII R 256/72 (BStBl. II 1974, 163): Kein Abzug von WK beim Eigentümer einer Wohnung, die er einem Dritten unentgeltlich überläßt, wenn man dem Dritten den Nutzungswert der



Wohnung zurechnen würde und der Eigentümer daher aus der Wohnung keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung beziehen würde. – Die Ansicht, die vom Eigentümer fortgesetzten AfA bildeten vorweggenommene WK, steht daher uE rechtssystematisch auf schwachen Füßen.

**Sonderfall der AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers bei Rücküberlassung durch den Nießbraucher:** Hat der Nießbraucher das belastete WG unentgeltlich dem Nießbrauchsbesteller (Eigentümer) zur Nutzung überlassen und erzielt dieser aus der Nutzung Betriebseinnahmen oder Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, so stehen ihm die AfA zu, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob die Nießbrauchsbestellung estrechtlich anzuerkennen ist oder nicht; eine AfA-Berechtigung bestünde auch bei obligatorischer Nutzungsüberlassung (s. Anm. 52). Entscheidend ist, daß der Eigentümer Einkünfte mit dem nießbrauchbelasteten WG erzielt und dessen AHK getragen hat.

Einstweilen frei.

82

### c) AfA-Berechtigung des Nießbrauchers

83

Grundsätzlich ist derjenige befugt AfA geltend zu machen, der den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt und die AHK des WG getragen hat (s. auch Anm. 41). Die Befugnis setzt nicht zwingend voraus, daß er bürgerlich-rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer ist.

*Hinsichtlich des nießbrauchsbelasteten WG* ist der Nießbraucher daher selbst dann nicht AfA-berechtigt, wenn er es zur Einkunftserzielung einsetzt, weil er die AHK dieses WG nicht getragen hat (BFH v. 24. 4. 1990 IX R 9/86, BStBl. II, 888; v. 16. 11. 1993 IX R 103/90, BFH/NV 1994, 539; BMF v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914, Rn. 19).

*Hinsichtlich der im Rahmen der Nießbrauchsausübung auf eigene Kosten angeschafften oder bereitgestellten WG* (zB Anlagen und Einbauten iSd. § 95 Abs. 1 BGB) kann der Nießbraucher AfA geltend machen (BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 19; s. auch Anm. 73).

*Hinsichtlich des Nießbrauchsrechts* besteht keine AfA-Berechtigung, weil es unentgeltlich erworben wurde (BFH v. 28. 7. 1981 VIII R 141/77, BStBl. II 1982, 454; BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 20; aA KESSLER, BB 1985, 1386: Durch die Nießbrauchbestellung soll in der Person des Nießbrauchers ein neues materielles WG entstanden sein, das einer Wertminderung unterliegt). Dies gilt aber nur bei privater Nutzung des Nießbrauchs. Bei betrieblicher Nutzung ist das Nießbrauchsrecht in das BV einzulegen und auf die Dauer des Nießbrauchs abzuschreiben (s. auch Anm. 50, 52).

BFH v. 2. 8. 1983 VIII R 57/80, BStBl. II, 739; glA WINKELJOHANN, DStR 1985, 229; kritisch zur Einlagefähigkeit BIERGANS, ESt. und StBil., 3. Aufl., 873; SCHMIDT-LIEBIG, StRK-Anm. EStG 1975 § 4 BetrV R. 4; s. auch Anm. 121, § 5 Anm. 1062, § 6 Anm. 1215 a.

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. 2. 8. 1983 VIII R 57/80, BStBl. II, 739; v. 20. 11. 1980 IV R 117/79, BStBl. II 1981, 68; zur Bewertung der Einlage vgl. auch STADIE, DB 1984, 578; PREISSER, DStR 1985, 498; WASSERMEYER, StbJb. 1985/86, 229. Zum AfA-Volumen beim Vorbehaltsnießbrauch s. Anm. 87.

Aus der Bindung an die AfA-Beträge des Grundstückseigentümers folgt, daß beim unentgeltlichen Nießbrauch an einem unbebauten Grundstück keine Abschreibung in Betracht kommt.

GLA BMF v. 10. 7. 1984, BStBl. I, 460; STADIE, DB 1984, 579; DRENSECK, FR 1981, 150; L. SCHMIDT, FR 1983, 618; TIEDTKE, FR 1984, 315; zum entgeltlichen Nießbrauch an einem unbebauten Grundstück s. Anm. 73.

84 Einstweilen frei.

## 5. AfA-Berechtigung bei unentgeltlichem Vorbehaltsnießbrauch

### 85 a) Allgemeines

**Ein Vorbehaltsnießbrauch liegt vor**, wenn bei der Übertragung eines WG (idR. eines Grundstücks) gleichzeitig ein Nießbrauchsrecht an dem übertragenen WG für den bisherigen Eigentümer bestellt wird, der Eigentümer sich also den Nießbrauch an dem übertragenen WG vorbehält. Der bisherige Eigentümer überträgt somit ein mit einem Nießbrauch belastetes WG (BFH v. 10. 4. 1991 XI R 7, 8/84, BStBl. II, 791; v. 24. 4. 1991 XI R 5/83, BStBl. II, 793; v. 24. 4. 1991 XI R 9/84, BStBl. II, 794; v. 18. 12. 1991 XI R 18/88, BFH/NV 1992, 383). Die Übertragung des WG ist keine Gegenleistung für die Bestellung des Nießbrauchs, so daß der Vorbehaltsnießbrauch grundsätzlich ein unentgeltlicher Nießbrauch ist.

Würde der bisherige Eigentümer für die Bestellung des Nießbrauchs ein Entgelt zahlen, läge ein entgeltlicher Nießbrauch (kein Vorbehaltsnießbrauch) vor mit den in Anm. 70–73 dargestellten Folgen: Bei entgeltlicher Übertragung des belasteten WG könnte der neue Eigentümer AfA von den AK vornehmen, bei unentgeltlicher Übertragung des belasteten WG würde sich das AfA-Volumen nach § 11 d EStDV richten; der Nießbraucher (bisheriger Eigentümer) könnte die AK des Nießbrauchsrechts abschreiben.

**Einem Vorbehaltsnießbraucher gleichgestellt** ist ein Schenker, der einem anderen Geld schenkt zum Erwerb eines im voraus bestimmten Grundstücks (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). Das gleiche gilt für einen Erben, 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).

**Kein Vorbehaltsnießbrauch liegt vor**, 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).

### 86 b) AfA-Berechtigung des Nießbrauchsbestellers (neuer Eigentümer)

Da der neue Eigentümer wegen der Nießbrauchsbelastung mit dem übertragenen WG grundsätzlich keine Einkünfte erzielen kann, kann er auch keine AfA geltend machen. 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. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914 Rn. 45); es gelten die gleichen Grundsätze wie beim Bruchteilnießbrauch und beim Quotennießbrauch (s. Anm. 72).

Nach Erlöschen des Nießbrauchs stehen dem neuen Eigentümer die AfA auf das WG zu. AfA-Volumen sind beim entgeltlichen Erwerb des WG die AK ver-

mindert um die AfA-Beträge, die auf die Zeit des Nießbrauchs entfallen, beim unentgeltlichen Erwerb die Werte des § 11 d EStDV (BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 46–48).

**c) AfA-Berechtigung des Vorbehaltsnießbrauchers  
(bisheriger Eigentümer)**

87

**Allgemein:** Der Vorbehaltsnießbraucher hat als bisheriger Eigentümer die AHK des belasteten WG getragen, bevor er es unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs übereignete (bei unentgeltlichem Erwerb sind die Werte des § 11 d EStDV maßgebend – BFH v. 8. 12. 1982 VIII R 53/82, BStBl. II 1983, 710, unter 3.). 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 (BFH v. 28. 7. 1981 VIII R 35/79, BStBl. II 1982, 380; v. 24. 9. 1985 IX R 62/83, BStBl. II 1986, 12; v. 16. 11. 1993 IX R 103/90, BFH/NV 1994, 539; v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281; v. 28. 3. 1995 IX R 126/89, BStBl. II 1997, 121; BMF v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914 Rn. 42). Dabei ist es unerheblich, ob der Vorbehaltsnießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist oder nicht. Die gleichen Grundsätze gelten bei einem vorbehaltenen obligatorischen Nutzungsrecht (BFH v. 28. 3. 1995 IX R 126/89 aaO). Erfolgte die Übertragung des belasteten WG entgeltlich, ist die Bemessungsgrundlage für die AfA nicht um die Gegenleistung des Erwerbers zu kürzen (BMF v. 24. 7. 1998 aaO Rn. 44). Auch hinsichtlich weiterer selbst getragener AHK (zB für Ein-, An- oder Umbauten) ist der Vorbehaltsnießbraucher AfA-berechtigt.

**Bei betrieblicher Nutzung** des WG kann der Vorbehaltsnießbraucher seine Aufwendungen – einschließlich der abziehbaren AHK, die er selbst getragen hat – durch Absetzung einer entsprechenden Einlage gewinnmindernd berücksichtigen (BFH v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; v. 16. 12. 1988 III R 113/85, BStBl. II 1989, 763; v. 20. 9. 1989 X R 140/87, BStBl. II 1990, 368; v. 30. 11. 1989 IV R 76/88, BFH/NV 1991, 457). Bemessungsgrundlage für die AfA ist der Entnahmewert, den auch der neue Eigentümer anzusetzen hätte (glA SCHMIDT/DRENECK XIX. § 7 Rn. 47). Nach der umstrittenen Entscheidung des BFH v. 2. 8. 1983 VIII R 170/78 (BStBl. II, 735) sollte maßgebender Wert der Betrag sein, den der Vorbehaltsnießbraucher hätte aufbringen müssen, wenn ihm das Nießbrauchsrecht entgeltlich von einem Dritten eingeräumt worden wäre. Diese Entscheidung ist aber durch das Urteil v. 26. 10. 1987 GrS 2/86 (aaO) und die nachfolgende oben zitierte Rspr. überholt.

**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. 24. 7. 1998 aaO Rn. 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; v. 15. 5. 1986 III R 190/82, BStBl. II, 714; v. 11. 11. 1988 III R 268/84, BStBl. II 1989, 872; v. 18. 10. 1990 IV R 36/90, BStBl. II 1991, 205). AfA-befugt hinsichtlich des überlassenen WG ist auch hier der Vorbehaltsnießbraucher (s. oben „Allgemein“). Nutzt der neue Eigentümer das überlassene WG zur Einkunftserzielung, kann er keine AfA für das genutzte WG geltend machen (BFH v. 11. 11. 1988 III R 268/84 aaO; BMF v. 14. 4. 1986, BStBl. I, 262; WOLFF-DIEPENBROCK, DStZ 1982, 337; PLÜCKEBAUM, FR 1982, 288; aA BFH v. 30. 7. 1985 VIII R 71/81 aaO; ebenso LORITZ, StRK EStG 1975 § 4 Abs. 4 R. 159; SÖFFING, FR 1986, 38).

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

**Zusammentreffen von Vorbehaltsnießbrauch und Zuwendungsnießbrauch bei Ehegatten** ist gegeben, wenn der bisherige Eigentümer ein WG überträgt unter Vorbehalt eines Nießbrauchs für sich und seine Ehefrau. In bezug auf die Ehefrau liegt ein unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch vor. Nutzt der Ehemann als Vorbehaltsnießbraucher das belastete WG allein zur Einkunftserzielung, steht ihm die volle AfA zu, da er die vollen AHK getragen hat (BFH v. 24. 9. 1985 IX R 62/83, BStBl. II 1986, 12; DRENSECK, FR 1986, 99; o. V., KÖSDI 1985, 6185). Nutzen beide Ehegatten das WG gemeinsam zur Einkunftserzielung (beide treten als Vermieter auf), kann der Ehemann als Vorbehaltsnießbraucher nur die halbe AfA geltend machen, der Ehefrau als unentgeltliche Zuwendungsnießbraucherin steht keine AfA zu (OFD Münster v. 15. 7. 1986, StEK EStG § 21 Nr. 196; L. SCHMIDT, FR 1983, 410; STEPHAN/RINDERMANN, DB 1998 Beil. Nr. 13 zu Heft 38; s. auch Anm. 80, 83). Stirbt die Ehefrau und war der Nießbrauch für beide als Gesamtberechtigte nach § 428 BGB bis zum Tod des längstlebenden Ehegatten vorbehalten, so stehen nach FG Ba.-Württ./Freib. v. 28. 6. 1984, EFG, 603, rkr., vom Zeitpunkt des Todes an die vollen AfA dem Ehemann zu. Nutzt die Ehefrau das belastete WG allein zur Einkunftserzielung, steht weder ihr (unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch) noch dem Ehemann (keine Einkunftserzielung) AfA zu.

## 88 6. AfA-Berechtigung beim 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 (BMF v. 24. 7. 1998, BStBl. I, 914 Rn. 32). 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 (BFH v. 28. 9. 1993 IX R 156/88, BStBl. II 1994, 319, mit Anm. STOBBE, FR 1994, 154; 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, 837, zur Erbauseinandersetzung, s. auch Anm. 144). Der Erbe behält das Eigentum an dem belasteten WG auch nach Bestellung des Nießbrauchs daran. Materiell-rechtlich liegt ein unentgeltlicher Zuwendungsnießbrauch vor (glA M. SÖFFING, FR 1996, 558).

**AfA-Berechtigung des Erben (Eigentümer):** Die AHK des Rechtsvorgängers (§ 11 d EStDV) sind zwar grundsätzlich dem Erben zuzurechnen, da er das nießbrauchsbelastete WG aber nicht zur Einkunftserzielung einsetzen kann, kann er auch keine AfA darauf vornehmen (so auch 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 (s. o.), kann er keine AfA auf das belastete WG vornehmen (BFH v. 28. 9. 1993 IX R 156/88 aaO mit Anm. STOBBE, FR 1994, 154; v. 20. 12. 1994 IX R 25/92, BFH/NV 1995, 595; v. 2. 3. 1995 IX R 69/93, BFH/NV 1996, 22; v. 28. 9. 1995 IV R 7/94, BStBl. II 1996, 440 mit Anm. M. SÖFFING, FR 1996, 558; BMF v. 22. 4. 1994, BStBl. I, 258; aA noch BMF v. 15. 11. 1984, BStBl. I,

561). Eine AfA-Berechtigung besteht aber hinsichtlich eigener AHK auf das belastete WG (BFH v. 2. 3. 1995 IX R 69/93 aaO). Die FinVerw. wendet die Grundsätze der zit. Rspr. allerdings 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 nach Maßgabe BMF v. 15. 11. 1984 aaO Tz. 51, 41 (BMF v. 22. 4. 1994 aaO).

Einstweilen frei.

89

## G. Verfahrensfragen, Vornahme der Absetzung

### I. Verfahren: Feststellung der AfA-Berechtigung

#### 1. Feststellung der persönlichen AfA-Berechtigung

90

Die Feststellung, ob einem Stpfl. die Berechtigung (und Verpflichtung) zur Vornahme von AfA zusteht, ist in seinem *Veranlagungsverfahren* zu treffen. Ob er die AfA beansprucht oder einen Dritten für abzugsberechtigt hält, ist unerheblich; die Frage ist nach objektiven Gesichtspunkten zu entscheiden. Widersprechende Entscheidungen der FÄ für den Eigentümer und einen Dritten (Bejahung oder Verneinung der Absetzungsberechtigung für beide Stpfl.) sind möglich (glA MITTELBACH, StRK-Anm. EStG bis 1974 § 5 R. 346) und können nur durch eine Anweisung einer gemeinsamen vorgesetzten Behörde oder Verständigung der beteiligten LänderFinMin. verhindert werden; s. ferner § 174 AO.

#### 2. Feststellung der sachlichen AfA-Berechtigung

91

Ob und in welcher Höhe AfA vorgenommen werden dürfen und müssen (zur Absetzungspflicht s. Anm. 93), 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 aufgewendet, sondern Erhaltungsaufwand vorgenommen zu haben, wenn er die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 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. Er trägt den Nachteil, wenn trotz Ermittlung auch von Amts wegen die steuermindernden Tatsachen nicht feststellbar sind. Vgl. allg. zur sog. Beweislast im StRecht HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, AO § 88 Anm. 151–157; TIPKE/KRUSE, AO § 88 Rn. 11, § 90 Rn. 5; HARTMANN/CORTRIE, WPg. 1981, 165.

Einstweilen frei.

92

### II. Verpflichtung zur Absetzung

93

**Absetzungen für gewöhnliche Abnutzung:** Wenn die Voraussetzungen des § 7 vorliegen (über die Tatbestandsmerkmale im einzelnen s. Anm. 100), müssen die Absetzungen vorgenommen werden. Seit der Fassung des Abs. 1 Satz 1 EStG 1955 ergibt sich die Pflicht zur Absetzung aus dem Wortlaut der Vorschrift („ist ... abzusetzen“); sie galt aber nach den handelsrechtlichen GoB schon vorher (RFH v. 28. 7. 1936, RStBl., 989; BFH v. 7. 12. 1967 GrS 1/67, BStBl. 1968 II, 268). Über *Nachholung* unterlassener Absetzungen s. Anm. 95, 97.

**Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung** (Abs. 1 Satz 6): Darüber, ob sie vorgenommen werden müssen oder dürfen, s. Anm. 257.

94

### III. Korrektur überhöhter Absetzungen

Hat ein Stpfl. die AfA für ein WG des Anlagevermögens abweichend von den Regelungen des § 7 nach einem unzutreffenden Vmhundertsatz vorgenommen, ist der Bilanzansatz in den davon betroffenen Schlußbilanzen fehlerhaft und daher grundsätzlich zu berichtigen. Steht einer solchen Änderung die Bestandskraft der Veranlagung entgegen oder ist die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen, ist nach stRspr. des BFH der Fehler in der Schlußbilanz des ersten Jahres, für das eine Berichtigung noch möglich ist, erfolgswirksam zu korrigieren (BFH v. 29. 11. 1965 GrS 1/65, BStBl. III 1966, 142; v. 11. 12. 1987 III R 266/83, BStBl. II 1988, 335). Eine derartige Korrektur ist nach Ansicht des BFH aber nicht erforderlich, wenn sich der Fehler in den folgenden Jahren durch Ansatz des zutreffenden AfA-Satzes von selbst aufhebt (BFH v. 3. 7. 1980 IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255). Dies gilt auch bei Inanspruchnahme zu hoher AfA (BFH v. 11. 12. 1987 III R 266/83, aaO). Daher sind auf ein WG des Anlagevermögens überhöht vorgenommene Absetzungen nicht in der ersten noch offenen Schlußbilanz zu korrigieren (BFH v. 4. 5. 1993 VIII R 14/90, BStBl. II, 661). Bemessungsgrundlage der AfA für die Restnutzungsdauer bilden nicht die um die bisher überhöht vorgenommene AfA geminderten AHK – dazu neigte noch BFH v. 11. 12. 1987 III R 266/83 (aaO) in einem obiter dictum entsprechend dem in § 11 c Abs. 2 EStDV enthaltenen Rechtsgedanken –, sondern bleiben die ungekürzten AHK (BFH v. 4. 5. 1993 VIII R 14/90 aaO); s. auch H 44 (Unterlassene oder überhöhte AfA) EStH 1999. Krit. hierzu, insbes. im Hinblick auf die degressive Gebäude-AfA nach Abs. 5, WERNDL, StRK EStG 1975 § 7 Allg. R. 6.

### IV. Nachholung unterlassener Absetzungen

#### 95 1. Begriff, Gründe und Folge der Unterlassung

**Begriff der Unterlassung:** Gemeint ist der Fall, daß der Stpfl. eine Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung, die nach dem Absetzungsplan (AHK, Schätzung der Nutzungsdauer, Wahl der Absetzungsmethode) geboten ist, ganz oder teilweise unterläßt und nun die Frage entsteht, ob und wie sich die Unterlassung auf die in der folgenden Zeit vorzunehmenden AfA auswirkt.

*Unrichtige Schätzung der Nutzungsdauer* ist uE von der Unterlassung von Absetzungen zu unterscheiden. Die unrichtige Schätzung bewirkt zu hohe oder zu niedrige Absetzungen, die aber jedenfalls vorgenommen werden; s. dazu Anm. 94 und 187.

**Gründe für die Unterlassung** von Absetzungen können zB *Absicht* (s. Anm. 96) oder *Versehen* (s. Anm. 97) des Stpfl. sein. Auch *unrichtige Würdigung des Sachverhalts* oder der Rechtslage durch die FinVerw. oder die FG kann zur Unterlassung gebotener Absetzungen führen (zB ein abnutzbares WG wird fälschlich als nicht abnutzbar beurteilt). Dieser Fall ist ebenso zu beurteilen wie derjenige der versehentlich unterlassenen Absetzungen, s. Anm. 97.

**Folge der Unterlassung** von AfA muß, um die AfA nachholen zu können, eine *stl. Auswirkung* der Unterlassung sein. War dies nicht der Fall (zB weil der Stpfl. nach § 46 nicht zu veranlagten war oder weil sich auch unter Berücksichti-



gung der AfA keine ESt. ergeben hätte), so können die AfA nicht nachgeholt werden (glA BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 322).

## 2. Absichtlich unterlassene Absetzungen

96

**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 (s. auch § 2 Anm. 74) an sein bisheriges Verhalten gebunden. Die nicht abgesetzten Beträge gehen dem Stpfl. verloren; der Bilanzenszusammenhang wird durchbrochen, indem in der Anfangsbilanz des ersten Jahrs, dessen Schlußbilanz noch nicht einer bestandskräftigen Veranlagung unterlegen hat, der Buchwert der vorhergehenden Jahres-schlußbilanz um die versäumte Absetzung gekürzt wird; entsprechend wird bei WG des Privatvermögens der Absetzungszusammenhang durchbrochen.

RFH v. 26. 7. 1933, RStBl., 1116; v. 3. 10. 1934, RStBl. 1935, 333; v. 22. 7. 1936, RStBl., 1011; v. 19. 12. 1939, RStBl. 1940, 603; BFH v. 3. 7. 1956 I 344/55 U, BStBl. III, 250; v. 29. 10. 1965 VI 64/65 U, BStBl. III 1966, 88; v. 21. 2. 1967 VI R 295/66, BStBl. II, 386; v. 7. 10. 1971 IV R 181/66, BStBl. II 1972, 271; v. 3. 7. 1980 IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255; v. 3. 7. 1984 IX R 45/84, BStBl. II, 709; v. 20. 1. 1987 IX R 103/83, BStBl. II, 491; Abschn. 43 Abs. 9 Satz 2, Abschn. 15 Abs. 1 Satz 8 EStR 1987; H 44 EStH 1993, s. auch § 4 Anm. 386 – AA o. V., DB 1968, 150 bei absichtlich unterlassenen AfA von Gebäuden: Die AfA seien nachzuholen, denn § 7 Abs. 4 letzter Satz schreibe Abzug „bis zur vollen Absetzung“ vor. Der Grundsatz von Treu und Glauben geht aber dem § 7 vor, s. allg. § 2 Anm. 70. Umgekehrt gegen jede Nachholung bei Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 B. MEYER, FR 1981, 577.

**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 in dieser Weise die Schätzung einer zu kurzen Nutzungsdauer berichtigen wollte (BFH v. 7. 10. 1971 IV R 181/66, BStBl. II 1972, 271; v. 3. 7. 1980 IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255 zu EFG 1977, 162). Dann gilt das gleiche wie bei versehentlich unterlassenen Absetzungen, s. Anm. 97.

**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 erfolgen (RFH v. 8. 8. 1934, RStBl. 1935, 920; Bp.-Kartei OFD Düss., Köln und Münster, Teil I AfA I 6 b; OSWALD, StB 1972, 90).

## 3. Versehentlich unterlassene Absetzungen

97

**Zulässigkeit der Nachholung:** Versehentlich unterlassene Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung können und, soweit durch § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 vorgeschrieben, müssen nachgeholt werden; so jedenfalls hM und Rspr.

Zweifelhaft wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung bei Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7; vgl. B. MEYER, FR 1981, 577; DRENSACK, FR 1984, 596; stets ablehnend FROTSCHER, EStG § 7 Rn. 26. Für Berichtigung bestandskräftiger Veranlagungen gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO bei versehentlich unterlassenen AfA o. V., HFR 1984, 567; insoweit aA SEITRICH, FR 1985, 10.

**Durchführung der Nachholung:** Der Restwert ist auf die Restnutzungsdauer zu verteilen (RFH v. 26. 7. 1933, RStBl., 1116; v. 19. 12. 1939, RStBl. 1940, 603; R 44 Abs. 10 EStR 1999; H 44 „Unterlassene oder überhöhte AfA“ EStH

1999). Das gilt auch bei Überschufrechnung (BFH v. 21. 2. 1967 VI R 295/66, BStBl. III, 386 betr. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; nach den Urteilsgründen hat der IV. Senat des BFH seine frühere gegenteilige Ansicht [v. 13. 5. 1959 IV 171/58 U, BStBl. III, 270] aufgegeben). Die versäumten AfA können nicht nach einer anderen Absetzungsmethode (linear oder degressiv) als der bei dem Anlagegut angewendeten abgesetzt werden (R 44 Abs. 10 EStR 1999; EStH aaO). Das Recht, von der degressiven zur linearen AfA überzugehen (§ 7 Abs. 3), bleibt aber unberührt (glA NEBE, DStR 1971, 438; das von den EStH aaO angeführte BFH-Urteil v. 21. 2. 1967 VI R 295/66 aaO betraf ein bereits linear abgeschrieben Gebäude, bei dem daher ein Wechsel zur lin. AfA nicht in Betracht kam).

Zum Verfahren der Nachholung vgl. auch BFH v. 3. 7. 1980 IV R 31/77 (BStBl. II 1981, 255, zu EFG 1977, 162) betr. ein im Jahr 1948 errichtetes Kinogebäude. Das FA hatte AfA nur iHv. 1,5 vH zugelassen, während nach der amtlichen AfA Tabelle ab 1958 31/3 vH zulässig waren. Der Stpfl. begehrte ab 1970 eine Verteilung des Restbuchwerts auf eine Restnutzungsdauer von 30 (AfA Tabelle) abzüglich 21 (Nutzungsdauer 1949–1969) = 9 Jahren. AA der BFH: Dann hätte zB der Restbuchwert eines im Jahr 1928 errichteten Kinogebäudes im Jahr 1958 (Veröffentlichung der AfA-Tabelle) voll ausgebucht werden können. Der Restbuchwert sei vielmehr bis zu demjenigen Jahr zu verteilen, welches sich als Ende der Nutzungsdauer ergeben hätte, wenn das FA ab 1958 AfA von 31/3 vH der Anschaffungskosten zugelassen hätte.

**Beispiel:** Herstellungskosten 300 000 DM  
 AfA 1949–1957 jährlich 1,5 vH =  $9 \times 4500 =$  40 500 DM  
 Restbuchwert 1. 1. 1958 259 500 DM

Bei AfA ab 1958 von jährlich 31/3 vH von 300 000 = 10 000 DM wäre der Restbuchwert in 26 Jahren, dh. bis einschl. 1983, abgesetzt worden. Restnutzungsdauer ab 1970 bis 1983 noch 14 Jahre; AfA  $259\,500 : 14 =$  jährlich 18 536 DM.

**Nachholung im Jahr der Veräußerung** des WG erübrigt sich bei Einkünften mit Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 1 Nr. 1–3); der Unterschied zwischen dem Restbuchwert und dem Erlös wirkt sich auf den Gewinn aus. Das gilt auch bei Überschufrechnung nach § 4 Abs. 3 (BFHv. 7. 10. 1971 IV R 181/66, BStBl. II 1972, 271).

**Andere Möglichkeiten der Nachholung** sind im Ergebnis die Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung 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 (aA BFH aaO); s. auch Anm. 552 über Nachholung von Absetzungen für Substanzverringerung.

**Keine Nachholung** bei einem bisher irrtümlich nicht bilanzierten abnutzbaren WG des Anlagevermögens; es ist in der Schlußbilanz des ersten noch offenen Jahres mit den um die bisherigen AfA verminderten AK einzubuchen (FG Rhld.-Pf. v. 9. 9. 1997, EFG 1998, 27, nrkr., Az. des BFH: X R 153/97).

**Schrifttum:** ADLER/DÜRING/SCHMALTZ, Rechnungsleg. u. Prüf. d. AG, 4. Aufl., § 157 Rn. 156, § 152, Rn. 77.

**Aktivische und passivische Absetzung:** Beide Formen sind zulässig, da die Form der Absetzung nicht geregelt ist und sich bei Kaufleuten nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung richtet, die beide Formen zulassen. Der Stpfl. kann also (wie es weit überwiegend geschieht) die

Absetzung vom Wertansatz des WG in der vorhergehenden Bilanz auf der Aktivseite vornehmen; er kann sie aber auch einem Passivposten zuführen, der den Charakter einer Wertberichtigung hat (ADLER/DÜRING/SCHMALTZ aaO). Der Stpfl. darf in einer Bilanz beide Verfahren anwenden, jedoch nicht innerhalb eines Bilanzpostens (WP-Hdb. 1985/86, 558: abgesehen von begründeten Ausnahmen, zB stl. Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen).

**Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern:** WG sind einzeln zu bewerten (s. § 6 Anm. 89 und 226). Die Absetzung ist daher für das einzelne WG zu ermitteln. Jedoch wurde es gelegentlich als zulässig erachtet, wenn eine Gruppe gleichartiger WG mit *annähernd gleicher Nutzungsdauer* für die Bewertung zusammengefaßt wird und die AfA in einem Gesamtbetrag vorgenommen werden, wobei von einer durchschnittlichen Nutzungsdauer ausgegangen wird.

BFH v. 4. 7. 1951 IV 118/50, StRK EStG § 7 R. 30 = DB 1951, 614 betr. Einrichtung eines beschlagnahmten Gebäudes des Privatvermögens; BFH v. 8. 2. 1974 VI R 326/70, BStBl. II, 306 betr. Fachbücher eines ArbN; großzügiger RFH v. 25. 4. 1930, RStBl., 549, wo die Zusammenfassung der Einrichtungsgegenstände eines Bierverlags trotz unterschiedlicher Art und Nutzungsdauer und AfA nach der durchschnittlichen Nutzungsdauer zugelassen wurde; krit. SCHMIDT/DRESECK XIX. § 7 Rn. 5.

Ebenso wird zT bei Außenprüfungen zur Vereinfachung mit Zuaktivierungen verfahren.

Eine „*Gesamtabschreibung*“ ist unzulässig. Sie liegt aber nicht vor, wenn ein Stpfl. AfA in der *Handelsbilanz* 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). *Festwert* s. § 6 Anm. 145 ff.

Einstweilen frei.

99

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

**A. Lineare Absetzungen  
(AfA in gleichen Jahresbeträgen, Abs. 1 Satz 1)**

**I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1**

100 **1. Überblick**

**Voraussetzung der linearen AfA** ist nach Abs. 1 Satz 1,

- daß es sich um Wirtschaftsgüter (s. Anm. 105) des abnutzbaren (s. Anm. 115–122) Anlagevermögens (s. Anm. 118) handelt und
- daß sich deren Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften (s. Anm. 123) erfahrungsgemäß auf mehr als ein Jahr erstreckt (s. Anm. 125).

**Bemessungsgrundlage der linearen AfA** sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK s. Anm. 130–139; über den Ansatz fiktiver AHK s. Anm. 141–145).

**Bemessung der Absetzung im Fall der linearen AfA:** Abs. 1 Satz 1 verlangt,

- daß die AHK, ggf. gekürzt um einen Schrottwert (s. Anm. 155) oder voraussichtlichen Veräußerungserlös (s. Anm. 156), verteilt werden (s. Anm. 150–154);
- daß die Verteilung auf die „Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ erfolgt (s. Anm. 160–161); maßgebend ist nach Abs. 1 Satz 2 die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (s. Anm. 170–196);
- daß die Verteilung „gleichmäßig“ geschieht (s. Anm. 163), und
- daß die Absetzung jeweils für ein Jahr „vorgenommen wird“ (s. Anm. 165–168).

101 **2. Bedeutung und Geltungsbereich der linearen AfA**

**Bedeutung:** Abs. 1 Satz 1 enthält den Kern der Regelungen des § 7, nämlich

- ▷ *als allgemeine, zwingende Regelung*
  - das Gebot, den Abzug der AHK abnutzbarer WG des Anlagevermögens schematisch *zeitlich zu verteilen*, statt sie sofort abzuziehen;
  - die Bestimmung der AHK *als Bemessungsgrundlage* der Absetzungen;
- ▷ *als grundsätzliche Regelung*
  - die Zugrundelegung der voraussichtlichen „Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ als *Verteilungszeitraum*; eine Ausnahme macht die typisierte Nutzungsdauer bei Gebäuden und Gebäudeteilen nach Abs. 4–5 a;
  - die Verteilung „in gleichen Jahresbeträgen“ (sog. *lineare Absetzung*); Ausnahmen enthalten Abs. 1 Satz 5 (Leistungs-AfA), Abs. 1 Satz 6 (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung) und Abs. 2 u. 5 (degressive Absetzung).

**Geltungsbereich:** Abs. 1 Satz 1 gilt für WG des Betriebsvermögens (für Anlagegüter) und WG des Privatvermögens (s. Anm. 16). Über die Arten der WG s. Anm. 106.

## II. Der Klammerzusatz in Abs. 1 Satz 1: „(Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen)“

### 1. Bedeutung des Klammerzusatzes

102

Der Klammerzusatz besagt, daß als Gegenstand der Absetzung *nur abnutzbare Anlagegüter* in Betracht kommen (s. Anm. 100), und definiert die lineare AfA als „Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen“ (s. dazu im einzelnen Anm. 103 u. 104).

### 2. Begriff der „Absetzung für Abnutzung“ (AfA)

103

„Absetzung für Abnutzung“ bezeichnet wörtlich genommen den Abzug eines Teils der AHK als BA oder WK (s. u. „*Abnutzung*“) – also einen Vorgang –, im Sprachgebrauch aber auch den Abzugsbetrag selbst. Im letzteren Sinn ist unter Absetzung für Abnutzung (oder Substanzverringering) derjenige Betrag zu verstehen, der bei Verteilung der AHK des abnutzbaren Anlageguts auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf das einzelne Jahr entfällt. Denn Abs. 1 Satz 1 bezeichnet die dort umschriebene Verteilung der AHK bestimmter WG auf die „Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ im Klammerzusatz als „Absetzung für Abnutzung“.

#### Die einzelnen Begriffsmerkmale der „Absetzung für Abnutzung“:

▶ „*Absetzung*“ bezeichnet den (anteiligen) Abzug der im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nicht voll abziehbaren (vielmehr auf die Nutzungsdauer zu verteilenden) AHK (s. Anm. 9). Buchmäßig erfolgt die Absetzung aktivisch durch Abzug vom Wertansatz des WG oder passivisch durch Bildung einer Wertberichtigung, s. Anm. 98.

▶ „*Abnutzung*“ ist nach dem Sprachgebrauch die Minderung der Gebrauchsfähigkeit, welche Anlagegüter infolge natürlicher Einflüsse oder des Gebrauchs erleiden; s. aber nachstehend.

▶ *Absetzung „für“ Abnutzung:* Daß nach dem Klammerzusatz die Absetzung „für“ Abnutzung erfolgen soll, ist ungenau: Abs. 1 verlangt die Verteilung auf die „Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ (s. Anm. 160–161) ohne Rücksicht darauf, ob dadurch eine Minderung der Gebrauchsfähigkeit (eine „*Abnutzung*“) eintritt; vielmehr reicht ein bloß *zeitbedingter Wertverzehr*.

Es wäre daher verfehlt, aus dem Klammerzusatz zu schließen, daß AfA nur bei solchen WG zulässig seien, bei denen eine Abnutzung in diesem Sinn erfolge, also nicht zB bei *zeitlich begrenzten Rechten*, da sie nicht abgenutzt würden, sondern in voller Wirksamkeit bestehenblieben, bis sie untergingen. Nach dieser Ansicht könnten die AK eines Rechts erst in demjenigen Wj. oder VZ, in welchem das Recht erlischt, abgesetzt werden; bis dahin müßten die Nutzungen des Rechts ohne Berücksichtigung der für ihre Erzielung aufgewendeten AK voll als Betriebseinnahmen oder Einnahmen versteuert werden. Gerade dies will aber § 7 verhindern; s. auch Anm. 120, 121.

§ 7 dient (nur) der schematischen Verteilung von AHK (als Bemessungsgrundlage des durch die Nutzung veranlaßten Wertverzehrs) auf die Nutzungsdauer des betreffenden WG, um sie den während der Nutzungsdauer erzielten Erträgen zuzurechnen, s. Anm. 9.

Der Ausdruck „Abnutzung“ erscheint auch erst im Klammerzusatz des Abs. 1 Satz 1. Vorher heißt es, daß die AHK zeitanteilig entsprechend der „Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ abzusetzen seien. Es wäre daher sachgerecht, von Absetzungen „für Verwendung oder Nutzung“ zu sprechen. § 33 RegE eines EStG 1975 (BTDrucks. 7/1470) sprach nur von einer Verteilung der AHK auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und von „Abschreibung“ statt „Absetzung für Abnutzung“; der Entwurf folgte damit dem Gutachten der StRefKommission, Bonn 1971, V 207.

**Verhältnis zum Begriff „Abschreibung“:** Als Abschreibung bezeichnet man betriebswirtschaftlich und handelsrechtlich die periodengerechte Verteilung der AHK von Anlagegütern (planmäßige Abschreibung), aber auch die Herabsetzung eines Buchwerts von Anlage- oder Umlaufgütern (außerplanmäßige Abschreibung) aus den verschiedensten Gründen (s. Anm. 9). Über die unterschiedlichen Zwecke von AfA und handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Abschreibungen s. Anm. 10 und 20.

104 Einstweilen frei. Frühere Anm. 104 jetzt Anm. 101.

### III. Gegenstand der linearen AfA: Abnutzbare Anlagegüter mit erfahrungsgemäß mehr als einjähriger Verwendung zur Einkunftserzielung

#### 1. Wirtschaftsgüter als Absetzungsgegenstand

##### 105 a) Absetzungen „bei Wirtschaftsgütern“

„Bei Wirtschaftsgütern“ – so Abs. 1 Satz 1 – sind AfA vorzunehmen. Gewöhnlich spricht man statt dessen vereinfachend von „Absetzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten“.

Die Anwendung des § 7 setzt aber jedenfalls voraus, daß AHK für ein WG aufgewendet wurden, das durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften genutzt wird, also noch vorhanden ist. Bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich ergibt sich diese Voraussetzung auch daraus, daß § 7 den § 6 Abs. 1 Nr. 1 hinsichtlich der Bewertung von im Betriebsvermögen ausgewiesenen WG ergänzt.

Nur bei positiven WG sind AfA zulässig, bei *Verbindlichkeiten* kommt der Ansatz des (höheren) Teilwerts in Betracht (s. § 6 Anm. 1142). *Rechnungsabgrenzungsposten* unterliegen nicht der AfA, sondern dienen einer periodengerechten Erfolgsermittlung durch Verteilung von Ausgaben und Einnahmen, die sich auf mehrere Perioden beziehen, wenn dies durch andere Bilanzposten nicht möglich ist (s. § 5 Anm. 1915 mwN).

##### 106 b) Begriff und Arten der Wirtschaftsgüter

Der linearen AfA unterliegen nach Abs. 1 Satz 1 nur WG. Das sind die (aktivierungsfähigen) „*Vermögensgegenstände*“ (§ 240 HGB) des Handelsrechts (BFH v. 26. 2. 1975 I R 72/73, BStBl. II 1976, 13; v. 6. 12. 1978 I R 35/78, BStBl. II 1979, 262). Der Wirtschaftsgutsbegriff umfaßt nach stRspr. des BFH „nicht nur Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts, wie Sachen und Rechte, sondern auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten läßt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind.“

BFH v. 2. 3. 1970 GrS 1/69, BStBl. II, 382 mwN; v. 30. 6. 1972 III R 23/71, BStBl. II, 752; v. 28. 8. 1974 I R 66/72, BStBl. II 1975, 56; v. 24. 3. 1976 I R 139/73, BStBl. II, 450; v. 9. 2. 1978 IV R 201/74, BStBl. II, 370.

#### **Begriffsmerkmale des Wirtschaftsguts:**



► *Selbständige Bewertbarkeit*: Das Gut muß nach der Rspr. (s.o.) selbständig bewertbar sein, es muß „in seiner Einzelheit von Bedeutung und bei einer Veräußerung greifbar“ sein (BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 65/72, BStBl. II, 337 mwN; v. 20. 2. 1975 IV R 79/74, BStBl. II, 510; selbständige Bewertbarkeit erwähnen zB auch BFH v. 19. 8. 1971 V R 18/71, BStBl. II 1972, 75; v. 9. 2. 1978 IV R 201/74, BStBl. II, 370 mwN).

► *Selbständige Nutzbarkeit* ist (entgegen manchen anderslautenden Formulierungen der Rspr.) nicht Begriffsmerkmal eines WG (sondern nur zusätzliches Erfordernis für die Annahme eines geringwertigen WG iSd. § 6 Abs. 2; BFH v. 19. 8. 1971 V R 18/71 aaO; v. 21. 7. 1966 IV 289/65, BStBl. III 1967, 59). Wohl aber hat das Merkmal des „einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs“ Bedeutung bei der Entscheidung, ob mehrere WG oder Teile eines einzigen WG vorliegen (s. Anm. 109).

#### Arten der Wirtschaftsgüter iSd. Abs. 1:

▷ *Abs. 1 Satz 1* gilt für abnutzbare

– *bewegliche* WG (Begriff s. Anm. 313–350);

– *unbewegliche* WG, die nicht Gebäude oder Gebäudeteile usw. iSd. Abs. 5a sind (zB Außenanlagen, soweit sie nicht Betriebsvorrichtungen sind, R 42 Abs. 3 EStR 1999, H 42 „Betriebsvorrichtungen“ EStH 1999);

– *immaterielle* WG (s. Anm. 120, 315); dazu gehört seit dem BiRiLiG v. 19. 12. 1985 auch der *Geschäfts- oder Firmenwert* mit einer gem. Abs. 1 Satz 3 fingierten Nutzungsdauer von 15 Jahren (s. Anm. 199); über AfA auf den Praxiswert s. Anm. 204 und auf sog. *firmenwertähnliche WG* s. Anm. 205.

▷ *Abs. 1 Satz 5* (Leistungs-AfA) gilt nur für bewegliche WG.

▷ *Abs. 1 Satz 6* (Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung) gilt auch bei der linearen (Abs. 4 Satz 3) und degr. Gebäude-AfA (so R 44 Abs. 13 EStR 1999, s. Anm. 474).

#### c) Abgrenzung zwischen Teilen eines Wirtschaftsguts und mehreren Wirtschaftsgütern

107

Im Einzelfall kann zweifelhaft sein, ob mehrere Gegenstände Teile eines einzelnen WG oder mehrere (selbständige) WG bilden. Die Frage ergibt sich meist bei Sachen, aber auch bei immateriellen WG, zB bei der Abgrenzung zwischen Geschäftswert und immateriellen WG (s. § 6 Anm. 851–854). Über Einzelfragen bei verschiedenen WG s. Anm. 112; über *Gesamtanlagen* und *Teilung von WG* s. Anm. 111.

**Bedeutung der Abgrenzung:** Der Grundsatz der Einzelbewertung (s. § 6 Anm. 89) verlangt Bewertung des einzelnen WG. Daher dürfen weder Teile eines WG getrennt voneinander wie mehrere WG (BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132, 134 f. betr. Gebäude) noch mehrere WG wie ein einziges WG bewertet und nach § 7 abgesetzt werden. Ausnahmen bei mehreren WG s. § 6 Anm. 104; Ausnahme bei einem einzelnen WG (Gebäude) s. zB § 82 a EStDV.

**Maßgeblicher Zeitpunkt für die Abgrenzung:** Für die Beurteilung, ob die AfA auf ein einziges oder auf mehrere WG zu beziehen sind, ist der *Zeitpunkt der bestimmungsgemäßen Verwendung*, nicht der Zeitpunkt der Anschaffung maßgebend.

**Bedeutung der buchmäßigen Behandlung:** Werden mehrere WG zur Vereinfachung in Büchern und Bilanz zu einer Einheit zusammengefaßt, weil sie

gleichzeitig angeschafft oder hergestellt worden sind und die gleiche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer haben (s. Anm. 98), so ändert dies nichts daran, daß es sich um unterschiedliche WG handelt, die erforderlichenfalls getrennt behandelt werden müssen, zB hinsichtlich der Frage des Herstellung- oder Erhaltungsaufwands und einer Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung.

Eine Zusammenfassung verschiedener abnutzbarer WG zu einer einzigen *Bilanzposition* (§ 247 Abs. 1, § 266 Abs. 2 Abschn. A II HGB) wird durch den Grundsatz der Einzelbewertung nicht ausgeschlossen.

108 Einstweilen frei.

#### 109 d) Abgrenzungskriterien (Wirtschaftsgut/Teil eines Wirtschaftsguts)

Für die Abgrenzung zwischen Teilen eines einzigen WG und mehreren WG ist vom Begriff des WG auszugehen (s. Anm. 106).

**Selbständige Bewertbarkeit:** Merkmal des WG-Begriffs ist die selbständige Bewertbarkeit, nicht hingegen die selbständige Nutzbarkeit (s. Anm. 106). Ob ein Gegenstand selbständig bewertbar ist oder mehrere Gegenstände nur als Einheit zu bewerten sind (eine Bewertungseinheit und damit ein einziges WG bilden), ist nicht nach bürgerl. rechtl. Grundsätzen, sondern nach der *Verkehrsauffassung* (RFH v. 28. 11. 1939, RStBl. 1940, 31) und der *wirtschaftlichen Betrachtungsweise* zu beurteilen (zB RFH v. 22. 7. 1931, RStBl., 824 betr. Maschinen, die bürgerl. rechtl. wesentliche Bestandteile eines Gebäudes sind; BFH v. 18. 8. 1977 VIII R 7/74, BStBl. II, 796 letzter Abs.). Die Rspr. bringt hierzu zT nur einen Zirkelschluß: „Die Möglichkeit der Einzelbewertung fällt weg, wenn ein Wirtschaftsgut mit einem oder mehreren anderen Wirtschaftsgütern derart verbunden ist, daß es nur in der Gesamtheit mit dem anderen Wirtschaftsgut, als dessen Teil es sich darstellt, bewertungsfähig ist“ (BFH v. 27. 3. 1963 I 201/62 U, BStBl. III, 304; v. 14. 9. 1965 I 93/63 U, BStBl. III, 674; v. 5. 12. 1974V R 30/74, BStBl. II 1975, 344). MaW: Gegenstände sind nicht einzeln bewertbar, wenn sie nur als Gesamtheit bewertbar sind; es bleibt die Frage, wann das der Fall ist. Die zuletzt erwähnten Entscheidungen wollen wohl maßgeblich auf die körperliche Verbindung und die „Darstellung“, dh. das Erscheinungsbild, abstellen. Diese Merkmale haben aber durch die technische Entwicklung zu ganzen Produktionsanlagen an Wert als Beurteilungsmaßstäbe verloren; s. u. und Anm. 111.

**Einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang:** Dieses Merkmal verwendet der BFH in neuerer Zeit zur Beurteilung der selbständigen Bewertbarkeit (BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132, s. § 6 Anm. 654; v. 18. 8. 1977 VIII R 7/74 aaO; v. 8. 10. 1987 IV R 56/85, BStBl. II 1988, 440). Wenngleich BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71 aaO die Entscheidung auf Gebäude beschränkt hat (BStBl. II 1974, 134 r. Sp.), wird die Verkehrsauffassung Vorhandensein und Intensität eines Funktionszusammenhangs auch bei anderen Gegenständen als Beurteilungsmaßstab für die Selbständigkeit der Gegenstände berücksichtigen; s. über Gesamtanlagen Anm. 111.

**Keine brauchbaren Kriterien zur Abgrenzung** sind:

- ▷ *Die selbständige Nutzbarkeit*, denn sie ist nicht Merkmal des Wirtschaftsgutsbegriffs (s. Anm. 106).
- ▷ *Die Höhe der Aufwendungen* und die *Nutzungsdauer* (regelmäßig). Auch wenn einer Maschine eine Vorrichtung hinzugefügt wird, die im Verhältnis zu ihrem Neuwert teurer oder kürzere Zeit als die Maschine selbst nutzbar ist, bewirkt dies für sich allein nicht Selbständigkeit der Vorrichtung gegenüber der Maschine.

▷ *Die Gleichzeitigkeit der Anschaffung oder Herstellung* mehrerer Gegenstände (oder wenigstens zeitlicher Zusammenhang zwischen den Anschaffungen oder Herstellungen); sie bewirkt nicht, daß die Gegenstände miteinander in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen und deshalb ein einziges WG bilden (glA ROHSE/STICH, BB 1980, 933; aA SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 1979, 199).

Einstweilen frei.

110

### e) Gesamtanlagen aus einem Wirtschaftsgut oder mehreren Wirtschaftsgütern; Teilung eines Wirtschaftsguts

111

Über Abgrenzungsprobleme bei verschiedenen WG s. Anm. 112.

**Gesamtanlagen** (geschlossene Fertigungsanlagen): Die Frage, ob ein einziges WG oder mehrere WG vorliegen, ist besonders hinsichtlich der Gesamtanlagen erörtert worden. Man wird hier im allg. ein einziges WG annehmen können, wenn eine Anlage nach außen als ein einziges Ganzes in Erscheinung tritt, die einzelnen Gegenstände fest und auf Dauer miteinander verbunden sind, die Anlage nur in dieser Zusammenfügung für die von ihr zu erbringenden Leistungen im Betrieb eingesetzt werden kann und die Teile somit eine Funktionseinheit bilden (ähnlich KÖRNER, WPg. 1976, 430; GAIL, BB 1977, 138; zweifelnd BFH v. 19. 8. 1971 V R 18/71, BStBl. II 1972, 75 bei Fließbandanlagen). Daß eine Gesamtanlage ein einziges WG bilden kann, anerkennt auch Abschn. 31 Abs. 2 EStR 1955 ff., R 31 Abs. 2 EStR 1999, da sonst die dort erwähnte Voraussetzung (für die Aufnahme einer Gesamtanlage in das Bestandsverzeichnis), daß die AfA auf die Anlage einheitlich vorgenommen werden, wegen des Gebots der Einzelbewertung nicht erfüllt werden könnte (Beispiele vgl. EStR aaO).

ROHSE/STICH (StBp. 1972, 182 u. 199) halten die Äußerung der EStR aaO für bedeutungslos hinsichtlich des Begriffs des WG, aber ohne auf die von den EStR erwähnte Möglichkeit einer einheitlichen Absetzung auf die Anlage einzugehen. KORMANN (StJb. 1972/73, 250 f.) betrachtet die Äußerung der EStR als Gewährung eines Wahlrechts, mehrere WG als Kollektiv-WG, dh. wie ein einziges WG, zu behandeln.

Die Entwicklung immer größerer, komplexerer Gesamtanlagen legt aber eine differenziertere Beurteilung nahe; vgl. ROHSE/STICH, StBp. 1972, 197 ff. u. BB 1980, 129; GRUNER/KARGE, DStR 1973, 298; KALIGIN, DSz 1983, 274; getrennte Bewertung entsprechend selbständigen Funktionen von Teilen der Anlage.

**Versorgungsanlagen für Gas, Wasser, Strom:** Ähnliche Fragen wie bei Fertigungsanlagen (s. o.) ergeben sich bei *Leitungsnetzen*, s. dazu Anm. 600 unter diesem Stichwort.

**Teilung eines Wirtschaftsguts:** Ob die Teile zusammen immer noch ein einziges WG bilden oder ob mehrere WG entstehen, ist nach den oben erwähnten Beurteilungsmaßstäben zu beantworten. Teilung eines *Mietwohngrundstücks* in Eigentumswohnungen schafft neue WG „Eigentumswohnungen“ anstelle des bisherigen WG „Mietwohngrundstück“; so BFH v. 26. 11. 1974 VIII R 61–62/73, BStBl. II 1975, 352, 354, I. Sp.; zust. SCHICK, StRK-Anm. EStG § 6 b R. 4; zu der unabhängig davon zu beurteilenden Frage der sechsjährigen Zugehörigkeit zum Anlagevermögen iSd. § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 s. § 6 b Anm. 274. *Bewertung* bei Teilung eines WG s. § 6 Anm. 106. *Abspaltung junger Anteile* von alten Anteilen bei KapGes. (Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln) s. § 20 Anm. 196, 197, § 6 Anm. 1110–1118.

112 f) **Abgrenzungsprobleme bei verschiedenen Wirtschaftsgütern**

*Abfüllanlage* s. Anm. 600;

*Abonnementsverträge* s. Anm. 600;

*Anbaugeräte* s. Anm. 600;

*Außenanlagen*, Abgrenzung zu Gebäuden und Betriebsvorrichtungen s. Anm. 335 u. Anm. 350;

*Austauschmotor* s. § 6 Anm. 1500;

*Bauten* innerhalb von Gebäuden, Abgrenzung zu Gebäuden s. Anm. 337;

*Beleuchtungsanlagen* s. Anm. 600;

*Beschleunigungskosten* s. Anm. 600;

*Betriebsvorrichtungen* s. R 42 Abs. 3 EStR 1996, H 42 EStH 1996; Abgrenzung zu Gebäuden s. Anm. 318, 332, 350; Abgrenzung zu Außenanlagen s. Anm. 335;

*Datenverarbeitungsanlage* s. Anm. 600;

*Düker* s. Anm. 600;

*Fernsehsammelantenne* s. Anm. 600;

*Fußbodenbelag* s. § 6 Anm. 715;

*Gaststätteneinbauten* s. Anm. 600;

*Gebäude*, Abgrenzung zu Grund und Boden, s. § 6 Anm. 780; Abgrenzung zu Betriebsvorrichtung s. R 42 Abs. 3 EStR 1999, H 42 EStH 1999, Anm. 316, 317, 332, 350; Abgrenzung zu anderen WG s. Anm. 332, 350; Abgrenzung zu Gebäudeteilen s. Anm. 503, § 6 Anm. 654–661, 715 u. 637–639; Abgrenzung zu Mietereinbauten s. Anm. 340; Abgrenzung zu Scheinbestandteilen s. Anm. 333; Abgrenzung zu Zubehör s. Anm. 334;

*Gebäudeteile*, Abgrenzung zu Gebäuden s. Anm. 503, § 6 Anm. 654–661, 715 u. 637–639; s. auch Abgrenzung bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter in Anm. 332, 350;

*Geschäftswert*, Abgrenzung zu immateriellen Wirtschaftsgütern s. § 6 Anm. 851–854;

*Glasschmelzanlagen* s. § 6 Anm. 1500;

*Gleise* s. § 6 Anm. 1500;

*Grund und Boden*, Abgrenzung zum Gebäude s. § 6 Anm. 780, Abgrenzung zu Betriebsvorrichtungen s. H 42 EStH 1996, Anm. 315, 332, 350; Abgrenzung zu Bodenschätzen s. Anm. 563;

*Hangstützmauer* s. § 6 Anm. 1500;

*Immaterielle Wirtschaftsgüter*, Abgrenzung zum Geschäftswert s. § 6 Anm. 851–854;

*Laufkeran* s. Anm. 600;

*Leitungsnetz* s. Anm. 600;

*Mietereinbauten*, Abgrenzung zu Gebäuden, s. Anm. 339–345.

*Patente*, die für Erfindungen in verschiedenen Ländern erteilt werden, bilden verschiedene WG (BFH v. 2. 6. 1976 I R 20/74, BStBl. II, 666);

*Pflanzenanlagen* s. Anm. 600;

*Plansichter* s. Anm. 600;

*Röntgeneinrichtung* s. Anm. 600;

*Schiffe* s. Anm. 600;

*Schutzvorrichtung* s. Anm. 600;

*Scheinbestandteile*, Abgrenzung zu Gebäuden s. Anm. 333;

*Schwimmbecken* s. Anm. 600;

*Sonnenmarkisen* s. § 6 Anm. 1500;

*Tragluftballen* s. Anm. 600;

*Zubehör*, Abgrenzung zu Gebäuden s. Anm. 334.

Einstweilen frei.

113–114

## 2. Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens als Absetzungsgegenstand

### a) Zugehörigkeit zum abnutzbaren Anlagevermögen als Tatbestandsvoraussetzung des Abs. 1 Satz 1

115

Der Wortlaut von Abs. 1 Satz 1 ist irreführend formuliert; für sich allein erfaßt er auch die AHK nichtabnutzbarer WG. Erst aus dem Klammerzusatz „Absetzung für Abnutzung“ und aus § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 7 ergibt sich, daß der Gesetzgeber nur abnutzbare WG – und zwar bei betrieblichen Einkünften solche des Anlagevermögens – gemeint hat (s. Anm. 103). AfA ist daher bei körperlichen Gegenständen nur möglich und denkbar, wenn sie abnutzbar sind (BFH v. 31. 1. 1986 VI R 78/82, BStBl. II, 355; v. 9. 8. 1989 X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50). Nichtabnutzbare WG unterliegen nur einer Wertänderung, der nur bei WG des BV ggf. durch Teilwertabschreibung Rechnung getragen werden kann oder muß.

Einstweilen frei.

116–117

### b) Begriff des abnutzbaren Anlagevermögens

118

**Anlagevermögen:** § 7 setzt Verwendung oder Nutzung des WG zur Erzielung von Einkünften voraus.

► *Beim Betriebsvermögen* muß das WG durch Gebrauch, nicht durch Veräußerung der Einkunftserzielung dienen; es muß also zum Anlagevermögen gehören; zur Begriffsbestimmung s. § 6 Anm. 253; zur Abgrenzung vom Umlaufvermögen s. § 6 Anm. 253–265.

Auf WG des Umlaufvermögens ist § 7 nicht anwendbar (RFH v. 30. 6. 1925, RStBl., 167 betr. Kohlen; BFH v. 16. 1. 1969 IV R 34/67, BStBl. II, 375, u. v. 12. 9. 1995 X B 83/95, BFH/NV 1996, 206 betr. Grundstücke im Grundstücks-handel).

► *Beim Privatvermögen* verlangen AfA nach § 7 „Verwendung oder Nutzung“ des WG „durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften“; dh. das WG muß wie betriebliches Anlagevermögen dem Stpfl. zur Erzielung von Einkünften *durch Gebrauch* – nicht zB durch Umsatz – dienen.

**Abnutzbarkeit** besteht, wenn sich die Nutzung eines WG durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften infolge wirtschaftlichen oder technischen Wertverzehr erfahrungsgemäß auf einen begrenzten Zeitraum erstreckt (s. Anm. 174, 175; § 253 Abs. 2 HGB). Abnutzbar ist ein WG auch dann, wenn es durch *ständige Unterhaltung* in brauchbarem Zustand gehalten wird (zB Gleisanlagen, Versorgungsleitungen für Strom, Gas und Wasser). Es ist nicht erforderlich, daß das WG an Wert verliert. Entscheidend ist die Dauer der Nutzbarkeit durch den Stpfl. Auf diese Dauer der betrieblichen oder beruflichen Nutzung durch den Stpfl. werden die AHK verteilt (s. hierzu auch Anm. 9).

► *Bestimmbare Nutzungsdauer:* Daß das WG nicht unbegrenzte Zeit bestehenbleiben wird, genügt nicht, um Abnutzbarkeit anzunehmen. Abnutzbarkeit setzt

voraus, daß die Nutzungsdauer „annähernd fest bestimmt oder bestimmbar ist“ (BFH v. 14. 3. 1979 I R 37/75, BStBl. II, 470, 472 betr. Verlagswerte). Eine Nutzungsdauer von *nicht mehr als einem Jahr* steht der Einordnung unter die abnutzbaren WG nicht entgegen (zur Anwendung des § 7 auf solche WG s. Anm. 125).

► *Gegenstand der Abnutzung*: Das WG selbst muß abnutzbar sein. Eine *Beteiligung* an einer KapGes. ist nicht abnutzbar (§ 6 Abs. 1 Nr. 2), auf Abnutzbarkeit des Betriebsvermögens der Gesellschaft kommt es nicht an (BFH v. 3. 10. 1985 IV R 144/84, BStBl. II 1986, 142 betr. Erwerb einer Beteiligung an einer Steuerberatungs-GmbH und dadurch mittelbaren Erwerb eines Praxiswerts).

► *Arten der Abnutzung*: § 7 unterscheidet zwischen *technischer* und *wirtschaftlicher Abnutzung*, wie Abs. 1 letzter Satz bestätigt. ZT spricht man ferner von *rechtlicher Abnutzung*. Die rechtliche Abnutzung läßt sich als ein Fall der wirtschaftlichen Abnutzung betrachten, nämlich als Minderung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit aus rechtlichen Gründen (s. Anm. 120 betr. immaterielle WG, Anm. 175 betr. materielle WG). Bedeutung hat die Art der Abnutzung für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, da die eine Art der Abnutzung schneller zum Ende der Nutzungsdauer führen kann als die andere; s. über Abnutzung auch Anm. 173–175.

► *Arten abnutzbarer Wirtschaftsgüter*: s. auch § 6 Anm. 266; immaterielle Wirtschaftsgüter s. Anm. 120–121; über Mietereinbauten s. Anm. 339–345. Einzelfragen s. Anm. 600.

119 Einstweilen frei.

## 120 c) Abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter im allgemeinen

Immaterielle WG (zum Begriff s. § 5 Anm. 1716) können abnutzbar sein (so zB BFH v. 6. 8. 1964 IV 215/62 U, BStBl. III, 575; v. 1. 2. 1989 VIII R 361/83, BFH/NV 1989, 778, mwN, betr. schwebende Verträge; s. Anm. 121 über Abnutzbarkeit von Nutzungsrechten; Einzelfragen s. Anm. 600). Denn auch die Nutzung eines immat. WG durch den Stpfl. zur Erzielung von Einkünften kann sich infolge wirtschaftlichen Wertverzehr, bes. aus rechtlichen Gründen, auf einen begrenzten Zeitraum erstrecken, namentlich bei zeitlich begrenzten Rechten, s. u. Der *Geschäftswert* gehört seit dem BiRiLiG zu den abnutzbaren WG (s. Abs. 1 Satz 3, dazu Anm. 198 ff.); über *Praxiswert*, s. Anm. 204; über sog. *firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter* s. Anm. 205.

**Abnutzbarkeit von Rechten:** Dingliche und obligatorische Rechte sind hinsichtlich ihrer Abnutzbarkeit uE gleich zu beurteilen. Maßgebend ist allein, ob das Recht in abzuschätzender Zeit erlöschen oder auf nicht abschätzbare Zeit fortbestehen wird. Im einzelnen:

► *Abnutzbar sind Rechte*, wenn sie zeitlich begrenzt sind. Maßgebend ist die voraussichtliche tatsächliche Begrenzung. Auch ein unbefristetes, aber voraussichtlich nur für begrenzte Zeit bestehendes Recht ist abnutzbar.

► *Nicht abnutzbar sind Rechte*, wenn sie zeitlich nicht begrenzt sind (sog. „ewige Rechte“; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XIX. § 5 Rn. 188).

Ist ein Recht zwar befristet, aber mit einer immer neuen *Verlängerung auf unbegrenzte Zeit* zu rechnen, so ist es als unbefristet und somit als nicht abnutzbar zu behandeln (zB BFH v. 13. 3. 1956 I 209/55 U, BStBl. III, 149 u. v. 18. 12. 1970 VI R 99/67, BStBl. II 1971, 237 betr. Verkehrskonzession; glA LEINGÄRTNER, DB 1968, 1463; s. aber Anm. 205, ferner § 5 Anm. 2200 „Kontingent“). Ebenso ein auf *unbestimmte Zeit* bestehendes, kündbares Recht, wenn eine Kündigung



vorerst nicht abzusehen ist (vgl. zB BFH v. 9. 7. 1958 I 207/57 U, BStBl. III, 416 betr. Abonnementsverträge auf Zeitungen und Zeitschriften).

**Abnutzbarkeit eines Rentenrechts:** Das Rentenrecht ist ein WG iSd. §§ 7, 9 Abs. 1 Nr. 7. Die AK eines Rentenrechts, das ein Dritter an den Stpfl. entgeltlich abtritt oder das der Verpflichtete ihm entgeltlich einräumt, sind danach auf die voraussichtliche Laufzeit des Rechts zu verteilen. Vgl. aber SCHELLENBERGER (FR 1980, 28 f.): bei privaten Leibrenten keine AfA von den AK des Rentenstammrechts, da ohnehin nur der Ertragsanteil als Einnahme erfaßt wird.

#### d) Abnutzbare Nutzungsrechte im besonderen

121

Für die Abnutzbarkeit dinglicher und schuldrechtlicher Nutzungsrechte gilt nach heutiger Rspr., der Auffassung der FinVerw. und des Schrifttums das gleiche wie für andersartige Rechte (s. Anm. 120); zur Abgrenzung zwischen entgeltlichem Erwerb eines Nutzungsrechts und Vorauszahlung eines Nutzungsentgelts im Rahmen eines schwebenden Dauerschuldverhältnisses s. Anm. 122.

**Die Rspr.** bejaht heute im Gegensatz zur früheren (s.u.) die Abnutzbarkeit dinglicher und schuldrechtlicher Nutzungsrechte.

So BFH v. 17. 3. 1977 IV R 218/72, BStBl. II, 595, betr. entgeltlich erworbenes Mietrecht und vergleichbare Rechte; v. 27. 6. 1978 VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38, betr. Recht zur Sandentnahme in Form einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit; v. 31. 10. 1978 VIII R 196/77, BStBl. II 1979, 401, und v. 22. 1. 1980 VIII R 74/77, BStBl. II, 244, betr. unentgeltlich privat erworbenes und in das Betriebsvermögen eingelegtes schuldrechtliches Nutzungsrecht; v. 2. 8. 1983 VIII R 170/78, BStBl. II, 735, betr. betrieblichen Vorbehalt Nießbrauch bei Schenkung eines Betriebsgrundstücks (von der FinVerw. bezüglich der Höhe der Einlagebewertung nicht angewendet, BMF v. 10. 7. 1984, BStBl. I, 460); v. 2. 8. 1983 VIII R 15/80, BStBl. II, 736, und FG Ba-Württ. v. 18. 12. 1975, EFG 1976, 173, rkr., betr. dingliches Wohnrecht.

BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 12/72 aaO betrifft eine unentgeltlich eingeräumte beschränkte persönliche Dienstbarkeit; die Ausführungen des Urteils sind jedoch so allgemein gehalten, daß sie auch für jeden entgeltlichen Erwerb von Rechten und für dingliche und obligatorische Rechte gelten, sofern sie zur Einkunftszielung eingesetzt werden und einem Wertverzehr (s. Anm. 120) unterliegen.

*Die ältere Rspr.* des BFH ist damit überholt. Der BFH hatte Nießbrauchsrecht, dingliches Wohnrecht und befristetes Dauerwohnrecht iSd. §§ 31 ff. WEG als nicht abnutzbar betrachtet – sie unterlägen keinem Wertverzehr durch Nutzung. Der BFH hatte daher bei solchen Rechten, zumindest wenn sie zum *Privatvermögen* gehörten, AfA während der Laufzeit der Rechte abgelehnt; bei zum *Betriebsvermögen* gehörenden immateriellen WG ergäben sich der Bilanzansatz „und die damit verbundenen AfA aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung bzw. steuerrechtlichen Aktivierungsgrundsätzen“ (so zB BFH v. 28. 2. 1974 IV R 60/69, BStBl. II, 481; v. 26. 3. 1974 VIII R 210/72, BStBl. II 1975, 6; v. 26. 8. 1975 VIII R 195/71, BStBl. II 1976, 182).

**Schrifttum:** Die Abnutzbarkeit zeitlich begrenzter Rechte, auch des Nießbrauchsrechts und des dinglichen Wohnrechts, wurde schon immer fast einhellig bejaht.

O. V., DStZ 1966, 382; LITTMANN, Inf. 1967, 7, Inf. L 1967, 38 FR 1974, 409, DStR 1974, 609, DB 1980, 1040; HEUER, FR 1968, 12 Fn. 20; FICHELTMANN, Inf. 1970, 292; DÖLLERER, BB 1971, 538; M. WOLF, BB 1974, 736, 777; o. V., FR 1974, 399; CONZE, BB 1975, 1297; GONNELLA, DB 1975, 763; PLUM, DStR 1975, 548 u. BB 1976, 214; FLÄMIG, StRK-Anm. EStG § 9 Ziff. 6 R. 49; CLAUSEN, DStZ 1976, 379 = JbFSr 1976/77, 144; PAUS, Inf. 1978, 107; DStPr. EStG § 7 Nr. 45; KNOBBE-KEUK, StW 1979, 310 f.; POPP, StRK-Anm. EStG § 7 R. 245; SCHELLENBERGER, FR 1980, 25; SCHUBERT, DStR 1995, 362. Zust. zur älteren, die Abnutzbarkeit von Nutzungsrechten verneinenden Rspr.: KRAH, Inf. 1973, 483; NISSEN, StRK-Anm. EStG § 22 Ziff. 1 R. 109; SECKELMANN, DStR 1976, 85.

## 122 e) Abgrenzung zwischen entgeltlichem Erwerb eines Nutzungsrechts und Vorauszahlung eines Nutzungsentgelts

Das Entgelt für die Überlassung von Nutzungen kann als *Anschaffungskosten* eines Rechts (also eines WG) oder wirtschaftlich als *vorausgezahlt*es Nutzungsentgelt (Vorleistung) im Rahmen eines schwebenden Geschäfts beurteilt werden.

**Beurteilung als Anschaffungskosten eines Rechts:** Dann sind die AK linear nach Abs. 1 Satz 1 abzusetzen (nicht degressiv nach Abs. 2, s. Anm. 343).

Vgl. zB über *Mietrecht* § 5 Anm. 1268, 1273, 1274; *Erbbaurecht* BFH v. 31. 1. 1964 VI 252/62 U, BStBl. III, 187, s. Anm. 600; *beschränkte persönliche Dienstbarkeit* BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38 und v. 25. 1. 1979 IV R 21/75, BStBl. II, 369 (371).

Ebenso bei Erwerb eines *Nießbrauchs* oder *dinglichen Wohnrechts* gegen Entgelt: FG Ba.-Württ. v. 18. 12. 1975, EFG 1976, 173, rkr.; BMF v. 15. 11. 1984, BStBl. I, 563 Rn. 28 u. 30: Bei laufenden gleichmäßigen Zahlungen (statt Einmalzahlung) können die Zahlungen laufend als Werbungskosten abgesetzt werden, aber keine AfA, soweit der Nießbraucher das Gebäude für eigene Wohnzwecke nutzt; JANSEN/JANSEN, *Der Nießbrauch im Zivil- u. StRecht*, 4. Aufl. 1985 Rn. 176 mwN; FORGÁCH, *DStR* 1978, 638; LITTMANN, *DB* 1980, 1040.

Bei einer von der Lebenszeit einer oder mehrerer Personen abhängigen Laufzeit kann der Stpfl. uE die AK nach seiner Wahl entweder linear auf die einmal geschätzte Lebensdauer oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen bis zum Erlöschen des Rechts verteilen; beides entspricht den handelsrechtlichen GoB.

**Beurteilung als vorausgezahlt**es Nutzungsentgelt: Der BFH hat den *Nießbraucher* und den *dinglich Wohnberechtigten* wirtschaftlich dem Mieter gleichgestellt und deshalb das Entgelt für die Einräumung eines solchen Rechts beim privaten *Eigentümer* des Gebäudes (Nießbrauchsbesteller) wie vorausbezahlte Miete als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung behandelt.

BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 54/74, BStBl. II 1979, 332. GlA OFD Freiburg/Karlsruhe/Stuttgart v. 8. 9. 1976, StEK EStG § 12 Nr. 54 = FR 1977, 494 Abschn. 3.2.1; M. WOLF, *BB* 1974, 736, 777; PAUS, *Inf.* 1978, 108; aA FELIX, *StKongrRep.* 1975, 420; SÖFFING, *FR* 1975, 418. Ebenso hinsichtlich des einmaligen Entgelts für die Bestellung eines *Erbbaurechts* BFH v. 11. 10. 1963 VI 251/62 U, BStBl. III, 564 vorl. Abs. u. v. 4. 7. 1969 VI R 259/67, BStBl. II, 724; s. § 5 Anm. 1052.

Dann muß das Entgelt für die Nießbrauchsbestellung auch beim Nießbraucher wie eine Mietzahlung behandelt werden. Das bedeutet im einzelnen:

- ▶ *Gebört der Nießbrauch zu einem Betriebsvermögen*, so bilden die Gegenleistungen Betriebsausgaben, eine Vorauszahlung ist abzugrenzen, sofern sie für eine bestimmte Zeit geleistet wird (§ 5 Abs. 4).
- ▶ *Gebört der Nießbrauch zum Privatvermögen*, so ist zu unterscheiden:
  - ▷ *Soweit der Nießbraucher die Sache nicht zur Einkunftserzielung nutzt*, insbes. ein Gebäude auf Grund des Nießbrauchs bewohnt, ist das Entgelt nicht abziehbar (§ 12 Nr. 1).
  - ▷ *Soweit der Nießbraucher die Sache zur Einkunftserzielung nutzt*, insbes. ein Grundstück vermietet, stellt die Gegenleistung Werbungskosten dar, und zwar nach verschiedentlich vertretener Ansicht zeitlich gem. § 7 verteilt in Form von AfA von den AK eines Nutzungsrechts (EHMCKE/M. RICHTER, *Inf.* 1979, 76 f.; HOYER, *StBp.* 1979, 177; SCHELLENBERGER, *FR* 1980, 27 f.; o. V., *HFR* 1980, 134; s. Anm. 76), dagegen als sofort abziehbare Leistung (§§ 9 Abs. 1 Satz 1, 11 Abs. 2), wenn man in der Behandlung des Nießbrauchers wie eines Mieters folgerichtig verfährt, da auch der Hauptmieter einer un-

tervermieteten Wohnung vorausgezahlte Miete nicht als AK eines „Mietrechts“ gem. § 7 verteilen kann (glA HUXOL, FR 1980, 309).

Gegen die Gleichstellung des Nießbrauchers mit einem Mieter und daher für Beibehaltung der früheren Rspr., die dem Mieter den Nutzungswert der auf Grund des Nießbrauchs gezogenen Nutzungen zurechnete und ihm AfA von den Anschaffungskosten des Nießbrauchsrechts zubilligte, JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- u. StRecht, 4. Aufl. 1985 Rn. 152.

### 3. Erfahrungsgemäß mehr als einjährige Verwendung oder Nutzung zur Einkunftserzielung

#### a) Verwendung oder Nutzung zur Einkunftserzielung

123

**Schrifttum** betr. stillgelegte Anlagen: GRÜNEWÄLDER, Die Bilanzierung stillgelegter Betriebsanlagen, Düsseldorf 1973; TALBERGER in „Bericht über die Fachtagung 1974 des IdW“, Düsseldorf 1975, 75.

Absetzungen gem. § 7 sind nur zulässig, wenn und solange das WG „zur Erzielung von Einkünften“ (Abs. 1 Satz 1) verwendet wird (s. auch Anm. 41). Das entspricht den Begriffen der Betriebsausgaben und Werbungskosten, die eine Veranlassung der Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften voraussetzen (s. § 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1, § 9 Anm. 117 u. 130 ff.). Zur Frage der AfA-Berechtigung des Eigentümers, der während eines unentgeltlich bestellten *Nießbrauchs* (oder anderen Nutzungsrechts) keine Einkünfte erzielt, s. Anm. 81.

**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. auch Anm. 160); mindestens die wirtschaftliche Abnutzung (s. Anm. 175) beginnt bereits, ggf. auch die technische (zB durch Witterungseinflüsse).

**Voraussichtlich vorübergehende Stilllegung** unterbricht nicht die AfA. Denn wenn ein WG (zulässigerweise) zu einem *Betriebsvermögen* gerechnet wird, so dient es dem Betrieb und damit der Einkunftserzielung; wenn ein WG des *Privatvermögens* zeitweilig ungenutzt bleibt, aber aus Gründen, die im Rahmen der Einkunftserzielung liegen (zB ein Mietwohngebäude wird instandgesetzt und steht deshalb zeitweilig leer), dann ist auch in dieser Zeit das Erfordernis des § 7 erfüllt, daß das WG zur Einkunftserzielung und nicht als bloße Vermögensanlage dient (s. § 9 Anm. 167); die Zweckwidmung besteht fort; s. auch § 15 Anm. 15 u. § 9 Anm. 162 f. über sog. vorbereitende Betriebsausgaben und Werbungskosten. Nur ist die Nutzungsdauer entsprechend der unterlassenen Nutzung, aber unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Abnutzung, ggf. neu zu schätzen und die Höhe der AfA dementsprechend zu ermäßigen (bei Stilllegung etwa auf 1/2–1/4, DStZ 1941, 291; Bp.-Kartei OFD Düss., Köln u. Münster, Teil I AfA III 3); s. auch Anm. 181.

**Voraussichtlich endgültige Stilllegung** beendet 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 grundsätzlich nicht anzuhalten ist (s. Anm. 155), uE voll. Über Zurechnung zum Umlaufvermögen s. § 6 Anm. 258.

Bei einem WG des *Privatvermögens* 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. 9). Anders als beim Betriebsvermögen kommt es beim Privatvermögen auf die tatsächliche Einkunftserzielung mit Hilfe des einzelnen WG an.

Vgl. zB BFH v. 4. 7. 1951 IV 118/50 (StRK EStG § 7 R. 30 = DB 1951, 614): keine AfA von den AK derjenigen Einrichtungsgegenstände eines beschlagnahmten Einfamilienhauses, für die mangels Nutzung keine Nutzungsentschädigung gezahlt wird; v. 6. 3. 1979 VIII R 110/74 (BStBl. II, 551): keine Absetzung der noch nicht abgesetzten AHK nach Abs. 1 letzter Satz, wenn der Stpfl. ein technisch oder wirtschaftlich noch nicht verbrauchtes Gebäude abbricht, um den unbebauten Boden veräußern zu können, so daß der Wertverzehr nicht mehr der Einkunftserzielung dient.

124 Einstweilen frei.

#### 125 b) Erfahrungsgemäß mehr als einjährige 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 Nutzungsdauer. Über diese s. Anm. 170–197.

**„Zeitraum von mehr als einem Jahr“:** Abs. 1 Satz 1 verlangt zeitliche Verteilung der AHK bei einer Nutzungsdauer von „mehr als einem Jahr“. Damit ist eine Nutzungsdauer von mehr als 12 Monaten oder 365 Tagen gemeint. Daher ist § 7 nicht auf AHK von WG des Anlagevermögens anzuwenden, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zwar über den Bilanzstichtag hinausreicht, insgesamt aber 12 Monate nicht übersteigt (zB Anschaffung oder Herstellung eines nur 10 Monate nutzbaren WG in der zweiten Hälfte des Wj.; BFH v. 26. 8. 1993 IV R 127/91, BStBl. II 1994, 232, m. Anm. v. BORDEWIN, NWB F. 17, 1323). Die AHK derartiger WG sind in voller Höhe im Wj. der Anschaffung oder Herstellung als Betriebsausgaben abzuziehen. Die FinVerw. hatte vor der genannten Entscheidung des BFH 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.).

#### **Einzelfragen:**

- ▷ *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 1 Jahr (s.o.) erstreckt. Soweit die Nutzungsdauer kürzer ist, sind die AHK daher sogleich als Werbungskosten abziehbar.
- ▷ *Reparaturmaterialien und Ersatzteile* für eigene Anlagen: Die mitgelieferte Erstausrüstung – auch wenn sie für sich allein eine Nutzungsdauer von nicht mehr als einem Jahr hat – ist bei der Anlage selbst zu aktivieren und mit dieser abzuschreiben; Ersatzbeschaffungen bilden sofort abziehbare Betriebsausgaben; s. auch § 6 Anm. 265 „Reparaturmaterialien“, § 6 Anm. 1300 „Ersatzteile“.
- ▷ *Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten kurzlebiger Wirtschaftsgüter* sind auch dann in voller Höhe sofort als Betriebsausgaben 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, betr. Druck- und Prägeformen einer Druckerei).

126–129 Einstweilen frei.

#### IV. Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage

##### 1. Allgemeines

130

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) bilden die Bemessungsgrundlage für die nach § 7 vorzunehmenden Absetzungen (Ausnahme: Abs. 1 Satz 4, s. Anm. 217 ff.). 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 (vgl. RFH v. 26. 7. 1933, RStBl., 1116). Auf Null abgeschriebene WG können auch dann nicht wieder reaktiviert werden (*Zuschreibung*), wenn bei den AfA von zu niedrigen AHK ausgegangen worden ist (RFH v. 13. 2. 1935, StuW Nr. 203). Ohne Bedeutung für die Zulässigkeit und die Höhe der AfA ist der *Wiederbeschaffungspreis* (§§ 253 Abs. 2, 255 Abs. 1 und 2 HGB), wie es auch ohne Belang ist, ob eine Wiederbeschaffung überhaupt beabsichtigt ist; s. auch Anm. 20.

**Begriff der Anschaffungs- und Herstellungskosten:** Der Begriff der AK ist wirtschaftlich zu verstehen. Er umfaßt 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 104/88, BStBl. II, 892; v. 22. 4. 1988 III R 54/83, BStBl. II, 901; v. 27. 2. 1991 I R 176/84, BStBl. II, 456). 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, 759; v. 16. 1. 1996 IX R 60/94, BFH/NV 1996, 600, 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, 595; v. 10. 1. 1989 IX B 98/88, BFH/NV 1989, 501; v. 16. 1. 1996 IX R 60/94 aaO). 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, 810; v. 1. 12. 1987 IX R 170/83, BFHE 152, 101), 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; v. 1. 12. 1987 IX R 170/83 aaO). Zahlungen auf ein 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, 830; aA noch BFH v. 24. 3. 1987 IX R 31/84, BStBl. II, 695; s. auch Anm. 600 „Konkurs“). Preisnachlässe, Rabatte, Skonti und ähnliches, die der Stpfl. bei Anschaffung eines WG erhält, mindern die Anschaffungskosten, wenn sie bis zum Bilanzstichtag in Anspruch genommen werden (BFH v. 27. 2. 1991 I R 176/84 aaO). Eine spätere Inanspruchnahme führt zu einer Änderung der AHK, die nicht auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung zurückwirkt (s. Anm. 132). § 255 HGB idF des BiRiLiG v. 19. 12. 1985 hat die im EStRecht entwickelten Begriffe der AHK gesetzlich verankert:

##### § 255

##### Anschaffungs- und Herstellungskosten

(1) <sup>1</sup>Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. <sup>2</sup>Zu



den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

(2) Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

§ 7 greift in die Regelung der Aktivierung (§ 4 Abs. 1, § 5) und Bewertung (§ 6) nicht ein, sondern setzt voraus, daß das Vorliegen von AHK bejaht worden ist. Zum Begriff der *Anschaffungskosten* s. Erläut. zu § 6, bes. Anm. 281–303; der *Herstellungskosten* s. § 6 Anm. 459–469 u. 975–1000, insbes. BFH v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II, 830. Zu Einzelfragen s. § 6 Anm. 1500 u. RITZROW, StW 1997, 175. Zur Frage, ob Anleger im Bauherrenmodell AK oder HK haben, s. Anm. 600 „Bauherrenmodell“.

**Nicht berücksichtigungsfähige Anschaffungs- und Herstellungskosten** sind solche, die ganz oder teilweise

- ▷ nicht der Einkunftserzielung dienen, sondern durch die Lebensführung des Stpfl. veranlaßt sind (§ 12 Nr. 1 Satz 2; s. Anm. 41) oder
- ▷ deren Abzug als AfA untersagt ist, weil sie „die Lebensführung des Stpfl. oder anderer Personen berühren“ und „nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“ (§ 4 Abs. 5 Nr. 1–7; BFH v. 2. 2. 1979 III R 50–51/78, BStBl. II, 387; v. 2. 2. 1979 III R 89/78, BStBl. II 1980, 340; s. auch R 21 EStR 1999).

**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. näher § 4 Anm. 338. Rückberichtigung s. Anm. 21 aE.

**Auswirkungen von Buchwertänderungen auf die AfA-Bemessungsgrundlage:**

- ▷ *Zuschreibung in der Handelsbilanz:* Sie kann bewirken, daß nach stl. Vollabschreibung in der HBil. noch ein Restwert steht. Die Zuschreibung ist für die AfA nur dann von Bedeutung, wenn der Ansatz eines höheren Teilwerts nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 möglich ist.
- ▷ *Zuschreibung nach Abs. 1 Satz 6:* s. Anm. 265
- ▷ *Teilwertabschreibung:* AfA nach Teilwertabschreibung s. Anm. 25.
- ▷ *Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung:* Es gilt das gleiche wie nach einer Teilwertabschreibung (s. Anm. 25).
- ▷ *Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen:* Über ihre Bedeutung für die normalen AfA nach § 7 s. Anm. 40.
- ▷ *Übertragung stiller Reserven:* Über Bemessungsgrundlage der AfA in diesen Fällen s. § 5 Anm. 601 (Rücklage für Ersatzbeschaffung), § 6b Anm. 297.

131 Einstweilen frei.

## 132 2. Änderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Zu unterscheiden ist, ob ein Vorgang zum Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang gehört und deshalb die Höhe der AHK beeinflußt oder ob er – ungeachtet seines Zusammenhangs mit der Anschaffung oder Herstellung – einen selbständigen Vorgang bildet; s. dazu § 6 Anm. 288–290; WALKHOFF, DB 1984, 1216 (Wertsicherungsklauseln).



*Nachträgliche AHK* stellen keine Änderung der ursprünglichen AHK dar; s. auch Anm. 394; § 6 Anm. 297; Behandlung wie bei Erhöhung der AHK, im einzelnen s. Anm. 135.

**Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Die zusätzlichen Aufwendungen (zB eine Nachzahlung auf den Kaufpreis) 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 Restnutzungsdauer verteilt. Vgl. BFH v. 17. 2. 1965 I 400/62 U, BStBl. III, 354; dort waren die AK im Zeitpunkt des Erwerbs nur dem Grunde nach bestimmt, durch ein Schiedsgutachten ergaben sich 12 Jahre nach dem Erwerb höhere AK, als zunächst der Aktivierung zugrunde gelegt wurden. *Restnutzungsdauer* ist der Rest der bisher geschätzten Nutzungsdauer; nur wenn nachträgliche Aufwendungen zu einer Verlängerung der Nutzungsdauer führen, ist die nunmehrige restliche Nutzungsdauer neu zu schätzen. – *Gebäude* s. Anm. 394–398.

**Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Will man folgerichtig verfahren, so muß man wie bei der Erhöhung der AHK auch eine Ermäßigung (zB durch nachträglichen Preisnachlaß) vom Zeitpunkt ihres Eintritts an berücksichtigen (BFH v. 27. 2. 1991 I R 176/84, BStBl. II, 456), und zwar nicht als laufende Betriebseinnahme, sondern durch Minderung der restlichen AHK (glA SCHMIDT/DRENECK XIX. § 7 Rn. 100; PLÜCKEBAUM, DB 1960, 1438; DStPr. EStG § 5 Bil. Nr. 13 betr. Herabsetzung einer Rente).

**Beispiel:** AK einer Maschine 1000 DM, Nutzungsdauer 10 Jahre, AfA im 1. Wj. linear 100 DM; Ermäßigung der AK im 2. Wj. um 120 DM. Die Ermäßigung ist beim Buchwert der Maschine (restliche AK) zu berücksichtigen, dh. der Buchwert (900 DM) ist um 120 DM zu mindern. Der verbleibende Buchwert von 780 DM ist auf die restlichen 9 Jahre zu verteilen; jährliche AfA 86,67 DM; die überhöhte AfA des 1. Wj. von  $(100 \cdot 88 =) 12 \text{ DM}$  wird im 2.–10. Wj. mit  $9 \times 1,33 = \text{rd. } 12 \text{ DM}$  ausgeglichen.

*Bei Minderung des Kaufpreises* (§§ 462, 472 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, m. Anm. LS, DStR 1988, 745). Die Entscheidung betrifft zwar die Ermittlung des Veräußerungsgewinns, muß aber spiegelbildlich auch für die Feststellung der AK beim Erwerber gelten. Auf jeden Fall hat damit der BFH entschieden, daß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO auch bei laufend veranlagten Steuern wie der ESt. anzuwenden ist (aA noch LAUER, BB 1981, 1517 und Inf. 1981, 169; BARSKE, NWB F. 2, 4009 ff.).

*Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung* führt zu einer Minderung der die AfA-Bemessungsgrundlage bildenden AHK (R 43 Abs. 4 EStR 1999; BFH v. 11. 4. 1989 VIII R 302/84, BStBl. II, 697, betr. erhöhte Abschreibungen nach § 14 BerlinFG; gleiches gilt für erfolgsneutral behandelte Zuschüsse, s. hierzu Anm. 139).

*Erlaß von Umstellungsgrundschulden*, die der Stpfl. bei Anschaffung eines Grundstücks mit der Möglichkeit, daß sie unter bestimmten Voraussetzungen erlassen werden, übernommen hatte, beurteilte BFH v. 29. 7. 1960 VI 200/58 (StRK EStG § 7 R. 67) als Minderung der AK, aber mit Wirkung auf die AfA erst vom Jahr des Erlasses an.

*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, 759).

Einstweilen frei.

133–134

135 **3. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

Nachträgl. AHK haben für Gebäude größere Bedeutung als für bewegliche WG, s. Anm. 394–398.

*Entsteht ein neues WG* (s. § 6 Anm. 499), so sind die AfA nach der Summe aus dem Buchwert oder Restwert des bisherigen WG und den HK sowie nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer des nunmehr vorhandenen WG zu bemessen (R 43 Abs. 5 EStR 1999; H 43 „Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ EStH 1999). Dabei gehen die EStR davon aus, daß die Substanz des bisherigen WG in vollem Umfang erhalten bleibt; der Anteil ausgeschiedener Teile am Buchwert ist aber abzusetzen, er geht nicht in die HK des neuen WG ein (§ 7 Abs. 1 letzter Satz), s. § 6 Anm. 496.

*Entsteht kein neues WG*, so wird der erhöhte Buchwert auf die Restnutzungsdauer verteilt (s. Anm. 152).

136 Einstweilen frei.

137 **4. Überhöhte Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Beschleunigungskosten**

Unter überhöhten AHK versteht man denjenigen Teil der AHK, der im Verhältnis zu einem auf die gleiche Zeit bezogenen, als normal gedachten Zustand nicht entstanden wäre. Solche Aufwendungen erscheinen besonders 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- u. 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 (über unrichtige Erfassung von Aufwendungen unter den HK vgl. FALKENROTH, BB 1957, 922).

**Zugehörigkeit erhöhter Kosten zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Die überhöhten und die normalen Aufwendungen zusammen bilden einheitlich die AHK des WG (auch *Schwarzmarktpreise*, BFH v. 24. 3. 1987 IX R 31/84, BStBl. II, 695 mwN; v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II S 830; s. auch § 5 Anm. 2200). 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.

GlA FG Düss./Köln v. 30. 11. 1956, EFG 1957, 192, rkr.; BFH v. 26. 8. 1958 I 80/57 U, BStBl. III, 420; v. 22. 3. 1960 I 13/59, StRK EStG § 7 R. 62 betr. beschleunigte Bau-trocknung; v. 24. 3. 1987 IX R 31/84 aaO; FALKENROTH aaO; HAMANN, FR 1957, 321; HOFFMANN, FR 1959, 159; aA BAUER, BB 1957, 609, FR 1959, 150; o. V., BB 1958, 1088; KUHLE, DB 1958, 201, 433, 462; BERGMANN, FR 1959, 272; APRATH, MStb. 1960, 65; EVERDING, Loep, BFH-Bespr. zu I 80/57 U v. 26. 8. 1958. Scheinbar aA auch RFH v. 18. 12. 1935 (RStBl. 1936, 264), aber zu einem anders gelagerten Sachverhalt und uE nicht zu verallgemeinern.

**AfA und Teilwertabschreibungen** nach Aufwendung von Beschleunigungskosten: Die um die Schnellbaukosten erhöhten AHK werden auf die Nutzungsdauer verteilt; also *kein Vorwegabzug, keine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung*

nach Abs. 1 Satz 5, ggf. Teilwertabschreibung; s. im einzelnen Anm. 600 „Schnellbaukosten“.

Einstweilen frei.

138

## 5. Zuschüsse zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten

139

„Ein Zuschuß ist ein Vermögensvorteil, den ein Zuschußgeber zur Förderung eines – zumindest auch – in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschußempfänger zuwendet“ (R 34 Abs. 1 EStR 1999). Ob ein Zuschuß vorliegt, richtet sich nach der Beurteilung im Einzelfall. IdR wird kein Zuschuß vorliegen, wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Leistung des Zuschußempfängers feststellbar ist (s. näher § 5 Anm. 1600).

**Auswirkung auf die AfA-Bemessungsgrundlage:** Der Stpfl. hat grundsätzlich ein Wahlrecht, Zuschüsse aus öffentlichen oder privaten Mitteln als Betriebseinnahmen zu behandeln – dann keine Minderung der AHK – oder sie von den AHK abzuziehen (R 34 Abs. 2 EStR 1999). Das Wahlrecht ist rechtens (BFH v. 22. 1. 1992 X R 23/89, BStBl. II, 488; v. 19. 7. 1995 I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; aA GROH, DB 1988, 2417: kein Wahlrecht, sondern Minderung der AHK zwingend). Kein Wahlrecht besteht, wenn eine Rechtsnorm die Minderung der AHK vorschreibt. So mindern zB Zuschüsse zu bestimmten Baumaßnahmen iSd. BBauG und des StädtebaufördG (§ 82g EStDV) zwingend die AHK; ebenso Zuschüsse zu Schutzbauten (§§ 7,12 SchutzbauG v. 9. 9. 1965, außer Kraft mit Wirkung v. 4. 4. 1997 durch Art. 7 Abs. 2 Nr. 3 des Zivilschutzneuordnungsgesetzes v. 25. 3. 1997 – BGBl. I, 726 – mit Ausnahme der §§ 7 und 12 Abs. 3). Zuschüsse aus Mitteln des „Gemeinschaftswerks Aufschwung Ost“ mindern die AHK nicht, wenn der Träger (idR die Gemeinde) als Zuwendungsempfänger die Mittel als Kapitaleinlage an den Eigenbetrieb oder die Eigenengesellschaft weitergeleitet hat (FinMin. Sachsen v. 18. 4. 1995, FR 1995, 451).

*Verlorene Zuschüsse* iVm. Bierlieferungsverträgen stellen beim Empfänger Betriebseinnahmen dar (BMF v. 11. 7. 1995, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 136).

*Investitionszulagen* nach dem InvZulG, dem BerlinFG oder dem StahlInvZulG sind dagegen keine Zuschüsse (H 34 EStH 1999). Sie mindern nicht die AHK der begünstigten WG und gehören auch nicht zu den Einkünften iSd. EStG (§ 10 InvZulG 1996; § 9 InvZulG 1999; § 19 Abs. 9 BerlinFG v. 2. 2. 1990; § 4 Abs. 1 StahlInvZulG v. 22. 12. 1981).

*Mieterzuschüsse* s. § 5 Anm. 1267, 1269; R 163 Abs. 3 EStR 1999.

Einstweilen frei.

140

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

### a) Allgemeines

141

§ 7 regelt die Verteilung der tatsächlichen AHK. Die Vorschrift bedarf der Ergänzung durch die EStDV und durch Auslegung dahin, daß in bestimmten Fällen anstelle der tatsächlichen AHK Hilfswerte zugrunde zu legen sind, um den zur Erzielung von Einkünften aufgewendeten Wertverzehr abnutzbarer Anlagegüter zu erfassen und damit eine systemgerechte Besteuerung zu gewährleisten. Es handelt sich dabei im wesentlichen um WG, die unentgeltlich erworben oder

in ein Betriebsvermögen eingelegt oder aus einem BV entnommen worden sind. Über Begriff, Bedeutung und Einzelfälle fiktiver AHK s. § 6 Anm. 303.

#### 142 b) AfA-Bemessungsgrundlage eingelegter, zur Einkunftserzielung umgewidmeter oder entnommener Wirtschaftsgüter

Entnahme und Einlage behandelt die Rspr. als anschaffungsähnliche Vorgänge (s. u.), ebenso die Überführung zwischen verschiedenen Betrieben des Stpfl. (wenn der Buchwert nicht fortgeführt wird). Das wirkt sich auf die *AfA-Bemessungsgrundlage* aus (s. u.); für die Umwidmung privater WG zur Einkunftserzielung gilt uE Abweichendes (s. u.).

Aus der Behandlung von Einlagen und Entnahmen als anschaffungsähnlichen Vorgängen folgt, daß der Stpfl. in der *Wabl der AfA-Methode* wie bei einer Anschaffung frei ist. Über AfA-Methode bei eingelegten oder entnommenen Gebäuden s. Anm. 403.

**Entnahme und Betriebsaufgabe:** Bemessungsgrundlage der AfA ist bei Überführung aus dem BV in das PV (*Entnahme*) grundsätzlich der Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4), im Fall der *Betriebsaufgabe* der gemeine Wert (§ 16 Abs. 3 Satz 4; BFH v. 9. 8. 1983 VIII R 177/80, BStBl. II, 759; Abschn. 42a Abs. 3 EStR 1984; R 43 Abs. 6 Satz 4 EStR 1999). Das galt uE entgegen der abweichenden Anweisung in Abschn. 42a Abs. 3 EStR 1965–1981 schon früher. Teilwert oder gemeiner Wert bilden aber nur dann die Bemessungsgrundlage für die künftige AfA, wenn die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden (BFH v. 15. 12. 1993 IX R 158/90, BFH/NV 1994, 476; v. 3. 5. 1994 IX R 59/92, BStBl. II, 749; v. 3. 5. 1994 IX R 153/88, BFH/NV 1995, 19; v. 27. 6. 1995 IX R 11–12/93, BFH/NV 1996, 319; s. auch SCHMIDT-LIEBIG, DStR 1992, 1745). Nach EStR ist demgemäß maßgebend der beim Ausscheiden des WG aus dem Betriebsvermögen „steuerlich erfaßte“ Wert, auch wenn er objektiv falsch ermittelt worden ist (s. auch BMF v. 30. 10. 1992, BStBl. I, 651; krit. hierzu THIEL, FR 1993, 321, der hierfür keine Rechtsgrundlage sieht).

**Einlage bei bestehendem Betrieb:** Bemessungsgrundlage der AfA ist der bei der Einlage anzusetzende Wert (R 43 Abs. 6 Satz 3 EStR 1999; ZITZMANN, BB 1985, 332); s. § 6 Abs. 1 Nr. 5; § 6 Anm. 1211, 1215–1227, 1230–1232. Dieser Wert ist auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Rechtssystematisch wird die Behandlung des Einlage- bzw. Entnahmewerts wie AK damit (uE plausibel) begründet, daß Einlage und Entnahme entsprechend der gesetzlichen Abgrenzung zwischen PV und BV „anschaffungsähnliche Vorgänge“ bildeten (zB BFH v. 9. 8. 1983 VIII R 177/80, BStBl. II, 759; s. § 6 Anm. 1193; krit. MEINCKE, StuW 1985, 390). Zur Einlage von WG nach dem 31. 12. 1998, die vorher zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet worden sind, s. Abs. 1 Satz 4 (Anm. 217–225).

**Einlage bei Eröffnung eines Betriebs:** s. § 6 Abs. 1 Nr. 6, § 6 Anm. 1236. Es gilt das gleiche wie bei der Einlage in einen bestehenden Betrieb. Dies gilt bei allen Gewinnermittlungsarten.

**Überführung aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb des Stpfl.:** Bemessungsgrundlage der AfA ist bei Betrieben

- der gleichen Einkunftsart: idR der bisherige Buchwert,
- einer anderen Einkunftsart: der Teilwert;

**Umwidmung privater Wirtschaftsgüter zur Einkunftserzielung:** 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 Über-

schuß Einkünften, ansonsten läge eine Einlage vor), ist der Abzug von AfA für die Zeit der Nutzung zur Einkunftserzielung grundsätzlich möglich. Für die Inanspruchnahme von AfA nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1 Satz 1 ist nicht Voraussetzung, daß das WG von vornherein zu dem Zweck angeschafft wurde, mit ihm stpfl. Einkünfte zu erzielen (BFH v. 14. 2. 1989 IX R 109/84, BStBl. II, 922; aA Nds. FG v. 4. 2. 1987, EFG, 349, aufgeh. durch BFH v. 16. 2. 1990 VI R 85/87, BStBl. II, 883; Nds. FG v. 26. 10. 1987, EFG 1988, 296, rkr.). Nach Auffassung des BFH wäre es mit dem Nettoprinzip (hierzu TIPKE/LANG, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 9 Rn. 42 ff.) nicht vereinbar, einem Stpfl. die Inanspruchnahme von AfA nur deshalb zu versagen, weil er das WG nicht von vornherein für Zwecke der Einkünfterzielung eingesetzt hat.

*AfA-Bemessungsgrundlage* sind die AHK des WG. Sie sind auf die Gesamtnutzungsdauer einschl. der Zeit vor der Umwidmung zu verteilen. Als Werbungskosten (AfA) ist nur der Teil abziehbar, der auf die Zeit nach der Umwidmung entfällt.

BFH v. 14. 2. 1989 IX R 109/84 aaO, mit Anm. von BORNHAUPT, BB 1989, 1534, und DRENECK, FR 1989, 530; v. 15. 12. 1989 VI R 44/86, BStBl. II 1990, 692; v. 2. 2. 1990 VI R 22/86, BStBl. II, 684, m. Anm. SÖFFING, FR 1990, 460; v. 16. 2. 1990 VI R 85/87, BStBl. II, 883; v. 18. 4. 1990 III R 5/88, BFH/NV 1991, 25; v. 15. 12. 1992 VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 600; FG Berlin v. 6. 11. 1985, EFG 1986, 439, rkr.; H 44 „Absetzung für Abnutzung“ LStH 2000; IPPISCH, DStR 1985, 263 u. Inf. 1987, 224; aA PAUS, Inf. 1987, 73 und StRK-Anm. EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 7 R. 11, sowie SEITRICH, BB 1988, 734, wonach Ausgangspunkt für die Berechnung der AfA in diesen Fällen in entsprechender Anwendung von § 6 Abs. 1 Nr. 5 der Verkehrswert im Zeitpunkt der Umwidmung sein soll.

Nach der zitierten Rspr. des BFH gelten diese Grundsätze aber nur für den Bereich der Überschusseinkünfte. Eine sofortige Abschreibung entsprechend § 6 Abs. 2 Sätze 1–3 ist möglich, wenn der auf die Zeit nach der Umwidmung entfallende Teil der AHK nicht mehr als 800 DM beträgt (BFH v. 16. 2. 1990 VI R 85/87 aaO; H 44 „Absetzung für Abnutzung“ LStH 2000; ebenso KOTTKE, DB 1998, 1255). Ist im Zeitpunkt der Umwidmung die übliche Nutzungsdauer des WG bereits abgelaufen, ist demzufolge kein Raum mehr für den Abzug von AfA (BFH v. 14. 2. 1989 IX R 109/84 aaO; RICHTER, DStR 1984, 681), da das WG bereits abgeschrieben 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 Nutzungsdauer von der Anschaffung oder Herstellung bis zum voraussichtlichen Ende der Nutzung neu zu schätzen und die AHK auf die neue Nutzungsdauer zu verteilen (für diese Auffassung spricht uE auch die Formulierung „nach der voraussichtlichen gesamten Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts“ in H 44 „Absetzung für Abnutzung“ LStH 2000; glA PAUS, StRK-Anm. EStG 1975 § 9 Abs. 1 Nr. 7 R. 11). Wird das WG vor Ablauf der Nutzungsdauer entwidmet, endet auch die AfA, ohne daß das restliche AfA-Volumen in Anspruch genommen werden kann (BFH v. 15. 12. 1992 VIII R 27/91, BFH/NV 1993, 600).

### c) AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb

143

**Unentgeltlicher Erwerb:** Begriff und Abgrenzung vom entgeltlichen Erwerb s. § 6 Anm. 414–421. Es gibt zwei Arten des unentgeltlichen Erwerbs: Erbgang und Schenkung (hier insbes. zur vorweggenommenen Erbfolge, s. Anm. 144).

**Erwerb durch Erbgang:** 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. 144) 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.

**Erwerb durch Schenkung:** Durch den Schenkungsakt geht das WG im Wege der Einzelrechtsnachfolge unentgeltlich auf den Beschenkten über.

**Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb:** Es gelten die §§ 7 und 11 d EStDV (bei Erwerben nach dem 20. 6. 1948; bei Erwerb vor diesem Stichtag s. Anm. 145; über Anschaffungsnebenkosten bei unentgeltlichem Erwerb s. § 6 Anm. 292):

► *Bei unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils* ist der Erwerber (Zuwendungsempfänger, Alleinerbe oder Erbengemeinschaft als Mitunternehmerschaft) an die Schlußwerte des Rechtsvorgängers „gebunden“ (§ 7 Abs. 1 und 3 EStDV). Sowohl Alleinerbe als auch Erbengemeinschaft treten in die Rechtsstellung des Erblassers ein und führen dessen Werte fort. Eine Bindung besteht nach hM auch hinsichtlich der AfA-Methode; s. auch § 6 Anm. 441.

► *Bei unentgeltlicher Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen eines anderen aus betrieblichem Anlaß* bildet der Zugang beim Erwerber eine Betriebseinnahme. AfA-Bemessungsgrundlage des einzelnen WG ist der Betrag, den der Erwerber im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen (§ 7 Abs. 2 und 3 EStDV); s. auch § 6 Anm. 445.

► *Bei unentgeltlicher Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen eines anderen aus privatem Anlaß* ist das Ausscheiden aus dem einen BV als Entnahme und der Zugang bei dem anderen BV als Einlage zu behandeln (s. Anm. 142).

► *Bei unentgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen in das Privatvermögen eines anderen aus betrieblichem Anlaß* stehen dem Empfänger gem. § 11 d EStDV keine AfA zu, da die AK des WG beim Zuwendenden bereits voll verbraucht sind (Restwert als Betriebsausgabe; daß sie gem. § 4 Abs. 5 Nr. 1 nicht abziehbar ist, steht dem Charakter der Aufwendung als BA nicht entgegen); glA SCHMIDT/DRESECK XIX. § 7 Rn. 72. Allerdings paßt § 11 d Abs. 1 Satz 2 EStDV uE dem Wortlaut nach nicht eindeutig; die Ausbuchung des WG beim Zuwendenden bildet nicht, wie die Vorschrift voraussetzt, eine „Absetzung für Abnutzung, erhöhte Absetzung“ oder „Abschreibung“, sondern einen Abgang (vgl. ADLER/DÜRING/SCHMALTZ, Rechnungsleg. u. Prüf. d. AG, 4. Aufl. § 152 Rn. 24, § 157 Tz. 116–117). Jedoch trifft der Zweck des § 11 d EStDV uE diesen Fall: die AK des Rechtsvorgängers sollen nur einmal abgesetzt werden.

► *Bei unentgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen in das Privatvermögen eines anderen aus privatem Anlaß* liegt eine Entnahme des Zuwendenden vor. AfA-Bemessungsgrundlage beim Erwerber ist der Entnahmewert (§ 11 d Abs. 1 EStDV; BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80 Tz. 33), denn dies ist der Wert, der beim Rechtsvorgänger durch die Entnahme an die Stelle der AHK getreten ist (§ 11 d Abs. 1 Satz 1 EStDV). § 11 d 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 SCHMIDT/DRESECK XIX. § 7 Rn. 72).



► Bei unentgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsguts aus einem Privatvermögen in das Privatvermögen eines anderen gilt § 11 d Abs. 1 EStDV. Zur Rechtsentwicklung und zur Rechtsgültigkeit dieser Vorschrift s. BFH v. 5. 6. 1973 VIII R 118/70, BStBl. II, 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 Hundertsatz, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des WG wäre. Die AHK des WG dürfen insgesamt nur einmal abgeschrieben werden (§ 11 d Abs. 1 Satz 2 EStDV).

#### d) Unentgeltlicher Erwerb bei Erbauseinandersetzung und vorweggenommener Erbfolge

144

##### Schrifttum:

**Zur Rechtslage vor den Beschlüssen des BFH v. 5. 7. 1990:** COSTEDE, Erben und Erwerben in einkommensteuerlicher Sicht, StVj. 1989, 41; SÖFFING, Erbauseinandersetzung in einkommensteuerrechtlicher Sicht, DB 1989 Beilage 12 zu Heft 37.

**Zur Rechtslage nach den Beschlüssen des BFH v. 5. 7. 1990:** GROH, Die vorweggenommene Erbfolge – ein Veräußerungsgeschäft?, DB 1990, 2187; DERS., Anschaffungskosten und Veräußerungsgewinne bei vorweggenommener Erbfolge, StbJb. 1990/91, 26 ff.; BEISER, Das Prinzip der Einmalbesteuerung bei der Erbfolge in der Einkommensteuer, DStR 1991, 333; BERGANS, 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 ff.; DERS., Überholte und weitergeltende Steuerrechtsprechung zur Einkommensteuer der vorweggenommenen Erbfolge, KÖSDI 1991, 8638; DERS., Überholte und weitergeltende 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 ff.; OBERMEIER, Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, NWB F. 3, 8517; EHMCKE, Anschaffungskosten in der Steuerbilanz – Auswirkungen geänderter BFH-Rechtsprechung, Stbg. 1992, 72; GRÖGLER, Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge, BB 1993, 1916; WACKER/FRANZ, Zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, BB 1993 Beilage 5 zu Heft 8; WACKER, Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge, NWB F. 3, 8647; ZENTHÖFER, Realteilung einer Mitunternehmerschaft im Falle der Erbauseinandersetzung – unter Berücksichtigung der Änderungen durch das StEntlG 1999/2000/2002, StW 2000, 81.

**Erbauseinandersetzung:** Grundlegend für die ertragstl. Behandlung sind BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89, BStBl. II, 837, und BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 62. Erbfall und Erbauseinandersetzung bilden keine Einheit. Sind mehrere Erben vorhanden, geht das Vermögen mit dem Tod des Erblassers grundsätzlich 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 (BMF v. 11. 1. 1993 aaO Tz. 2 und 7). 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; erst die Ablösung des Wohnrechts durch den Miterben führt zu – nachträglichen – AK). Ein unentgeltlicher Erwerb liegt in der Regel bei Realteilung des Nachlasses vor.

► *Realteilung ohne Abfindungszahlungen:* Es liegt insgesamt ein unentgeltlicher Erwerb vor. Hierbei entstehen keine AK (BMF v. 11. 1. 1993 aaO Tz. 10, 23, 33). Wird im Wege der Realteilung ein ganzer Betrieb übernommen, sind zwingend die Buchwerte fortzuführen (§ 7 Abs. 1 EStDV; BMF aaO Tz. 13). Die Realteilung eines BV ohne Betriebsfortführung stellt eine Betriebsaufgabe dar. Eine Gewinnrealisierung braucht bis einschl. VZ 1998 aber nicht zu erfolgen, sondern es können die Buchwerte fortgeführt werden, wenn einzelne Miterben die durch Realteilung aus dem BV der Erbengemeinschaft unentgeltlich erworbenen WG in ihr eigenes BV überführen. Das Wahlrecht ist aber von den Miterben einheitlich auszuüben (BMF aaO Tz. 12). Die Übernahme von Nachlassverbindlichkeiten führt nicht zu AK, auch wenn die übernommenen Verbindlichkeiten die Erbquote des Übernehmers übersteigen (BMF aaO Tz. 17 u. 25 unter Hinweis auf BFH v. 5. 7. 1990 GrS 2/89 aaO unter II. 2. a aE; aA BFH v. 20. 12. 1990 XI R 1/85, BFH/NV 1991, 382). Eine Realteilung des BV nach dem 31. 12. 1998 führt zwingend zu einem Aufgabegewinn (§ 16 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1, § 52 Abs. 34 idF des StEntlG 1999/2000/2002); die Wahl der Buchwertfortführung ist in diesen Fällen nicht mehr möglich (glA ZENTHÖFER, StW 2000, 81).

► *Realteilung mit Abfindungszahlungen:* Soweit Abfindungszahlungen geleistet werden, liegt ein entgeltlicher Erwerb vor. Die Abfindungszahlungen stellen AK dar (BMF aaO Tz. 14, 28, 38; ZENTHÖFER aaO); allerdings nur, soweit sie tatsächlich geschuldet sind und gezahlt werden (BFH v. 20. 12. 1990 XI R 1/83, BFH/NV 1991, 309, betr. Umwandlung in ein bis zum Tod des Gläubigers tilgungsfreies Darlehen, wobei dann der Schuldner die Forderung erbt; v. 20. 12. 1990 XI R 4/86, BFH/NV 1991, 384, 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). 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 aaO Tz. 19, 32).

**Vorweggenommene Erbfolge:** Grundlegend für die ertragstl. Behandlung sind BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89, BStBl. II, 847, sowie BMF v. 13. 1. 1993, BStBl. I, 80, und v. 23. 12. 1996, BStBl. I, 1508. Danach sind unter vorweggenommener Erbfolge Vermögensübertragungen unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge zu verstehen. Der Übernehmer soll nach dem Willen der Beteiligten wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten. Der Vermögensübergang tritt nicht kraft Gesetzes, sondern aufgrund einzelvertraglicher Regelungen ein. Keine vorweggenommene Erbfolge, sondern ein entgeltliches Veräußerungsgeschäft liegt vor, wenn Leistung und Gegenleistung objektiv wie unter Fremden nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind oder die Beteiligten subjektiv von der Gleichwertigkeit der Leistungen ausgegangen sind und auch davon ausgehen durften (BFH v. 29. 1. 1992, BStBl. II, 465; v. 16. 12. 1993, BStBl. II 1996, 669). Bei Betriebsübertragungen zwischen Familienangehörigen spricht eine widerlegbare Vermutung dafür, daß die beiderseitigen Leistungen nicht kaufmännisch gegeneinander abgewogen sind (BFH v. 11. 9. 1991 XI R 32,33/89, BFH/NV 1992, 168). Die Übernahme von Verbindlichkeiten im Rahmen einer unentgeltlichen Betriebsübertragung stellt keine Gegenleistung dar (anders bei der Übertragung von Privatvermögen, s. BMF v. 13. 1. 1993 aaO Tz. 9). Auch die bei der unentgeltlichen Übertragung einzelner WG des BV aus dem SonderBV eines Gesellschafters in

das SonderBV eines anderen Gesellschafters derselben PersGes. anfallenden Nebenkosten führen nicht zu AK (BMF v. 9. 7. 1993, FR 1993, 616). Die Einräumung eines Nutzungsrechts stellt keine Gegenleistung des Übernehmers dar, sie mindert vielmehr von vorneherein das übertragene Vermögen (BFH v. 28. 7. 1981 VIII R 124/76, BStBl. II 1982, 378). BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89 (aaO) hat an dieser Rechtsauffassung festgehalten (unter C.II.1.c der Entscheidungsgründe; s. auch BFH v. 20. 12. 1990 XI R 15/89, BFH/NV 1991, 450).

► Bei *Vermögensübertragung gegen private Versorgungsleistungen (Vermögensübergabe)* liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor (betriebliche Versorgungsleistungen sind nur in Ausnahmefällen anzunehmen, BFH v. 20. 12. 1988, BStBl. II 1989, 585). 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. 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 ebensowenig zu AK (BFH v. 24. 4. 1991 XI R 9/84, BStBl. II, 794) wie eine Grabpflegeverpflichtung (BFH v. 5. 7. 1990 GrS 4–6/89 aaO unter C.II.1–3; 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 (BMF v. 13. 1. 1993 aaO Tz. 7 u. 24). In diesen Fällen ist die Vermögensübertragung in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufzuteilen mit der Folge von unterschiedlichen AfA-Bemessungsgrundlagen (s. Anm. 143) und unterschiedlichen Abschreibungsdauern.

#### e) AfA-Bemessungsgrundlage bei vor dem 21. 6. 1948 entgeltlich oder unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern

145

Die nachfolgenden Erläuterungen betreffen nur andere WG als Gebäude (über diese s. Anm. 405, 407).

**Vor dem 21. 6. 1948 unentgeltlich erworbene** Wirtschaftsgüter (zum Begriff des unentgeltlichen Erwerbs s. Anm. 143): Als AfA-Bemessungsgrundlage gilt

- bis 31. 12. 1965 das gleiche wie bei entgeltlichem Erwerb (Anschaffung oder Herstellung) vor dem 21. 6. 1948 (s. u.),
- ab 1. 1. 1966 gilt das gleiche wie ab 1. 1. 1966 bei unentgeltlichem Erwerb nach dem 20. 6. 1948 (s. Anm. 144).

**Vor dem 21. 6. 1948 entgeltlich angeschaffte oder hergestellte** Wirtschaftsgüter: Bemessungsgrundlage der AfA für *Betriebsvermögen* ist

- bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 u. § 5 der DMEB-Wert nach § 18 DMBG (§ 74 Abs. 1 u. 3, § 5 Abs. 3 DMBG),
- bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 höchstens der Wert, der sich bei sinn-gemäßer Anwendung des § 18 DMBG ergeben würde (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStDV 1955 ff.).

Bei *Privatvermögen* ist Bemessungsgrundlage der AfA der Betrag, den der Stpfl. bei entgeltlichem Erwerb am 31. 8. 1948 hätte aufwenden müssen (§ 13 Nr. 2 a EStDV 1949–1953, § 27 Nr. 2 a EStDV 1955–1961, § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. p EStG 1957 ff., § 10 a Abs. 1 Nr. 2 EStDV 1965 ff., s. dort Abs. 2 u. 3 über abweichende Zeitpunkte in Berlin-West und im Saarland; der Regelung in § 13

Nr. 2a EStDV zust., wenn auch mit Bedenken, BFH v. 21. 10. 1960 VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45).

146 Einstweilen frei.

#### 147 7. Der Restwert als AfA-Bemessungsgrundlage

Der Restwert (bei Stpfl. mit Gewinnermittlung: der „Restbuchwert“) statt der ursprünglichen AHK bildet die Bemessungsgrundlage der AfA insbes.:

- bei *Änderung der Nutzungsdauer* (s. Anm. 181, 187);
- bei *Nachholung versehentlich unterlassener AfA* (s. Anm. 97);
- bei *nachträglichen AHK* (s. Anm. 152);
- bei der *Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung* nach Abs. 1 Satz 6 (s. Anm. 243, über Gebäude s. Anm. 387);
- bei *Übergang von der degr. zur linearen AfA* (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 374);
- nach Vornahme von *Sonderabschreibungen* und *erhöhten Absetzungen* (s. Anm. 40, 388);
- nach *Teilwertabschreibung* (s. Anm. 27; über Gebäude s. Anm. 387).

An die Stelle der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer tritt die *Restnutzungsdauer*. Dies ist idR der noch nicht verstrichene Teil der den AfA bisher zugrunde gelegten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Ausnahme bei nachträglichen AHK, s. Anm. 152.

#### 148 8. Der Verkehrswert als AfA-Bemessungsgrundlage

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, 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, 713) ergibt. Das ist regelmäßig der Verkehrswert des Grundstücks zum 1. 7. 1990, soweit er auf das Gebäude entfällt (BMF v. 11. 1. 1993, BStBl. I, 18). Die Rückübertragung oder Rückgabe ist keine Anschaffung im steuerlichen Sinn (§ 52 Abs. 2 Satz 2 DMBilG). § 11 d EStDV ist entsprechend anzuwenden

149 Einstweilen frei.

### V. Absetzung der gleichmäßig auf die Nutzungsdauer verteilten Anschaffungs- oder Herstellungskosten

#### 1. Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

##### 150 a) Grundsätzliches

Abs. 1 Satz 1 verlangt bei abnutzbaren WG

- Teilung der Bemessungsgrundlage, das sind die AHK, s. Anm. 130–145 (ggf. gekürzt um einen Schrott- oder Schlachtwert, s. Anm. 155 u. 157, oder einen voraussichtlichen Veräußerungserlös, s. Anm. 156),
- durch die Zahl der Jahre des Bemessungszeitraums, das ist die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Abs. 1 Satz 2 u. 3, s. Anm. 170–197), und

– jährlich gleich hohe Absetzungen (sog. lineare Absetzung).

Bei Absetzung nach Teilwertabschreibung (s. Anm. 27), nach erhöhten Absetzungen (s. Anm. 40) oder bei Berichtigung von Schätzungsfehlern (s. Anm. 187) ist der Restwert durch die Zahl der Jahre der Restnutzungsdauer zu teilen (s. Anm. 147).

Einstweilen frei.

151

#### b) Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

152

Nachträgliche AHK auf ein schon vorhandenes WG (die nicht zur Entstehung eines neuen WG führen, s. Anm. 135) ändern nicht rückwirkend die bis dahin bestehende Höhe der AHK. Die nachträglichen Aufwendungen sind bei WG, bei denen AfA nach § 7 Abs. 1 oder 2 vorgenommen werden (dh. bei allen WG außer Gebäuden), dem letzten Buchwert zuzusetzen; der neue Buchwert ist auf die Restnutzungsdauer zu verteilen (BFH v. 17. 2. 1965 I 400/62 U, BStBl. III, 354; v. 25. 11. 1970 I R 165/67, BStBl. II 1971, 142).

Zur Vereinfachung sind die nachträglichen AHK so zu behandeln, als seien sie zu Beginn des Jahrs ihrer Entstehung angefallen, dh. es ist sofort eine volle Jahres-AfA abzusetzen (R 44 Abs. 11 Satz 3 EStR 1999). Die Restnutzungsdauer ist neu zu schätzen (BFH v. 17. 7. 1956 I 200/55 S Abschn. II, BStBl. III, 316; v. 31. 8. 1962 VI 225/61 U, BStBl. III, 538; EStR aaO).

Einstweilen frei.

153

#### c) Berücksichtigung eines Erinnerungswerts

154

Abs. 1 Satz 1 verlangt Absetzung der gesamten AHK während der Nutzungsdauer. Absetzung bis auf 0,- DM ist daher stl. zulässig. 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,- DM beibehalten wird (glA Rose, DB 1959, 1377). Jedoch widerspricht es uE nicht den handelsrechtlichen GoB, wenn ein Erinnerungswert nur für einen Sammelposten beibehalten, das einzelne WG aber auf 0,- DM abgeschrieben wird.

#### d) Berücksichtigung eines Schrottwerts

155

Nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 sind für die *lineare AfA* die gesamten AHK der abnutzbaren WG auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu verteilen. Andererseits wird zT als wirtschaftliche Grundlage der Vorschrift der durch die Abnutzung eintretende Wertverzehr betrachtet (s. Anm. 9), der den Schrottwert bestehen läßt, und damit die Frage aufgeworfen, ob nur die um den Schrottwert gekürzten AHK abzusetzen sind.

Über *degressive AfA* s. Anm. 294; über *Sonderabschreibungen* und *erhöhte Absetzungen* s. Anm. 600 „Schrottwert“; über *Gebäude* s. Anm. 415.

**Begriff des Schrottwerts:** Als Schrottwert wird der Betrag bezeichnet, den der Stpfl. bei Veräußerung eines völlig abgenutzten (verbrauchten, „schrottreifen“) WG voraussichtlich erzielen wird, ggf. vermindert um die Entfernungs- und Veräußerungskosten. Über Veräußerung eines WG vor seiner völligen Abnutzung s. Anm. 156.

**Betriebswirtschaftliche Berücksichtigung des Schrottwerts:** Betriebswirtschaftlich korrekt ist es, wenn die AHK auf die Verwendungs- oder Nutzungsdauer des einzelnen WG nicht in voller Höhe verteilt werden, sondern nur, so-



weit sie tatsächlich während der Verwendung oder Nutzung aufgewendet werden. Hiernach wäre aus ihnen der Schrottwert auszuschneiden, der ja dem Betrieb des Stpfl. erhalten bleibt und in andere für den Betrieb verwendbare Güter umgewandelt werden kann (bes. durch Verkauf). Bemessungsgrundlage für die AfA wären nur die um den Schrottwert gekürzten AHK (zulässig nach ADLER/DÜRING/SCHMALTZ, Rechnungsleg. u. Prüf. der AG, 4. Aufl. § 154 Rn. 49). In der kaufmännischen Praxis ist es aber im allg. üblich, den Schrottwert (abzüglich etwaiger Abbruchkosten) 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 (Gutachten des DIHT, RFH v. 1. 7. 1931, RStBl., 877; ADLER/DÜRING/SCHMALTZ aaO; DIETZ, Die Normierung der Abschreibung in H.- u. StBil., 1971, 104; Wp.-Hdb. 1985/86, 563; gegen Zwang zur Berücksichtigung eines Schrottwerts GESSLER, NBW. 1966, 193; grundsätzlich auch MELLEROWICZ/BRÖNNER, Großkomm. AktG, 3. Aufl. § 154 Rn. 6). Im übrigen bleibt der Schrottwert außer Betracht. Die darin liegende Ungenauigkeit wird dadurch ausgeglichen, daß die Einnahmen aus dem Verkauf des Altmaterials den Gewinn im Geschäftsjahr des Verkaufs erhöhen und bei einer größeren Zahl von in verschiedenen Jahren ausgeschiedenen WG nur eine geringfügige einmalige Vorverlagerung der Abschreibungen eintritt.

#### Steuerliche Berücksichtigung des Schrottwerts:

► *Steuerliche Rechtsprechung:* Nach BFH v. 7. 12. 1967 GrS 1/67 (BStBl. II 1968, 268) ist der Schrottwert nach Wortlaut und Sinnzusammenhang des § 7 zwar grundsätzlich zu berücksichtigen (weil nur der durch die Abnutzung eintretende Wertverzehr nach § 7 abgesetzt werden dürfe, der Restwert jedoch nicht mehr durch Abnutzung verzehrt werde), praktisch aber „nur wenn, wie im allgemeinen bei Gegenständen von großem Gewicht oder bei Gegenständen aus wertvollem Material (zB bei Schiffen), ein Schrottwert zu erwarten ist, der im Vergleich zu den AHK erheblich ins Gewicht fällt“. (Überblick über Rspr., Verwaltungsanweisungen und Schrifttum vgl. BFH aaO.) Da der Schrottwert mit den AHK des betreffenden WG zu vergleichen ist, kann seine Berücksichtigung zB davon abhängen, ob ein neues oder gebrauchtes Schiff angeschafft wird, bes. bei Personenschiffen.

BFH v. 22. 7. 1971 IV R 74/66 (BStBl. II, 800; entsprechend Abschn. 43 Abs. 4 EStR 1978–1987) hat die Stellungnahme von GrS 1/67 aaO abgeschwächt: Auch dann keine Berücksichtigung des Schrottwerts, wenn er bei Anlegung eines *absoluten Maßstabs* nicht erheblich ins Gewicht fällt; zB seien 3600 DM nicht erheblich. Nach BFH v. 1. 10. 1992 IV R 97/91 (BStBl. II 1993, 284, betr. Schlachtwert bei Vieh, s. auch Anm. 157) fällt er auch dann erheblich ins Gewicht, wenn eine *relative* Gewichtigkeit gegeben ist; damit stellt der BFH auf das Verhältnis von Schrottwert und AHK ab. Im Urt. v. 9. 12. 1999 III R 49/97 (BStBl. II 2000, 434) hat der BFH einen Veräußerungserlös (Schlachtwert) von mehr als 10 vH der AHK als bedeutsam, wirtschaftlich gewichtig und damit zulagenschädlich angesehen. Dagegen gilt nach BMF v. 18. 11. 1996 (BStBl. I, 1460) bei einer Milchkuh ein Betrag vom 700 DM als nicht zu vernachlässigender Veräußerungserlös.

► *Kritik:* Die Begründung des BFH v. 7. 12. 1967 GrS 1/67 aaO erscheint nicht zwingend. Die Wortauslegung des § 7 Abs. 1 Satz 1 ist gekünstelt und führt zu einer Umdeutung. Der Wortlaut gebietet klar die Verteilung der gesamten, nicht der um den Schrottwert gekürzten AHK auf die voraussichtliche Zeit der Nutzung. Es ist daher auch nicht zulässig, vom Wortlaut unter Berufung auf den



Sinnzusammenhang des § 7 abzuweichen und eine periodengerechte Gewinnermittlung zu verlangen, bei der die Entstehung eines Gewinns aus der Veräußerung von voll abbeschriebenen WG vermieden wird. UE hat der Gesetzgeber solche Ungenauigkeiten im Interesse der Vereinfachung in Kauf genommen. Der Beschluß des BFH aaO ist rechtlich uE nur dann im Ergebnis haltbar, wenn man annimmt, daß die nach § 5 Abs. 1 stl. maßgebenden handelsrechtlichen GoB, soweit danach ein Schrottwert zu berücksichtigen ist (s. o.), dem § 7 vorgehen. § 5 Abs. 5 erwähnt aber den § 7 als vorrangig. Wir halten daher die Ansicht aufrecht, daß der Ansatz eines Schrottwerts stl. zulässig, aber in keinem Fall notwendig ist.

GlA außer den vom BFH v. 7. 12. 1967 GrS 1/67 (aaO) genannten FG Karlsruhe v. 26. 3. 1963, EFG, 300, rkr.; o. V., DStR 1968, 219; GÜBBELS, Hdb. d. stl. Abschreibung, 4. Aufl. 1966, 98–103 u. BB 1969, 1304; HENNINGER, FR 1968, 371; LITTMANN, Inf. 1969, 296; SAUER, FR 1972, 394. Zust. zu BFH GrS 1/67 aaO HOFFMANN, StuW 1968 Sp. 510, FR 1972, 135; VON WALLIS, DStZ 1968, 191.

Nach FG Hamb. v. 26. 10. 1999 (DStRE 2000, 787, nrkr, Az. des BFH: IV R 7/00) ist trotz „beachtlicher Kritik“ an der Rspr. zur Berücksichtigung eines Schrottwerts festzuhalten.

*Wahlweise Berücksichtigung des Schrottwerts:* Versteht man mit BFH v. 7. 12. 1967 GrS 1/67 aaO § 7 Abs. 1 so, daß nur der Wertverzehr des WG auf die Nutzungsdauer zu verteilen sei, so muß man uE dem Stpfl. das Recht zubilligen, den Schrottwert auch dann zu berücksichtigen, wenn dies nach der Rspr. nicht nötig ist; denn die Nichtberücksichtigung bei einem unerheblichen Schrottwert bildet dann nur eine Vereinfachung, zu der der Stpfl. berechtigt, aber nicht verpflichtet ist (glA FG Karlsruhe v. 26. 3. 1963, EFG, 300, rkr.; OFD Düss. v. 14. 2. 1962, DB 1962, 286; VOGT, FR 1962, 114; o. V., DStR 1968, 219). Nimmt man dagegen mit uns an, daß § 7 eine Verteilung der gesamten AHK auf die Nutzungsdauer verlangt, dann hat der Stpfl. stl. auch dann kein Wahlrecht, wenn die handelsrechtlichen GoB es dulden sollten (glA o. V., DStZ 1968, 167).

► *Praxis der FinVerm.:* Nach H 43 „Anschaffungskosten“ EStH 1999 sind die AHK zur Berechnung der AfA *bei Schiffen* um den Schrottwert zu mindern. Vgl. dazu auch OFD Kiel v. 9. 1. 1978 u. München v. 12. 1. 1978, StEK EStG § 7 Nr. 114; OFD Hannover v. 28. 1. 1981, StEK EStG § 7 Nr. 132. Wechselschiffe vgl. OFD Kiel v. 3. 11. 1969, StEK EStG § 7 Nr. 66 = OFD Hannover v. 21. 1. 1970, EDStZ, 92; OFD Hannover v. 28. 1. 1981 aaO.

**Höhe des Schrottwerts:** Sie ist, wenn der Schrottwert berücksichtigt wird, bei Beginn der AfA zu schätzen und von den AHK abzusetzen; die verbleibenden AHK sind auf die Nutzungsdauer zu verteilen. Ob ein *Anstieg des Schrottwerts* während des Laufs der AfA zu berücksichtigen ist, erscheint fraglich (bejahend o. V., DStZ 1968, 167). Die AfA ändern sich nicht, wenn die Nutzungsdauer so geschätzt wird, wie sie sich nach den Verhältnissen und Kenntnissen zZ des Beginns der AfA darstellt, auch wenn sie sich später als länger erweist (s. Anm. 187). Ebensovienig dürfte wohl eine Erhöhung des Schrottpreises die zunächst richtig bemessenen AfA beeinflussen. Zur Bemessung des Schrottwerts von See- und Küstenschiffen, die nach dem 31. 12. 1990 angeschafft oder hergestellt worden sind, s. OFD Hamb. v. 3. 12. 1990 u. OFD Bremen v. 13. 12. 1990, StEK EStG § 7 Nr. 207.

156 e) **Berücksichtigung eines voraussichtlichen Veräußerungserlöses oder einer Entschädigung**

Wird das WG voraussichtlich *vor seiner völligen Abnutzung* (vor dem Ende der möglichen Nutzung) veräußert (oder gegen Entschädigung übereignet) werden, so bleibt dieser Umstand bei der Bemessung der AfA grundsätzlich unberücksichtigt (BFH v. 7. 2. 1975 VI R 133/72, BStBl. II, 478). Eine Ausnahme wird man nach den handelsrechtlichen GoB machen müssen, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die voraussichtliche *Dauer der Nutzung* durch den Stpfl. und die Zeit bis zur völligen Abnutzung fallen erheblich auseinander und
- der *Veräußerungserlös* abzüglich Aufwendungen für Entfernung und Veräußerung des WG fällt im Verhältnis zu den AHK erheblich ins Gewicht.

(ADLER/DÜRING/SCHMALTZ, Rechnungsleg. u. Prüf. d. AG, 4. Aufl. § 154 Rn. 49.)

In Betracht kommen zB manche Kfz.; Maschinen bei hohen Ansprüchen des Stpfl. an ihre Leistungsfähigkeit; Ausstellungsgegenstände des Anlagevermögens; Gebäude; vom Erbbauberechtigten, Mieter oder Pächter geschaffene und vor dem Ende ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gegen Entschädigung an den Erbbaupflichteten, Vermieter oder Verpächter herauszugebende Sachen.

**Form der Berücksichtigung des Veräußerungserlöses:** In Betracht kommen zwei Möglichkeiten:

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

So RFH v. 30. 9. 1930 (RStBl., 763); VoGT (FR 1962, 114): Es müsse das gleiche wie für den Schrottwert gelten; o. V., DB 1958, 1437 bei der Leistungs-AfA; HANRATHS (BStA 1961, 306) betr. vom Erbbauberechtigten errichtetes Gebäude; auch BFH v. 13. 1. 1972 V R 47/71 (BStBl. II, 744 vorl. Abs.): wenn der Teilwert zZ 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 Lieferer zum Rückkauf für einen verbindlich zugesagten Preis verpflichtet war.

- ▷ *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.

So BFH v. 7. 2. 1975 VI R 133/72 (BStBl. II, 478) betr. einen teilweise beruflich genutzten Pkw. eines ArbN; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 23. 3. 1972, EFG, 376, rkr.; GÜBBELS, Hbd. d. stl. Abschreibung, 4. Aufl. 1966, 104 u. BB 1969, 1307; o. V., DSz 1968, 167; vgl. auch 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 Nutzungsdauer, nicht entsprechend der kürzeren Nutzungsdauer bis zum Abbruch vorzunehmen.

*Stellungnahme:* UE spricht mehr für das zweite Verfahren. Lehnt man mit uns die Berücksichtigung eines Schrottwerts ab (s. Anm. 155), der ja regelmäßig im Veräußerungserlös für das abgenutzte WG (abzüglich Kosten) besteht, so müßte aus den gleichen Gründen (volle Absetzung der AHK während der Nutzungsdauer) auch der Veräußerungserlös eines nicht abgenutzten WG unberücksichtigt bleiben; die vollen AHK wären auf die Zeit bis zur voraussichtlichen Veräußerung zu verteilen. Der Gesetzgeber geht aber bei § 7 von dem Normalfall aus, daß die AHK des WG erst innerhalb der im Betrieb des Stpfl. üblichen Nutzungsdauer (bis auf den zu vernachlässigenden Schrottwert) voll verzehrt werden. Der Begriff der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist daher uE so aus-

zulegen, daß damit die Nutzungsdauer bis zur völligen Abnutzung gemeint ist; s. auch Anm. 175 über AfA bei zu erwartender Enteignung; Anm. 415 über Gebäude. Falls die Entschädigung den Restwert nicht erreicht, kann der Unterschiedsbetrag im Jahr der Entschädigung abgesetzt werden (FG Berlin v. 6. 12. 1973, EFG 1974, 356, rkr.).

**Praktische Auswirkung** der beiden Verfahren: Ein geringer Unterschied ist möglich, wenn im zweiten Fall degressiv abgeschrieben wird.

## f) Berücksichtigung eines Schlachtwerts bei zum Anlagevermögen gehörendem Vieh

157

Zum Anlagevermögen gehörendes Vieh (zB Milchkühe) ist mit den AHK zu aktivieren (auch bei Übergang von der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen zum Bestandsvergleich, BFH v. 4. 6. 1992 IV R 101/90, BStBl. II 1993, 276, und v. 1. 10. 1992 IV R 97/91, BStBl. II 1993, 284). Da die Tiere nach ihrer Nutzung in der Regel verwertet werden, ist nach der zit. Rspr. des BFH bei Vornahme der AfA ein Schlachtwert zu berücksichtigen, wenn er im Vergleich zu den AHK ins Gewicht fällt. Dies ist bei einem Schlachtwert von mehr als 10 vH der AHK der Fall (BFH v. 9. 12. 1999 III R 49/97, BStBl. II 2000, 434). Die auf die Nutzungsdauer zu verteilenden AHK sind um den Schlachtwert zu vermindern (H 43 „Anschaffungskosten“ EStH 1999; aA LEINGÄRTNER/ZAISCH, Die Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, 2. Aufl., Rn. 1170; PAPE in FELSMANN, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, 3. Aufl., B 1028 u. B 769). Zur Ermittlung des Schlachtwerts s. BMF v. 22. 2. 1995, BStBl. I, 179; HILLER, INF 1995, 161.

Zur Kritik gelten die gleichen Ausführungen wie zur Berücksichtigung eines Schrottwerts (s. Anm. 155).

Einstweilen frei.

158–159

## 2. Verteilung „auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“

### a) Beginn der Absetzungen

160

Abs. 1 Satz 1 verlangt Verteilung der AHK (Bemessungsgrundlage) „auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ (Bemessungszeitraum). Maßgebend ist nach Abs. 1 Satz 2 die „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ (s. Anm. 170–197). Zur Nutzungsdauer von nicht mehr als einem Jahr s. Anm. 125.

**Beginn der „Verwendung oder Nutzung“:** Die Nutzungsdauer beginnt regelmäßig – erst, aber auch bereits – mit der *Anschaffung oder Herstellung*, weil damit der – wenn noch nicht technische, so doch schon wirtschaftliche – Güterverzehr beginnt. *Ingebrauchnahme* ist daher uE nicht Voraussetzung für den Beginn der AfA. 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.

**GIA** RFH v. 17. 7. 1930 (StuW Nr. 1059); BFH v. 25. 3. 1977 V R 113/74 (BStBl. II, 708), wo die Frage allerdings offengelassen wird für eindeutig auf Vorrat oder aus Vorsorge für den Betrieb angeschaffte WG – aber auch bei diesen läuft idR bereits die wirtschaftliche Abnutzung; FG Nürnberg v. 30. 1. 1964 (EFG, 275, rkr.); Abschn. 43 Abs. 7 EStR 1984; SCHMIDT/DRENECK XIX. § 7 Rn. 90. **AA** FG Düss. v. 27. 1. 1959 (EFG 1960, 16, rkr.) u. v. 28. 11. 1968 (EFG 1969, 170, rkr.) mit Hinweis auf BFH v. 7. 12. 1967 GrS 1/67 (BStBl. II 1968, 268 betr. Berücksichtigung eines Schrottwerts): Der BFH aaO habe aus dem Wortlaut des Abs. 1 (Absetzung für „Abnutzung“) ge-

geschlossen, daß AfA nur insoweit und in dem Umfang zulässig sein sollten, als das WG „genutzt“ werde. Die Argumentation des BFH aaO ist aber nicht zwingend, s. Anm. 123 über AfA bei vorübergehender Stilllegung und Anm. 155; § 7 stellt nicht auf das Ausmaß des Wertverzehr durch Abnutzung im einzelnen Jahr ab, s. Anm. 9. Gegen Vornahme von AfA bei Anschaffung auf Vorrat oder aus Vorsorge für den Betrieb auch BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 100; aber auch eine angemessene Bevorratung mit abnutzbaren Anlagegütern ist eine Maßnahme, die in weiterem Sinn der Einkunftserzielung dient. Allerdings ist eine gewichtige Zeit zwischen Anschaffung oder Herstellung und Ingebrauchnahme bei der Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu berücksichtigen (HANDZIK in L/B/H, § 7 Rn. 130), es sei denn, daß die wirtschaftliche Nutzungsdauer mit oder ohne Ingebrauchnahme gleich lang ist.

► *Zeitpunkt der Anschaffung* ist derjenige der Lieferung (§ 9 a EStDV; R 44 Abs. 1 Satz 2 EStR 1999). Lieferung ist Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. § 6 Anm. 274); das ist idR der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergehen (BFH v. 28. 4. 1977 IV R 163/75, BStBl. II, 553). 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. Obliegt dagegen dem Lieferanten auch die Montage des WG, erfolgt die Lieferung erst mit Beendigung der Montage; erst dann ist der Kaufvertrag erfüllt. 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). Zum wirtschaftlichen Übergang bei Leasing- und Mietkaufverträgen s. BMF v. 28. 8. 1991, BStBl. I, 768 Tz. 13.

► *Zeitpunkt der Herstellung* ist derjenige der *Fertigstellung* (§ 9 a EStDV; R 44 Abs. 1 Satz 5 EStR 1999). Ein WG ist fertiggestellt, wenn es bestimmungsgemäß genutzt werden kann (s. § 6 Anm. 276). Dies gilt auch bei abschnittsweiser Herstellung, wenn der hergestellte Teil für sich als WG genutzt werden kann (BFH v. 9. 8. 1989 X R 77/87, BStBl. II 1991, 132, betr. Gebäudeteile). Wird ein unfertiges WG angeschafft und vom Erwerber fertiggestellt, ist maßgebend 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 Vollendung der ersten Geburt (BMF v. 22. 2. 1995, BStBl. I, 179 Tz. 8).

► *Der Zeitpunkt der Bezahlung* der AHK (Leistung von *Anzahlungen*, Tilgung der Kaufpreisschuld) ist unerheblich.

**Unterbrechung der Anschaffung oder Herstellung:** Zieht sich das Anschaffen oder Herstellen über mehr als ein Wj. oder Kj. hin, so beginnen die AfA grundsätzlich 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. 301, 302). Über Änderung der AK s. Anm. 132, über nachträgliche AK s. Anm. 135, 394. Anschaffung gegen gewinn- oder umsatzabhängige Vergütungen s. § 5 Anm. 1397.

Keine Aktivierung und AfA uU bei Anschaffung gegen Rente s. § 5 Anm. 1567 „Einzelfragen“ und 1373.

**Aufgabe der Anschaffung oder Herstellung:** s. Anm. 258.

#### b) Ende der Absetzungen

161

Zeitpunkt des Endes der Absetzungen ist derjenige, in welchem ihre Voraussetzungen nicht mehr gegeben sind, also bes. bei voller Absetzung (bis auf einen Schrottwert oder Erinnerungswert), Erreichen eines Festwerts (s. § 6 Anm. 166), Übergang des WG vom Anlagevermögen in das Umlaufvermögen (s. Anm. 118), Verlust des – wirtschaftlichen – Eigentums (ausgenommen bei Vorbehalt des Nießbrauchs oder anderer Nutzungsrechte, s. Anm. 87 und 61), Untergang des WG; bei WG des Privatvermögens auch der Zeitpunkt, von welchem an das WG nicht mehr zur Erzielung von Einkünften genutzt wird (s. Anm. 123). Über *Stillegung* eines WG s. Anm. 123.

Einstweilen frei.

162

### 3. „Gleichmäßige Verteilung“

163

Kennzeichen der linearen AfA ist die „gleichmäßige Verteilung“ auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung (das ist gem. Abs. 1 Satz 2 die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer), dh. eine genau *zeitgerechte Verteilung* auf die Jahre der Nutzung; *ständige Nutzung* während dieser Zeit ist nicht erforderlich (s. Anm. 123, dort auch über *Stillegung*). Daher ist grundsätzlich 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. auch Anm. 25).

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 vH-Satzes auf die AHK (zB 20 vH bei einer Nutzungsdauer von 5 Jahren). Statt dessen können auch steigende Sätze auf den jeweiligen Buchwert angewendet werden, wenn sie ebenfalls zu jährlich gleich hohen Absetzungen führen (vgl. dazu HAUCK, WT 1953, 122). Diese Methode ist jedoch wenig gebräuchlich.

*Bei Gebäuden* müssen mindestens linear die in Abs. 4 angegebenen vH-Sätze angewendet werden.

Einstweilen frei.

164

### 4. Absetzung für ein Jahr

#### a) Grundsätzliches

165

„Jahr“ iSd. Abs. 1 Satz 1 ist entsprechend dem Zweck des § 7 bei Gewinnermittlung das Wj., sonst der VZ (= Kj., § 25).

**Absetzung „für 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. 123) – eine genau zeitgerechte Verteilung der AHK. Die Jahres-AfA wird idR in einem festen vH-Satz der AHK bemessen (s. Anm. 163). Ausnahmen gelten im Jahr des Beginns und des Endes der Absetzung, für die

die Jahres-AfA nur zeitanteilig in Anspruch genommen werden kann (s. Anm. 166); über die Vereinfachungsregelung der EStR s. Anm. 167.

#### 166 b) Höhe der Absetzungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung

Abs. 1 Satz 1 verlangt eine genau zeitgerechte Verteilung der AHK (s. Anm. 165). Für ein Jahr kann daher grundsätzlich nur derjenige Teil des auf ein ganzes Jahr entfallenden Absetzungsbetrags abgesetzt werden, der der Zeitdauer von der Anschaffung oder Herstellung bis zum Ende des Jahrs entspricht (RFH v. 29. 7. 1927, RFHE 21, 316; R 44 Abs. 2 Satz 1 EStR 1999; zweifelnd wegen des nicht eindeutigen Gesetzeswortlauts HANDZIK in L/B/H, § 7 Rn. 131). Auf- oder Abrundung auf volle Monate wird von der FinVerw. regelmäßig geduldet (Bp.-Kartei OFD Düss., Köln u. Münster, Konto AfA Abschn. III 2a). Im Hinblick auf die unten erwähnten Ausnahmen gilt die gesetzliche Regelung aber uneingeschränkt nur bei unbeweglichen und immateriellen WG des betrieblichen Anlagevermögens und bei allen WG des PV.

##### Ausnahmen gelten

- nach § 6 Abs. 2 bei bestimmten *geringwertigen WG* des BV;
- nach § 9 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 bei vergleichbaren WG des PV;
- nach der *Vereinfachungsregelung* gem. R 44 Abs. 2 Sätze 3–5 EStR 1999 (s. Anm. 167);
- bei *Gebäuden* im Fall der degressiven Absetzung; der AfA-Satz gem. § 7 Abs. 5 ist im Jahr der Anschaffung oder Herstellung voll abzusetzen (BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 114/69, BStBl. II, 704); s. dazu Anm. 490.

#### 167 c) Vereinfachungsregelung für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (R 44 Abs. 2 Sätze 3–5 EStR 1999)

Bei *beweglichen* WG des Anlagevermögens eines Betriebs kann zur Vereinfachung für die in der ersten Hälfte eines Wj. angeschafften oder hergestellten WG der für das gesamte Wj. in Betracht kommende AfA-Betrag und für die in der zweiten Hälfte des Wj. angeschafften oder hergestellten WG die Hälfte des für das gesamte Wj. in Betracht kommenden AfA-Betrags abgesetzt werden (R 44 Abs. 2 Sätze 3–5 EStR 1999). Begriff der beweglichen WG s. Anm. 313–350. Die Regelung gilt also nicht für Gebäude und andere unbewegliche WG (zB Außenanlagen), ferner nicht für immaterielle WG (s. Anm. 120, 315). Degressive Jahres-AfA bei Gebäuden s. Anm. 490.

##### Einzelfragen zur Anwendung der Vereinfachungsregelung:

- ▶ *Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit* gilt die Regelung ab 1978 entsprechend für Arbeitsmittel iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 6 (BMF v. 25. 8. 1978, BStBl. I, 384; R 44 LStR 2000; aA noch BFH v. 28. 10. 1977 VI R 194/74, BStBl. II 1978, 151 und v. BORNHAUPT, BB 1978, 344).
- ▶ *Bei Rumpfwirtschaftsjahren* (Wj. von weniger als 12 Monaten) gilt die Regelung für die Hälfte des Rumpfwj. und den auf das Rumpfwj. entfallenden Teil einer Jahres-AfA (R 44 Abs. 2 Sätze 4 u. 5 EStR 1999; aA noch FG Hamb. v. 13. 2. 1970, EFG, 491, rkr).
- ▶ *Nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten* können zur Bemessung der AfA für das Jahr ihrer Entstehung zur Vereinfachung so berücksichtigt werden, als seien sie zu Beginn des Jahrs aufgewendet worden (R 44 Abs. 11 Satz 3 EStR 1999).



► Bei Einlagen gilt die Vereinfachungsregelung gleichfalls, wenn bei dem betreffenden WG vor der Einlage AfA nicht zulässig waren (R 44 Abs. 2 Satz 6 Halbs. 2 EStR 1999). Waren sie dagegen zulässig (dh. notwendig, s. § 7 Abs. 1 Satz 1), so müssen die AfA für die Zeit vor und nach der Einlage zeitgerecht nach Monaten abgesetzt werden, damit eine zutreffende Abgrenzung zwischen betrieblichen und privaten Einkünften erfolgt und eine zweimalige Absetzung vermieden wird.

#### **Unerheblich für die Anwendung der Vereinfachungsregelung ist es,**

- ▷ ob der Stpfl. *linear oder degressiv* abschreibt (glA o.V., DB 1968, 376); bei Anschaffung oder Herstellung in der zweiten Hälfte eines Wj. darf aber bei degr. AfA nur die Hälfte des für ein ganzes Jahr zulässigen Höchstsatzes abgesetzt werden, bei einem Höchstsatz von 30 vH also nur 15 vH (Bp.-Kartei OFD Düss., K. u. M. Teil I AfA III 2b); die EStR aaO machen auch keine Ausnahme bei der Leistungs-AfA (§ 7 Abs. 1 Satz 4);
- ▷ ob der Stpfl. durch *Herstellungsaufwand auf ein vorhandenes Wirtschaftsgut* ein neues WG geschaffen hat (s. § 6 Anm. 496); die AfA des alten WG enden mit dem Ende seiner Nutzung, dh. mit dem Beginn seiner Umgestaltung;
- ▷ ob der Stpfl. *nur ein einziges Anlagegut* in dem betreffenden Jahr angeschafft oder hergestellt hat (FinVerw., EDStZ 1957, 537 u. Bp.-Kartei OFD Düss., K. u. M. Teil I AfA III 2b);
- ▷ ob der Stpfl. durch *Übertragung einer stillen Reserve* die AHK gekürzt hat (s. §§ 6 b, 6 c; § 5 Anm. 572–605 über Rücklage für Ersatzbeschaffung; glA o.V., GmbHR 1967, 435);
- ▷ ob die Vereinfachungsregelung zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Diesen Fall nahm der BFH an bei Anschaffung eines Lkw. am drittletzten Tag des Wj. und Ingebrauchnahme im folgenden Wj. (BFH v. 14. 7. 1966 IV 389/62, BStBl. III, 641). Die FinVerw. wendet die Regelung jedoch auch bei Anschaffung oder Herstellung im letzten Monat des Wj. an, StEK EStG § 7 Nr. 45 = DB 1967, 707 = BB 1967, 1195; zust. HARTZ, StKongrRep. 1968, 93.

**Keine Anwendung der Vereinfachungsregelung,** wenn der Stpfl. zeitanteilig abschreibt; er ist zur vollen bzw. halben Absetzung der Jahres-AfA berechtigt, aber nicht verpflichtet;

#### **d) Höhe der Absetzungen im Jahr der Beendigung der Nutzung**

168

Die AfA sind ausnahmslos zeitanteilig vorzunehmen. Auf- oder Abrundung auf volle Monate ist zulässig. Die Vereinfachungsregelung des R 44 Abs. 2 Satz 3 EStR 1999 (halbe oder ganze Jahres-AfA) ist nicht anwendbar (R 44 Abs. 9 EStR 1999; glA o.V., DB 1963, 1257). 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.

169

### **B. Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (Abs. 1 Satz 2)**

#### **I. Maßgeblichkeit der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer als AfA-Bemessungszeitraum**

170

Die lineare AfA besteht darin, daß die AHK „gleichmäßig“ auf „die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ verteilt werden (Abs. 1 Satz 1).

**Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens:** „Hierbei“ (dh. bei der gleichmäßigen Verteilung der AHK auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung nach Satz 1) bemißt sich die Absetzung „nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts“ (Abs. 1 Satz 2). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist somit der Bemessungszeitraum für die lineare AfA sowie für die Absetzungen, die an die Stelle der linearen AfA treten (Abs. 1 Satz 4: *Leistungs-AfA*; Abs. 2 Satz 1: *degressive AfA*).

**Wirtschaftsgüter des Privatvermögens** (hierzu verweist § 9 Abs. 1 Nr. 7 auf § 7 Abs. 1) haben keine „betriebsgewöhnliche“ Nutzungsdauer. Daher kommt es begrifflich auf die „erfahrungsgemäße“ Nutzungsdauer derartiger WG an (s. Abs. 1 Satz 1). Nach BFH v. 7. 2. 1975 VI R 133/72 (BStBl. II, 478, 480) ist bei PV nicht auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, „sondern auf die voraussichtliche technische und wirtschaftliche Lebensdauer abzustellen“. Auch hier ist bei der Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer 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 Stpfl. und nach Maßgabe seiner einkunftserzielenden Tätigkeit“ ausschlaggebend. Im Ergebnis wird die Nutzungsdauer von WG des PV von denselben Faktoren bestimmt wie die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer.

171 Einstweilen frei.

## II. Begriff der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

### 172 1. Allgemeines

**„Nutzungsdauer“** ist der Zeitraum, in dem ein WG durch den Stpfl. voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend zur Erzielung von Einkünften „verwendet oder genutzt“ werden kann (§ 7 Abs. 1 Satz 1; s. auch § 11 c EStDV), der Zeitraum der Nutzbarkeit eines WG (BFH v. 19. 11. 1997 X R 78/94, BStBl. II 1998, 59).

**„Betriebsgewöhnlich“** ist die Nutzungsdauer, die sich unter Berücksichtigung der Verhältnisse desjenigen Betriebs ergibt, zu dessen Vermögen das WG gehört, dh. unter Berücksichtigung der betriebstypischen Beanspruchung (BFH v. 19. 11. 1997 X R 78/94 aaO). Nicht maßgebend ist daher, wie lange ein solches WG in Betrieben gleicher Art im allg. genutzt zu werden pflegt; vielmehr ist die Art der Nutzung im *Betrieb des Stpfl.* zu berücksichtigen, die zu einer schnelleren oder langsameren Abnutzung als üblich führen kann (s. auch Anm. 600 „Saisonbetrieb“). Es kommt nicht darauf an, wie lange der Stpfl. das WG in seinem Betrieb tatsächlich verwendet; die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wird nicht dadurch vermindert, daß der Stpfl. das WG vor Beendigung seines technischen oder wirtschaftlichen Wertverzehr veräußert (BFH v. 26. 7. 1991 VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000; s. auch Anm. 156). Nicht maßgebend ist zB auch bei einem in *gebrauchtem Zustand* angeschafften WG seine Gesamtnutzungsdauer; es kommt vielmehr auf seine Restnutzungsdauer im Betrieb des Stpfl. an (BFH v. 19. 5. 1976 I R 164/74, Abschn. 2a, BStBl. 1977, 60). Über WG des *Privatvermögens* s. Anm. 170.

*Laufende Instandhaltung:* Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer geht von einer laufenden Instandhaltung der WG aus. Über ihre Bedeutung für die Nutzungsdauer s. Anm. 179.

*Herstellungsaufwand* auf ein WG kann die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verlängern, s. Anm. 181.

## 2. Abhängigkeit von der Art der Abnutzung

### a) Allgemeines

173

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hängt von der technischen (s. Anm. 174) und wirtschaftlichen (einschl. rechtlichen; s. Anm. 175) Abnutzung des WG im Betrieb des Stpfl. ab. Auszugehen ist grundsätzlich von der technischen Nutzungsdauer, dem Zeitraum, in dem sich das WG technisch abnutzt (BFH v. 19. 11. 1997 X R 78/94, BStBl. II 1998, 59). Technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer fallen idR zusammen. Sofern die wirtschaftliche Nutzungsdauer ausnahmsweise kürzer als die technische Nutzungsdauer ist, kann sich der Stpfl. nach stRspr. des BFH hierauf berufen (BFH v. 31. 1. 1986 VI R 78/82, BStBl. II, 355; v. 9. 8. 1989 X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50; v. 26. 7. 1991 VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000; s. auch Anm. 175). Dies gilt allerdings nur dann, wenn das WG erfahrungsgemäß vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer objektiv wirtschaftlich wertlos wird (BFH v. 19. 11. 1997 X R 78/94 aaO, wonach dies nicht der Fall ist, wenn sich durch dessen Veräußerung noch erhebliche Erlöse erzielen lassen).

### b) Technische Abnutzung

174

Technische Abnutzung ist der körperliche Verschleiß eines WG durch Gebrauch (BFH v. 31. 1. 1986 VI R 78/82, BStBl. II, 355; v. 9. 8. 1989 X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50). 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. 179.

**Schadensversicherung** ändert nichts an der Abnutzbarkeit des versicherten WG und steht daher der Vornahme der AfA nicht entgegen (RFH v. 27. 6. 1933, RStBl., 1083). Das gleiche gilt bei einer *Kapitalversicherung* (Ansammlung von Mitteln zur Ersatzbeschaffung); jedoch ist dann das Deckungskapital zu aktivieren (RFH aaO, wo Aktivierung der Prämienzahlungen verlangt wurde).

**Stillegung** hindert oft nicht den – wenn auch ggf. verlangsamten – Fortgang der technischen Abnutzung, zB infolge von Rost oder sonstigen Beeinträchtigungen durch Umwelteinflüsse; s. auch Anm. 123.

### c) Wirtschaftliche Abnutzung

175

Wirtschaftliche Abnutzung ist die Abnahme der wirtschaftlichen Nutzbarkeit eines WG, sein wirtschaftlicher Verbrauch. Er erfolgt auch dann laufend während der Nutzungsdauer, wenn das WG bis zum Ende seiner Nutzungsdauer voll funktionsfähig bleibt wie zB Nutzungsrechte (s. Anm. 121).

**Bedeutung der wirtschaftlichen Abnutzung:** Da bei der Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer regelmäßig von der technischen Abnutzung ausgegangen wird, hat die wirtschaftliche Abnutzung nur unter dem Gesichtspunkt einer Verkürzung der technischen Nutzungsdauer Bedeutung. Über außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung s. Anm. 254.

**Geltungsbereich der wirtschaftlichen Abnutzung:** Einer wirtschaftlichen Abnutzung unterliegen WG, wenn deren wirtschaftliche Verwendbarkeit – unabhängig von deren materiellem Verschleiß (technischer Abnutzung, s. Anm. 174) – erfahrungsgemäß zeitlich beschränkt ist (BFH v. 31. 1. 1986 VI R 78/82, BStBl. II, 355; v. 9. 8. 1989 X R 131–133/87, BStBl. II 1990, 50). AfA wegen wirtschaftlicher Abnutzung sind sowohl bei *Betriebsvermögen* als auch bei *Privatver-*

mögen vorzunehmen (RFH v. 19. 7. 1932, RStBl., 1022). Sie sind bei *allen* WG vorzunehmen, bei denen eine wirtschaftliche Abnutzung in Betracht kommt, zB auch bei Gebäuden (VerwGer. Berlin v. 30. 1. 1963, EFG, 350, rkr.).

**Beeinflussung der wirtschaftlichen Abnutzung:** Tatsachen, die die wirtschaftliche Abnutzung beeinflussen, können zB sein:

- ▷ *Qualitätsansprüche* oder *modischer Geschmack* der Kundschaft machen eine Maschine unrentabel (RFH v. 12. 12. 1928, RStBl. 1929, 87).
- ▷ *Veralten* infolge neuer Erfindungen oder Änderung der Konjunktur, 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).
- ▷ *Umstellung des Betriebs* (zB von Leinenweberei auf Verarbeitung von Baumwolle und Kunstseide, notwendig geworden durch die Entwicklung der Verhältnisse; so RFH v. 4. 2. 1931, RStBl., 458).
- ▷ *Wandel des Zeitgeschmacks*, zB bei Kunstgegenständen (BFH v. 23. 4. 1965 VI 327/64 U, BStBl. III, 382).
- ▷ *Rechtliche Umstände*. Hierher gehören Fälle, in denen die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines materiellen WG aus Rechtsgründen kürzer als die technische Abnutzung ist (zB öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Verpflichtung zur Wegnahme, Entfernung oder Abriss eines WG vor seiner technischen Abnutzung; s. auch unten „Bevorstehender Abbruch“), sowie die Fälle, in denen die wirtschaftliche Nutzungsdauer eines Rechts voraussichtlich vor seiner rechtlichen Laufzeit endet; s. zB Anm. 600 „Gebrauchsmuster“, „Geschmacksmuster“, „Lizenzrechte“, „Patente“, „Urheberrechte“, „Warenzeichen“, „Wettbewerbsverbot“. So liegt eine wirtschaftliche Abnutzung bereits vor der technischen Abnutzung vor, wenn der wirtschaftliche Eigentümer verpflichtet ist, ein von ihm errichtetes Gebäude nach bestimmter Zeit vor völliger technischer Abnutzung wieder abzubrechen, zB der *Pächter*, der ein Gebäude auf fremdem Boden errichtet hat; für die voraussichtliche Nutzungsdauer ist die voraussichtliche Dauer des Pachtvertrags maßgebend (RFH v. 30. 4. 1926, Kartei AO § 80 Abs. 1 R. 15; v. 16. 11. 1927, RStBl. 1928, 45–52 = Kartei EStG 1925 § 16 Abs. 3 Satz 1 R. 2 betr. Gebäude, die ein Erbbauberechtigter errichtet hatte und nach Erlöschen des Erbbaurechts beseitigen oder entschädigungslos herausgeben mußte; s. auch Anm. 57, § 5 Anm. 1261, 1264–1266); über Befristung einer Baugenehmigung s. Hess. FG v. 27. 10. 1971, EFG 1972, 174, rkr.; HEINLEIN, FR 1959, 566, 1960, 178; WINTERBERG, FR 1960, 177.
- ▷ *Bevorstehender Abbruch eines Gebäudes* durch den Stpfl. bewirkt wirtschaftliche Abnutzung des Gebäudes während der restlichen Nutzungsdauer; so RFH v. 3. 10. 1934, RStBl. 1935, 333. Allerdings soll ein ernsthaft drohender Abbruch eines Gebäudes auf Grund von Sanierungsmaßnahmen der Gemeinde die wirtschaftliche Abnutzung nicht beschleunigen (die wirtschaftliche Nutzungsdauer nicht verkürzen), vielmehr soll erst im Jahr des Abbruchs eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung zulässig sein (OFD Münster v. 15. 2. 1972 u. OFD Köln v. 19. 4. 1972, StEK EStG § 7 Nr. 77 = FR 1972, 142; OFD Freiburg, Karlsruhe u. Stuttgart v. 7. 5. 1975, StEK EStG § 7 Nr. 96). UE jedenfalls nicht zutreffend, sobald mit dem Abbruch des Gebäudes ernsthaft zu rechnen ist, weil in diesem Fall ja bereits das Ende der Nutzungsdauer abzusehen ist (glA FG Berlin v. 6. 12. 1973, EFG 1974, 356, rkr.; LABUS, BB 1972, 392; krit. auch TRÄNKEL, DStR 1978, 68). Bloße Sanierungspläne genügen allerdings nicht; s. auch weiter unten „Geltendmachen einer

wirtschaftlichen Abnutzung“. Über die Bedeutung einer zu erwartenden *Entschädigung* s. Anm. 156, 251 und 415.

- ▷ *Auslaufen des Betriebs*, zB wenn ein Betrieb zur Gewinnung von Bodenschätzen wegen deren Erschöpfung in absehbarer Zeit eingestellt werden muß; die wirtschaftliche Abnutzung derjenigen WG, die dann voraussichtlich nur noch Schrottwert haben oder einen wenig darüber liegenden Preis erzielen werden, endet mit der Nutzung im Betrieb des Stpfl. Anders bei 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. dazu Anm. 156.

Weitere Fälle einer gegenüber der technischen schnelleren wirtschaftlichen Abnutzung s. Anm. 600, zB „Bürogebäude“, „Einbauten“, „Einzelhandelsgebäude“, „Hotel“, „Kaffeehaus“, „Kurhaus“, „Ladeneinbauten“, „Pächter“, „Parkhaus“, „Warenhaus“.

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

- ▷ *Materielle Überlastung* eines Mühlengebäudes (aA RFH v. 26. 11. 1930, StuW 1931 Nr. 185; es lag aber eine technische Abnutzung vor).
- ▷ *Bevorstehende Veräußerung des Wirtschaftsguts* oder *Enteignung* gegen Entschädigung (BFH v. 25. 6. 1985 VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22; v. 19. 11. 1997 X R 78/94, BStBl. II 1998, 59; FG Ba.-Würt./Stuttgart v. 23. 3. 1972, EFG, 376, rkr.); s. dazu Anm. 156, 172, 415.
- ▷ *Verpachtung* des WG; die Nutzung wird durch die Verpachtung fortgesetzt.
- ▷ *Wertminderung*; sie bewirkt keine wirtschaftliche Abnutzung (RFH v. 28. 3. 1933, RStBl., 1259; v. 3. 2. 1937, RStBl., 909). Zwar beinhaltet die wirtschaftliche Abnutzung im Ergebnis 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 bei BV durch eine Teilwertabschreibung berücksichtigt werden. Unterschied s. Anm. 25.

**Geltendmachen einer wirtschaftlichen Abnutzung:** Eine gegenüber der technischen schnellere wirtschaftliche Abnutzung ist vom Stpfl. glaubhaft zu machen (§ 90 AO). Dazu muß er konkrete Tatsachen darlegen. *Unbestimmte Zukunftsentwicklungen* genügen nicht, zB die allgemeine Erfahrung eines technischen Fortschritts oder einer Wandlung der Bedürfnisse (wie sie BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132, 137 – an sich zutreffend – erwähnt). Denn solche Entwicklungen beeinflussen nicht notwendig die Abnutzung gerade des einzelnen zu beurteilenden WG. Vielmehr müssen *beim einzelnen WG konkrete Umstände* glaubhaft gemacht werden, die für eine schnellere wirtschaftliche Abnutzung sprechen. (So zB RFH v. 13. 7. 1932, RStBl., 922 betr. Nutzbarkeit eines privaten Miethauses; BFH v. 27. 6. 1957 IV 114/56 U, BStBl. III, 301 betr. Beeinträchtigung der Lichtspieltheater durch das Fernsehen.) Selbst beim einzelnen WG genügt nicht die bloße, aus bestimmten Umständen (zB Sanierungsplänen der Gemeinde oder sozialen Entwicklungen) vom Stpfl. gefolgerte Möglichkeit einer schnelleren wirtschaftlichen Abnutzung. Vielmehr müssen objektiv nachprüfbare Umstände vorliegen, aus denen sich mit einiger Sicherheit ergibt, zu welchem Zeitpunkt eine wirtschaftliche Nutzung dieses WG nicht mehr möglich ist (VG Berlin v. 30. 1. 1963, EFG, 350, rkr.; FG Berlin v. 30. 10. 1968, EFG 1969, 68, rkr.; s. über Sanierungsmaßnahmen auch weiter oben). Andererseits braucht der Stpfl. nicht den Eintritt bestimmter Ereignisse abzuwarten, die

die wirtschaftliche Abnutzung des einzelnen WG bereits tatsächlich erhöhen. Spricht die Erfahrung dafür, daß bei Anlagen der betreffenden Art die wirtschaftliche Abnutzung infolge der technischen Entwicklung schneller abläuft als die technische Abnutzung, so muß der Stpfl. diesem Umstand nach dem kaufmännischen Gebot der Vorsicht (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) Rechnung tragen, auch wenn seine Anlagen zZ der Bilanzierung noch dem derzeitigen technischen Stand entsprechen. Vgl. auch BFH v. 28. 9. 1971 VIII R 73/68 (BStBl. II 1972, 176): Größtmögliche Wahrscheinlichkeit einer gegenüber der technischen kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer genügt.

Über *Glaubhaftmachen* einer kürzeren als der in Abs. 4 unterstellten Nutzungsdauer bei *Gebäuden* s. Anm. 437.

176–178 Einstweilen frei.

### 179 3. 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 Nutzungsdauer zu verteilen (s. Anm. 9). Daraus folgt, daß diese Verteilung durch *Erhaltungsaufwand* (zum Begriff s. § 6 Anm. 476) grundsätzlich nicht beeinflußt wird. Im Gegenteil wird bei der Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ordnungsgemäße Instandhaltung vorausgesetzt. Nach RFH v. 6. 5. 1931 (RStBl., 809) kann sorgfältige Erhaltung die technische Nutzungsdauer verlängern. Aber sorgfältige Unterhaltung ist die Regel und bei der Schätzung der Nutzungsdauer zu unterstellen. Daher ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 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 Nutzungsdauer heraus, daß der erforderliche Erhaltungsaufwand nicht ordnungsgemäß durchgeführt wird, so kann die Restnutzungsdauer von diesem Zeitpunkt an kürzer zu schätzen sein (BFH v. 11. 12. 1953 IV 386/52 U, BStBl. III 1954, 74). Dann muß der Restbuchwert auf die neu geschätzte Restnutzungsdauer verteilt werden. Nutzt sich andererseits eine Anlage infolge laufenden Erneuerns der einzelnen Teile nur langsam ab, so ist die Nutzungsdauer entsprechend lang zu schätzen (OFD Düss. v. 23. 8. 1962, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 14 = DB 1962, 1190 betr. Beleuchtungsanlage aus Leuchtstoffröhren).

*Verhinderung völliger Abnutzung durch Erhaltungsaufwand* kommt vor (zB bei Gleisanlagen); s. dazu Anm. 118.

180 Einstweilen frei.

### 181 4. Änderung der Nutzungsdauer

Änderung der Nutzungsdauer ist die objektive Verlängerung oder Verkürzung der laufenden Nutzungsdauer eines WG; über Entdeckung eines Fehlers in der Schätzung der Nutzungsdauer s. Anm. 187. 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 Nutzungsdauer entsteht, s. Anm. 394–398, § 6 Anm. 496); s. auch § 6 Anm. 484 „Verlängerung der Nutzungsdauer“ und § 6 Anm. 494 zur umgekehrten Frage,



ob die Verlängerung der Nutzungsdauer für die Vornahme von Herstellungsaufwand statt von Erhaltungsaufwand spricht. Eine Verlängerung der Nutzungsdauer kann auch durch eine *Rechtsänderung* eintreten, zB durch die Verlängerung eines befristeten Vertrags.

**Verkürzung der Nutzungsdauer** kann zB durch erhöhte technische Beanspruchung erfolgen (zB durch mehrschichtige statt einschichtiger Nutzung, Änderung von Produktionsverfahren), bes. durch schnellere wirtschaftliche Abnutzung. Von der Verkürzung der gewöhnlichen Nutzungsdauer ist die außergewöhnliche Abnutzung iSd. § 7 Abs. 1 letzter Satz zu unterscheiden.

**Nachweis der Änderung:** Es gilt Entsprechendes wie bei der erstmaligen Schätzung der Nutzungsdauer eines WG, s. Anm. 185. Wer eine Änderung der Nutzungsdauer behauptet, muß entsprechende Tatsachen darlegen; das gilt sowohl für den Stpfl. als auch für das FA. Die Verhältnisse, die der bisherigen Schätzung der Nutzungsdauer zugrunde gelegt worden waren, müssen sich geändert haben (RFH v. 3. 10. 1934, RStBl. 1935, 222). Bloße Konjunkturschwankungen rechtfertigen es nicht, jedesmal die Schätzung der Nutzungsdauer zu ändern (RFH v. 6. 2. 1940, RStBl., 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, 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, 489, rkr.).

**Folge der Änderung:** Der Restwert ist auf die neu geschätzte Restnutzungsdauer zu verteilen; s. auch Anm. 187.

Einstweilen frei.

182–184

### III. Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

#### 1. Ermittlungsgrundsätze

##### a) Schätzung der Nutzungsdauer

185

Die künftige Nutzungsdauer eines WG steht selten zur Zeit der Anschaffung oder Herstellung fest. Regelmäßig kann sie nur geschätzt werden. Zu berücksichtigen sind dabei die *Erfahrungen* (§ 7 Abs. 1 Satz 1) mit gleichartigen 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). Soweit danach eine hinreichend zuverlässige Voraussage der Nutzungsdauer nicht möglich ist, muß die Nutzungsdauer unter Berücksichtigung aller sie beeinflussenden Umstände des einzelnen Falls geschätzt werden. Zur Maßgeblichkeit der Handelsbilanz s. Anm. 21 „Nutzungsdauer“. Über Abweichungen von den *AfA-Tabellen* des BMF s. Anm. 195. Über Einzelfragen zur Nutzungsdauer bestimmter WG s. Anm. 600; über die Nutzungsdauer von *Gebäuden* s. Anm. 424–437.

**Maßgeblichkeit der Schätzung des Stpfl.:** „Die Frage, ob und auf wie lange die Möglichkeit der Erzielung eines wirtschaftlichen Nutzens in Aussicht zu nehmen ist, richtet sich nach den Erwägungen, die ein vorsichtig überlegender und vernünftig wirtschaftender Kaufmann in diesem Falle anstellt. Solange man

nicht sagen kann, daß der Kaufmann im Einzelfalle gegen die Regeln sorgfältiger Prüfung und ordnungsmäßiger Wirtschaft bei seiner Schätzung der Nutzungsdauer verstoßen hat, wird man dieser Schätzung folgen müssen“ (RFH v. 4. 2. 1931, RStBl., 458; 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. Später hat der RFH (v. 3. 2. 1937, RStBl., 909) diese Ansicht dahin eingeschränkt, daß es nicht auf die subjektive Ansicht des Stpfl., sondern auf *allgemeine Erfahrungssätze* ankomme. Eine übervorsichtige Bilanzpolitik (RFH v. 28. 4. 1937, RStBl., 956) oder gar ungewisse Zukunftsmöglichkeiten (v. 12. 12. 1935, RStBl. 1936, 414; BFH v. 27. 6. 1957 IV 114/56 U, BStBl. III, 301) sollen bei der Bemessung der Nutzungsdauer nicht berücksichtigt werden. Das ist richtig, jedoch ändert dies nichts am Grundsätzlichen. Auch nach Ansicht des BFH kommt bei der Schätzung der Auffassung des Kaufmanns, der die Verhältnisse seines Betriebs am besten kennt, eine besondere Bedeutung zu (BFH v. 31. 1. 1956 I 111/54 U, BStBl. III, 86 unter Hinweis auf RFH v. 7. 12. 1938, RStBl. 1939, 258; v. 25. 2. 1958 I 337/56 U, BStBl. III, 229, 231 linke Spalte; v. 1. 4. 1958 I 60/57 U, BStBl. III, 291). „Weicht das Schätzungsergebnis des Kaufmanns nur unerheblich von dem des FA ab, so wird das FA im allgemeinen die Schätzung des Kaufmanns der Gewinnermittlung zugrunde legen können“ (BFH aaO). Denn „jeder Schätzung haftet von Natur aus eine gewisse Unsicherheit an; die Grenzen des Schätzungsrahmens sind gewöhnlich nicht eindeutig zu bestimmen“ (BFH v. 23. 7. 1959 IV 262/58, StRK EStG § 7 R. 55). „Der Verzehr des Wirtschaftsgutes im Laufe seiner Nutzung läßt sich nicht mit einer wissenschaftlich genauen mathematischen Formel errechnen. Es handelt sich um eine Voraussage, deren Unterlagen Schätzungen bilden. Die Anforderungen zur Ermittlung dieser Annäherungswerte dürfen ebenso wie die Anforderungen an die Ausgestaltung der Buchführung nicht in einer Weise überspannt werden, die dem Ergebnis der Berechnungen nicht mehr gerecht wird“ (BFH v. 19. 6. 1956 I 207/53 U, BStBl. III, 224). „Die Schätzung des Kaufmanns ist aber nicht anzuerkennen, wenn sie offensichtlich außerhalb des angemessenen Schätzungsrahmens liegt, dann ist die Steuerbehörde ihrerseits zur Schätzung nach § 217 AO“ (§ 162 AO 1977) „befugt und verpflichtet“ (BFH v. 23. 7. 1959 IV 262/58 aaO; FG Ba.-Württ. v. 20. 12. 1972, EFG 1973, 108, rkr.). Solange nicht Schätzungsfehler aufgedeckt werden, muß an der einmal geschätzten Nutzungsdauer auch für die Zukunft festgehalten werden (RFH v. 9. 12. 1931, RStBl. 1932, 147). Über die Maßgeblichkeit der Auffassung des Stpfl. s. auch § 6 Anm. 74 und 76.

Bei einem Unternehmen mit *nachhaltig schlechter Ertragslage* ist mit einer längeren Nutzung mancher WG zu rechnen als bei einem gut rentierenden, kapitalstarken Unternehmen, das eher in der Lage ist, der technischen Entwicklung zu folgen und gebrauchte, technisch aber noch nicht voll abgenutzte WG durch neue, bessere zu ersetzen (RFH v. 3. 10. 1934, RStBl. 1935, 222).

**Prüfung der Schätzung durch das Finanzamt** ist für jedes Jahr zulässig ohne Bindung an die Vorjahre; s. dazu aber Anm. 187.

186 Einstweilen frei.

#### 187 b) Fehlerhafte Schätzung der Nutzungsdauer

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann regelmäßig nur geschätzt werden. Die tatsächliche Nutzungsdauer wird dann von der geschätzten Nutzungsdauer meistens abweichen, auch wenn sich die zZ der Schätzung bestehenden oder

der Schätzung zugrunde gelegten Verhältnisse während der Nutzung nicht ändern. Die Schätzung ist dann *objektiv* unrichtig. Hinsichtlich der *Beurteilung* der Nutzungsdauer durch den Stpfl. sind aber zwei Fälle zu unterscheiden:

- Die Schätzung ist *subjektiv richtig*, dh. der Stpfl. hat die Nutzungsdauer so geschätzt, wie er sie nach seinen Kenntnissen schätzen mußte; die objektive Unrichtigkeit der Schätzung erkennt er erst später.
- Die Schätzung ist *subjektiv falsch*, dh. der Stpfl. hätte die Nutzungsdauer nach seinen Kenntnissen anders schätzen müssen. – Eine *unterlassene Absetzung* ist begrifflich von der fehlerhaften Schätzung der Nutzungsdauer zu unterscheiden, s. Anm. 97.

**Subjektiv richtige Schätzung** erweist sich später als objektiv unrichtig: Hat der Stpfl. die Nutzungsdauer so geschätzt, wie er dies nach seiner Kenntnis der Verhältnisse tun mußte (s. auch § 6 Anm. 85), und die AfA entsprechend bemessen, so hat er § 7 richtig angewendet. Weicht später voraussichtlich die tatsächliche von der geschätzten Nutzungsdauer ab, so ist zu unterscheiden:

► *Für die Vergangenheit* rechtfertigt die Abweichung nicht eine Berichtigung bestandskräftiger Veranlagungen gem. § 173 AO (RFH v. 17. 12. 1930, RStBl. 1931, 198).

► *Für die Zukunft* kommt es auf die *Höhe der Abweichung* der tatsächlichen von der geschätzten Nutzungsdauer an. Das FA ist zwar nicht gehindert, die AfA-Sätze für jedes Jahr neu zu ermitteln; an die Ermittlung der Vorjahre ist es grundsätzlich nicht gebunden (so BFH v. 15. 7. 1975 VIII R 193/71, BStBl. II, 858, aber mehr beiläufig). Abs. 1 Sätze 1 u. 2 lassen eine Verteilung der AHK auf die „erfahrungsgemäße“ und „gewöhnliche“, dh. auf eine zu schätzende Nutzungsdauer genügen und legalisieren damit uE jedenfalls grundsätzlich bei Abweichung der tatsächlichen von der geschätzten Nutzungsdauer die Beibehaltung der bisherigen AfA, und zwar mit Wirkung sowohl für den Stpfl. als auch für das FA (glA RFH v. 17. 12. 1930, RStBl. 1931, 198; FG München v. 13. 12. 1974, EFG 1975, 251, rkr.). Insbes. darf der Stpfl. nicht einen hohen Gewinn zum Anlaß nehmen, AfA durch eine geringfügig kürzere Schätzung der Nutzungsdauer zu erhöhen (RFH v. 1. 7. 1931, RStBl., 877, 882; v. 3. 10. 1934, RStBl. 1935, 222).

Fällt der Unterschied zwischen der geschätzten und der tatsächlichen Nutzungsdauer ins Gewicht, so ist zwischen zu kurzer und zu langer Schätzung der Nutzungsdauer zu unterscheiden.

▷ *Hat der Stpfl. die Nutzungsdauer zu kurz geschätzt* (die Nutzungsdauer – obwohl zZ der Anschaffung nach den damaligen Verhältnissen und Kenntnissen richtig geschätzt, zB auf Grund der amtlichen AfA-Tabelle – erweist sich als länger), so bleibt es uE bei der ursprünglichen Bemessung der AfA (aA SCHMIDT/DRENSECK XIX. § 7 Rn. 116); andernfalls müßte man folgerichtig bei allen abnutzbaren Anlagegütern jährlich neue Schätzung der Nutzungsdauer verlangen, und es gäbe keine voll abbeschriebenen WG. Wenn der Veräußerungserlös eines WG über dem Restbuchwert liegt, so rechtfertigt dies grundsätzlich keine rückwirkende Zugrundelegung einer längeren Nutzungsdauer (FG München v. 13. 12. 1974, EFG 1975, 251, rkr.); Ausnahme s. weiter unten.

▷ *Hat der Stpfl. die Nutzungsdauer zu lang geschätzt* (meistens unter dem Druck der FinVerw., vgl. RFH v. 19. 12. 1939, RStBl. 1940, 603), so ist bei Entdeckung dieser Tatsache vom ersten noch nicht bestandskräftig veranlagten Jahr an der Restbuchwert auf die voraussichtliche Restnutzungsdauer zu verteilen (RFH v.

19. 12. 1939 aaO; v. 26. 7. 1933, RStBl., 1116; BFH v. 3. 7. 1980 IV R 31/77, BStBl. II, 255; FinVerw., DB 1962, 1322). 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 Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3); bei privaten Überschuß Einkünften (§ 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 grundsätzlich steuerlich unberücksichtigt bleiben (s. auch § 9 Anm. 750 „Veräußerungskosten“).

**Subjektiv falsche Schätzung:** In diesem Fall hat der Stpfl. die Nutzungsdauer von vornherein anders geschätzt, als er dies nach seiner Kenntnis der Verhältnisse hätte tun müssen. Zur Schätzung s. Anm. 185. Der Schätzungsfehler kann zB durch eine tatsächlich *wesentlich* längere Nutzungsdauer oder durch einen *erheblich* über dem Buchwert des WG liegenden Veräußerungserlös aufgedeckt werden (BFH v. 7. 2. 1975 VI R 133/72, BStBl. II, 478), sofern der Mehrbetrag nicht auf einem Wertanstieg beruht. Je länger allerdings die Nutzungsdauer eines WG ist, desto größer ist die in Kauf zu nehmende Ungenauigkeit der Schätzung (FG Kassel v. 28. 2. 1962, EFG, 489, rkr.).

*Folge der Aufdeckung des Schätzungsfehlers:* Die Aufdeckung berechtigt zur Berichtigung bestandskräftiger Veranlagungen gem. § 173 AO. Soweit eine Berichtigung nicht möglich ist, ist der Restbuchwert auf die neu geschätzte Restnutzungsdauer zu verteilen (BFH v. 3. 7. 1980 IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255; Ausnahme nach Treu und Glauben s. weiter unten).

AA HOTTMANN, StSem. 1981, 35: gewinnerhöhende Zuschreibung der überhöhten AfA zu Beginn des ersten noch nicht bestandskräftig veranlagten Jahrs, Verteilung dieses Restbuchwerts auf die Restnutzungsdauer. AA ferner BFH v. 7. 2. 1975 VI R 133/72 (BStBl. II, 478) betr. einen ArbN, der die Nutzungsdauer seines teilweise beruflich genutzten Pkw. erheblich zu niedrig geschätzt hatte. Der BFH ermittelte rückwirkend von der Anschaffung des Wagens an bis einschl. des Streitjahrs die zulässigen AfA, setzte von diesem Gesamtbetrag die in den bereits bestandskräftig veranlagten Vorjahren berücksichtigten überhöhten AfA ab und ließ für das Streitjahr nur den Unterschiedsbetrag als AfA zu. Er kam damit zu einer AfA für das Streitjahr von 2205 DM. Bei Verteilung des Restwerts auf die Restnutzungsdauer hätte sich folgende Rechnung ergeben: Anschaffungskosten 15874 DM ./ AfA der Vorjahre 7055 DM = Restwert 8819 DM, zu verteilen auf 2 2/3 Jahre. AfA jährlich 3307 DM.

**Treu und Glauben:** Hat der Stpfl. bewußt zu niedrige AfA abgesetzt, so entfällt eine Nachholung der AfA durch Verteilung auf die Restnutzungsdauer, 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 zu EFG 1977, 162); s. auch Anm. 96.

Eine *Einigung zwischen FA und Stpfl.* über die Schätzung der Nutzungsdauer 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; so BFH v. 7. 2. 1975 VI R 133/72, BStBl. II, 478 (s. zu dem Urteil weiter oben). Denn grundsätzlich 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, 858). Hat aber der Stpfl. sich auf die Beständigkeit der vom FA anerkannten Schät-

zung der Nutzungsdauer verlassen und die Schätzung zur Grundlage wirtschaftlicher Dispositionen gemacht, so ist das FA auch für die Zukunft an die Schätzung gebunden (FG Kassel v. 13. 10. 1960, EFG 1961, 13, rkr.). Dies gilt auch dann, 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).

Einstweilen frei.

188–189

## 2. Nutzungsdauer in besonderen Fällen

### a) Teile eines Wirtschaftsguts, Zusammenfassung von Wirtschaftsgütern 190

Teile eines WG haben oft eine unterschiedliche Nutzungsdauer. Für die Bemessung der AfA ist die Nutzungsdauer des Hauptteils, das Bestehen des WG als solchem maßgebend, es ist nicht eine durchschnittliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen.

GLA fast ausnahmslos Rspr. und Schrifttum, zB BFH v. 14. 12. 1962 VI 270/61 S, BStBl. III 1963, 89; MATHIAK, DStZ 1972, 100 f.; s. auch Anm. 430–433 über Nutzungsdauer von Gebäuden.

**Zusammenfassung gleichartiger Wirtschaftsgüter:** Die Nutzungsdauer von WG mit verhältnismäßig geringen AHK und etwas unterschiedlicher Nutzungsdauer kann uU aus Gründen der Praktikabilität mit einer einheitlichen, durchschnittlichen Dauer angesetzt werden (BFH v. 8. 2. 1974 VI R 326/70, BStBl. II, 306 betr. Bücher als Arbeitsmittel eines ArbN).

Einstweilen frei.

191

### b) Mehrschichtige Nutzung 192

In mehreren Schichten genutzte WG haben regelmäßig eine kürzere Nutzungsdauer als einschichtig genutzte. Einen allgemeinen Mehrschichtenzuschlag zum linearen AfA-Satz, und zwar von 25 vH bei ganzjährig zweischichtiger und von 50 vH bei ganzjährig dreischichtiger Nutzung läßt der BMF zu (s. Anm. 196). Allerdings verlangte die FinVerw. früher zT Ermittlung der richtigen Höhe des Zuschlags individuell nach den Verhältnissen des Einzelfalls (FinVerw. NRW, GmbHR 1956, 15); mit Recht zB bei schichtunabhängigen WG, deren Nutzungsdauer durch die Schichtzahl nicht beeinflußt wird, zB bei Betriebsgebäuden. LEUWER (WT 1958, 8) hält einen solchen Zuschlag von 25 vH bzw. 50 vH für zu niedrig, und zwar nach folgendem

**Beispiel:** Eine Maschine mit einer 10jährigen Nutzungsdauer wird bei linearer Abschreibung mit jährlich 10 vH abgeschrieben. Bei ständiger zweischichtiger Nutzung würde die Maschine mit  $10 \text{ vH} + 2,5 \text{ vH} = 12,5 \text{ vH}$  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.

UE ist zu unterscheiden: Wird die Nutzungsdauer ausschließlich nach der technischen Abnutzung bemessen, muß sich auch der Mehrschichtenzuschlag nach der erhöhten technischen Beanspruchung richten; ist dagegen die wirtschaftliche Nutzungsdauer geringer als die technische Nutzungsdauer geschätzt worden, so kann die mehrschichtige Nutzung so weit berücksichtigt werden, als dadurch die technische unter die wirtschaftliche Nutzungsdauer sinkt.

**Beispiel:** Die wirtschaftliche Nutzungsdauer einer Maschine wird auf 10 Jahre, die technische Nutzungsdauer bei einschichtiger Nutzung auf 12 Jahre geschätzt. Bei dauernder zweischichtiger Nutzung beträgt die technische Nutzungsdauer daher höchstens

6 Jahre. Der AfA-Satz von 10 vH bei einschichtiger Nutzung erhöht sich mithin nicht um 2,5 vH auf 12,5 vH, sondern um  $6 \frac{2}{3}$  vH auf  $16 \frac{2}{3}$  vH.

Vgl. auch SOCHER, FR 1965, 528; E. SCHMIDT, BB 1981, 1191.

Die mehrschichtige Nutzung wird besser durch die sogen. Leistungs-AfA berücksichtigt; s. Anm. 232–236.

Mehrschichtige Nutzung und *degressive AfA* s. Anm. 293.

193–194 Einstweilen frei.

### 3. AfA-Tabellen

#### 195 a) Bedeutung der AfA-Tabellen

**Verwaltungsanordnungen:** LIEBSCHER, AfA-Lexikon, Stollfuß Verlag, Bonn (AfA-Tabellen).

Es gibt eine „AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter“. Sie enthält AfA-Sätze für solche Anlagegüter, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von der konkreten Verwendung in einem bestimmten Wirtschaftszweig im allg. unabhängig ist. Sie wurde 1997 und 2000 überarbeitet und neu gegliedert (BMF v. 18. 4. 1997, BStBl. I, 376; v. 15. 12. 2000, BStBl. I, 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. Daneben gibt es „AfA-Tabellen für verschiedene Wirtschaftszweige“. Sie nennen Anlagegüter, deren Nutzungsdauer je nachdem, in welchem Wirtschaftszweig sie verwendet werden, verschieden ist. Zur Anwendung der Tabellen vgl. die vom BMF dazu gegebenen allgemeinen Vorbemerkungen (BMF v. 18. 4. 1997, BStBl. I, 393; v. 15. 12. 2000, BStBl. I, 1533).

**Entstehung der AfA-Tabellen:** Die Tabellen sind vom BMF in Zusammenarbeit mit den FinVerw. der Länder auf Grund von Erfahrungen der stl. Betriebsprüfung (Außenprüfung) aufgestellt worden. Die Fachverbände der Wirtschaft haben dabei mitgewirkt.

**Bedeutung der AfA-Tabellen:** Bei den AfA-Tabellen handelt es sich weder um ein Gesetz noch um eine im Außenverhältnis zu beachtende Rechtsverordnung, sondern um eine Verwaltungsanweisung. Die Angabe einer bestimmten Nutzungsdauer für ein WG in einer Tabelle dient nach Nr. 2 der allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen – aaO – (nur) als *Anhaltspunkt* für die Beurteilung, ob der Stpfl. die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des WG zutreffend geschätzt hat. Zweck der Tabellen ist, die nach den Erfahrungen der stl. Bp. gebildete Rechtsauffassung der FinVerw. zur Nutzungsdauer 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 (so auch WERNDL, StRK-Anm. EStG 1975 § 7 Abs. 1 Satz 2 R. 2). Sie dienen damit ebenso der Verwaltungsvereinfachung wie auch der Beweiserleichterung im Bereich der Sachverhaltsermittlung und der Erleichterung der Bilanzierungsarbeiten der Stpfl.; die Tabellen sollen Auseinandersetzungen über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verringern. Die Gerichte sind nicht daran gebunden und auch nicht von ihrer Amtsermittlungspflicht (Offizialmaxime) befreit; die Feststellungen in den Tabellen können auch nicht ohne weiteres in die Privatsphäre übertragen werden (FG Rhld.-Pf. v. 17. 12. 1990, EFG 1991, 540, rkr.).



**Abweichung von den AfA-Tabellen:** Da die in den Tabellen angegebene Nutzungsdauer eines WG die technische und wirtschaftliche Abnutzung in einem unter üblichen Bedingungen arbeitenden Betrieb berücksichtigt (s. Nr. 2 der allgemeinen Vorbemerkungen aaO), müssen besondere, objektiv nachprüfbare Gründe vorliegen, wenn eine kürzere Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden soll (BFH v. 8. 11. 1996 VI R 29/96, BFH/NV 1997, 288). Besondere Verhältnisse und Bedingungen, die in einem Wirtschaftszweig üblich sind (zB. Mehrschichtnutzung, Einfluß von Nässe, Säuren usw.), sind bereits bei Aufstellung der Tabelle berücksichtigt worden; in den Vorbemerkungen zur jeweiligen AfA-Tabelle ist dies angegeben (s. Nr. 4 der allgemeinen Vorbemerkungen, BStBl. I 1997, 393). Praktisch wirken sich die Tabellen als Vermutung für die Richtigkeit der in ihnen angegebenen Nutzungsdauer aus.

Schlesw.-Holst. FG v. 7. 11. 1979, EFG 1980, 174, rkr.; BFH v. 3. 7. 1980 IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255, 258; v. 5. 12. 1985 IV R 112/85 u. v. 12. 12. 1985 IV R 225/83, BStBl. II 1986, 390 u. 392 betr. Übergang von der Gewinnermittlung nach § 13a zum Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1. Wer davon abweichen will, muß dies begründen (FG Ba.-Würt./Freib. v. 27. 5. 1981, EFG 1982, 121, rkr.). So bei *Abweichung seitens der FinVerw.* BFH v. 3. 2. 1959 I 163/57 U (StRK EStG § 7 R. 46): Den amtlichen AfA-Tabellen „kommt bei der Schätzung der Nutzungsdauer eine besondere Bedeutung zu, weil die Sätze auf Grund vieljähriger Erfahrungen der Finanzbehörden festgestellt worden sind. Wollen diese von diesen Sätzen abweichen, so bedarf das einer besonderen Begründung“. Ebenso BFH v. 3. 7. 1980 IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255 (258); FG Berlin v. 25. 9. 1985, EFG 1986, 389, rkr.

Die Tabellen berechtigen nicht zu einer Schematisierung unter Vernachlässigung betriebsindividueller Umstände; sie geben nur Anhaltspunkte. Die Maßgeblichkeit der Schätzung des Kaufmanns kann, soweit die Schätzung nicht offensichtlich unrichtig ist (s. Anm. 185), durch die Tabellen nicht ausgeschlossen werden. In Zweifelsfällen muß die FinVerw. die Bildung des in der Tabelle angegebenen Durchschnittssatzes offenlegen und sich zu neueren Entwicklungen äußern (Schlesw.-Holst. FG v. 7. 11. 1979, EFG 1980, 174, rkr. betr. Spezialschiffe).

Eine im Einzelfall *offensichtlich unzutreffende Nutzungsdauer* der AfA-Tabelle darf den AfA nicht zugrunde gelegt werden; dann ist entsprechend den Umständen des einzelnen Falls von der tatsächlichen Nutzungsdauer auszugehen. So führt nach BFH der in der bis 30. 6. 1997 geltenden „AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter“ angegebene AfA-Satz für Personenkraft- und Kombiwagen von 25 vH (entsprechend einer vierjährigen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer für diese Fahrzeuge) im Regelfall zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung und ist von den Steuergerichten nicht zu beachten; zutreffend sei vielmehr grundsätzlich ein AfA-Satz von 12,5 vH. (BFH v. 26. 7. 1991 VI R 82/89, BStBl. II 1992, 1000, m. Anm. von BORNHAUPT, BB 1991, 2426 und NWB F. 3, 8153, MATHIAK, DStR 1992, 449 [454]; v. 8. 11. 1991 VI R 88/89, BFH/NV 1992, 300; v. 11. 12. 1992 VI R 12/92, BFH/NV 1993, 362; vorher bereits Hess. FG v. 22. 4. 1983, EFG 1984, 22; FG Berlin v. 25. 9. 1985 EFG 1986, 389, rkr.; zust. KÜBLER, DStZ 1988, 377). Die FinVerw. hat daraufhin den AfA-Satz auf 20 vH gesenkt (BMF v. 3. 12. 1992, BStBl. I, 734, und v. 28. 5. 1993, BStBl. I, 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, 376 [379]) Eingang gefunden. Nach der ab 1. 1. 2001 geltenden Tabelle beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für PKW 6 Jahre (BStBl. I 2000, 1535). Bei einem PKW mit hoher Fahrleistung kann allerdings eine Nutzungsdauer von 4 Jahren sachgerecht sein (FG Münster v. 16. 11. 1999, EFG 2000, 350, rkr.). Zur gewerblichen Vermie-

tung bestimmte Kfz., die regelmäßig nach 2–3jähriger Nutzung zu einem die Hälfte der AK übersteigenden Preis veräußert werden, können nicht in 3 Jahren abgeschrieben werden (BFH v. 19. 11. 1997 X R 78/94, BStBl. II 1998, 59). Der Rspr. des VI. und des X. Senats hat sich der III. Senat des BFH hinsichtlich der Gewährung der Investitionszulage angeschlossen (BFH v. 9. 12. 1999 III R 74/97, HFR 2000, 515 = FR 2000, 470).

Insbesondere das Urteil des BFH v. 19. 11. 1997 X R 78/94 (aaO) hat die FinVerw. in Zugzwang gebracht. Nach BMF v. 15. 6. 1999 (BStBl. I, 543) erfordern die von der Rspr. aufgestellten Grundsätze zur Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eine grundlegende Überarbeitung der amtlichen AfA-Tabellen. Bis dahin können die derzeit gültigen amtlichen AfA-Tabellen weiterhin angewandt werden. Nach den Grundsätzen der Rspr. wird sich bei vielen WG die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verlängern. Der BRat hat die BReg. mit Beschluß v. 14. 7. 2000 (BR-Drucks. 410/00 [Beschluß]) aufgefordert, „das Notwendige zu veranlassen, dass die AfA-Tabellen aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vom 19. November 1997 zur sachgerechten Verlängerung der technischen Nutzungsdauer von Anlagegütern überarbeitet werden und zur Sicherung des Finanzierungsvolumens des Steuersenkungsgesetzes zum 1. Januar 2001 in Kraft treten“. Mit der „AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter“ (BMF v. 15. 12. 2000, aaO) hat die BReg. mit der Überarbeitung der Tabellen begonnen. Neue Branchentabellen (s. Anm. 197) werden folgen.

## 196 b) Geltungsbereich der AfA-Tabellen

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die AfA-Tabellen gelten für WG des Anlagevermögens. Im übrigen vgl. die allgemeinen Vorbemerkungen zu den AfA-Tabellen, zB über Aufnahme eines WG sowohl in die Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter als auch in die Tabelle eines Wirtschaftszweigs (Vorrang der Branchentabelle).

► *Einkunftsarten:* Die AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter gilt auch bei den Einkunftsarten iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 (BMF v. 23. 2. 1978 u. FinMin. NRW v. 14. 3. 1978, StEK EStG § 7 Nr. 115 = DB 1978, 671).

► *In keiner AfA-Tabelle erwähnte Wirtschaftsgüter:* Die Nutzungsdauer ist in entsprechender Anwendung einer Tabelle zu schätzen, wenn vergleichbare Verhältnisse vorliegen (Schlesw.-Holst. FG v. 7. 11. 1979, EFG 1980, 174, rkr.; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 27. 5. 1981, EFG 1982, 121, rkr.; FG Berlin v. 25. 9. 1985, EFG 1986, 389, rkr.; MATHIAK, StuW 1982, 305).

► *Gebrauchte Wirtschaftsgüter:* Wird ein WG in gebrauchtem Zustand angeschafft, so ist die Nutzungsdauer individuell zu schätzen (BFH v. 19. 5. 1976 I R 164/74 Abschn. 2a, BStBl. II 1977, 60). Die (Rest-)Nutzungsdauer ist *nicht* in der Weise zu ermitteln, daß von der für ein neues WG geltenden, nach den AfA-Tabellen üblichen Nutzungsdauer (zB 5 Jahre) die bereits verstrichene Dauer der Nutzung (zB 4 Jahre) abgezogen wird und die verbleibende Zeit als die nach der Tabelle zu vermutende (Rest-)Nutzungsdauer zugrunde zu legen ist (so für Flugzeuge FinVerw., StEK EStG § 7 Nr. 81 = FR 1973, 15; aA FG Berlin v. 25. 9. 1985, EFG 1986, 389, rkr.; BORGGRÄFE, DStR 1977, 589).

► *Mehrschichtige Nutzung:* Die in den Tabellen angegebenen Nutzungsdauer setzen grundsätzlich eine einschichtige Nutzung voraus und geben den dieser Nutzungsdauer 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, BStBl. I 1997, 393, bzw. BStBl. I 2000, 1533 [hier Nr. 2]). Andernfalls erhöht sich der AfA-Satz bei ganzjähriger Nutzung in *Doppelschicht* um 25 vH und bei *Dreifachschicht* um 50 vH (s. Nr. 5 der allgemeinen Vorbemerkungen, BStBl. I 1997, 393). Zum Begriff der „ganzjährigen 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** (Bp.-Kartei OFD Düss., K. u. M. Konto AfA III 4a):

AfA-Satz bei einschichtiger Nutzung		AfA-Satz bei doppelschichtiger Nutzung		AfA-Satz bei dreischichtiger Nutzung	
Nutzungsdauer	vH	Nutzungsdauer	vH	Nutzungsdauer	vH
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

**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. 12. des Jahrs folgende Bilanzabschluss. Anlagegüter, die später angeschafft oder hergestellt worden sind, können also bei Änderung der Verhältnisse eine längere oder kürzere Nutzungsdauer haben. Lt. OFD Hamb. v. 24. 6. 1971 (NWB F. 1, 164) ist nach Ansicht der Betriebsprüfungsreferenten der Länder die AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter auch auf *bereits vorhandene* WG anzuwenden; der Restwert ist in diesen Fällen auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Das gilt dagegen nach Ansicht der FinVerw. nicht für die Anwendung der AfA-Tabellen für verschiedene Wirtschaftszweige, weil idR nicht von einer Gleichartigkeit der vor und nach dem Stichtag angeschafften oder hergestellten WG ausgegangen werden kann (KEPLER in LIEBSCHER, AfA-Lexikon Teil I Erläuterungen Abschn. A 19).

**Örtliche Anwendung der AfA-Tabellen:** Zur Anwendung im Gebiet der ehemaligen DDR und in Berlin (Ost) im VZ 1990 s. BMF v. 24. 10. 1990, BStBl. I, 725.

**Änderung der AfA-Tabellen:** Ist die Nutzungsdauer eines WG nach der amtlichen AfA-Tabelle geschätzt worden und wird die Tabelle durch Angabe einer kürzeren Nutzungsdauer geändert, so ist bei jenem WG nicht die kürzere Nutzungsdauer abzüglich der bereits verstrichenen Zeit der Nutzung für die Schätzung der Restnutzungsdauer zugrunde zu legen, weil dann möglicherweise der Restbuchwert sofort voll abgeschrieben würde und dies zu einer offensichtlich unrichtigen Verteilung der AHK auf die Nutzungsdauer führen würde (zB bei Verkürzung der amtlichen Schätzung von 12 auf 10 Jahre im 10. Jahr der Nutzung). Vielmehr ist die Restnutzungsdauer individuell zu schätzen (glA ROHSE, StBp. 1972, 92). Vgl. auch BFH v. 3. 7. 1980 IV R 31/77 (BStBl. II 1981, 255),

wiedergegeben in Anm. 97, betr. Anwendung eines niedrigeren als des Tabellensatzes und Nachholung.

197 **c) AfA-Tabellen für einzelne Wirtschaftszweige**

Für folgende Wirtschaftszweige sind aktualisierte bzw. neue Tabellen veröffentlicht:

Aluminiumfolienindustrie	BStBl. I 1996, 1130
Asbestindustrie	BStBl. I 1998, 346
Bekleidungsindustrie	BStBl. I 1993, 238
Beton- und Fertigteilindustrie	BStBl. I 1998, 959
Binnenfischerei, Teichwirtschaft, Fischzucht	BStBl. I 1991, 514
Brauereien und Mälzereien	BStBl. I 1996, 1181
Brot- und Backwarenindustrie, Bäckereien, Konditoreien	BStBl. I 1990, 234
Eisen-, Blech- und Metallwarenindustrie (ab 1992)	BStBl. I 1992, 633
(ab 1997)	BStBl. I 1997, 190
Eisen-, Stahl- und Tempergießereien	BStBl. I 1998, 14
Energie- und Wasserversorgung	BStBl. I 1995, 144
Erfrischungsgetränke- und Mineralbrunnenindustrie	BStBl. I 1994, 198
Feinkeramische Industrie	BStBl. I 1996, 1187
Fernmeldedienste	BStBl. I 1993, 893
Fernseh-, Film- und Hörfunkwirtschaft	BStBl. I 1991, 709
Filmtheater, Waren- und Kaufhäuser	BStBl. I 1992, 227
Fischverarbeitungsindustrie	BStBl. I 1989, 125
Fleischwarenindustrie, Fleischer, Schlachthöfe	BStBl. I 1994, 811
Forstwirtschaft	BStBl. I 1996, 159
Fruchtsaft- und Fruchtweinindustrie (ab 1989)	BStBl. I 1989, 294
(ab 1997)	BStBl. I 1997, 331
Gartenbau (ab 1992)	BStBl. I 1992, 491
(ab 1993)	BStBl. I 1993, 650
(ab 1998)	BStBl. I 1998, 955
Garten-, Landschafts- und Sportplatzbau	BStBl. I 1990, 67
Gesundheitswesen	BStBl. I 1995, 84
Heil-, Kur-, Sport- und Freizeitbäder	BStBl. I 1995, 326
Hochsee-, Küsten- und Binnenschifffahrt	BStBl. I 1992, 570
Hopfenanbau	BStBl. I 1997, 90
Kaffee- und Teeverarbeitung (ohne Kaffeemittelproduktion)	BStBl. I 1997, 186
Kraftfahrzeugindustrie	BStBl. I 1997, 188
Kreditwirtschaft	BStBl. I 1989, 390
Landwirtschaft und Tierzucht	BStBl. I 1996, 1416
Lederwaren- und Kofferindustrie	BStBl. I 1996, 442
Leichtbauplattenindustrie	BStBl. I 1996, 1133
Luftfahrtunternehmen und Flughafenbetriebe	BStBl. I 1994, 769
Maler- und Lackiererhandwerk	BStBl. I 1996, 78
Molkereien und sonstige Milchverwertung	BStBl. I 1992, 258
Mühlen (ohne Ölmühlen)	BStBl. I 1997, 360
Obst- und Gemüseverarbeitungsindustrie	BStBl. I 1996, 1413
Personen- und Güterbeförderung	BStBl. I 1998, 123

Post- und Kurierdienste	BStBl. I 1994, 251
Schreib- und Zeichengeräte, Herstellung von	BStBl. I 1989, 246
Seilschwebebahnen und Schleplifte	BStBl. I 1997, 894
Sektkellereien	BStBl. I 1993, 272
Stahlverformung	BStBl. I 1991, 517
Steinkohlenbergbau	BStBl. I 1995, 330
Süßwarenindustrie	BStBl. I 1994, 252
Tabakanbau	BStBl. I 1996, 3
Tierkörperbeseitigung	BStBl. I 1989, 128
Vertrieb von Erdölzeugnissen	BStBl. I 1998, 248
Weinbau und Weinhandel	BStBl. I 1992, 3
Ziegelindustrie	BStBl. I 1997, 328
Zigarettenindustrie	BStBl. I 1996, 1168

Eine Neuauflage der Tabellensammlung mit alphabetischer Reihenfolge der Wirtschaftszweige ist in BStBl. I 1996, 584 veröffentlicht.

### C. Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Geschäftswerts (Abs. 1 Satz 3)

#### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3

**Schrifttum:** BORGGREVE, Inf. 1986, 145; BORST, BB 1986, 2170; BRANDENBERG, DB 1986, 1791; KORN, KÖSDI 1986, 6243; KÜPPERS, DB 1986, 1633; MATHIAK, StuW 1986, 290; BREIDENBACH, DB 1987, 2161; FASOLD, BB 1987, 100; FELIX, KÖSDI 1987, 6768; SCHNEE-LOCH, BB 1987, 2414; M. SÖFFING, DB 1987, 1753; WAGNER/SCHOMAKER, DB 1987, 1365; BREIDENBACH, DB 1988, 136; KORN, KÖSDI 1988, 7128; G. SÖFFING in KLEIN, Handelsrecht und Steuerrecht (FS Döllerer), Düsseldorf 1988; ZEITLER, DSrR 1988, 303; BAUER, DB 1989, 1051; WEBER/ZÜNDORF, DB 1989, 333; SCHÜRMAN/AHLERS, DB 1992, 1839; SANDER, DSrR 1993, 1888; AHLERS/SCHÜRMAN, NWB F. 17, 1325 (6. 6. 1994, Praxiswert); BECKER/BUR, INF 1994, 6 u. 553; SCHUHMAN, StBp. 1994, 50 (Geschäftswert) u. 201 (Praxiswert); GEORGE, DB 1995, 896; SCHOOR, StB 1998, 301, u. DSrZ 2000, 667.

#### 1. Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 3

198

Abs. 1 Satz 3 wurde eingefügt durch Art. 10 Nr. 15 BiRiLiG v. 19. 12. 1985 (BGBl. I, 2355; BStBl. I, 704), zugleich mit der Anerkennung der Abnutzbarkeit eines erworbenen Geschäftswerts (Streichung der Worte „Geschäfts- oder Firmenwert“ in § 6 Abs. 1 Nr. 2; zur früheren Rechtslage s. § 6 Anm. 862); die Änderung erfolgte „im Interesse einer noch stärkeren Verknüpfung der steuerrechtlichen mit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung“ (Begr. BTDrucks. 10/4268, 147).

**Zeitlicher Anwendungsbereich** s. § 52 Abs. 4a Satz 1 u. Abs. 6a EStG 1986 (BGBl. I, 441; BStBl. I, 172): AfA auf einen erworbenen Geschäftswert sind erstmals für das Wj. = Kj. 1987 (Absetzungszeitraum 1. 1. 1987–31. 12. 2001), bei einem vom Kj. abweichenden Wj. erstmals für das Wj. 1987/88 anzusetzen.

**Anwendung auf vor dem Wj. 1987 bzw. 1987/88 erworbene Geschäftswerte:** Auch sie sind ab dem Wj. 1987 bzw. 1987/88 auf 15 Jahre abzuschreiben (§ 52 Abs. 6a Satz 2 EStG 1986 aaO; BFH v. 25. 10. 1995 I R 104/94, FR 1996, 346), und zwar unabhängig davon, ob der sog. Altgeschäfts- oder -firmenwert zuvor versteuert worden ist. Als AK gilt zu Beginn der betriebsgewöhnlichen

Nutzungsdauer (= Wj. 1987 bzw. 1987/88, s. § 52 Abs. 6a Satz 2 Nr. 2 EStG 1986 aaO)

- bei bilanzierenden Gewerbetreibenden oder Land- und Forstwirten der Wert, mit dem der Geschäftswert in der Bilanz auf den ersten Bilanzstichtag nach dem 31. 12. 1986 angesetzt worden ist,
- bei Stpfl. mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 der Wert, der anzusetzen gewesen wäre, wenn eine Verpflichtung zur Aufstellung einer Bilanz auf den o.a. Stichtag bestanden hätte (§ 52 Abs. 6a Satz 2 Nr. 1 EStG 1986 aaO; s. auch SCHNEELOCH, BB 1987, 2414).

Ist also bei Bilanzierung eine Teilwertabschreibung erfolgt, so bildet der Restbuchwert die Bemessungsgrundlage der 15jährigen AfA.

## 2. Bedeutung des Abs. 1 Satz 3

### 199 a) Allgemeines

Nach Streichung der Worte „Geschäfts- oder Firmenwert“ in der beispielhaften Aufzählung von WG des nichtabnutzbaren Anlagevermögens in § 6 Abs. 1 Nr. 2 (s. § 6 Anm. 765) durch das BiRiLiG v. 19. 12. 1985 fällt dieser nunmehr unter § 6 Abs. 1 Nr. 1 und gehört folglich zu den „Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Absetzung unterliegen“ (glA BMF v. 20. 11. 1986, BStBl. I, 532 Abschn. I, und fast einhellig das vor Anm. 198 angegebene Schrifttum; aA BORST, BB 1986, 2170: Die Abnutzbarkeit des Geschäftswerts wird vom Gesetzgeber nur fingiert). Betroffen sind aber nur erworbene Geschäfts- oder Firmenwerte.

Ohne die Regelung des Satzes 3 würde Satz 1 gelten, dh. die Nutzungsdauer wäre betriebsindividuell zu schätzen. Abs. 1 Satz 3 vermeidet durch Typisierung Streit über die Nutzungsdauer, dient aber vor allem dem (offen eingestandenen) fiskalischen Zweck, die AfA über die meist geringere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hinaus zu strecken (Begr. BTDrucks. 10/4268, 147; s. Anm. 200).

### 200 b) Aufgabe der Einheitstheorie infolge der Neuregelung zur Absetzbarkeit des Geschäftswerts?

Nach der sog. Einheitstheorie bilden der erworbene Geschäftswert und der vom Erwerber allmählich selbst geschaffene Geschäftswert ein einheitliches WG (s. § 6 Anm. 862). Damit wurde bisher die Nichtabschreibbarkeit des erworbenen Geschäftswerts begründet.

Die Neuregelung der Geschäftswert-AfA beruht nach den Gesetzesmaterialien auf der Aufgabe der Einheitstheorie; dies ergibt sich aus dem Bericht des Rechtsausschusses, auf dessen Empfehlung hin die Neuregelung erfolgte:

„Maßgebend ist die steuersystematische Überlegung, daß der erworbene Geschäfts- oder Firmenwert sich im Laufe der Zeit verflüchtigt und somit steuerrechtlich ein abnutzbares Wirtschaftsgut ist. Wenn der Geschäfts- oder Firmenwert des Unternehmens nach dem Erwerb tatsächlich nicht absinkt und unverändert bleibt, ist davon auszugehen, daß anstelle des erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts, der sich verflüchtigt hat, ein neuer selbstgeschaffener Geschäfts- oder Firmenwert getreten ist. Die §§ 6, 7 EStG sollen deshalb im Interesse einer noch stärkeren Verknüpfung der steuerrechtlichen mit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung so geändert werden, daß künftig der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung abgeschrieben werden kann. Dabei soll allerdings für steuerrechtliche Zwecke, nicht zuletzt auch wegen der mit dieser Abschreibung verbundenen Steuermindereinnahmen, die künftig, dh. ab 1987 eintreten werden, eine Nutzungsdauer und



damit ein Abschreibungszeitraum von 15 Jahren vorgesehen werden“ (Bericht des Rechtsaussch., BTDrucks. 10/4268, 147).

Damit hat die Neuregelung der Einheitstheorie die Grundlage entzogen (glA KORN, KÖSDI 1986, 6244; BRANDENBERG, DB 1986, 1792; BÖRNER, StbJb. 1986/87, 201/221; WAGNER/SCHOMAKER, DB 1987, 1365; SCHNEELOCH, BB 1987, 2414; ZEITLER, DSrR 1988, 303; G. SÖFFING in FS Döllerer, 1988, 593 [612]). Abs. 1 Satz 3 sieht AfA auf den Geschäftswert vor ohne Rücksicht darauf, ob sich zugleich mit dem Verbrauch des erworbenen ein originärer Geschäftswert entwickelt. Das Gesetz behandelt also den sich verbrauchenden aktivierten erworbenen Geschäftswert und den nicht aktivierbaren originären Geschäftswert als zwei verschiedene WG mit unterschiedlichem bilanziellem Schicksal. Zuwachsende geschäftswertbildende Faktoren bilden einen vom erworbenen Geschäftswert abzugrenzenden neuen originären Geschäftswert, der nach § 5 Abs. 2 nicht aktiviert werden darf. Die Abschreibbarkeit des erworbenen Geschäftswerts setzt eine solche Abgrenzbarkeit, die von der Rspr. bis dahin verneint worden ist, voraus. Für weitere Geltung der Einheitstheorie dagegen BORST, BB 1986, 2170; SCHUHMAN, StBp. 1994, 50; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XIX. § 5 Rn. 231; BLÜMICH/EHMCKE, § 6 Rn. 766.

Auch die Verwendung des Wortes „gilt“ in Abs. 1 Satz 3 spricht nicht für die Beibehaltung der Einheitstheorie, denn die Fiktion des Satzes 3 erstreckt sich nicht auf die Absetzbarkeit (diese ergibt sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 1), sondern nur auf die (überhöhte) Nutzungsdauer (aa BORST aaO). Spätestens seit der Streichung des Geschäftswerts in § 6 Abs. 1 Nr. 2 ergibt sich die Ablehnung der Einheitstheorie auch aus dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1, denn handelsrechtlich bilden der erworbene und der selbstgeschaffene Geschäftswert selbständige Vermögensgegenstände mit unterschiedlichem bilanziellem Schicksal (vgl. BRANDENBERG aaO; ZEITLER aaO).

Einstweilen frei.

201

### c) Bedeutung für die Zulassung von Teilwertabschreibungen auf den Geschäftswert

202

Eine niedrigere Bewertung eines erworbenen Geschäftswerts als diejenige, die sich durch AfA nach Abs. 1 Satz 3 ergibt, kann nur durch Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert erreicht werden (s. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2; § 6 Anm. 875–896).

**Zulässigkeit der Teilwertabschreibung:** Die 15jährige fiktive Nutzungsdauer des Abs. 1 Satz 3 schließt nicht etwa als vorgängige Vorschrift Teilwertabschreibungen aus (zu dieser Frage vgl. BORST, BB 1986, 2171). Nach BMF v. 20. 11. 1986 (BStBl. I, 532 Abschn. I) bleibt die Möglichkeit des Ansatzes eines niedrigeren Teilwerts durch die Neuregelung grundsätzlich unberührt; die gesetzliche Festlegung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auf 15 Jahre sei dabei jedoch zu beachten; der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts sei deshalb nur in dem von der Rspr. bisher als zulässig erachteten Rahmen anzuerkennen (für Abschreibung „wie bisher“ auch LADEMANN/BOEKER, § 7 Anm. 36; BORGGREVE, Inf. 1986, 146). UE ist zu differenzieren:

- ▷ Geht man mit der hier vertretenen Meinung davon aus, die Einheitstheorie sei aufgegeben (s. Anm. 200), dann ist für eine Teilwertabschreibung nur das Schicksal des erworbenen Geschäftswerts ausschlaggebend (zB Feststellung einer Fehlmaßnahme), das Bestehen bzw. Entstehen eines originären Ge-

schäftswerts steht dann einer Teilwertabschreibung nicht entgegen (glA ZEITLER, DSStR 1988, 303).

- ▷ Eine Teilwertabschreibung auf den erworbenen Geschäftswert darf indessen nicht die gesetzliche Fiktion einer 15jährigen Nutzungsdauer „unterlaufen“ (insoweit zutreffend BORST, BB 1986, 2171). Daraus folgt, daß der übliche rasche Wertverzehr des derivativen Geschäftswerts nicht zur Rechtfertigung einer Teilwertabschreibung ausreicht (insoweit zutreffend SCHMIDT/GLANEGGER XIX. § 6 Rn. 243).

Es müssen also Umstände hinsichtlich der firmen- bzw. geschäftswertbildenden Faktoren eintreten, die ohne Rücksicht auf die tatsächliche Nutzungsdauer eine Wertminderung gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt begründen. 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 auf Grund besonderer Ereignisse.

Die Frage, welchen Einfluß die einzelnen Faktoren auf die Bewertung des erworbenen Geschäftswerts haben, erschwert allerdings den Nachweis einer Wertminderung.

**Teilwertermittlung:** Zur Folge, die die Aufgabe der Einheitstheorie für die *Ermittlung des Teilwerts* des erworbenen Geschäftswerts hat, vgl. o.V., FR 1986, 90. Der Restbuchwert ist dann auf den Rest der Nutzungsdauer von 15 Jahren zu verteilen (glA KORN, KÖSDI 1986, 6244).

203 Einstweilen frei.

#### 204 d) Bedeutung für die Praxiswert-AfA

Schon bisher war Abnutzbarkeit eines der selbständigen Arbeit dienenden Geschäftswerts – eines sog. Praxiswerts – im Falle der Veräußerung der Praxis (Inhaberwechsel) anerkannt (BFH v. 15. 4. 1958 I 61/57 U, BStBl. III, 330; v. 23. 1. 1975 IV R 166/71, BStBl. II, 381; v. 1. 4. 1982 IV R 2–3/79, BStBl. II, 620; v. 24. 2. 1994 IV R 33/93, BStBl. II, 590; s. auch § 6 Anm. 869). Die Nutzungsdauer beträgt 3–5 Jahre (BFH v. 24. 2. 1994 IV R 33/93 aaO; OFD Münster v. 12. 8. 1987, FR 1987, 451; ZEITLER, DSStR 1988, 303). Seine Abschreibung – innerhalb der tatsächlichen, nicht einer fiktiven betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren – wird durch Abs. 1 Satz 3 nicht betroffen (glA BMF v. 20. 11. 1986, BStBl. I, 532; BORGGREVE, Inf. 1986, 147; BORST, BB 1986, 2171 f.; BRANDENBERG, DB 1986, 1791; KORN, KÖSDI 1986, 6244; s. § 6 Anm. 869; FASOLD, BB 1987, 100).

Auswirkungen ergeben sich aber in den Fällen, in denen sich nach der bisherigen Rspr. der Praxiswert nicht abnutzte, weil der Praxisinhaber weiterhin entscheidenden Einfluß im Unternehmen ausübte (sog. Sozietätspraxiswert) oder eine Einzelpraxis in eine GmbH eingebracht wurde, bei der der frühere

Praxisinhaber Alleingesellschafter war, oder wenn eine freiberufliche Gemeinschaft unter Beibehaltung des bisherigen persönlichen Einflusses aller Beteiligten lediglich ihre Rechtsform änderte (glA FELIX, KÖSDI 1987, 6768, M. SÖFFING, DB 1987, 1753; SANDER, DSrR 1993, 1888; SCHUHMAN, StBp. 1994, 201). Nach BFH v. 24. 2. 1994 IV R 33/93 aaO stellt seit Inkrafttreten des BiRiLiG auch der anlässlich der Gründung einer Sozietät aufgedeckte Praxiswert ein abnutzbares WG dar. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines erworbenen „Sozietätspraxiswerts“ ist wegen der weiteren Mitwirkung des bisherigen Praxisinhabers typischerweise doppelt so lang wie die Nutzungsdauer eines im Wege eines Praxiskaufs erworbenen Praxiswerts (6–10 Jahre; so auch BFH v. 22. 9. 1994 IV R 38/94, BFH/NV 1995, 385; GEORGE, DB 1995, 896). BMF v. 20. 11. 1986 (BStBl. I, 532 Abschn. II) kam zwar durch analoge Anwendung des § 7 Abs. 1 Satz 3 und des § 52 Abs. 6 EStG 1986 ebenfalls zu einer Abschreibung des „Sozietätspraxiswerts“, übernahm allerdings auch die Nutzungsdauerfiktion dieser Vorschrift (15 Jahre). Nach BFH (aaO) ist die in § 7 Abs. 1 Satz 3 normierte 15jährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf den Praxiswert 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. 200) 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, 903, mit Anm. von RICHTER, StRK EStG 1975 § 5 ImmWG R. 38; s. auch BMF v. 15. 1. 1995, BStBl. I, 14). Eine Nutzungsdauer von 6–10 Jahren gilt auch für einen sog. gewerblichen Praxiswert (BFH v. 15. 5. 1997 IV R 33/95, BFH/NV 1997, 751, betr. Einbringung eines Mandantenstamms in eine GbR, die gewerblich tätig ist, weil ein Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs – Zulassung – nicht erfüllt); zwar wandelt sich der Praxiswert in diesem Fall in einen Geschäftswert, die Personenbezogenheit bleibt davon aber unberührt.

► *Altfälle*: In entsprechender Anwendung von § 52 Abs. 6a EStG 1986 (s. Anm. 198) kann in den erwähnten Fällen ein erworbener Praxiswert, der bisher als nicht abnutzbar angesehen wurde, vom Wj. 1987 bzw. 1987/88 an nach § 7 Abs. 1 Sätze 1 u. 2 mit dem dann noch vorhandenen Restwert abgeschrieben werden.

### e) Bedeutung für die AfA auf firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter

205

**Abnutzbarkeit:** Im Anschluß an die Einführung der Absetzbarkeit des Geschäftswerts durch das BiRiLiG ergeben sich auch Folgen für die Absetzbarkeit firmenwertähnlicher WG.

► *FinVerm.*: BMF v. 20. 11. 1986 (BStBl. I, 532 Abschn. III) unterscheidet zwei Gruppen firmenwertähnlicher WG:

- ▷ WG, die sich nach Auffassung des BFH nicht durch Zeitablauf abnutzen, weil der Inhaber (zB bei Verkehrsgenehmigungen) mit Verlängerung rechnen kann: die Gesetzesänderung berühre diese WG nicht (ähnlich SCHMIDT/WEBER-GRELLET XIX. § 5 Rn. 233);
- ▷ WG, die wegen ihrer Ähnlichkeit mit dem Geschäfts- oder Firmenwert nicht absetzbar waren (zB der Verlagswert): mit dem Wegfall des Abschreibungsverbots für den Geschäftswert werden solche WG absetzbar, die Vorschriften über Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 3) und Absetzungsbeginn in Altfällen (§ 52 Abs. 6a EStG 1986, s. Anm. 198) seien entsprechend anzuwenden.

► *Stellungnahme:* Der BFH hatte zwischen Geschäftswert, immateriellen Einzelwirtschaftsgütern und firmenwertähnlichen WG unterschieden (s. § 6 Anm. 851–852). Anders als die abnutzbaren immateriellen Einzelwirtschaftsgüter waren nach dieser Rspr. firmenwertähnliche WG hinsichtlich AfA und Teilwertabschreibung wie der Geschäftswert zu behandeln; der Einheitstheorie entsprechend wurden sie also als nicht abnutzbar angesehen (s. § 6 Anm. 852, dort auch zur Kritik; zur Abgrenzung des Geschäftswerts von immateriellen WG und sog. firmenwertähnlichen WG s. § 6 Anm. 854). 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 Anlagevermögens 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 (glA FROTSCHER, EStG § 7 Rn. 38); maßgebend ist allein, ob es abnutzbar ist (s. § 6 Anm. 852; glA BRANDENBERG, BB 1986, 1791). Nach BFH v. 28. 5. 1998 IV R 48/97 (BStBl. II, 775) hat der Begriff des firmen- oder geschäftswertähnlichen WG aufgrund der 1987 eingetretenen Gesetzesänderung seine ursprüngliche stl. Bedeutung verloren. Je nachdem, ob sie einem Wertverzehr unterliegen, können solche immateriellen WG abschreibbar oder als nichtabnutzbare immerwährende Rechte zu behandeln sein.

► *Güterkraftverkehrsgenehmigungen* sind nach der Rspr. des BFH nicht abschreibbar, weder nach Satz 1 noch nach Satz 3 des Abs. 1 (BFH v. 4. 12. 1991 I R 148/90, BStBl. II 1992, 383; v. 14. 1. 1993 IV R 73/91, BFH/NV 1993, 525; OFD Düss. v. 15. 11. 1989, StEK EStG § 7 Nr. 196). Über Teilwertabschreibung s. unten. Sie sind zwar auch nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Änderung des Güterkraftverkehrsgesetzes v. 9. 7. 1979 (BGBl. I, 960) selbständig bewertbare firmenwertähnliche WG (BFH v. 10. 8. 1989 X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15 mwN; v. 4. 12. 1991 I R 148/90 aaO), aber zeitlich nicht nur begrenzt nutzbar. Auch wenn sie nur befristet erteilt werden, erfolgt idR eine erneute Erteilung nach Ablauf der Gültigkeitsdauer. Abs. 1 Satz 3 ist nicht anwendbar, da eine Güterfernverkehrskonzession weder Geschäfts- noch Firmenwert und auch kein wertbildender Faktor dessen ist (BFH v. 4. 12. 1991 I R 148/90 aaO; glA BUCIEK, BB 1987, 1979; RUDLOFF, BB 1991, 1743; aA NIEHUES, BB 1987, 1429 u. BB 1988, 33; DIERS, DB 1987, 1064). Auch die Erhöhung der Zahl der Güterfernverkehrsgenehmigungen für den grenzüberschreitenden Verkehr durch die VO (EWG) Nr. 1841/88 und die Möglichkeit vermehrter Kabotage-Genehmigungen für den deutschen Binnenverkehr nach der VO (EWG) Nr. 4059/89 macht die im Inland für den Binnenverkehr erteilten Genehmigungen nicht zu abnutzbaren WG (BFH v. 22. 1. 1992 I R 43/91, BStBl. II, 529; v. 17. 2. 1993 I R 48/92, BFH/NV 1994, 455; FG Münster v. 15. 10. 1991, BB 1992, 401, rkr.; FinMin. Rhld.-Pf. v. 6. 7. 1992, StEK EStG § 7 Nr. 225; aA FG Ba.-Württ. v. 6. 12. 1990, EFG 1991, 239, rkr.; NIEHUES aaO; DIERS aaO; KÜTING/WELLER, BB 1989, 1302; DZIADKOWSKI, DStZ 1990, 394; DZIADKOWSKI/RICHTER, DB 1990, 237 u. 1992, 1789). Nach den Urten v. 22. 1. 1992 I R 43/91 (aaO) und v. 17. 2. 1993 I R 48/92 (aaO) waren die Konzessionen „zumindest im Streitjahr 1988 noch zeitlich unbegrenzt nutzbar“. Im Urten vom 22. 1. 1992 I R 43/91 (aaO) bedurfte es „keiner Entscheidung, ob in den Jahren ab 1989 die entsprechend der VO Nr. 4059/89 zu erhöhende Zahl der Kabotage-Genehmigungen zu einer anderen Beurteilung führt“ (s. hierzu auch OFD Kiel v. 22. 2. 1993, StEK EStG § 7 Nr. 243, und v. 23. 10. 1995, StEK EStG § 7 Nr. 287).

Auch eine Teilwertabschreibung lehnte der BFH in den zitierten Entscheidungen noch ab. Hier hat die FinVerw. der Entkontingentierung nach EG-Recht in zwischen Rechnung getragen (BMF v. 12. 3. 1996, BStBl. I, 372; FinMin. Sachs.-Anh. v. 29. 8. 1997, DStR 1997, 1575; ähnlich auch schon BMF v. 28. 4. 1993, FR 1993, 446, und v. 11. 8. 1995, FR 1995, 870). Danach können Güterfernverkehrsgenehmigungen nunmehr auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden (s. auch SALLER, DStR 1996, 1036).

► *Linienkonzessionen des Personenbeförderungsrechts* sind ebenfalls nicht abschreibbare firmenwertähnliche EinzelWG (BFH v. 15. 12. 1993 X R 102/92, BFH/NV 1994, 543).

► *Zuckerrübenlieferrechte* sind selbständige immaterielle WG, die wegen regelmäßiger Verlängerung als unbefristet und damit nicht abnutzbar zu behandeln sind (FinMin. Ba.-Württ. v. 8. 3. 1990, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 88).

► *Belieferungsrechte*: Aufwendungen für entgeltlich erworbene Belieferungsrechte sind zu aktivieren. Bestehen sie aus mehreren EinzelWG, wie Kundenstamm und Wettbewerbsverbote, so ist für jedes dieser WG gesondert zu entscheiden, ob sich ihr Wert innerhalb einer bestimmten Frist erschöpft; in diesem Fall sind AfA vorzunehmen (BFH v. 28. 5. 1998 IV R 48/97, BStBl. II, 775).

► *Fernsehrechte* qualifizieren HERZIG/SÖFFING (WPg. 1994, 656) als immaterielle abnutzbare WG. Bei geplanter Mehrfachausstrahlung gehören sie zum Anlagevermögen, bei Einmalausstrahlung oder beabsichtigter Veräußerung zum Umlaufvermögen. Entgegen der hM (lineare AfA) treten sie für die analoge Anwendung der Leistungs-AfA nach Abs. 1 Satz 4 sowie für die degressive AfA nach Abs. 2 ein.

**Nutzungsdauer:** Die fingierte Nutzungsdauer des Abs. 1 Satz 3 von 15 Jahren soll nach BMF aaO auch für firmenwertähnliche WG gelten, falls sie überhaupt nach Auffassung des BMF abnutzbar sind (s.o. „Abnutzbarkeit“). UE ist die 15jährige Nutzungsdauer nicht auf firmenwertähnliche WG anwendbar. Denn sie sind gerade nicht Teil des Geschäftswerts, sondern selbständige WG (s. § 6 Anm. 852), während Abs. 1 Satz 3 seinem klaren Wortlaut nach nur für den Geschäftswert eines gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gilt. Eine Anwendung auf andere immaterielle WG kommt uE nicht in Betracht (glA BORST, BB 1986, 2173), sie würde uE eine unzulässige Analogie zu Lasten des Stpfl. darstellen (zur belastenden Analogie s. allg. RAUPACH in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des dt. EStR?, 1985, 68–70 mwN).

Einstweilen frei.

206

### 3. Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 3

207

Abs. 1 Satz 3 gilt nur für den Geschäftswert eines *Gewerbebetriebs* oder eines *land- und forstwirtschaftlichen Betriebs*. Zum Begriff Geschäftswert s. § 6 Anm. 840, 841. „Firmenwert“ ist das gleiche wie „Geschäftswert“; über die Bedeutung des Abs. 1 Satz 3 für die AfA auf den Praxiswert s. Anm. 204 und für die AfA auf firmenwertähnliche WG s. Anm. 205. Abs. 1 Satz 3 ist auch auf den „Geschäftswert“ der aus Treuhandvermögen erworbenen Apotheken anwendbar (FG Sachs.-Anh. v. 26. 1. 1995, EFG, 659, bestät. durch BFH v. 27. 3. 1996 I R 60/95, BStBl. II, 576; OFD Magdeburg v. 3. 11. 1992, FR 1992, 817, und v. 19. 6. 1995, FR 1995, 522; FinMin. Sachs.-Anh. v. 13. 2. 1996, FR 1996, 471). Bei Aufpreiszahlungen an die Treuhandanstalt bei Unternehmenskäufen handelt es sich um Anschaffungskosten eines Geschäftswerts (FinMin. Sachsen v.

22. 7. 1992 u. 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 u. FinMin. Sachs.-Anh. v. 8. 10. 1992, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 74).

*Die Beteiligung an einer KapGes.* 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).

208 Einstweilen frei.

#### 209 4. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis Handelsbilanz/Steuerbilanz:** Handelsrechtlich besteht ein Aktivierungsverbot für den originären und ein Aktivierungswahlrecht für den entgeltlich erworbenen Geschäftswert (§ 255 Abs. 4 Satz 1 HGB). Der Geschäftswert „ist in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen zu tilgen“ (§ 255 Abs. 4 Satz 2 HGB; früher 20 vH; s. § 6 Anm. 860). „Die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts kann aber auch planmäßig auf die Geschäftsjahre verteilt werden, in denen er voraussichtlich genutzt wird“ (§ 255 Abs. 4 Satz 3 HGB). Dadurch soll eine übereinstimmende Abschreibung in HBil. und StBil. ermöglicht werden (Begr. BTDrucks. 10/4268, 101; BORGGREVE, Inf. 1986, 146). UE kaum praktikabel, da die fiktive Nutzungsdauer von 15 Jahren des Abs. 1 Satz 3 idR den Zeitraum überschreitet, in dem der Geschäftswert „voraussichtlich genutzt wird“.

**Verhältnis zur Einheitsbewertung:** Bei der Einheitsbewertung ist gem. § 109 Abs. 4 BewG idF des StBereinG 1986 v. 19. 12. 1985 (BGBl. I, 2436; BStBl. I, 735) der Wert anzusetzen, der nach den Vorschriften über die stl. Gewinnermittlung gilt (vgl. dazu Bericht des FinAussch., BTDrucks. 10/4513, 34). § 109 Abs. 4 BewG gilt erstmals für die Einheitsbewertung auf den 1. 1. 1988 (BORGGREVE, Inf. 1986, 148).

210–211 Einstweilen frei.

#### 212 II. Fünfzehnjährige fiktive Nutzungsdauer des Geschäftswerts (Abs. 1 Satz 3)

Abs. 1 Satz 3 enthält eine unwiderlegbare Fiktion (zur Bedeutung s. Anm. 199): Weder der Stpfl. noch das FA darf den AfA von den AK eines Geschäftswerts eine kürzere oder längere Nutzungsdauer als von 15 Jahren zugrunde legen (glA BORGGREVE, Inf. 1986, 146; KORN, KÖSDI 1986, 6244), also ohne Rücksicht auf eine in der HBil. etwa zugrunde gelegte kürzere oder längere Nutzungsdauer (s. Anm. 209).

**Pflicht zur Absetzung** für Abnutzung (s. Anm. 93) gilt auch für den Geschäftswert. Absichtlich unterlassene Absetzungen darf der Stpfl. nicht nachholen (s. Anm. 96), bei versehentlich unterlassenen Absetzungen erfolgt eine Nachholung durch Verteilung des Restwerts auf die Restnutzungsdauer des 15jährigen Absetzungszeitraums (s. Anm. 97; 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 vH; glA BORGGREVE aaO); s. Anm. 343: keine degressive AfA für immaterielle WG.

**Beginn der Absetzung:** Bei Einbringung einer Einzelpraxis in eine Sozietät kann der Mitgesellschafter den erworbenen Praxiswert erst ab dem Zeitpunkt der Gesellschaftsgründung abschreiben (FG München v. 7. 12. 1999, EFG 2000, 349, rkr.).

Einstweilen frei.

213–216

## D. Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Bereich der Überschußeinkünfte (Abs. 1 Satz 4)

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 4

#### 1. Rechtsentwicklung

217

Durch *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999* (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) wurde in Abs. 1 ein neuer Satz 4 eingefügt, der die AfA-Bemessungsgrundlage für WG regelt, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Überschußeinkünften in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind. 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.

*Erstmalige Anwendung:* Die Vorschrift ist erstmals auf Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 1998 vorgenommen worden sind (§ 52 Abs. 21 Satz 1 EStG 1997 idF des *StEntlG 1999/2000/2002 aaO*). Für WG, die vor dem 31. 12. 1998 aus einem Überschußeinkünftevermögen in ein Betriebsvermögen eingelegt wurden, sind die AfA wie bisher weiterzuführen (s. Anm. 142).

*Anwendungsbereich:* Die Vorschrift ist auf alle abnutzbaren WG (auch Gebäude, s. Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2) anzuwenden, die vor der Einlage zur Erzielung von Überschußeinkünften verwendet worden sind (hierzu s. Anm. 221).

#### 2. Bedeutung des Abs. 1 Satz 4

218

Abs. 1 Satz 4 ist keine Bewertungsvorschrift, dh. damit wird nicht der Einlagewert geregelt (dieser bestimmt sich weiterhin nach § 6 Abs. 1 Nr. 5), sondern nur die AfA-Bemessungsgrundlage (so auch SCHMIDT/DRENECK XIX. § 7 Rn. 68; WICHMANN, DStR 1999, 1221; GRÖPL, DStR 2000, 1285). Deswegen wurde sie nicht – wie ursprünglich geplant – in § 6 Abs. 1 Nr. 5 als neuer Satz 3 (s. BTDrucks. 14/23, 7 u. 173, ebenso 14/265, 7 u. 173) plazierte, sondern „systemgerecht“ (s. BTDrucks. 14/443, 25) in § 7 Abs. 1 als neuer Satz 4 (BTDrucks. 14/442, 11). Die Regelung soll verhindern, daß dem Stpfl. mehr als 100 vH der AHK eines WG als Abschreibungsvolumen zugute kommt (BTDrucks. 14/23, 172; s. auch STUHRMANN, FR 2000, 511). AfA-Volumen, das bereits im Bereich der Überschußeinkünfte stl. geltend gemacht worden ist, soll im Bereich der Gewinneinkünfte nicht noch einmal abgeschrieben werden können (so auch GRÖPL aaO).

Dies war bisher möglich, da nach BFH v. 27. 1. 1994 IV R 101/92 (BStBl. II, 638) eine Minderung des Einlagewerts um vor der Einlage in Anspruch genommene AfA nicht in Betracht kam. So konnte ein bereits im Bereich der Überschußeinkünfte (zB nach dem Fördergebietsgesetz) abgeschriebenenes WG nach

der Einlage in das Betriebsvermögen 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 4.

Es ist aber fraglich, ob die Vorschrift ihr Ziel voll erreicht. Denn spätestens bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes wirkt sich ein infolge eines höheren Teilwerts der Einlage nicht abgeschriebener Restbuchwert als Aufwand gewinnmindernd aus (s. Anm. 225 „Ermittlung der Bemessungsgrundlage“). Insofern scheint die Vorschrift die Auswirkung nur zu verschieben.

219–220 Einstweilen frei.

## II. Einlage von Wirtschaftsgütern aus dem Bereich der Überschußeinkünfte

### 221 1. Zur Erzielung von Überschußeinkünften verwendete Wirtschaftsgüter

Abs. 1 Satz 4 kommt nur zur Anwendung, wenn WG in ein Betriebsvermögen eingelegt werden, die zuvor zur Erzielung von Überschußeinkünften verwendet worden sind.

**Überschußeinkünfte** sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 solche aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19, aus Kapitalvermögen nach § 20, aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 und die sonstigen Einkünfte iSd. § 22.

**Erzielung** setzt die Absicht voraus, Überschüsse zu erwirtschaften. Handelt es sich bei der Betätigung um eine Liebhaberei (§ 2 Anm. 350 ff.), liegt keine Einkunftserzielungsabsicht vor. Wird ein WG, das in einem solchen Bereich genutzt worden ist, in ein Betriebsvermögen eingelegt, kommt Abs. 1 Satz 4 nicht zur Anwendung.

**Verwendung:** Das WG muß vor der Einlage in ein Betriebsvermögen zur Erzielung von Überschußeinkünften verwendet worden sein. Verwendung bedeutet uE einen Einsatz des WG zu stl. Zwecken. Eine tatsächliche Nutzung eines WG im Rahmen einer Überschußeinkunftsart, ohne daß das WG stl. geltend gemacht worden ist, genügt nicht; auf die Absicht allein kommt es insoweit nicht an. Der Einsatz konkretisiert sich bei diesen Einkunftsarten in der Inanspruchnahme von AfA. Der Stpfl. dokumentiert damit, daß er das WG zur Erzielung von Einkünften (ab)nutzt.

### 222 2. Einlage in ein Betriebsvermögen

Die Einlage eines WG in ein Betriebsvermögen setzt voraus, daß der Stpfl. das WG dem Betrieb zugeführt hat (§ 4 Abs. 1 Satz 5) und zwar aus betrieblicher Veranlassung (so auch WOERNER, StbJb. 1989/90, 207 [215]). Das WG muß objektiv geeignet sein, dem Betrieb zu dienen. Nach der Rspr. ist eine eindeutige Einlagehandlung (Widmung) des Stpfl. erforderlich. Ein WG gehört zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn der Stpfl. ihm endgültig eine betriebliche Funktion zugewiesen hat (BFH v. 6. 3. 1991 X R 57/88, BStBl. II, 829). Nach FG München v. 17. 9. 1991 (EFG 1992, 251, rkr.) setzt die Zugehörigkeit eines WG zum notwendigen Betriebsvermögen eine endgültige Funktionszuweisung oder Widmung durch den Stpfl. voraus. Die Zuordnung eines WG zum gewillkürten Betriebsvermögen muß unmißverständlich in einer Weise kundgemacht werden, daß ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Stpfl. die

Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen erkennen kann (BFH v. 22. 9. 1993 X R 37/91, BStBl. II 1994, 172). Ist ein WG objektiv geeignet, einem Gewerbebetrieb zu dienen, so ist es Betriebsvermögen, wenn es der Gewerbetreibende subjektiv dazu bestimmt, dem Betrieb zu dienen (BFH v. 27. 10. 1993 XI R 5/93, BFH/NV 1994, 472). Eine solche Bestimmung kann regelmäßig angenommen werden, wenn das WG in den Bilanzen als Betriebsvermögen ausgewiesen wird. Anhaltspunkt für eine Einlage kann auch eine eindeutige Nutzungsänderung sein, der Widmungswille kann aber auch in anderer Weise dokumentiert werden (s. auch SCHMIDT/HEINICKE XIX. § 4 Rn. 316; BLÜMICH/WACKER, § 4 Rn. 203; WOERNER, StbJb. 1989/90, 207 [225]). 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; BLÜMICH/WACKER aaO; WOERNER, StbJb. 1989/90, 207 [226]).

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. 3. oder 1. 9. eines Jahres in ein Betriebsvermögen eingelegt wird, müssen die ursprünglichen AHK um 3/12 oder 9/12 der Jahres-AfA gekürzt werden.

Einstweilen frei.

223–224

### III. Bemessungsgrundlage der AfA nach Einlage

225

WG, die in ein Betriebsvermögen eingebracht werden (Einlage, s. Anm. 222), sind nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 im Zeitpunkt der Zuführung zum Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen. Dieser wird auf die Restnutzungsdauer verteilt (s. Anm. 142). Wird ein WG, das bisher zur Erzielung von Überschusseinkünften verwendet worden ist (s. Anm. 221), nach Ablauf von drei Jahren nach Anschaffung oder Herstellung in ein Betriebsvermögen eingebracht, wird die Einlage zwar auch mit dem Teilwert bewertet (s. Anm. 218), als AfA-Bemessungsgrundlage bestimmt Abs. 1 Satz 4 in diesen Fällen aber die ursprünglichen AHK (s. Anm. 130–139) vermindert um die bis zum Zeitpunkt der Einlage bereits vorgenommenen AfA, AfS, Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen. 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 schon bisher die AHK vermindert um die vor der Einlage vorgenommenen Absetzungen und Abschreibungen sowohl den Einlagewert als auch die AfA-Bemessungsgrundlage bildeten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2; s. § 6 Anm. 1230; glA SCHMIDT/DRENECK XIX. § 7 Rn. 68).

**Ermittlung der Bemessungsgrundlage:** Ausgangspunkt für die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage sind in den Fällen des Abs. 1 Satz 4 die ursprünglichen AHK und nicht der evtl. höhere oder niedrigere Teilwert (glA SCHMIDT/DRENECK XIX. § 7 Rn. 68; aA GRÖPL, DStR 2000, 1285), denn nur so kann der Zweck der Vorschrift – Abschreibung der AHK (nur) zu 100 vH – erreicht werden. Ginge man von einem höheren Teilwert aus (so wohl GRÖPL aaO), würden insgesamt mehr als 100 vH der AHK abgeschrieben, was der Gesetzgeber auf jeden Fall durch die Neuregelung verhindern wollte; andernfalls würden weniger als 100 vH abgeschrieben. Ist der nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 in der Bilanz anzusetzende Teilwert höher als die verminderten ursprünglichen AHK, verbleibt ein nicht abschreibbarer Restbuchwert, der sich bei einer Veräußerung als Aufwand auswirkt; ist der Teilwert niedriger als die AfA-Bemessungsgrund-

lage, ergibt sich ein negativer Buchwert, der bei einer Veräußerung Ertrag darstellt (glA SCHMIDT/DRENECK aaO; GRÖPL aaO).

Von den AHK abzuziehen sind die während der Verwendung des WG zur Erzielung von Überschubeinkünften vorgenommenen

- Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung nach § 7,
- Sonderabschreibungen nach §§ 7 f, 7 g, § 4 FördG,
- erhöhte Absetzungen nach §§ 7 b, 7 c, 7 d, 7 h, 7 i, 7 k.

**Bemessungsgrundlage nach Einlage unentgeltlich erworbener WG:** Bei unentgeltlich im Wege der *Einzelrechtsnachfolge* erworbenen WG, die vom Rechtsvorgänger zur Erzielung von Überschubeinkünften verwendet worden sind, ist Abs. 1 Satz 4 nicht anzuwenden (aA SCHMIDT/DRENECK XIX. § 7 Rn. 68). Zwar spricht der Zweck der Vorschrift dafür, eine Abschreibung zu mehr als 100 vH auch in diesen Fällen zu verhindern. UE kann aber hier nichts anderes gelten als im Fall des § 6 Abs. 1 Nr. 5, bei dem Anschaffung, Herstellung oder Entnahme des Rechtsvorgängers nicht dem Einzelrechtsnachfolger zugerechnet werden können (BFH v. 14. 7. 1993 X R 74–75/90, BStBl. II 1994, 15; v. 5. 12. 1996 IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287).

Anders verhält es sich bei unentgeltlich im Wege der *Gesamtrechtsnachfolge* erworbenen WG, weil in diesen Fällen der Gesamtrechtsnachfolger in jeder Hinsicht in die Rechtsstellung des Gesamtrechtsvorgängers eintritt. Deshalb sind hier die AHK des Gesamtrechtsvorgängers um die bei seinen Überschubeinkünften vorgenommenen AfA, AfS, Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen zu mindern.

226–231 Einstweilen frei.

## E. Absetzungen nach der Leistung (Abs. 1 Satz 5)

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 5

#### 232 1. Rechtsentwicklung, Bedeutung, Geltungsbereich der Leistungs-AfA

**Rechtsentwicklung:** Die Leistungs-AfA wurde durch StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412) in § 7 Abs. 1 verankert (damals Satz 3, heute Satz 5). Die Vorschrift galt erstmals für WG, die nach dem 31. 12. 1957 angeschafft oder hergestellt worden sind (Art. 5 Abs. 4 StÄndG v. 18. 7. 1958). Als eine Form der linearen AfA nach Abs. 1 Satz 1 konnte die Leistungs-AfA als eine handelsrechtlich zulässige Abschreibungsmethode auch schon früher stl. angewendet werden (BFH v. 11. 2. 1955 IV 102/53 U, BStBl. III, 165).

**Bedeutung:** Zur Bemessung der Leistungs-AfA s. Anm. 236. Die Leistungs-AfA – im Unterschied zur Zeitabschreibung auch Mengenabschreibung genannt – ist wenig gebräuchlich (für Streichung SÖFFING, DStZ 1969, 166); bei jährlich im wesentlichen gleichbleibender Leistung nähert sie sich der zeitanteiligen linearen Absetzung. Sie kann aber wirtschaftlich zweckmäßig sein, wenn die Abnutzung des WG in den einzelnen Jahren stark schwankt. Die Leistungs-AfA führt auch zu einer genaueren Berücksichtigung der Auswirkungen einer mehrschichtigen Nutzung als ein bloßer Zuschlag zum AfA-Satz bei der linearen oder degressiven Absetzung, besonders wenn mehrschichtige und einschichtige Nutzung wechseln.

**Geltungsbereich:** Abs. 1 Satz 5 gilt nur für bewegliche WG des Anlagevermögens, also nicht für Gebäude, wohl aber für Betriebsvorrichtungen und auch für WG des Privatvermögens (§ 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1); als „Anlagevermögen“ iSd. § 7 Abs. 1 Satz 4 sind hier die durch Gebrauch (s. § 6 Anm. 253) der Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 dienenden WG zu verstehen, da § 9 uneingeschränkt auf § 7 Abs. 1 verweist.

## 2. Verhältnis der Leistungs-AfA zu anderen Absetzungsmethoden

233

Rechtssystematisch bildet die Leistungs-AfA einen Fall der linearen AfA, da die AfA-Beträge je Leistungseinheit gleich hoch sind (BFH v. 11. 2. 1955 IV 102/53 U, BStBl. III, 165 [168 l. Sp., 171 r. Sp.]).

Die Leistungs-AfA steht gleichrangig neben den beiden anderen in § 7 zugelassenen Absetzungsmethoden. Sie kann daher, wenn ihre Voraussetzungen vorliegen (s. Anm. 235), *wahlweise* statt der gewöhnlichen linearen AfA iSd. Abs. 1 Satz 1 u. 2 und statt der degressiven AfA iSd. Abs. 2 angewendet werden. Über Methodenwechsel s. Anm. 234.

## 3. Wechsel der Absetzungsmethode

234

Ein Wechsel der Absetzungsmethode ist hinsichtlich der Leistungs-AfA – im Unterschied zur degressiven AfA – nicht geregelt.

**Übergang von der Leistungs-AfA zur linearen AfA und umgekehrt** erscheint jedenfalls dann zulässig, wenn er „wirtschaftlich begründet ist“. Der Übergang von der Leistungs-AfA zur linearen AfA ist uE ohne Begründung zulässig, da die lineare AfA die Regel bildet und der Stpfl. daher uE nicht an der Leistungs-AfA festgehalten werden kann. Dagegen kann der Stpfl. uE umgekehrt bei der Leistungs-AfA auch dann verbleiben, wenn ihre ursprünglich gegebene wirtschaftliche Begründung (s. Anm. 235) in einem der folgenden Wj. fehlt, da § 7 keine alljährliche genaue Ermittlung der Abnutzungsquote, sondern nur Stetigkeit des Absetzungsverfahrens verlangt. Bei *Stillegung* des WG während eines ganzen Jahrs (bzw. Wj.) dürfen AfA nicht unterlassen werden und müssen daher uE nach der zeitanteiligen Berechnung vorgenommen werden.

**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 (ablehnend daher BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 446; aA SCHMIDT/DRENSECK XIX. § 7 Rn. 140). Im Ergebnis allerdings unbefriedigend insofern, als auch die Leistungs-AfA als Form der linearen AfA angesehen wird.

**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 Nutzungsdauer hohe und dann fallende Abnutzung ausdrückt; diese Methode lässt sich daher nicht erst im Verlauf der Nutzungsdauer erstmals anwenden.

**Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung** gem. Abs. 1 Satz 5 ist zulässig und bedeutet keinen Methodenwechsel.

## II. Voraussetzungen der Leistungs-AfA

**Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:** Nur für *bewegliche* Anlagegüter (auch im Privatvermögen, s. Anm. 232) kommt die Leistungs-AfA in Betracht. Praktische Bedeutung hat die Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG allerdings bei der Leistungs-AfA nach Abs. 1 Satz 5 nicht (anders bei der degressiven AfA nach Abs. 2, s. Anm. 313–350).

**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 44 Abs. 5 EStR 1999; aA FG München v. 14. 5. 1984, 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** ist *für das einzelne Jahr* erforderlich. Bei einem Kfz muß also zB ein Fahrtenbuch geführt werden, bei einer Maschine die ausgestoßene Stückzahl oder die Laufzeit aufgezeichnet werden (R 44 Abs. 5 EStR 1999; vgl. aber FG München v. 14. 5. 1984 aaO: überflüssig, wenn zB ein Mähdrescher stets nur in der zweiten Hälfte des Jahrs eingesetzt wird).

Die *gesamten* Leistungen während der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, denen die Leistungen des einzelnen Jahrs gegenüberzustellen sind (zB bei einer Maschine die bis zur vollen Abnutzung zu erwartende ausgestoßene Stückzahl), können nur – ähnlich wie die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, s. Anm. 185 – geschätzt werden; insoweit ist kein „Nachweis“ erforderlich.

## III. Bemessung und Inanspruchnahme der Leistungs-AfA

**AfA nach Leistungseinheiten:** Für die Berechnung der Jahres-AfA beim einzelnen WG ist es erforderlich, die voraussichtliche Leistung des WG während der gesamten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, ausgedrückt in Leistungseinheiten, zu schätzen. Die AHK sind dann 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. Die Methode kommt zB in Betracht, wenn eine bestimmte Maschine nur für vereinzelt eingehende Aufträge benutzt wird und zwischenzeitlich ruht – hier kann die AfA nach dem Ausstoß der Maschine bemessen werden –, ferner vor allem bei Kfz.

**Beispiel:** AK eines Lkw 200 000 DM, voraussichtliche Leistung 400 000 km, AfA pro km 0,50 DM oder zur Vereinfachung auf je volle 1 000 km 500 DM; s. auch Anm. 600 „Kraftfahrzeuge“.

**AfA nach Zeiteinheiten:** Bestimmte WG erbringen während ihrer Nutzungsdauer in einer bestimmten Zeiteinheit eine bestimmte Leistungseinheit. Bei solchen WG kann man die „Leistung“ iSd. Abs. 1 Satz 5 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, DSStZ 1959, 227).

**Beispiel:** Eine Maschine mit AK von 100 000 DM wird voraussichtlich 20 000 Arbeitsstunden leisten. Läßt man den Schrottwert als verhältnismäßig geringfügig außer Be-



tracht (s. dazu Anm. 155), so beträgt der auf die einzelne Arbeitsstunde entfallende Absetzungsbetrag 5 DM. Die AfA betragen dann zB im ersten Jahr bei 2200 Arbeitsstunden 11 000 DM, im zweiten Jahr bei 1 800 Arbeitsstunden 9 000 DM 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. 156). 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 (s. Anm. 156).

Einstweilen frei.

237–239

## F. Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (Abs. 1 Satz 6)

**Schrifttum:** ZITZLAFF, DStZ 1948, 131, 1950, 23, FR 1948, 21 u. StuW 1951 Sp. 212; FÜRST, WT 1955, 7; VANGEROW, StuW 1955, 642; MITTELBACH, Teilwertabschreibung und Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung, Stbg. 1959, 152, 176; PLÜCKEBAUM, Die Bewertung mit dem niedrigeren Teilwert und die außergewöhnliche AfA, DB 1962, 1385 u. 1417; TRÄNKEL, Zur Gebäudeabschreibung bei städtischen Sanierungsmaßnahmen, DStR 1978, 68; 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.

*Abbruch von Gebäuden:* s. Anm. 450 u. § 6 Anm. 670 f.

### I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 6

#### 1. Rechtsentwicklung, Bedeutung, Geltungsbereich der AfA

240

**Rechtsentwicklung:** § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG 1925 bestimmte: „Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung in einem Steuerabschnitt sind zulässig, bedürfen jedoch besonderen Nachweises.“ § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG 1934 übernahm den ersten Halbs. jener Regelung und bestätigte im Anschluß an die Rspr. (bes. RFH v. 12. 12. 1928, RStBl. 1929, 87, Begr. z. EStG 1934, RStBl. 1935, 39), daß die wirtschaftliche Abnutzung der technischen gleichrangig ist – was aber nicht nur für die außergewöhnliche, sondern auch für die gewöhnliche Abnutzung gilt und daher in der Klammerdefinition des Satzes 1 zu sagen wäre („Absetzungen für technische oder wirtschaftliche Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen“); s. aber auch Anm. 172, 175. Die Vorschrift besteht seit dem EStG 1934 inhaltlich unverändert; durch StÄndG v. 18. 7. 1958 (s. Anm. 232) rückte sie in Satz 4, durch das BiRiLiG v. 19. 12. 1985 (s. Anm. 198) in Satz 5, durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999 (s. Anm. 6) in Satz 6.

**Bedeutung:** Die in § 7 geregelten Absetzungsmethoden – lineare AfA, Leistungs-AfA, degressive AfA – beruhen auf der Annahme eines bestimmten (ggf. typisierten) Abnutzungsverlaufs. Dabei braucht der tatsächliche Verlauf der Abnutzung nicht ermittelt zu werden; die Unterstellung eines bestimmten Verlaufs genügt grundsätzlich, um das Ziel des § 7 zu verwirklichen, die AHK der WG

auf die Zeit ihrer „Verwendung oder Nutzung“ zu verteilen. Der unterstellte Verlauf der Abnutzung kann sich aber ändern. Über Änderung der Nutzungsdauer s. Anm. 181. Auch ohne Änderung der Nutzungsdauer kann ein Sprung im Abnutzungsverlauf durch eine außergewöhnliche Abnutzung eintreten. Dem trägt Abs. 1 Satz 6 Rechnung.

**Geltungsbereich:** Abs. 1 Satz 6 ist *grundsätzlich* bei allen WG anwendbar, auch bei Gebäuden, so bei linearer Gebäude-AfA nach Abs. 4 Satz 3, bei degressiver Gebäude-AfA gem. R 44 Abs. 13 EStR 1999. Zur *Ausnahme* bei degressiv abgedescribten beweglichen WG s. Abs. 2 Satz 4.

Abs. 1 Satz 6 ist ferner *bei allen Einkunftsarten* anwendbar (§ 9 Abs. 1 Nr. 7 iVm. § 7 Abs. 1; bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit: BFH v. 7. 10. 1954 IV 630/53 U, BStBl. III, 362; v. 9. 11. 1979 VI R 156/77, BStBl. II 1980, 71; v. 29. 4. 1983 VI R 139/80, BStBl. II, 586).

*Nicht anwendbar* war Abs. 1 Satz 6 bei Pauschalierung des Nutzungswerts nach § 21 a (BFH v. 6. 3. 1979 VIII R 48/78, BStBl. II, 627; v. 23. 10. 1984 IX R 45/81, BStBl. II 1985, 53; v. 1. 12. 1992 IX R 165/87, BFH/NV 1993, 410; v. 31. 8. 1993 IX R 79/89, BFH/NV 1994, 232), da eine mögliche AfA durch die Pauschalierung abgegolten war. Das gleiche gilt, wenn das WG nicht der Einkunftserzielung dient (BFH v. 19. 9. 1990 IX R 5/86, BStBl. II, 1030; v. 4. 6. 1991 IX R 30/89, BStBl. II, 761; v. 16. 2. 1993 IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646, betr. leerstehendes Gebäude).

241–242 Einstweilen frei.

## 243 2. Verhältnis der AfA zu anderen Absetzungen und Abschreibungen

### Verhältnis zur Absetzung für gewöhnliche Abnutzung:

#### ► *Gewöhnliche AfA neben AfA:*

▷ *Grundsatz:* Rechtssystematisch bildet Abs. 1 Satz 6 eine Ergänzung zu Abs. 1 Satz 1 (und zu Abs. 4 Sätze 1 und 2); dh. die AfA 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 Nutzungsdauer 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 (bes. zB bei teilweisem Abbruch eines Gebäudes, vgl. Stolz, StSem. 1983, 118 f.), so müssen die Absetzungen getrennt werden.

▷ *Ausnahme:* Abs. 2 Satz 4 verbietet die AfA bei *degressiv* abgedescribten beweglichen Anlagegütern. Der Stpfl. müßte daher im Jahr der AfA zur linearen AfA übergehen.

► *Gewöhnliche AfA nach AfA:* Es gilt Entsprechendes wie für AfA nach einer Teilwertabschreibung (s. Anm. 27), dh. Verteilung des Restwerts auf die Restnutzungsdauer entsprechend der ursprünglich geschätzten Nutzungsdauer oder, wenn die Nutzungsdauer durch die außergewöhnliche Abnutzung verkürzt worden ist, auf die neu geschätzte Restnutzungsdauer (BFH v. 3. 7. 1980 IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255, 256 r.Sp.). Sonderregelung für Gebäude s. Anm. 387.

**Verhältnis zur Teilwertabschreibung:** Aus Wortlaut und Stellung des Abs. 1 Satz 6 im Gesetz 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 u. 2 in folgenden Punkten:

- ▷ Die AfaA setzt eine *Beeinträchtigung der Nutzung* voraus, die Teilwertabschreibung eine „voraussichtlich dauernde Wertminderung“ (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2).
- ▷ Die AfaA ist nur bei *abnutzbaren WG* zulässig, die Teilwertabschreibung auch bei nichtabnutzbaren WG.
- ▷ Die AfaA kann zu einem *unter dem Teilwert* liegenden Ansatz führen (RFH v. 1. 3. 1939, RStBl., 630; v. 8. 3. 1939, StuW Nr. 291; aA VANGEROW, StuW 1955, 642), da sie nicht an den Teilwert (übrigens auch nicht an den gemeinen Wert des WG) gebunden ist.
- ▷ Die AfaA wird im Unterschied von der Teilwertabschreibung für das *einzelne WG*, also ohne Rücksicht auf seine wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Betrieb vorgenommen.
- ▷ Die AfaA ist bei *allen Einkunftsarten* zulässig (s. Anm. 210), die Teilwertabschreibung nur bei den Einkünften mit Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 2 Nr. 1) durch Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1, § 5.
- ▷ Ob *ein Recht oder eine Pflicht* zur Vornahme der AfaA besteht, ist streitig (s. Anm. 257); eine Teilwertabschreibung dagegen *muß* bei WG des Umlaufvermögens nach den GoB (Niederstwertprinzip) nach herrschender Auffassung vorgenommen werden (s. § 6 Anm. 767); hinsichtlich der übrigen WG s. § 6 Anm. 561 und 767.

Eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung und eine Teilwertabschreibung können also uU gleichzeitig begründet sein. Aus dem Gesetz ergibt sich nicht, daß die AfaA Vorrang hat und die Teilwertabschreibung daher nur insoweit vorgenommen werden darf, als die AfaA der Teilwertminderung noch nicht entspricht (glA MEINCKE in L/B/H, § 6 Rn. 186). Im Einzelfall kann die Grenze zwischen beiden Möglichkeiten fließend sein.

Einstweilen frei.

244–247

## II. Voraussetzungen der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

### 1. Außergewöhnliche Abnutzung

#### a) Außergewöhnlichkeit der Abnutzung

248

„**Außergewöhnlich**“ ist eine Abnutzung, wenn sie von der betriebsgewöhnlichen Art der Abnutzung abweicht. Es kommt also auf das einzelne WG an; seine Abnutzung ist mit derjenigen zu vergleichen, der WG gleicher Art in dem gleichen Betrieb oder, falls in diesem nicht vorhanden, in gleichartigen Betrieben gewöhnlich unterliegen. Führen außergewöhnliche Verhältnisse (zB Naturkatastrophen) zu einer erhöhten Abnutzung, so ist diese, obschon vielleicht weit verbreitet, gleichwohl außergewöhnlich, weil normale Verhältnisse zugrunde zu legen sind; s. auch Anm. 253.

Eine AfaA ist auch dann zulässig, wenn der *Erwerber* eines WG (bes. eines bebauten Grundstücks) nach dem Erwerb einen erheblichen Mangel des WG entdeckt (zB Gebäudeschwamm; BFH v. 31. 1. 1963 IV 119/59 S, BStBl. III, 325; HEUERMANN, DStR 1993, 1318). Für den Erwerber hat dies die gleiche Bedeu-

tung, als wenn der Mangel objektiv erst nach dem Erwerb eingetreten ist; s. auch § 6 Anm. 524 über dem Erwerber verborgene Mängel. Baumängel vor Fertigstellung eines Gebäudes rechtfertigen jedoch keine AfaA (BFH v. 31. 3. 1992 IX R 164/87, BStBl. II, 805, betr. nicht erbrachte Bauleistungen; v. 1. 12. 1992 IX R 165/87, BFH/NV 1993, 410; aA GRUBE, DStZ 1989, 495 [501]) und zwar auch dann nicht, wenn sie erst nach Fertigstellung entdeckt werden (BFH v. 27. 1. 1993 IX R 146/90, BStBl. II, 702, betr. vertragswidrig zu kleine Wohnfläche). Keine AfaA auch dann, wenn infolge der Baumängel noch während der Bauzeit unselbständige Gebäudeteile wieder abgetragen werden müssen (BFH v. 30. 8. 1994 IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306; v. 30. 8. 1994 IX R 126/92, BFH/NV 1995, 764). Alle Aufwendungen vor Fertigstellung sind HK und zwar unabhängig davon, ob der Bauunternehmer gut oder schlecht leistet. Eine AfaA kann erst bei einem fertigen WG vorgenommen werden.

249–250 Einstweilen frei.

### 251 b) Bedeutung einer Entschädigung

Die Entschädigung für eine außergewöhnliche Abnutzung beseitigt bei dem betreffenden WG nicht den Tatbestand der außergewöhnlichen Abnutzung. Die Entschädigungsforderung bildet ein gesondertes WG (BFH v. 1. 12. 1992 IX R 333/87, BStBl. II 1994, 12), die Entschädigungsleistung daher einen Vorgang für sich. Bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (§ 4 Abs. 1, § 5) ist der Ersatzanspruch zu aktivieren (und ggf. wegen Zweifelhafteit ganz oder zT wertüberichtig). Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 bildet die Ersatzleistung eine Betriebseinnahme im Jahr des Zuflusses (§ 11). Bei den Einkünften mit Überschussrechnung (§ 2 Abs. 1 Nr. 4–7) bildet die Ersatzleistung eine Einnahme, soweit sie Werbungskosten, wie zB die außergewöhnliche Abnutzung oder Abbruchkosten, ausgleichen soll (BFH v. 1. 12. 1992 IX R 333/87 aaO; v. 1. 12. 1992 IX R 189/85, BStBl. II 1994, 11; v. 1. 12. 1992 IX R 36/86, BFH/NV 1993, 472); über Ersatzleistung für Wertminderung – Vermögensschaden – s. weiter unten.

**Saldierung von Entschädigung und Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung:** Verlangt man mit der Rspr. (s. Anm. 257, 258) Vornahme der AfaA im Jahr der Entstehung oder der Entdeckung der außergewöhnlichen Abnutzung und fällt der *Zufluß der Entschädigung in einen späteren VZ*, so ist eine Saldierung der AfaA mit der Entschädigung nicht zulässig. Der Stpfl. kann mit der Inanspruchnahme der AfaA nicht warten, bis der Versicherer den Schaden ersetzt hat, um dann die AfaA und die Entschädigung miteinander zu verrechnen (BFH v. 1. 12. 1992 IX R 333/87 aaO; v. 13. 3. 1998 VI R 27/97, BStBl. II, 443; v. 13. 7. 2000 VI B 184/99, StW 2000, 252; aA noch BFH v. 4. 7. 1951 IV 118/50, StRK EStG § 7 R. 30; v. 22. 11. 1968 VI R 182/67, BStBl. II 1969, 160; FG Berlin v. 6. 12. 1973, EFG 1974, 356, rkr.; LITTMANN, DStR 1969, 150). Ebenso darf dem Stpfl. die ihm im VZ des Schadenseintritts zustehende AfaA weder im Hinblick auf eine zu erwartende Entschädigung versagt werden, um die AfaA mit der Entschädigung im VZ des späteren Zuflusses zu verrechnen (BFH v. 1. 12. 1992 IX R 189/85 aaO), noch mit der Begründung, er habe infolge einer zu erwartenden Entschädigung keinen Wertverzehr erlitten (BFH v. 1. 12. 1992 IX R 36/86 aaO). Abs. 1 stellt auf die Abnutzung des einzelnen WG ab. Der Entschädigungsanspruch stellt ein eigenes WG dar; jedes WG ist im betrieblichen Bereich nach dem Grundsatz der Einzelbewertung für sich anzusetzen (§ 246 Abs. 1, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Die gleichen Grundsätze gelten im Be-

reich der Überschubeinkünfte; § 7 unterscheidet nicht nach Einkunftsarten (BFH v. 4. 7. 1990 GrS 1/89, BStBl. II, 830, unter C.III.1.c, dd).

**Entschädigung für Wertminderung:** Soweit die Entschädigung – über die Abnutzung hinaus – eine Wertminderung ausgleicht, ist sie bei den privaten Einkünften mit Überschubrechnung nicht zu berücksichtigen, da keine Einnahme, sondern Vorgang in der Vermögenssphäre (BFH v. 9. 3. 1962 VI 180/61 U, BStBl. III, 219 betr. Ersatz von Besetzungsschäden; glA MITTELBACH, Stbg. 1959, 177).

### c) Bedeutung der Schadensbeseitigung durch den Steuerpflichtigen

252

Die Wiederherstellung nach einem Schaden, der zu einer AfaA geführt hat, ist grundsätzlich nach allgemeinen Regeln als Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand zu beurteilen (zur Abgrenzung s. allg. § 6 Anm. 470–502). ZB bildet der Wiederaufbau eines teilzerstörten Gebäudes Herstellungsaufwand (BFH v. 29. 1. 1963 I 151/61 U, BStBl. III, 185: auch wenn die AfaA sich seinerzeit stl. nicht ausgewirkt hat, zB wegen eines entsprechenden gesetzlichen Abzugsverbots). Ebenso stellen Aufwendungen zur Beseitigung von Baumängeln vor Fertigstellung eines Gebäudes HK dar (BFH v. 24. 3. 1987 IX R 17/84, BStBl. II, 694; v. 31. 3. 1992 IX R 164/87, BStBl. II, 805). Erfolgt aber die AfaA wegen Vernachlässigung des WG – wegen rückständigen Erhaltungsaufwands –, so ist die Nachholung des Erhaltungsaufwands entweder unter Verzicht auf AfaA als ErhAufw. oder bis zur Höhe der AfaA wie Herstellungsaufwand zu behandeln, da sonst der Abzug doppelt erfolgen würde (OFH v. 28. 2. 1948 I 10/47, StRK EStG § 4 R. 4 = StuW Nr. 5; GROH, DStR 1974, 137). Für die Beurteilung der Aufwendungen als Herst.- oder ErhAufwand ist es gleichgültig, ob der Stpfl. den Schaden aus eigenen Mitteln oder mit Hilfe einer Ersatzleistung beseitigt.

**Behandlung von Herstellungsaufwand wie Erhaltungsaufwand** (Saldierung von Schadensbeseitigung und AfaA): Streng genommen muß der Stpfl. einerseits die AfaA einkunftsmindernd vornehmen und andererseits den Herst.-Aufwand einkunftsneutral behandeln. Die Rspr. hat jedoch zur Vereinfachung zugelassen, statt der AfaA den HerstAufwand als Betriebsausgabe oder Werbungskosten zu behandeln: „Wenn es sich aber um Vorgänge in einem und *demselben Geschäftsjahr* handelt, dann kann der Stpfl. der Einfachheit halber ohne diesen Umweg zu dem gleichen buchmäßigen Ergebnis gelangen, indem er ohne weiteres die Instandsetzungskosten über Unkosten ausbucht und an dem Besitzposten Gebäude nichts ändert“ (RFH v. 1. 3. 1939, RStBl., 630 Abschn. III, v. 8. 3. 1939 StuW Nr. 291; BFH v. 31. 1. 1963 IV 119/59 S, BStBl. III, 325 gegen BFH v. 12. 12. 1956 VI 26/55 U, BStBl. III 1957, 36; v. 29. 10. 1962 VI 97/62, StRK EStG § 9, 1 u. 2 R. 218 = HFR 1963, 361; v. 26. 10. 1962 VI 212–213/61 U, BStBl. III 1963, 39 und FG Hamb. v. 23. 1. 1962, Inf., 256). 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“ (krit. auch BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 402). 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. 258), so kann die AfaA bei Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nicht durch Rechnungsabgrenzung auf das Jahr der Beseitigung der Abnutzung übertragen werden, da die Abnutzung Aufwand des Jahrs ihrer Entdeckung bildet (glA v. WALLIS, DStZ 1963, 130).



253 **2. Außergewöhnliche technische Abnutzung**

Außergewöhnliche technische Abnutzung (zur techn. Abnutz. s. Anm. 174) liegt vor, wenn durch besondere Umstände ein gegenüber der gewöhnlichen Abnutzung erhöhter Substanzverbrauch eines abnutzbaren WG eingetreten ist.

**Beispiele:** Beschädigung oder Zerstörung,

- ▷ durch äußere Einflüsse wie Unwetter, Brand, Schwammbildung (RFH v. 19. 12. 1934, StuW 1935 Nr. 159; BFH v. 31. 1. 1963 IV 119/59 S, BStBl. III, 325; auch wenn bald nach der Anschaffung entdeckt; so auch BFH v. 12. 10. 1965 I 143/63, StRK EStG § 7 R. 158; zur Zerstörung durch Brand s. BFH v. 1. 12. 1992 IX R 189/85 und IX R 333/87, BStBl. II 1994, 11 und 12; s. auch § 6 Anm. 524), Holzfäule (RFH v. 12. 3. 1930, RStBl., 270), Baumängel (FG Bremen v. 20. 2. 1980, EFG, 222, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 15. 12. 1982, EFG 1983, 492, rkr.; SEITRICH, FR 1985, 487 f.), Baufähigkeit als Nachwirkung von Kriegsschäden (BFH v. 6. 3. 1979 VIII R 48/78, BStBl. II, 627), Insektenfraß, Bergschäden; jede Art der äußeren Einflüsse genügt, insbes. höhere Gewalt;
- ▷ durch in der Beschaffenheit des WG selbst liegende Umstände wie Bruch, Verformung, chemische Veränderungen usw.

Über außergewöhnliche technische Abnutzung von Gebäuden s. Anm. 450.

**Mangelhafte Instandhaltung**, bes. von *vermieteten WG*: Eine übermäßige Nutzung oder unpflegliche Behandlung eines vermieteten WG, bes. eines Gebäudes, durch den Mieter kann zu einer solchen Minderung der Nutzbarkeit des WG führen, daß bei ihrer Entdeckung eine AfaA zulässig ist, jedenfalls soweit kein Ersatzanspruch besteht oder ein solcher nicht zu verwirklichen ist (s. Anm. 251). Es liegt hier anders, als wenn der das WG selbst nutzende Eigentümer die Dauer der gewöhnlichen Nutzung zu hoch bemessen hat; dann können nur die Afa für die Zukunft heraufgesetzt werden. Die erst nachträglich entdeckte Verschlechterung des Mietgegenstands dagegen ist einem von außen kommenden Ereignis gleichzustellen. RFH v. 2. 6. 1943 (RStBl., 618) hält eine AfaA für zulässig, wenn die Nutzungsdauer verkürzt wird, weil der Stpfl. wegen des Kriegs die gebotene Instandhaltung unterließ, und berücksichtigt die außergewöhnliche Abnutzung durch Zuschläge zu den normalen Afa; s. über Verkürzung der Nutzungsdauer Anm. 248. Ablehnend VANGEROW (StuW 1955, 642); ferner FG Düss. v. 22. 4. 1958 (FR 1958, 330), wenn keine außergewöhnliche Minderung der Nutzbarkeit des Hauses eintritt, auch die technische Nutzungsdauer nicht ungewöhnlich herabgesetzt wird. Das FG tritt ferner der Ansicht des BFH bei, daß eine übermäßige Belegung von Wohnraum und eine dadurch verursachte übermäßige Abnutzung in Zeiten der Wohnungsnot nicht außergewöhnlich seien (BFH v. 21. 4. 1955 IV 438/54 S, BStBl. III, 173). Hier wird jedoch der Begriff der Außergewöhnlichkeit iSd. Abs. 1 Satz 5 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. 248.

**Teilweise Zerstörung** eines WG wird als Fall der außergewöhnlichen Abnutzung angesehen. Zur Höhe der AfaA s. Anm. 259.

254 **3. Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung**

Außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung (zur wirtschaftl. Abnutzung s. Anm. 175) ist die Abnahme der wirtschaftlichen Nutzbarkeit eines WG durch außergewöhnliche Umstände (glA BFH v. 8. 7. 1980 VIII R 176/78, BStBl. II, 743; FG Nürnberg v. 28. 6. 1978, EFG 1979, 16, rkr.). Darunter fällt uE (entgegen der Anm. HFR 1981, 7 zu BFH aaO) auch eine durch außergewöhnliche Um-



stände eingetretene Verringerung der *Rentabilität* eines – bis dahin rentablen – WG (zB durch eine Erfindung, Geschmackswandel, Änderung der Verkehrsverhältnisse, Fortfall von Kunden, Änderung des Betriebszwecks usw.), ohne daß die wirtschaftliche Nutzungsdauer selbst verkürzt wird. Anders, wenn sich ein WG nach seiner Herstellung, abweichend von der irrigen Erwartung des Stpfl., als unrentabel erweist (FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 30. 9. 1983, EFG 1984, 224, rkr.); s. auch Anm. 450 über unrentable Gebäude. Bei WG des Betriebsvermögens wird oft auch eine Teilwertabschreibung in Betracht kommen.

Über außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung von *Gebäuden* s. Anm. 450.

**Verkürzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer** führt zu einer Verteilung des Restbuchwerts auf die Restnutzungsdauer, wenn die verkürzte wirtschaftliche Nutzungsdauer unter der bis dahin den AfA zugrunde gelegten technischen oder wirtschaftlichen Nutzungsdauer liegt (s. Anm. 181, 187); folglich ist der Restbuchwert auf das letzte Jahr der Nutzung „zu verteilen“, dh. in diesem Jahr als normale AfA abzusetzen, wenn die wirtschaftliche Nutzungsdauer durch außergewöhnliche Umstände endet. Jedoch wird stattdessen im allg. ein Fall der außergewöhnlichen Abnutzung angenommen (s. dazu Anm. 248). Bei Ausscheiden des WG wegen der außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung liegt keine außergewöhnliche technische Abnutzung vor; die technische Beseitigung des WG (Abbruch, Verschrottung) ist nur die Folge der wirtschaftlichen Abnutzung.

**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 WG muß *im Interesse des Gesamtbetriebs* einem anderen WG weichen, das an seiner Stelle besser dem Interesse des Gesamtbetriebs dient, zB wenn eine ganze Betriebs-einrichtung, 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 Betriebs-erweiterung abgebrochen wird (BFH v. 28. 3. 1973 I R 115/71, BStBl. II, 678; v. 12. 6. 1978 GrS 1/77, BStBl. II, 620).
- ▷ Auf *behördliche Anordnung* muß ein WG durch ein anderes ersetzt werden (RFH v. 12. 7. 1933, RStBl., 1085 betr. Tankstelle).
- ▷ Wenn der Vermieter auf Grund 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 AfA zulässig, wenn der Mietvertrag vorzeitig beendet wird (RFH v. 13. 3. 1929, RStBl., 391; ähnlich BFH v. 28. 10. 1980 VIII R 34/76, BStBl. 1981 II, 161). Ebenso ist der Mieter zur Vornahme einer AfA berechtigt, wenn er Einrichtungen, zB Ladeneinbauten, geschaffen hat und sie wegen eines von ihm nicht vorhergesehenen und in der Schätzung der Nutzungsdauer daher nicht berücksichtigten früheren Endes des Mietvertrags preisgeben muß.
- ▷ 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./Freiburg v. 26. 3. 1981, EFG 1982, 71, rkr.; zust. SEITRICH, FR 1985, 486).

**Überhöhte Anschaffungs- oder Herstellungskosten** (dh. solche, die über den gemeinen Wert oder Teilwert des WG hinausgehen) rechtfertigen für sich allein keine AfA. Das gilt insbes. für sog. *Baubeschleunigungskosten* (s. Anm. 137), den durch Konkurs eines Bauunternehmers eingetretenen *Verlust einer Anzahlung* für ein Gebäude, das der Stpfl. dann selbst oder durch einen anderen Unterneh-

mer wie begonnen fertigstellt (FG Düss./Köln v. 19. 12. 1979, EFG 1980, 224 Nr. 232, rkr.), sowie für *vergebliche Planungskosten* (BFH v. 8. 4. 1986 IX R 82/82, BFH/NV, 528).

**Wertminderung** (Sinken des Zeitwerts) ist von Abnutzung zu unterscheiden (s. auch Anm. 9, 25 und 243). 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 nicht vor (BFH v. 31. 1. 1992 VI R 57/88, BStBl. II, 401, mit Darstellung des Meinungsstreits; ebenso v. 27. 8. 1993 VI R 7/92, BStBl. II 1994, 235; SEITRICH, BB 1990, 1748). 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 (s. Anm. zu BFH v. 24. 11. 1994 in HFR 1995, 310). Wertminderung als Maßstab der außergewöhnlichen technischen Abnutzung eines beschädigten Pkw s. Anm. 259.

255–256 Einstweilen frei.

### III. Bemessung und Inanspruchnahme der Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung

#### 257 1. Wahlrecht?

**Nach Rspr. und hM** besteht eine Pflicht zur Vornahme der Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (und zwar alsbald nach Eintritt der Abnutzung, spätestens im Jahr ihrer Entdeckung, s. Anm. 258).

RFH v. 19. 12. 1934, StuW 1935 Nr. 159; BFH v. 31. 1. 1963 IV 119/59 S, BStBl. III, 325; v. 22. 11. 1968 VI R 182/67, BStBl. II 1969, 160; v. 7. 5. 1969 I R 47/67, BStBl. II, 464; v. 1. 12. 1992 IX R 189/85 u. 333/87, BStBl. II 1994, 11 u. 12; FG Nürnberg v. 17. 10. 1956, EFG 1957, 230, rkr.; THEIS, EDStZ 1948 Nr. 10, 4; WEISS, FR 1949, 47; MITTELBACH, Stbg. 1959, 178; PLÜCKEBAUM, DB 1962, 1418; POCHMANN, Grenzen zwischen Bilanzänderung u. Bilanzberichtigung, 1964, 56.

**Stellungnahme:** UE besteht eine *Pflicht* zur AfaA, soweit ein WG in der Handelsbilanz nicht mehr ausgewiesen werden darf, weil es aus dem Vermögen des Stpfl. ausgeschieden ist, zB durch Vernichtung, Diebstahl oder entschädigungslose Herausgabe eines vom Stpfl. als Mieter angeschafften oder hergestellten WG an den Vermieter (wie im Fall BFH v. 7. 5. 1969 I R 47/67, BStBl. II, 464; FG Nürnberg v. 6. 11. 1970, EFG 1971, 67, rkr.; Abschn. 42a Abs. 6 EStR 1984).

Solange das WG noch vorhanden ist, hat der Stpfl. uE die *Wahl*, die AfaA vorzunehmen oder es bei der Fortsetzung der normalen AfaA zu belassen, soweit nicht in der Handelsbilanz eine außerplanmäßige Abschreibung erfolgt oder, selbst wenn sie dort unterbleibt, erfolgen muß und wenn man die Bewertung in der HBil. stl. für maßgeblich hält (s. Anm. 21, § 6 Anm. 79). Dafür sprechen der Gesetzeswortlaut und die Entstehungsgeschichte. Das StNG v. 16. 12. 1954 hat zwar durch Änderung des § 7 Abs. 1 Satz 1 klargestellt, daß die normalen AfaA vorgenommen werden müssen. Gleichzeitig hat der Gesetzgeber aber im damaligen Abs. 1 Satz 3 (jetzt Satz 6) die bisherige Fassung, daß Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung „zulässig“ seien, nicht verändert. Sinn und Zweck des § 7 ist es, eine Absetzung der AHK sofort im Jahr der Anschaffung oder

Herstellung zu verhindern, nicht dagegen, darüber hinaus eine Jahr für Jahr betriebswirtschaftlich motivierte Verteilung des Wertverzehr zu bewirken (s. auch Anm. 9).

Im Ergebnis wie hier FG Rhld.-Pf. v. 23. 4. 1975, EFG, 457, rkr.; BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 395; ZITZLAFF, s. vor Anm. 210; BLENCKE, NBW. 1960, 11; HANRATHS/GLASER, Grundstücks- u. Gebäudewerte, 4. Aufl. Herne/Berlin 1980 Rn. 976; SCHMIDT/DRESECK XIX. § 7 Rn. 128.

## 2. Zeitpunkt der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

258

Nach der Rspr. sind AfaA grundsätzlich im VZ des Schadenseintritts, spätestens im VZ der Entdeckung des Schadens vorzunehmen (BFH v. 1. 12. 1992 IX R 189/85 u. 333/87, BStBl. II 1994, 11 u. 12; v. 1. 12. 1992 IX R 36/86, BFH/NV 1993, 472; v. 16. 2. 1993 IX R 132/88, BFH/NV 1993, 646; v. 13. 3. 1998 VI R 27/97, BStBl. II, 443, unter Aufgabe der Auffassung im Ur. v. 22. 11. 1968 VI R 182/67, BStBl. II 1969, 160). Die FinVerw. beanstandet es aber aus Vertrauensschutzgründen nicht, wenn Stpfl. AfaA für vor dem 1. 1. 1998 eingetretene Unfälle entsprechend der alten BFH-Rspr. noch in einem späteren Jahr stl. geltend machen (FinMin. Nds. v. 2. 9. 1998, FR 1998, 966). Es besteht kein Wahlrecht, mit der Inanspruchnahme der AfaA zu warten, bis ein Versicherer den Schaden ersetzt hat, um die AfaA mit der Entschädigung zu verrechnen (BFH v. 1. 12. 1992 IX R 333/87 aaO, gegen OFD Freiburg/Karlsruhe/Stuttgart v. 5. 1. 1984, DStR 1984, 686; s. aber die Billigkeitsregelung in R 35 Abs. 5 Sätze 3 und 4 EStR 1999). Nachholung einer versehentlich unterlassenen AfaA ist bei dieser Auffassung nicht möglich (BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 319; BFH v. 29. 10. 1965 VI 64/65 U, BStBl. III 1966, 88, betr. Nachholung unterlassener AfS betraf einen besonders gelagerten Fall, s. Anm. 552). UE ist aber eine versehentlich unterlassene AfaA – entsprechend der Nachholung versehentlich unterlassener normaler AfaA (s. Anm. 97) – in dem Jahr nachzuholen, in dem der Stpfl. den Fehler entdeckt und soweit die außergewöhnliche Abnutzung noch besteht.

„Entdeckung“ der Abnutzung setzt Kenntnis der Abnutzung voraus; Kennenmüssen genügt nicht, auch nicht Zweifel am Vorliegen der Abnutzung (FG Ba.-Württ./Freiburg v. 26. 3. 1981, EFG 1982, 71, rkr., betr. Zweifelhafteit der Verwertbarkeit von Einrichtungsgegenständen nach Aufgabe der möblierten Vermietung einer Eigentumswohnung).

**Beginn der Nutzung** ist nicht Voraussetzung für die Vornahme der AfaA; sie ist zB auch dann zulässig, wenn bereits bei der Herstellung eines WG Fehler unterlaufen sind, die zu einer wirtschaftlichen Abnutzung geführt haben (FG Bremen v. 20. 2. 1980, EFG, 222, rkr., bei nicht behebbaren Baumängeln; FG Rhld.-Pf. v. 15. 12. 1982, EFG 1983, 492 rkr.: Absetzung auch noch im Jahr der Fertigstellung zulässig; s. aber auch Anm. 248). Werden die Mängel dagegen beseitigt, so stellen die Aufwendungen HK dar, auch wenn die Beseitigung erst nach Fertigstellung erfolgt (BFH v. 24. 3. 1987 IX R 17/84, BStBl. II, 694; v. 1. 12. 1987 IX R 134/83, BStBl. II 1988, 431; v. 30. 8. 1994 IX R 23/92, BStBl. II 1995, 306).

**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 Gewinnermittlung aktivierten) Aufwendungen verlieren ihre Natur als AK und bilden nunmehr sofort abzichbare Betriebsausgaben oder Werbungskosten (über letztere s. § 9 Anm. 165 über vergebliche WK).

Wird der Vorgang der *Herstellung* endgültig eingestellt, so bildet uE dasjenige, was hergestellt worden ist, nunmehr ein – für sich betrachtet fertiges – WG. Es wird zwar nicht „zur Erzielung von Einkünften verwendet oder genutzt“ (Abs. 1 Satz 1), war aber dazu bestimmt. Deshalb wird im allg. angenommen, daß die HK gem. Abs. 1 Satz 6 im Weg der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung abgesetzt werden können (s. auch § 6 Anm. 1500 „Abbruch“ über Abbruch eines nicht fertiggestellten WG). Das gilt auch bei WG des Privatvermögens (glA o. V., DB 1963, 149, 1970, 1151; aA RICHTER, StBp. 1966, 130; K. SCHMIDT, StW 1969, 68). Bei WG des Betriebsvermögens ist aber hinsichtlich der Höhe der AfaA zu berücksichtigen, was mit dem unfertigen WG geschehen soll. Soll es zB veräußert werden, ist es dem Umlaufvermögen zuzurechnen, so daß statt der AfaA eine Teilwertabschreibung in Betracht kommt. Vgl. auch FG Düss./Köln v. 30. 8. 1977 (EFG 1978, 267, rkr.): keine AfaA bei einem steckengebliebenen Bau des Privatvermögens, wenn der Stpfl das teilfertige Gebäude veräußert und dabei weniger als seine bisherigen Aufwendungen erläßt – Verlust in der privaten Vermögenssphäre.

### 259 3. Höhe der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung

Die Höhe der AfaA richtet sich uE danach, wie sich die *verminderte Nutzbarkeit des WG* zu der 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. (Die AfaA tritt zur normalen Afa hinzu, nicht an ihre Stelle, s. Anm. 243.)

**Teilweise Zerstörung eines Wirtschaftsguts:** Es ist derjenige Teil des Buchwerts (AHK abzüglich bisheriger Afa) gem. § 7 Abs. 1 Satz 6 abzusetzen, der vom gesamten Buchwert auf den zerstörten Teil des WG entfällt (RFH v. 19. 12. 1934, StuW 1935 Nr. 159). Die Ersetzung des zerstörten Teils bildet dann Herstellungsaufwand. Die Frage hat besonders bei *Umbauten* Bedeutung (vgl. SEITRICH, FR 1985, 485); s. auch Anm. 508 über Ausscheiden eines unselbständigen Gebäudeteils. Aber auch die Nutzbarkeit des verbliebenen Teils kann gemindert sein und ist dann bei der Bemessung der AfaA zu berücksichtigen (BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 397).

*Wertminderung (Unterschied der Zeitwerte vor und nach der Beschädigung)* ist uE kein Maßstab für eine AfaA (so noch BFH v. 9. 11. 1979 VI R 156/77, BStBl. 1980, 71; an dieser Auffassung hält der BFH aber offensichtlich nicht mehr fest, s. BFH v. 31. 1. 1992 VI R 57/88, BStBl. II, 401 [403]). Vielmehr richtet sich die Höhe der AfaA bei einem im Privatvermögen gehaltenen Fahrzeug eines Selbständigen, das bei einer beruflichen Fahrt beschädigt und nicht repariert wird, nach den AK abzügl. der (normalen) Afa, die der Stpfl. hätte in Anspruch nehmen können, wenn er das Fahrzeug im Betriebsvermögen gehalten hätte (BFH v. 24. 11. 1994 IV R 25/94, BStBl. II 1995, 318).

Die außergewöhnliche Abnutzung ist von einer *Verkürzung der Nutzungsdauer* zu unterscheiden (s. Anm. 248); die AfaA besteht daher nicht etwa darin, daß der Restbuchwert auf eine – in Wirklichkeit ggf. gar nicht verkürzte – Nutzungsdauer verteilt wird (aA GROENER/VON WALLIS, Grundzüge der stl. Gewinnermittlung, 3. Aufl. 1961 Ziff. 167). Auch der Teilwert oder gemeine Wert des WG ist für die Höhe der außergewöhnlichen Abnutzung nicht maßgebend (s. auch Anm. 243), wenngleich ein solcher Wert einen Anhalt für die Höhe der außergewöhnlichen Abnutzung geben kann.

**Vorzeitige Aufgabe eines Wirtschaftsguts** (Veräußerung, Verschrottung): Steht die vorzeitige Aufgabe eines WG in Aussicht, so kann es sich um eine gewöhnliche Verkürzung der Nutzungsdauer handeln; dann ist der Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Ist aber eine außergewöhnliche Abnutzung eingetreten, so wird man für dasjenige Jahr, in welchem (oder bei dessen Bilanzauflistung) 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 Restnutzungsdauer nur noch Afa in der bisher abgesetzten jährlichen Höhe verbleiben.

**Beispiel:** Anschaffungskosten eines Gebäudes 100 000 DM, bisherige Afa 20 Jahre zu 2 vH = 40 000 DM, Restbuchwert 60 000 DM. Der Stpfl. entdeckt Baufälligkeit; 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 DM Afa und im laufenden Jahr (60 000 – 4 000 =) 56 000 DM Afa ab.

**Entschädigung für die außergewöhnliche Abnutzung** s. Anm. 251.

#### 4. Begründung der außergewöhnlichen Abnutzung

260

Wie auch hinsichtlich der gewöhnlichen Afa (s. Anm. 91) hat der Stpfl. die Voraussetzungen für die Vornahme einer Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung darzulegen, das FA aber auch seinerseits von Amts wegen den Sachverhalt aufzuklären (§ 88 AO). Im Hinblick darauf, daß eine außergewöhnliche Abnutzung von der Lebenserfahrung abweicht, schrieb bereits § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG 1925 einen „besonderen Nachweis“ der außergewöhnlichen Abnutzung vor. Unbestimmte Zukunftsaussichten genügen jedenfalls nicht, um eine außergewöhnliche Abnutzung anzunehmen (RFH v. 12. 12. 1935, RStBl. 1936, 414; BFH v. 27. 6. 1957 IV 114/56 U, BStBl. III, 301). Die Zulassung einer AfaA „setzt voraus, daß es sich um betriebswirtschaftlich klare, objektiv *nachprüfbare Verhältnisse* handelt und nicht bloß um eine vorsichtige oder gar übervorsichtige Bilanzpolitik, zB um die Schaffung stiller Erneuerungsrücklagen“ (RFH v. 28. 4. 1937, RStBl., 956; BFH v. 1. 4. 1981 I R 27/79, Abschn. III 3 b, BStBl. II, 660). 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, ausgeschieden hat (RFH v. 25. 2. 1930, RStBl., 334). Dabei ist aber zu berücksichtigen, inwieweit der Stpfl. nach seiner Liquiditätslage usw. zur Erneuerung der Maschinen in der Lage war.

### IV. Wertaufholungsgebot nach AfaA (Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2)

#### 1. Allgemeine Erläuterungen zum Wertaufholungsgebot

261

**Rechtsentwicklung:** Durch *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999* (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304) wurde Abs. 1 Satz 6 durch einen zweiten Halbsatz ergänzt, wonach in Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen ist, wenn der Grund für eine vorgenommene AfaA in späteren Wj. entfällt. Nach § 52 Abs. 21 Satz 2 EStG 1997 idF des *StEntlG 1999/2000/2002* (aaO) ist die Regelung erstmals für ein nach dem 31. 12. 1998 endendes Wj. anzuwenden und zwar auch dann, wenn und soweit in diesem Wj. der Grund für eine frühere AfaA entfallen ist.



**Bedeutung:** Die Regelung ergänzt das in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 und Nr. 2 Satz 3 ebenfalls durch das StEntlG 1999/2000/2002 (aaO) 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 (s. Gesetzesbegründung in BTDrucks. 14/443, 25; zustimmend HOFFMANN, GmbHR 1999, 380 [383]). Letztlich steht uE auch hier der Gedanke der Bewertung mit dem Teilwert dahinter, denn nur so kann die Lücke wirklich geschlossen werden.

Zur Zulässigkeit des Wertaufholungsgebots s. STOBBE/LOOSE, FR 1999, 405, 408 (409); WERMECKES, DStZ 1999, 479.

**Geltungsbereich:** Das Wertaufholungsgebot nach AfaA gilt für WG des Betriebsvermögens („in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5“; s. Anm. 265).

262–263 Einstweilen frei.

## 264 2. Nachträglicher Wegfall des Grundes für die AfaA

Für die Vornahme einer AfaA müssen besondere Umstände vorliegen. Die besondere Abnutzung kann technischer (s. Anm. 253) oder wirtschaftlicher (s. Anm. 254) Art sein, sie muß aber auf jeden Fall außergewöhnlich (s. Anm. 248) sein. Diese besonderen Umstände muß der Stpfl. nachweisen (s. Anm. 260), 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 ein WG nach einer AfaA in einem späteren Wj. eine außergewöhnliche Wertsteigerung (zB durch neue Nutzungsmöglichkeiten) erfährt, die die frühere außergewöhnliche Abnutzung ganz oder teilweise („so weit“) ausgleicht. Nach BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 404, dürfte die Vorschrift nur bei der Neueinschätzung der wirtschaftlichen Abnutzung anzuwenden sein. Schadensbeseitigung (s. Anm. 252) fällt jedenfalls nicht darunter (glA GROH, DB 1999, 978 [984]). Die Beweislast für das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Zuschreibung liegt anders als beim Wertaufholungsgebot nach § 6 Abs. 1 beim FA (glA SCHMIDT/DRENECK XIX. § 7 Rn. 129).

## 265 3. Zuschreibung bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens

Das Wertaufholungsgebot des Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2 besteht nur bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5, nicht bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 und bei Überschubeinkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4 bis 7.

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. Anders als bei der Wertaufholung



nach § 6 Abs. 1 besteht bei der Zuschreibung nach Abs. 1 Satz 6 Halbs. 2 nicht die Möglichkeit, den dadurch entstehenden „Gewinn“ über die Bildung einer Wertaufholungsrücklage nach § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG 1997 idF des StEntlG 1999/2000/2002 auf bis zu 5 Jahre zu verteilen (glA DIETRICH, DStR 2000, 1629 [1634]).

**Bemessungsgrundlage nach Zuschreibung:** Die Bemessungsgrundlage für die weiteren AfA wird durch die Zuschreibung erhöht (glA SCHMIDT/DRENESECK XIX. § 7 Rn. 129), da es sich nicht um die Rückgängigmachung einer ungerechtfertigten AfA handelt (s. Anm. 264). Der erhöhte Wert ist auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

Einstweilen frei.

266–269

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

**Schrifttum:** VOGT, DStZ 1933, 435; APRATH, Investitionsfinanzierung und Abschr., FR 1949, 269; GRONENBORN, DB 1950, 468; GRUND, Zur Methode der Abschreibungen, Inf. 1950, 371, 1951, 5; GÜBBELS, GmbHR 1950, 145; SCHAEFER, BB 1950, 756; TIETMANN, FR 1950, 179; VOGT, WPg. 1950, 538; LENSKI, BB 1951, 499; GÜBBELS, FR 1952, 69, 234; HOFFMANN, FR 1952, 292; LITTMANN, DB 1952, 433; ODENHASSEN/WENNEN, ZfB 1952, 514; VOGT/DÜRRHAMMER, DB 1952, 785; o. V., FR 1952, 357; CRAMER, BB 1953, 499, 1955, 666; DÜRRHAMMER, Die stl. Abschr. in Deutschl. u. in anderen Ländern, DB 1953, 577; GELHAUSEN, WPg. 1953, 178; LEUWER, WPg. 1953, 97, WT 1953, 107; LUDWIG, WPg. 1953, 390; RUCHTI, Die Abschreibung, Stuttg. 1953; WEGENER, WPg. 1953, 319, 392; BAIER, Die Zulässigkeit degr. Abschreibungen nach einer Abschr. auf den Teilwert u. neben Sonderabschreibungen nach §§ 7a, 7b, 7d Abs. 1, 7e EStG, DB 1954, 747; GRIEGER, Inf. 1954, 211; GÜBBELS, FR 1954, 549, 1955, 249, 1956, 175, StbJb. 1955/56, 397; HÖPFNER, DB 1954, 21; LANTAU, BB 1954, 626; LEIBRECHT, StuW 1954, 67; SCHWADORE, DB 1954, 745; GNAM, FR 1955, 458; GUDEBUS, WPg. 1955, 352; LUDWIG, Degr. Abschreibungen, Herne 1955; PEUPELMANN, WPg. 1955, 565, NBw. 1956, 3; TRAPPE, DStR 1955, 505; RÖMER, Zur degr. Abschr. bei Fabrikgebäuden, FR 1956, 272; GNAM, StbJb. 1956/57, 389 ff.; HARTZ, DB 1957, 952; FRITSCH, BB 1958, 266; LEUWER, WT 1958, 1; KOLBECK, Voraussetzungen und weitere Verfahren der degr. AfA, DStZ 1959, 82; LANTAU, Zur degr. Buchwertabschreibung nach dem EStG 1958, BB 1959, 262; KOLBECK, Die Änderungen bei der degr. Absetzungsmethode durch das StÄndG 1960, DStZ 1960, 229; GÜBBELS, Hdb. der stl. Abschr., 4. Aufl. Köln 1966; STUTZ, Degr. Abschreibungen, 5. Aufl. Herne 1966; ALBACH, Die degr. Abschr., Wiesbaden 1967; SÖFFING, DStZ 1969, 161 (166–168); MOEWS, Zur Optimierung der stl. Abschreibungen für bewegl. Anlagegüter, WPg. 1975, 621; WÖBE, Bilanzierung u. Bilanzpolitik, 4. Aufl. München 1976, 391 ff.; o. V., Datenschieber für degr. Abschr., IWA-F. Riehle GmbH & Co. KG, Denkendorf; o. V., Degr. Abschr. im internat. Vergleich, DStR 1977, 555; BMF, Abschreibungsvergünstigungen im internat. Vergleich, DB 1978, 671; FRIELE/SPIEGELS, Wiederzulassung der digitalen (arithmetisch-degr.) AfA, DStR 1978, 161; SAUER, AfA für bewegl. Anlagegüter, in: Steuertabellen, München; SIEGEL, Zulässigkeit und ökonomische Relevanz der digitalen Abschreibung in der StBil., StuW 1979, 314; ALTROGGE, Zur Vorteilhaftigkeit von Buchwertabschreibung und digitaler Abschreibung bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Kostenrechnungspraxis 1981, 265; ZITZMANN, Abschreibungen, 8. Aufl. Bonn 1986; RÖMER, Ist die degressive Abschreibung eine Steuervergünstigung?, BB 1988, 1292.

**Schrifttum betr. Berlin (West):** Über Zweifelsfragen zu den Sondervorschriften für Berlin vgl. WIESE, BB 1961, 599.

**Schrifttum über die Berechnungsgrundlagen** degressiver Absetzungsmethoden: LITTMANN, DB 1952, 433; LEUWER, WPg. 1953, 97, WT 1958, 1; VOGT/DÜRRHAMMER, DB 1952, 785; WEGENER, WPg. 1953, 319, 392; HÖPFNER, Die klassische geometrisch-degr. Abschreibung und ihre Modifikationen, DB 1954, 21; APPEL, Nomographisches Verfahren für die geometrisch degr. Abschreibungsmethode, NBw. 1955, 9; LANTAU, Die degr. Abschreibung mit arithmetischem Abfall, BB 1956, 204. Schwierige mathematische Berechnungen scheiden jedoch in der kaufmännischen Praxis im allgemeinen aus; verwendbar sind idR nur Abschreibungstabellen.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

270

#### I. Überblick

Auch im Rahmen der AfA in fallenden Jahresbeträgen, der sog. degressiven AfA, gibt es verschiedene Methoden (vgl. das vor Anm. 270 angegebene Schrift-

tum; über Absetzungsmethoden allg. s. Anm. 1). Im wesentlichen sind zu unterscheiden

- ▷ *die sog. Buchwertabsetzung* (geometrisch-degr. Methode) mit einem gleichbleibenden vH-Satz vom jeweiligen Buchwert (eine Form der geometrisch-degr. AfA, zugelassen in § 7 Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 290–297);
- ▷ *die sog. digitale Absetzung* mit gleichmäßig fallenden vH-Sätzen von den AHK (eine arithmetisch-degr. AfA; sie war zugelassen in Abs. 2 Satz 3 EStG 1958–1983, § 11 a EStDV; gestrichen durch StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984); s. Anm. 300;
- ▷ *die sog. Staffe labsetzung* mit ungleichmäßig fallenden vH-Sätzen von den AHK (gesetzlich angewendet in Abs. 5). Vgl. GÜBBELS, StbJb. 1955/56, 400 u. Hdb. d. stl. Abschr., 4. Aufl. 1966, 85–92.

#### Voraussetzungen der Buchwertabsetzung nach Abs. 2:

- Es muß sich um *bewegliche Wirtschaftsgüter* (s. Anm. 282, 313–350)
  - eines *Betriebsvermögens* handeln (s. Anm. 276);
  - es müssen *Aufzeichnungen* nach § 7 a Abs. 8 geführt werden (Abs. 2 Satz 3);
  - die gleiche AfA-Methode muß auch der Handelsbilanz zugrunde liegen (BFH v. 24. 1. 1990 I R 17/89, BStBl. II, 681; s. auch Anm. 21).
- Ferner sind *Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung* nicht zulässig (Abs. 2 Satz 4).

## II. Rechtsentwicklung

271

**EStG 1925–EStG 1957:** § 16 EStG 1925 und § 7 EStG 1934–1957 verlangten nur „Verteilung“ der AHK auf die Nutzungsdauer und ließen daher die degr. AfA grundsätzlich zu (bestätigend RFH v. 1. 7. 1931, RStBl., 877; v. 26. 10. 1938, RStBl. 1939, 115; einschränkend RFH v. 5. 11. 1941, RStBl. 1942, 18).

**EStR 1952–1957:** Abschn. 62 EStErgR für 1952 (BStBl. I 1953, 130) ließ erstmals bei beweglichen Anlagegütern und (dh. einschl.) Betriebsvorrichtungen die Absetzung mit einem unveränderlichen vH-Satz vom jeweiligen letzten Buchwert zu, und zwar ohne Einschränkung bei einer Nutzungsdauer von mindestens 10 Jahren und Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 1951, anderenfalls nach Lage des Einzelfalls unter Berücksichtigung der Rspr. Ähnlich Abschn. 35 EStR 1953, Abschn. 43 EStR 1955–57.

**StÄndG v. 18. 7. 1958** (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): Die degr. AfA wurde in Abs. 2 gesetzlich geregelt, jedoch gegenüber den EStR etwas eingeschränkt (*böchstens das 2 1/2fache* des lin. AfA-Satzes und *böchstens 25 vH* des Buchwerts). In Abs. 1 Satz 1 (bei „gleichmäßiger“ Verteilung) wurde klargestellt, daß die lineare AfA stets anwendbar ist ohne Rücksicht darauf, ob dies betriebswirtschaftlich richtig ist.

**StÄndG v. 30. 7. 1960** (BGBl. I, 616; BStBl. I, 514): Der Höchstsatz der degr. AfA wurde in Abs. 2 Satz 2 auf das *Zweifache* des linearen AfA-Satzes und auf *böchstens 20 vH* herabgesetzt, und zwar rückwirkend ab 9. 3. 1960 (Art. 2 Abs. 4 StÄndG).

**2. KonjVO v. 21. 7. 1970** (BGBl. I, 1128; BStBl. I, 920) **und 3. KonjVO v. 7. 6. 1973** (BGBl. I, 530; BStBl. I, 522) **idF der ÄndVO v. 4. 2. 1974** (BGBl. I, 155; BStBl. I, 86): Für die Zeit vom 6. 7. 1970 bis 31. 1. 1971 und vom 9. 5. bis 30. 11. 1973 wurde die Anwendung von § 7 Abs. 2 EStG und § 11 a EStDV aufgrund der Ermächtigung des § 51 Abs. 2 EStG 1969 ff. ausgeschlossen.

**Ges. z. StEntlastung u. InvFörd. v. 4. 11. 1977** (BGBl. I, 1965; BStBl. I, 495): In Abs. 2 Satz 2 wurde der Höchstsatz der degr. AfA wieder auf das 2 1/2fache des linearen Absetzungssatzes und auf *höchstens 25 vH* heraufgesetzt.

**2. HStrukturG v. 22. 12. 1981** (BGBl. I, 1523; BStBl. I, 235): In Abs. 2 Satz 2 wurde der Höchstsatz der degr. AfA auf das *Dreifache* des linearen Absetzungssatzes und auf *höchstens 30 vH* heraufgesetzt.

**StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984** (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): Die *Zulassung anderer Absetzungsverfahren* als der geometrisch-degr. AfA bei beweglichen WG wurde aufgehoben. Die Regelung der geometrisch degr. AfA selbst blieb aber unverändert.

**StSenkG v. 23. 10. 2000** (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428): In Abs. 2 Satz 2 wurde die degressive AfA für bewegliche WG des Anlagevermögens auf das Doppelte des linearen AfA-Satzes, höchstens 20 vH begrenzt (so zuletzt 1960, s. oben).

### III. Bedeutung der degressiven AfA

#### Wirtschaftliche Bedeutung:

► *Die lineare Absetzung* führt dort zu wirtschaftlich zutreffenderen Ergebnissen als die degressive Absetzung, wo die durch den Gebrauch eintretende Abnutzung sich auf die Nutzungsdauer ungefähr gleichmäßig verteilt. Das ist zB bei Gebäuden überwiegend der Fall, ferner bei kurzer Nutzungsdauer.

► *Die degressive Absetzung* ermöglicht passendere Ergebnisse, wenn in den ersten Jahren der Nutzung eine *stärkere Abnutzung* als in den folgenden Jahren eintritt. Das wird vor allem bei der *wirtschaftlichen Abnutzung* der Fall sein. 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 heute oft die Anwendung der degr. Absetzungsmethode. Ferner kann *steigender Erhaltungsaufwand* die degr. Absetzung rechtfertigen; vgl. dazu BFH v. 11. 2. 1955 IV 102/53 U, BStBl. III, 165 Abschn. 3a. Die degr. Absetzung führt daher 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 Nutzungsdauer des WG ist. Im einzelnen vgl. das vor Anm. 270 angegebene Schrifttum. Über zweckmäßigen Übergang zur linearen AfA s. Anm. 361.

Gelegentlich wird auch die Wertminderung eines neuen WG durch *Ingebrauchnahme* als Argument für die Anwendung der degr. Absetzung angeführt. Die AfA und die handelsrechtliche „planmäßige Abschreibung“ (§ 253 Abs. 2 HGB) stellen aber nicht auf den Wert des Gegenstands (gemeinen Wert oder Teilwert), sondern auf die durch die Nutzung eingetretene Abnutzung ab, und die bloße Ingebrauchnahme wird die Brauchbarkeit eines WG regelmäßig nicht beeinträchtigen (vgl. BFH v. 24. 11. 1955 IV 231/53 U, BStBl. III 1956, 38).

**Wirtschaftspolitisch** hat der Gesetzgeber die degr. AfA als Steuerungsinstrument benutzt (s. Anm. 271); die Vorverlagerung der AfA bewirkt einen Zinsvorteil; „in bezug auf das gesamte Investitionsvolumen eines Unternehmens entsteht eine echte Steuerersparnis, wenn kontinuierlich neu investiert wird“ (Begr. zum 2. HStruktG v. 22. 12. 1981, BTDrucks. 9/842, 64).

#### IV. Geltungsbereich der degressiven AfA

##### 1. Persönlicher Geltungsbereich

275

Die degressive AfA gilt für unbeschr. und beschr. stpfl. natürliche Personen und Körperschaften iSd. § 1 KStG (s. Anm. 15).

##### 2. Sachlicher Geltungsbereich

276

Die degressive AfA gilt nur bei Gewinneinkünften und auch nur für „bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens“; dazu gehören insbes. nicht immaterielle WG.

**Einkünfte**, bei denen die degr. AfA nach Abs. 2 anwendbar ist, sind nur die sog. *Gewinneinkünfte* (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit; § 2 Abs. 1 Nr. 1–3); nicht die übrigen Einkünfte, da § 9 Abs. 1 Nr. 7 nicht auf § 7 Abs. 2 u. 3 verweist (Abschn. 43 Abs. 1 Satz 2 EStR 1978 ff.). Die *Gewinnermittlungsart* (Vermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5, Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3) ist gleichgültig. Geht das WG, das bis dahin degressiv abgeschrieben wurde, aus dem Betriebsvermögen in das *Privatvermögen* über – erbringt es zB nunmehr Einkünfte aus Vermietung oder Verpachtung –, 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 Betriebsvermögen 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 degr. AfA den AK bei erstmaliger Anschaffung gleichstehen.

**Wirtschaftsgüter**: Abs. 2 gilt nur für abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens (R 44 Abs. 5 EStR 1999). Zum Begriff des *Wirtschaftsguts* s. Anm. 105. Zur Frage, ob ein Gegenstand ein (selbständiges) WG oder ein (unselbständiger) Teil eines WG ist, s. Anm. 107–111. Über *Anlagevermögen* s. § 6 Anm. 253–265. Über *bewegliche* WG s. Anm. 313–350. Bei abnutzbaren *unbeweglichen Anlagegütern* (zB Außenanlagen wie Bodenbefestigungen und Einfriedungen) – soweit sie nicht Betriebsvorrichtungen sind und deshalb wie bewegliche WG behandelt werden – können nur lineare AfA (Abs. 1 Sätze 1 u. 2) vorgenommen werden; das gleiche gilt nach Rspr. und FinVerw. für abnutzbare *immaterielle WG* (s. dazu Anm. 315).

Einstweilen frei.

277

#### V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

##### 1. Verhältnis zur Abschreibung in der Handelsbilanz

278

Nach § 243 HGB muß der Jahresabschluß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. § 253 HGB verlangt für abnutzbare Anlagegüter „planmäßige Abschreibungen“. Abschreibungen in der HBil. können auch degressiv erfolgen, wenn die Methode in der kaufmännischen Bilanzierungspraxis gebräuchlich und anerkannt ist und nicht offensichtlich den jeweiligen wirtschaftlichen Gegebenheiten widerspricht (s. Anm. 20).

**Maßgeblichkeit der Handelsbilanz:** Degressive Absetzungen dürfen mit stl. Wirkung nur dann vorgenommen werden, wenn sie auch in der HBil. erfolgen (BFH v. 11. 2. 1955 IV 102/53 U, BStBl. III, 165, 172; v. 14. 6. 1955 I 78/53 U, BStBl. III, 265; v. 24. 1. 1990 I R 17/89, BStBl. II, 681, mit Anm. von WERNDL, StRK EStG 1975 § 7 Abs. 2 R. 2); s. auch Anm. 21.

## 279 2. Konjunkturpolitische Ergänzungen zur degressiven AfA

Erweiterung der degr. AfA aus konjunkturpolitischen Gründen durch RechtsVO – etwa durch Erhöhung des auf den jeweiligen Buchwert anwendbaren vH-Satzes – ist gesetzlich nicht vorgesehen.

**Sonderabschreibungen:** § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. s EStG 1960 idF des StÄndG v. 13. 7. 1961 ermächtigte die BReg, Vorschriften über Sonderabschreibungen neben den nach § 7 bemessenen AfA zu erlassen. Die Ermächtigung galt bis 31. 12. 1968 und wurde durch die 1. KonjVO v. 10. 2. 1967 ausgeschöpft.

**Investitionsprämie:** § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. s ermächtigt die BReg, ab 1. 1. 1969 (§ 26 Nr. 3 Buchst. a, § 33 ÄndG v. 8. 6. 67), bei einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts unter bestimmten Voraussetzungen bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Anlagegütern und bei der Herstellung von abnutzbaren unbeweglichen Anlagegütern durch RechtsVO einen Abzug von der ESt. zu gewähren. Die Ermächtigung ist bisher nicht ausgenutzt worden; s. aber § 32 KohleG (v. 15. 8. 1968 idF des StÄndG 1969 v. 18. 8. 69) über Investitionsprämien; ferner §§ 1, 4a InvZulG und § 19 BerlinFG über Investitionszulagen.

## 280 3. Verhältnis der degressiven AfA zu anderen Absetzungen und Abschreibungen

**Lineare Absetzung:** Der Stpfl. kann beim einzelnen WG zwischen linearer und degressiver AfA wählen (s. Anm. 285). Über *Wechsel der Absetzungsmethode* s. Abs. 3 und dazu Anm. 360–377. Im Schnittpunkt der Absetzungsverläufe empfiehlt sich ein Übergang zur linearen AfA (s. Anm. 361).

**Teilwertabschreibung** wird durch die Anwendung einer degressiven Absetzungsmethode nicht ausgeschlossen, auch nicht umgekehrt die Fortsetzung der degr. AfA durch eine Teilwertabschreibung (s. auch Anm. 27).

**Sonderabschreibungen** dürfen nur neben der *linearen* AfA nach Abs. 1 vorgenommen werden (§ 7 a Abs. 4; eine Ausnahme macht zB § 7 g Abs. 1).

281 Einstweilen frei.

## B. Wahl der degressiven AfA (Abs. 2 Satz 1)

### I. Voraussetzungen der degressiven AfA

#### 282 1. Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 ist nur für „bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens“ zulässig.

**Anlagevermögen** bilden diejenigen WG, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb (dauernd) durch Gebrauch zu dienen (s. § 6 Anm. 253–265).



**Beweglich** sind körperliche Gegenstände (s. Anm. 315, also zB nicht immaterielle WG, s. Anm. 315, 345), die nicht Gebäude sind und nicht mit einem Gebäude oder dem Grund und Boden ein einheitliches WG bilden und auch nicht sog. Außenanlagen sind. Die Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG ist im Anhang zu Abs. 2 dargestellt (s. Anm. 313–345). Ein ABC der beweglichen und unbeweglichen WG befindet sich in Anm. 350.

Einstweilen frei.

283–284

## 2. Wahl der degressiven AfA

285

Die degressive AfA ist „statt“ der linearen AfA anzuwenden; die Voraussetzungen sind also (abgesehen vom Erfordernis der Beweglichkeit, s. Anm. 282) grundsätzlich dieselben wie bei der AfA in gleichen Jahresbeträgen: Es muß sich um abnutzbare WG handeln (s. Anm. 115–118) mit erfahrungsgemäß mehr als einjähriger Verwendung oder Benutzung zur Einkunftserzielung (s. Anm. 123–125). Ferner muß der Stpfl. die degressive AfA wählen („kann“).

**Wahlrecht:** Der Stpfl. ist bei Beginn der AfA (s. Anm. 160) in der Wahl zwischen linearer und degr. AfA grundsätzlich frei. Maßgebend ist jedoch, für welche Abschreibungsmethode er sich in der HBil. entschieden hat (BFH v. 24. 1. 1990 I R 17/89, BStBl. II, 681; *Maßgeblichkeit der Handelsbilanz*, s. Anm. 21 u. 278). *Kein Wahlrecht* besteht, wenn der Stpfl. mit der linearen AfA begonnen hat (Abs. 3).

Wegen des Wahlrechts bedarf es zB *keiner*

- ▷ *Rechtfertigung der degr. AfA im einzelnen Fall* auf Grund des Abnutzungsverlaufs;
- ▷ *Neuheit* des WG (auch in gebrauchtem Zustand angeschaffte WG können degressiv abgesetzt werden);
- ▷ *Mindestnutzungsdauer* des WG (sie ergibt sich allerdings aus der Beschränkung des Absetzungsgefälles);
- ▷ *Nutzung* bereits im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (s. auch Anm. 160);
- ▷ *Stetigkeit* der Methode; der Stpfl. kann grundsätzlich auf die Neuanschaffungen eines Wj. linear, auf diejenigen des folgenden Jahr degressiv, im dritten Jahr auf die Neuanschaffungen wieder linear usw. abschreiben, ja er kann von zwei gleichartigen, gleichzeitig angeschafften WG das eine linear, das andere degressiv abschreiben, dh. er ist – jedenfalls durch Abs. 2 – nicht an die Anwendung einer der beiden Methoden gebunden. Handelsrechtlich verlangt § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB Beibehaltung der auf den vorhergehenden Jahresabschluß angewandten Bewertungsmethoden (zu Bedeutung und Tragweite dieser Vorschrift s. § 6 Anm. 91.)

## II. Rechtsfolgen der degressiven AfA

286

Bemessung der AfA „in fallenden Jahresbeträgen“ ist Kennzeichen der sog. degressiven AfA. Die fallenden Jahresbeträge können gem. Abs. 2 Satz 2 nur nach einem unveränderten vH-Satz vom Restbuchwert bemessen werden (sg. *Buchwertabsetzung*). Die früher in § 7 Abs. 2 Satz 3 EStG 1958–1983, § 11 a EStDV zugelassene Anwendung anderer *degressiver Methoden* wurde durch das StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984 gestrichen, s. Anm. 300.

Einstweilen frei.

287–289

### C. Geometrisch-degressive Absetzung (Buchwertabsetzung, Abs. 2 Satz 2)

290

#### I. Methode der Buchwertabsetzung

Die in Abs. 2 Satz 1 zugelassene Buchwertabsetzung ergibt sich nach Abs. 2 Satz 2 durch Anwendung eines jährlich gleichbleibenden vH-Satzes 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 nannte diese Methode die „radikale geometrische Abschreibung“ (BFH v. 11. 2. 1955 IV 102/53 U, BStBl. III, 165; v. 16. 7. 1957 I 10/57 U, BStBl. III, 324); „radikal“ wohl deswegen, weil die Absetzungen, namentlich bei einer Nutzungsdauer von weniger als 10 Jahren, anfangs besonders hoch sind und der Endwert entsprechend niedrig ist. Da die AfA-Beträge eine unendliche Reihe bilden, bleibt am Ende der Nutzungsdauer ein Restwert übrig, der im letzten Jahr abgesetzt wird.

291–292 Einstweilen frei.

#### II. Absetzung mit unveränderlichem Hundertsatz vom jeweiligen Buchwert (Satz 2 Halbs. 1)

**Schrifttum:** BÜRGER, Mathematisches Rüstzeug für die geometrisch-degressive Abschreibung, DB 1980, 608.

293

#### 1. Vornahme der Absetzung mit einem unveränderlichen Hundertsatz

Die Höhe des (unveränderlichen) Hundertsatzes hängt von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (Abs. 1 Satz 2) des WG ab; sie ist durch Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 begrenzt (s. Anm. 286, 297). Die Anwendung des Hundertsatzes auf den Restbuchwert (s. Anm. 294) ergibt die Jahres-AfA.

**Absetzung im Erstjahr:** Nach R 44 Abs. 2 EStR 1999 (eine entsprechende Regelung gab es auch in den früheren EStR ab 1955) kann bei den in der ersten Hälfte eines Jahrs angeschafften oder hergestellten beweglichen Anlagegütern der volle, bei den übrigen der halbe Jahresbetrag abgesetzt werden (Anm. 167). Das gilt auch bei der degr. AfA. Darin liegt dann zwar eine mathematisch unrichtige Vermengung zwischen der degr. und der linearen Absetzungsmethode. Jedoch sind die Abweichungen von einer richtigen Berechnung der Absetzungsbeträge so gering, daß sie im Interesse der durch die Regelung bezweckten Vereinfachung hingenommen werden können. Statt des ganzen oder halben Satzes kann auch derjenige Bruchteil des Satzes angewendet werden, der von der Anschaffung oder Herstellung bis zum Ablauf des Wj. verstrichenen Zahl der Monate im Verhältnis zu 12 Monaten entspricht.

**Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten** (die nicht zur Entstehung eines neuen WG führen) werden dem Buchwert des beweglichen WG zugesetzt (s. Anm. 152); die Restnutzungsdauer ist unter Berücksichtigung des nunmehrigen Zustands des WG neu zu schätzen (R 44 Abs. 11 EStR 1999; s. auch Beispiel 1 in H 44 EStH 1999). – Zur Abgrenzung zwischen Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand s. § 6 Anm. 481–502.

**Verkürzung der Nutzungsdauer:** Bei der linearen AfA ist der Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer in gleichen Teilbeträgen zu verteilen. Bei der degr.

AfA dagegen ist die Anwendung desjenigen AfA-Satzes, der der Restnutzungsdauer entspricht – zB Restnutzungsdauer eines nach dem 29. 7. 1981 angeschafften WG 12 Jahre, AfA-Satz nunmehr 25 vH, s. Anm. 297 –, gesetzlich nicht vorgesehen. Der Stpfl. kann nur auf den jeweiligen Restwert den der kürzeren Gesamtnutzungsdauer entsprechenden AfA-Satz anwenden, zB bei einer Verkürzung der Gesamtnutzungsdauer eines nach dem 29. 7. 1981 angeschafften WG von 20 auf 15 Jahre 20 vH statt bis dahin 15 vH, und zwar ohne Rücksicht darauf, wie lang die Restnutzungsdauer noch ist (OFD Hamburg v. 30. 9. 1964, DB 1964, 1607).

**Mehrschichtige Nutzung** wird bei der degr. AfA durch eine Erhöhung des AfA-Satzes für das Jahr der mehrschichtigen Nutzung berücksichtigt, jedoch im Unterschied von der linearen AfA nicht durch eine prozentuale Erhöhung des Satzes für einschichtige Nutzung (s. Anm. 196), sondern durch Anwendung desjenigen Satzes, der der verkürzten restlichen Nutzungsdauer entspricht (FinVerw., BB 1954, 524; BMF v. 8. 4. 1957, BB, 391; GRIEGER, Inf. 1954, 211; LÄNGSFELD, BB 1959, 145). Dabei ist aber der Höchstbetrag der degr. AfA zu beachten. Wird zB die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer durch mehrschichtige Nutzung von 12 auf 10 Jahre verkürzt, so ist (bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 29. 7. 1981) im Jahr der mehrschichtigen Nutzung ein AfA-Satz von 30 vH statt von 25 vH anzuwenden. Bei Verkürzung von 10 auf 8 Jahre beträgt die AfA dagegen sowohl bei ein- als auch bei mehrschichtiger Nutzung höchstens 30 vH des jeweiligen Restbuchwerts. Der Zeitpunkt, in welchem der Übergang von der degr. zur linearen AfA zweckmäßig ist, wird also bei WG mit kurzer Nutzungsdauer durch Eintritt einer mehrschichtigen Nutzung uU vorverlegt. Bei der Mehrzahl der WG empfiehlt sich bei zeitweise mehrschichtiger Nutzung die Leistungs-AfA; s. Anm. 232–236.

Nach Abs. 2 Satz 4 ist während der Anwendung der degr. AfA eine *Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung* nicht zulässig. Die erhöhte AfA wegen mehrschichtiger Nutzung bildet aber keine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung, sondern trägt nur der Verkürzung der Nutzungsdauer, die durch die mehrschichtige Nutzung eintritt, Rechnung. Das ist nicht nur zulässig, sondern nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung sogar erforderlich.

## 2. Vornahme der Absetzung vom jeweiligen Buchwert (Restwert)

294

Bemessungsgrundlage der Buchwert-AfA sind im Erstjahr die AHK, danach der jeweilige Restbuchwert. Entsteht nachträglich Herstellungsaufwand (s. allg. Anm. 135), so ist zu unterscheiden, ob der HerstAufwand das WG als solches bestehen läßt oder ein anderes WG entsteht (zum zweiten Fall s. Anm. 394–398, § 6 Anm. 496 über sog. Generalüberholung).

**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 Restnutzungsdauer (R 44 Abs. 11 Satz 1 EStR 1999; Beispiel 1 in H 44 „AfA-Volumen“ EStH 1999). Dies gilt seit den EStR 1990; bis 1989 war auf den nach der Aktivierung sich ergebenden Buchwert der bisherige Satz der degr. AfA anzuwenden, auch wenn der HerstAufwand die Gesamtnutzungsdauer verlängert hat (Abschn. 43 Abs. 9 EStR 1984 bzw. 43 Abs. 10 EStR 1987; o.V., DB 1961, 286; SÖFFING,

DStZ 1969, 167). Der HerstAufw. wurde bei dieser Methode – jedenfalls bei gleichgebliebener Nutzungsdauer – zu niedrig abgeschrieben, es blieb ein zu hoher Restwert am Ende des vorletzten Nutzungsjahrs; 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 (glA o.V., DB 1961, 14, 1969, 992); auch wenn das alte WG linear abgeschrieben wurde, kann das neue WG degressiv abgeschrieben werden. Anzuwenden ist der Satz, der sich nach der zZ der Beendigung des Herstellungsaufwands geltenden gesetzlichen Regelung und der nunmehrigen Nutzungsdauer des WG ergibt (R 44 Abs. 11 Satz 4 EStR 1999). 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 (Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung); so wohl auch R 43 Abs. 5 Satz 1 EStR 1999 (glA MITTELBACH, DStJb 1971, 76); denn als HK des neuen WG darf nur aktiviert werden, was tatsächlich zu seiner Herstellung verwendet worden ist.

**Herstellungsaufwand an Gebäuden:** Die Zulässigkeit der degr. AfA nach Abs. 2 hängt davon ab, daß das durch den HerstAufw. Geschaffene bewertungsrechtlich nicht zum Gebäude gehört, sondern ein bewegliches WG bildet (zur Abgrenzung s. Anm. 313–350).

**Berücksichtigung eines Schrottwerts bzw. Schlachtwerts?** Der Beschluß BFH v. 7. 12. 1967 GrS 1/67 (BStBl. II 1968, 268, s. Anm. 155) betrifft die lineare Absetzung nach Abs. 1. Ob auch bei degressiver Absetzung beweglicher WG gem. Abs. 2 ein Schrottwert berücksichtigt werden soll, bleibt dabei offen. Bejahend wohl Abschn. 43 Abs. 4 EStR 1978 ff. mit allgemein gehaltenem Wortlaut (glA o.V., DStZ 1968, 167; NEBE, DStR 1971, 436 f.). Man könnte darauf abstellen, welcher Restwert am Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vorhanden sein wird und wie er sich zu dem voraussichtlichen (bei langer Nutzungsdauer schwer zu schätzenden!) Schrottwert verhält. Zweckmäßigerweise geht man aber bei der degr. AfA von beweglichen WG zur linearen AfA über, sobald diese höhere Jahres-AfA ergibt. Daher hat praktisch auch bei der degr. AfA ein Schrottwert nur in Sonderfällen, zB bei Seeschiffen, Relevanz (s. auch H 43 „Anschaffungskosten“ EStH 1999). Zur Berücksichtigung eines Schlachtwerts bei Milchkühen s. Anm. 157.

295 Einstweilen frei.

### III. Höchstgrenzen (Satz 2 Halbs. 2)

**Schrifttum:** SAUER, AfA für bewegl. Anlagegüter, in: Steuertabellen, München; ZITZMANN, Abschreibungen, Bonn.

Tabellen auch für Zwischenjahre und für Übergangsregelung vgl. WEICH, StWa. 1964, 13; HANSEN, Vergleichende Abschreibungstabelle, Bonn.

S. auch Abschn. 43 Abs. 6 EStR 1978 ff.

#### 296 1. Rechtsentwicklung

Über die Rechtsentwicklung der degr. AfA allg. s. Anm. 271. Nachstehend werden insbes. die Änderungen der für die degr. AfA geltenden Höchstgrenzen wiedergegeben. Die Zeitangaben in den folgenden Ausführungen gelten für den

Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung, soweit nichts anderes angegeben ist.

**1952:** Vgl. Abschn. 62 EStR in der für 1952 geltenden Fassung (BStBl. I 1953, 130). Danach war die Absetzung so zu bemessen, daß sich für den Beginn des letzten Jahrs der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ein etwa gleich hoher Restwert wie bei der linearen AfA ergab.

**1953–1957:** Eine Anlage zu Abschn. 35 EStR 1953, Abschn. 43 EStR 1955–1957 gab die höchstens zulässigen AfA-Sätze an. Sie gelten fort für bewegliche Anlagegüter, die vor dem 1. 1. 1958 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 52 Abs. 7 EStG 1977 ff. iVm. § 52 Abs. 8 EStG 1975; Abschn. 43 Abs. 6 EStR 1978 ff.).

**1. 1. 1958–8. 3. 1960:** Gesetzliche Regelung der Höchstsätze durch § 7 EStG 1957 idF des Art. 1 Nr. 5 StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412) und Übergangsregelung ebd. Art. 3; § 7 Abs. 2, § 52 Abs. 11 EStG 1958.

Der AfA-Satz darf höchstens das 2 1/2fache des linearen AfA-Satzes und höchstens 25 vH des jeweiligen Buchwerts betragen. Diese Sätze gelten für die betreffenden WG auch in den folgenden Jahren weiter (§ 52 Abs. 7 EStG 1977 ff. iVm. § 52 Abs. 8 Satz 2 EStG 1975).

*Übergangsregelung* für WG mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mehr als 15 Jahren: Bei Anschaffung oder Herstellung in der Zeit v. 1. 1. 1958 bis zum 31. 12. 1960 beträgt der AfA-Höchstsatz bei einer Nutzungsdauer – von 16–25 Jahren das 3fache des linearen AfA-Satzes, höchstens 16 vH; – von mehr als 25 Jahren das 3 1/2fache des linearen AfA-Satzes, höchstens 12 vH.

Auch diese Sätze gelten für die betreffenden WG weiter (§ 52 EStG 1960 ff., zuletzt § 52 Abs. 7 EStG 1977 ff. iVm. § 52 Abs. 9 EStG 1975).

**9. 3. 1960–31. 8. 1977:** Der AfA-Satz darf höchstens das 2fache des linearen AfA-Satzes und höchstens 20 vH des jeweiligen Buchwerts betragen. Diese Sätze gelten für die betreffenden WG auch in den folgenden Jahren weiter (§ 52 Abs. 7 EStG 1978 ff.).

*Übergangsregelung:*

▷ WG mit einer Nutzungsdauer von mehr als 15 Jahren: Die oben erwähnte Übergangsregelung gilt bei Anschaffung oder Herstellung bis 31. 12. 1960.

▷ WG mit einer Nutzungsdauer bis zu 15 Jahren: Die früheren Sätze (das 2 1/2fache, höchstens 25 vH) gelten

– bei Anschaffung eines WG, wenn es vor dem 9. 3. 1960 bestellt und bis zum 31. 12. 1961 geliefert worden ist und der Stpfl. vor dem 13. 3. 1960 für das WG eine Anzahlung geleistet oder der Lieferant eine schriftliche Auftragsbestätigung erteilt hat;

– bei Herstellung eines WG, wenn der Stpfl. vor dem 9. 3. 1960 mit der Herstellung begonnen und das WG bis zum 31. 12. 1961 fertiggestellt hat (§ 52 EStG 1960 ff., zuletzt § 52 Abs. 7 EStG 1977 ff. iVm. § 52 Abs. 8 Satz 3 EStG 1975).

**16. 7. 1970–31. 9. 1971 und 9. 5.–30. 11. 1973:** Aussetzung der degressiven AfA durch die 2. und 3. KonjunkturVO s. Anm. 271.

**1. 9. 1977–29. 7. 1981:** Der AfA-Satz darf höchstens das 2 1/2fache des linearen AfA-Satzes und höchstens 25 vH des jeweiligen Buchwerts betragen (das sind bei einer Nutzungsdauer bis zu 15 Jahren die gleichen Sätze wie bei Anschaffung oder Herstellung in der Zeit v. 1. 1. 1958 bis zum 8. 3. 1960, s. weiter

oben.) Die Sätze gelten für die betreffenden WG ungeachtet der späteren Erhöhung weiter (§ 52 Abs. 7 EStG 1981 ff.).

**30. 7. 1981–31. 12. 2000:** Der AfA-Satz darf höchstens das Dreifache des linearen AfA-Satzes und höchstens 30 vH des jeweiligen Buchwerts betragen.

**Ab 1. 1. 2001:** Der AfA-Satz darf höchstens das Doppelte des linearen AfA-Satzes und höchstens 20 vH des jeweiligen Buchwerts betragen.

## 297 2. Übersichtstabelle

**Schrifttum:** ZITZMANN, Abschreibungen, 8. Aufl., Bonn 1986.

Nutzungsdauer in Jahren	lineare AfA (in vH)	Geometrisch-degressive AfA (in vH)						
		1953–57	1. 1. 58–8. 3. 60	1958–60	ab 9. 3. 60	ab 1. 1. 61	ab 1. 9. 77	ab 30. 7. 81
1	100,00	100,00	100,00	–	100,00	–	100,00	100,00
2	50,00	<b>degr. AfA</b>	25,00	–	20,00	–	25,00	30,00
3	33,33	<b>bei ND</b>	25,00	–	20,00	–	25,00	30,00
4	25,00	<b>von 1–9</b>	25,00	–	20,00	–	25,00	30,00
5	20,00	<b>Jahren</b>	25,00	–	20,00	–	25,00	30,00
6	16,67	<b>wurde</b>	25,00	–	20,00	–	25,00	30,00
7	14,29	<b>praktisch</b>	25,00	–	20,00	–	25,00	30,00
8	12,50	<b>nicht zu-</b>	25,00	–	20,00	–	25,00	30,00
9	11,11	<b>gelassen</b>	25,00	–	20,00	–	25,00	30,00
10	10,00	28,31	25,00	–	20,00	–	25,00	30,00
11	9,09	26,59	22,73	–	18,18	–	22,73	27,27
12	8,33	25,09	20,83	–	16,67	–	20,83	25,00
13	7,69	23,78	19,23	–	15,38	–	19,23	23,08
14	7,14	22,61	17,86	–	14,29	–	17,86	21,43
15	6,67	21,57	16,67	–	13,33	–	16,67	20,00
16	6,25	20,63	–	16,00	–	12,50	15,63	18,75
17	5,88	19,78	–	16,00	–	11,76	14,71	17,65
18	5,56	19,00	–	16,00	–	11,11	13,89	16,67
19	5,26	18,30	–	15,79	–	10,53	13,16	15,79
20	5,00	17,65	–	15,00	–	10,00	12,50	15,00
25	4,00	15,04	–	12,00	–	8,00	10,00	12,00
30	3,33	13,18	–	11,67	–	6,67	8,33	10,00
40	2,50	10,63	–	8,75	–	5,00	6,25	7,50
50	2,00	8,97	–	7,00	–	4,00	5,00	6,00
100	1,00	5,20	–	3,50	–	2,00	2,50	3,00

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; über AfA im ersten Jahr s. Anm. 293. Ab 1. 1. 2001 gelten die gleichen Sätze wie in Spalte 6 (ab 9. 3. 60).

298–299 Einstweilen frei.



### D. Zulassung anderer degressiver Absetzungsmethoden bis 31. 12. 1984 (Abs. 2 Satz 3 aF)

300

**Rechtslage 1. 1. 1958–31. 12. 1984:** Abs. 2 Satz 3 EStG 1958–1983 und § 11 a EStDV gestatteten unter bestimmten Voraussetzungen die Anwendung anderer degressiver Absetzungsmethoden als der in Abs. 2 Satz 2 geregelten. In Betracht kamen praktisch

– die *digitale AfA*, dh. eine arithmetisch-degr. AfA mit gleichmäßig fallenden vH-Sätzen von den AHK;

*Schrifttum zur digitalen Absetzung:* KOTTKE, DB 1955, 902; PEUPELMANN, DB 1956 Beil. 15 zu Heft 37, 1957, 107, 1958, 577; LANTAU, BB 1956, 204; GRASS, StbJb. 1956/57, 400; ROHRER, DB 1957, 338; o.V., GmbHR 1957, 62; o.V., DStZ 1958, 229; SIEGEL, StuW 1979, 314 mwN; SCHNEPPER, DB 1982, 924;

– die *Staffelabsetzung*, dh. eine AfA mit ungleichmäßig fallenden vH-Sätzen von den AHK.

**Rechtslage ab 1. 1. 1985:** Durch Art. 3 u. 4 StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984 (BStBl. I, 659, 661, 667) wurde diese Regelung beseitigt (Streichung des bisherigen § 7 Abs. 2 Satz 3 EStG und des § 11 a EStDV), weil den dort zugelassenen Absetzungsmethoden in der Praxis keine Bedeutung zukam und die Regelung daher überflüssig erschien (Begr. BTDrucks. 10/1636, 57). Damit sollte also die Zulassung anderer degr. AfA-Methoden als der in Abs. 2 beschriebenen Methode ausgeschlossen werden, was allerdings in Abs. 2 Satz 2 – „kann“ statt „darf nur“ – nicht zum Ausdruck kommt (glA HANDZIK in L/B/H, § 7 Rn. 177).

*Zeitlicher Anwendungsbereich:* Die Änderung gilt ab 1. 1. 1985 (Art. 32 StBereinG 1985, § 52 Abs. 1 EStG 1985). Im Unterschied von früheren Änderungen der Bestimmungen über degr. AfA, bei denen in § 52 eine Fortsetzung der bisher zugelassenen AfA bei den betreffenden WG gestattet wurde, ist eine solche Regelung hier nicht erfolgt. Auch wenn man ein Redaktionsversehen annimmt (BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 73), richten sich doch die AfA in jedem Jahr nach der dann geltenden Fassung des § 7, sofern nicht eine frühere Fassung gesetzlich für anwendbar erklärt wird. Eine digitale Absetzung oder Staffelabsetzung kann daher nach der gesetzlichen Regelung ab 1. 1. 1985 nicht fortgesetzt werden (aA BLÜMICH/BRANDIS aaO), allenfalls nach Treu und Glauben unter Berufung darauf, im Vertrauen auf die Beständigkeit der gesetzlichen Regelung entsprechend disponiert zu haben (DANKMEYER/KLÖCKNER, DB 1985, 197); der Stpfl. kann auch nicht zur degressiven AfA iSd. Abs. 2 Satz 2 übergehen (s. Anm. 377).

Einstweilen frei.

301–302

### E. Buchmäßige Nachweise (Abs. 2 Satz 3)

303

**Rechtslage bis 31. 12. 1984:** Abs. 2 Satz 5 EStG 1958–1983 verlangte als Voraussetzung für die Anwendung der degr. AfA, daß über die betreffenden WG durch RechtsVO zu bestimmende Aufzeichnungen geführt werden; s. dazu § 11 b EStDV 1958–1983.

**Rechtslage ab 1. 1. 1985:** Durch Art. 3 u. 4 StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984 (BStBl. I, 659) wurde Abs. 2 Satz 5 gestrichen, in Abs. 2 Satz 3 eine Verweisung auf § 7 a Abs. 8 eingefügt und § 11 b EStDV aufgehoben (Bereinigung durch

## § 7 Anm. 303–vor 313 Abs. 2: Degressive Absetzung für Abnutzung

Vereinfachung). Die Regelung gilt ab 1. 1. 1985 (§ 52 Abs. 1 EStG 1985, Art. 32 Abs. 3 StBereinG 1985, s. auch Anm. 300); s. Erl. zu § 7a Abs. 8.

304–305 Einstweilen frei.

### 306 F. Keine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung neben degressiver AfA (Abs. 2 Satz 4)

Abs. 2 Satz 4 EStG 1958 ff. schließt bei WG, die degressiv abgesetzt werden, Absetzungen für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung iSd. Abs. 1 letzter Satz aus, gleichviel welche Absetzungsmethode angewendet wird. 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, 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 (vgl. auch o. V., DB 1960, 452).

307–312 Einstweilen frei.

## Anhang zu Abs. 2: Bewegliche Wirtschaftsgüter

**Schrifttum:** LÄNGSFELD, Auswirkungen der Neuabgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen auf die AfA, DB 1960, 650; MATTUSCH, Absetzungen bei Gebäuden mit Betriebsvorrichtungen, FR 1960, 108; THIEL, Absetzungen bei Gebäuden mit Betriebsvorrichtungen, FR 1960, 51; LANGER, Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen gegenüber den Grundstücken, StBp. 1962, 255; HENSSELER, Grund und Boden – Gebäude – Betriebsvorrichtungen, DStR 1966, 210; HANRATHS, Zur Abgrenzung zwischen Gebäuden und Betriebsvorrichtungen, Stbg. 1968, 132; HILLENKAMP, Die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen bei der Hauptfeststellung 1964, DStR 1968, 374; GRUNERT/KARG, Selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter bei der Selbstverbrauchsteuer (§ 30 UStG 1967), DStR 1973, 295; GEORGE, Abgrenzung bewegl. WG von Gebäuden, Inf. 1974, 26; o. V., Gemischte Nutzung von Betriebsvorrichtungen und gesonderte Abschreibung, DB 1974, 1263; LANGNER, Die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen von den Gebäuden und den Außenanlagen eines Grundstücks, BB 1975 Beil. 10 zu Heft 23; KÖRNER, Das Prinzip der Einzelbewertung, WPg. 1976, 430 (432–437); BOEGEHOlz, Betriebsvorrichtungen oder Grundvermögen, StBp. 1977, 109; HARBICH, Betriebsgrundstücke im ErtragStRecht, Berlin 1979, 19–24; MITTELBAch, Gewerbl. Miet- u. Pachtverträge in stl. Sicht, 4. Aufl. Herne/Berlin 1979 Rn. 123–141; WEBER-GRELLET, Außenanlagen – selbständige Wirtschaftsgüter? FR 1979, 398; HANRATHS/GLASER, Grundstücks- u. Gebäudewerte, 4. Aufl. Herne/Berlin 1980 Rn. 43–67; KALIGIN, Zur Problematik der Gewährung von Investitionszulagen nach § 19 BlnFG bei Erweiterungs- und Modernisierungsinvestitionen von Versorgungsunternehmen – ein Beitrag zum Begriff des Wirtschaftsguts –, DStZ 1983, 274; NEUFANG, Die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen zu den Gebäuden und Außenanlagen, Inf. 1985, 529; RUDOLPH, Bilanzsteuerliche Behandlung von Gebäuden, Gebäudeteilen, Einrichtungen und Mietereinbauten, Herne/Berlin 1985; RUDOLPH, Sind Gebäudeeinrichtungen entsprechend deren Verwendungszweck selbständige Wirtschaftsgüter oder unselbständige Gebäudeteile?, DB 1986, 456; ferner Kommentare zu § 68 BewG; s. auch § 6 vor Anm. 654, 656, 660.

**Verwaltungsanordnungen:** Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder betreffend Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 31. 3. 1992, BStBl. I, 342; R 42 EStR 1999; H 42 EStH 1999; vorher galt der Ländererlass v. 31. 3. 1967, BStBl. II, 127.

### A. Bedeutung der Unterscheidung bewegliche/ unbewegliche Wirtschaftsgüter

Bedeutung hat die Beweglichkeit von WG im EStRecht vor allem für die AfA, und zwar (in geringerem Maße) für die sog. Leistungs-AfA nach Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 235), entscheidend jedoch für die degressive AfA nach Abs. 2 (s. Anm. 282). Aus diesem Grund wird die Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG hier in einem Anhang zu Abs. 2 behandelt.

**Bedeutung für das Einkommensteuerrecht:** Die Beweglichkeit eines WG ist Voraussetzung für die Anwendung der degressiven Absetzung gem. Abs. 2 (s. Anm. 282) und der Leistungs-AfA gem. Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 235).

Zwischen beweglichen und unbeweglichen WG wird außerdem zB unterschieden in § 6 Abs. 2, § 7 f Abs. 1, § 7 g Abs. 1, § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. n, s, u, § 51 Abs. 2. Ferner bestehen Sonderregelungen für Gebäude: § 7 Abs. 4–5 a, § 7 b, § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. q, r, x und y. § 7 d EStG 1975 ff. gilt für „bewegliche und unbewegliche“ Anlagegüter und will diese damit von den immateriellen WG unterscheiden (s. § 7 d Anm. 25); ebenso § 7 f; s. dazu auch Anm. 315.

**Bedeutung im Bewertungsrecht (BewG):** Das BewG regelt die Bewertung verschiedener Vermögensarten, darunter des Grundvermögens. Zu diesem rechnen ua. Gebäude; dagegen bilden Betriebsvorrichtungen stl. bewegliche WG, auch wenn sie bürgerlich-rechtlich wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind (§ 68 Abs. 2 Nr. 2, § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG). Diese Unterscheidung ist auch estl. maßgebend (s. Anm. 316, 320).

**Bedeutung in ertragsteuerlichen Nebengesetzen:** Sie unterscheiden zT ebenfalls zwischen unbeweglichen und beweglichen WG; vgl. bes. §§ 14, 19 BerlinFG v. 23. 2. 82; §§ 1, 4, 4 a InvZulG v. 28. 1. 86; § 3 ZRFG; § 2 InvZulG 1993; § 2 Fördergebietsgesetz. Dort erfolgt die Auslegung des Begriffs „bewegliches Wirtschaftsgut“ ebenfalls nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen (zB BFH v. 29. 10. 1974 VIII R 159/70, BStBl. II 1975, 68; v. 12. 3. 1976 III R 127/74, BStBl. II, 524), sofern nicht die Zielsetzung der Vorschrift im einzelnen Fall eine Abweichung rechtfertigt.

Vgl. zB FG Hamb. v. 9. 10. 1979 (EFG 1980, 42, rkr.), wo eine Betriebsvorrichtung – stl. ein bewegliches WG – als unbewegliches WG iSd. § 4 b InvZulG beurteilt wurde, weil bürgerlich-rechtlich Gebäudeteil.

Rspr., Verwaltungsanweisungen und Schrifttum zu jenen Bestimmungen sind daher bei der Auslegung des Begriffs „beweglich“ iSd. Abs. 2 grundsätzlich wertbar.

**Bedeutung im Verkehrssteuerrecht:** Für die *GrESt*. rechnen Maschinen und Betriebsvorrichtungen nicht zu den Grundstücken (§ 2 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG v. 17. 12. 82). Entsprechend besteht *Umsatzsteuerpflicht* (§ 4 Nr. 9 a UStG 1967 ff.); ferner gilt die UStBefreiung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nicht für Betriebsvorrichtungen (§ 4 Nr. 12 UStG 1967 ff.). Auch zu jenen Vorschriften gewonnene Erkenntnisse können zu § 7 Abs. 2 EStG von Belang sein.

Einstweilen frei.

## B. Abgrenzungsmerkmale für bewegliche Wirtschaftsgüter

315

### I. Überblick

In den folgenden Anm. 316–345 werden grundsätzliche Fragen der Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG behandelt. Einzelfragen s. Anm. 350.

**Bedeutung der Einheitsbewertung:** Die Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG erfolgt im EStRecht nach den gleichen Grundsätzen wie im Bewertungsrecht (s. Anm. 313, 316). Die Beurteilung eines WG bei der Einheitsbewertung als beweglich (Betriebsvorrichtung) oder unbeweglich (Gebäude, Außenanlage) ist aber für die estl. Behandlung verfahrensrechtlich nicht verbindlich; der Einheitswertbescheid ist für die estl. Beurteilung *nicht Grundlagenbescheid*, sondern nur *Erkenntnisinstrument* (glA zur InvZul. gem. § 19 BerlinFG BFH v. 17. 5. 1968 VI R 59/67, BStBl. II, 565; v. 1. 12. 1970 VI R 80/69, BStBl. II 1971, 316; FG Berlin v. 26. 1. 1971, EFG, 271, rkr.). Über Berichtigung widerstreitender Steuerfestsetzungen s. § 174 AO.

**Abgrenzungsmerkmale für bewegliche Wirtschaftsgüter:** Beweglich ist ein WG, das

- *nicht zu den unbeweglichen WG* gehört (s. u.) und
- ein *körperlicher Gegenstand* ist (s. u. „Immaterielle Wirtschaftsgüter“).

**Zu den beweglichen Wirtschaftsgütern gehören:**

- *transportable WG* wie Maschinen, Werkzeuge, Fahrzeuge, Bürogeräte usw. (für § 7 Abs. 2 regelmäßig unproblematisch);
- *Betriebsvorrichtungen* (s. Anm. 316–317);
- *Scheinbestandteile* (jedenfalls idR, s. Anm. 333).

**Zu den unbeweglichen Wirtschaftsgütern gehören:**

- *Grund und Boden* (interessiert für § 7 nicht);
- *Gebäude* (s. Anm. 322)
- *selbständige unbewegliche Gebäudeteile* (s. Anm. 503);
- *Eigentumswohnungen und in Teileigentum stehende Räume* (s. Anm. 506);
- *Außenanlagen* (s. Anm. 335).

**Wechsel zwischen Beweglichkeit und Unbeweglichkeit:** Ein bewegliches WG kann (durch körperliche Änderung oder durch Änderung seiner Verwendung) unbeweglich werden und umgekehrt. Von der Änderung an bestimmen sich die AfA nach den Regeln für die nunmehr gegebene Art des WG. Die Frage ist für jedes einzelne Jahr als Vorfrage bei der Ermittlung der AfA zu beantworten (über Beginn der AfA s. Anm. 160; anders zB bei der Investitionszulage nach § 19 BerlinFG; dort ist der Zeitpunkt der endgültigen betrieblichen Verwendung für die Zuordnung zum beweglichen oder unbeweglichen Anlagevermögen maßgebend: BMF v. 5. 5. 1977, BStBl. I 1977, 249 Rn. 23).

► *Bewegliches Wirtschaftsgut wird unselbständiger Gebäudeteil:* In Betracht kommt zB der Fall, daß eine Einrichtung, die bisher eine *Betriebsvorrichtung* bildete und daher gesondert als bewegliches WG beschrieben wurde, durch Änderung ihrer Funktion zu einem unselbständigen Gebäudeteil wird. (Beispiel: Ein Fabrikationsgebäude wird zum Bürogebäude, der Lastenaufzug dient nunmehr der Personenbeförderung; s. Anm. 350 „Aufzüge“). UE ist der Restbuchwert der BetrVorr. beim Gebäude wie nachträgliche HK zu behandeln; s. dazu Anm. 394–398 bei linearer und Anm. 482 bei degressiver Gebäude-AfA.

- ▶ *Bewegliches Wirtschaftsgut wird selbständiger Gebäudeteil:* Die AfA vom Restbuchwert richten sich nunmehr nach Abs. 5 a iVm. Abs. 4 oder 5. Wenn die Restnutzungsdauer weniger als 25 bzw. 50 Jahre beträgt, kann der Restbuchwert linear auf die Restnutzungsdauer verteilt werden.
- ▶ *Bewegliches Wirtschaftsgut wird sonstiges unbewegliches Wirtschaftsgut:* Eine bis dahin angewendete degressive AfA gem. Abs. 2 ist nicht mehr zulässig. Der Restbuchwert ist gem. Abs. 1 linear auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.
- ▶ *Unbeweglicher Gebäudeteil wird beweglich:* Der Buchwert des selbständigen Gebäudeteils oder der Anteil des unselbständigen Gebäudeteils am Buchwert des Gebäudes bildet die Bemessungsgrundlage für die weiteren, isoliert für das WG nach Abs. 1–3 vorzunehmenden AfA.
- ▶ *Sonstiges unbewegliches Wirtschaftsgut wird beweglich:* Die AfA richteten sich bis dahin nach Abs. 1. UE kann der Stpfl. den Restbuchwert nach Abs. 2 degressiv absetzen. Das Verbot, von der linearen zur degr. AfA überzugehen (Abs. 3 Satz 3), greift nach seinem Zweck, den Stpfl. an die bei Beginn der AfA getroffene Wahl zu binden, nicht ein, da der Stpfl. bis dahin an der degr. AfA gehindert war. Außerdem betrifft Abs. 3 die Änderung der Abschreibungsmethode bei einem WG. Wenn aber ein sonstiges unbewegliches WG zu einem beweglichem WG wird, entsteht ein anderes WG, auf das auch andere Abschreibungsregelungen anzuwenden sind.

**Immaterielle Wirtschaftsgüter** sind nach hM weder unbeweglich noch beweglich.

Darunter werden, soweit die Begriffsbestimmung zu Abs. 2 von Bedeutung ist, alle WG verstanden die *nicht körperlich sind*, dh. nicht sinnlich wahrnehmbar sind (zB PAULICK, FR 1968, 452; UELNER, StKongrRep. 1975, 100 f.; LADEMANN/ORTMANN-BABEL, § 6 Rn. 456; s. zum Begriff des immat. WG auch § 5 Anm. 1716).

Herrschende Meinung ist, daß „bewegliche“ WG iSd. Abs. 2 nur körperliche, nicht auch immat. WG sind.

BFH v. 6. 8. 1964 IV 215/62 U, BStBl. II, 575 betr. Steuerberaterpraxis; v. 17. 5. 1968 VI R 209/67, BStBl. II, 581; v. 2. 3. 1970 GrS 1/69, BStBl. II, 382 letzter Satz; v. 20. 11. 1970 VI R 44/69, BStBl. II 1971, 186 betr. Filmnegative (dazu Anm. HFR 1971, 135: Offen bleibt, ob Kopien von Filmnegativen körperliche oder imm. WG sind); v. 22. 5. 1979 III R 129/74, BStBl. II, 634 betr. Know-how; v. 5. 10. 1979 III R 78/75 u. v. 5. 10. 1979 III R 40/76, BStBl. II 1980, 16 u. 17 betr. Computer-Programme; FG Hamb. v. 15. 5. 1963, EFG 1964, 58, rkr., Abschn. 43 Abs. 1 u. 3, 77 Abs. 2 EStR 1981 f.; BMF v. 20. 5. 1980, BB, 871; KLEINSORGE, StWa. 1965, 34; R. THIEL, Übertragung stiller Reserven, 1965 Rn. 37; SUHR, StBp. 1966, 82; RAU, DB 1967, 180; zur 1. Konjunktur VO LÄNGSFELD, DB 1967, 314 = FR 1967, 170; STEINFELD Inf. 1967, 269, NISSEN, DStR 1967, 143 u. UELNER, BB 1967, 281 u. StKongrRep. 1975, 102; RICHTER, Inf. 1972, 464; BORDEWIN, DB 1975, 459; KREILE, DB 1975, 515; SÖNKSEN/SÖFFING, BerlinFG § 14 Anm. 86; SÖFFING, JbFStR 1978/79, 217 f.

Dieser Ansicht wird man zustimmen müssen, seitdem in § 7 d EStG 1975 der Ausdruck „bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter“ in Abgrenzung von den immat. WG verwendet wird (s. § 7 d Anm. 25) und in § 4 InvZulG (idF v. 2. 1. 79) ausdrücklich zwischen beweglichen, unbeweglichen und immat. WG unterschieden wird. Wortlaut und Zweck des Abs. 2 würden uE allerdings die Anwendung der Vorschrift auf immat. WG uE rechtfertigen.

Für Anwendung des Abs. 2 auf immat. WG FG Düss. v. 18. 1. 1963, EFG, 399, rkr.; NOLTE, DB 1964, 1604; HEIGL, BB 1965, 665; GÜBBELS, Hdb. d. steuerl. Abschrbg., 4. Aufl. 1966, 190; GEORGE, Loep. zu BFH v. 6. 8. 1964 IV 215/62 U, BStBl. II, 575; LANG, FR 1964, 512; LITTMANN, DB 1975, 373; SKUHR, FR 1975, 55.

**Mietverhältnisse:** Über ihre Bedeutung für die Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG s. Anm. 339, 340 und 345.

## II. Betriebsvorrichtungen als selbständige Wirtschaftsgüter

**Schrifttum** s. vor Anm. 310; Kommentare zu § 68 BewG.

### 316 1. Maßgeblichkeit der bewertungsrechtlichen Unterscheidung Betriebsvorrichtung/Gebäude

Bewertungsrechtlich sind Betriebsvorrichtungen (z. Begriff s. Anm. 317) bewegliche WG, auch wenn sie bürgerlich-rechtlich wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind (s. Anm. 332). Die bewertungsrechtlich maßgebenden Kriterien zur „Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen“ hat die FinVerw. in einem Ländererlaß v. 31. 3. 1992 zusammengestellt (BStBl. I 1992, 342). Dieser Erlaß ersetzt die bis dahin geltenden „Abgrenzungsrichtlinien“ (BStBl. II 1967, 127) und gilt im Gebiet der ehemaligen DDR für die Steuern vom Einkommen und Ertrag, für die Umsatzsteuer sowie für die Investitionszulage ab 1. 7. 1990 (Rn. 45 des Ländererlasses).

**Rechtsgrundlage** für die Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen sind § 68 BewG und im Gebiet der ehemaligen DDR § 129 Abs. 2 Nr. 1 BewG iVm. § 50 Abs. 1 Satz 2 BewG-DDR (Rn. 1 des Ländererlasses). Dies gilt auch für die Abgrenzung der Betriebsgrundstücke von den Betriebsvorrichtungen (§ 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG).

**Einkommensteuerrechtlich** ist diese Unterscheidung nach stRspr. sowohl wegen ihrer sachlichen Berechtigung als auch im Interesse einer einheitlichen Rechtsanwendung bei der Auslegung des estl. Begriffs „beweglich“ zu verwenden.

ZB BFH v. 1. 12. 1970 VI R 80/69, BStBl. II 1971, 316; v. 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132–135; v. 20. 3. 1975 IV R 16/72, BStBl. II, 689; grundsätzlich auch v. 28. 11. 1975 III R 156/73, BStBl. II 1976, 200, Abschn. 42 Abs. 1 Satz 2, 43 Abs. 3 Satz 4 EStR 1978 ff.; s. weiter Anm. 320. Krit. unter Berufung auf die handelsrechtlichen GoB RUDOLPH, BB 1979, 470, 1986, 456.

**Verfahrensrechtlich** ist aber die Einheitswertfeststellung für die estl. Beurteilung nicht Grundlagenbescheid, sondern nur Erkenntnismittel (s. Anm. 315).

### 317 2. Begriff der Betriebsvorrichtung

Nach der Begriffsbestimmung des § 68 BewG sind Betriebsvorrichtungen „Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören“ (gilt auch zu § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG 1967 ff.; BFH v. 16. 10. 1980 V R 51/76, BStBl. II 1981, 228). Gebäude sind keine Betriebsvorrichtungen (BFH v. 13. 6. 1969 III R 17/65, BStBl. II, 517; v. 21. 1. 1988, BStBl. II, 628). Nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG oder § 50 Abs. 1 Satz 2 BewG-DDR können nur einzelne Bestandteile oder Zubehörstücke Betriebsvorrichtungen sein (s. auch Rn. 2 u. 3 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992, BStBl. I, 342).

Danach ist eine Vorrichtung keine Betriebsvorrichtung, wenn sie

– als Gesamtheit die Merkmale des Gebäudebegriffs erfüllt, denn dann ist sie Gebäude (s. Anm. 320), oder wenn sie



- der Benutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den gegenwärtig ausgeübten Betrieb dient, denn dann ist sie Teil eines Gebäudes und bildet mit diesem ein einheitliches WG (s. Anm. 330), oder wenn sie
- als Außenanlage ein unbewegliches WG darstellt (s. Anm. 335).

Umgekehrt ausgedrückt: Eine Vorrichtung ist nur dann Betriebsvorrichtung, wenn sie

- selbst kein Gebäude darstellt (s. Anm. 322–327) und
- unmittelbar dem Betrieb des Gewerbes oder Berufs dient (s. u.).

Maßgebend für diese Abgrenzung ist der bewertungsrechtliche Gebäudebegriff (s. Anm. 320).

Nach der Rspr. ist eine Anlage Betriebsvorrichtung, wenn sie „in besonderer und unmittelbarer Beziehung“ zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Betrieb in der Weise steht, daß das Gewerbe oder der Beruf *durch* die Anlage *unmittelbar* betrieben wird. Es genügt daher nicht, wenn die Anlage zwar für die Ausübung des Betriebs notwendig oder vorgeschrieben ist, wenn aber das Gewerbe nicht unmittelbar durch die Anlage betrieben wird. Die Anlage muß eine ähnliche Funktion wie eine Maschine haben.

Vgl. zB BFH v. 14. 8. 1958 III 382/57 U, BStBl. III, 400; v. 5. 10. 1966 II 2/64, BStBl. III, 686; v. 17. 5. 1968 VI R 209/67, BStBl. II, 581; v. 14. 2. 1969 III 60/65, BStBl. II, 394; v. 5. 3. 1971 III R 90/69, BStBl. II, 455; v. 2. 6. 1971 III R 18/70, BStBl. II, 673; v. 30. 5. 1974 V R 141/73, BStBl. II, 621; v. 29. 10. 1974 VIII R 159/70, BStBl. II 1975, 68 v. 15. 2. 80 III R 105/78, BStBl. II, 409; v. 16. 10. 1980 V R 51/76, BStBl. II 1981, 228, 230; v. 12. 2. 1982 III R 127/78, BStBl. II, 448; v. 11. 12. 1991 II R 14/98, BStBl. II 1992, 278).

Das können auch selbständige Bauwerke oder Teile von Bauwerken sein, die nach den Regeln der Baukunst geschaffen sind, zB Schornsteine, Öfen, Kanäle (Ländererlass v. 31. 3. 1992 aaO, Rn. 3 letzter Satz).

„**Betrieb**“ in diesem Sinn ist, wenngleich die Rspr. meist Gewerbebetriebe betrifft, auch ein Betrieb der Land- oder Forstwirtschaft und eine selbständige Tätigkeit iSd. § 18 EStG (BFH v. 29. 10. 1974 VIII R 159/70 aaO betr. Rechtsanwalt).

*GenStP*pflicht des Betreibers der Anlage wird von § 68 BewG nicht verlangt (ablehnend auch E. SCHMIDT, DB 1983, 206 gegen FG Berlin v. 1. 10. 1981, EFG 1982, 396, aus anderem Grund bestätigt, BStBl. II 1986, 493).

Einstweilen frei.

318–319

### III. Vorrichtungen, die keine Gebäude darstellen

#### 1. Maßgeblichkeit des Gebäudebegriffs für die Abgrenzung Gebäude/ Betriebsvorrichtung 320

Bei der Abgrenzung zwischen Gebäuden und Betriebsvorrichtungen geht eine ständige bewertungsrechtliche, auch estl. zu übernehmende (s. Anm. 316) Rspr. des BFH vom *Gebäudebegriff* aus; entscheidend ist, ob das Bauwerk die Merkmale eines Gebäudes aufweist. Gebäude sind keine Betriebsvorrichtungen. Die Beurteilung des gesamten Bauwerks durch die *Verkehrsauffassung* wurde nur in Zweifelsfällen ergänzend und bestätigend herangezogen und schließlich die Ansicht der AbgrR v. 31. 3. 1967 (BStBl. II, 127) gebilligt, daß dem Gebäudebegriff absolute Wirkung beizumessen sei und die Verkehrsauffassung nur für die Beurteilung der einzelnen Merkmale des Gebäudebegriffs Bedeutung habe (so

auch der nunmehr geltende Ländererlaß v. 31. 3. 1992, BStBl. I, 342, Rn. 5; aA zB STEINBERG, StBp. 1967, 128).

S. Anm. 316; weiter: BFH v. 24. 2. 1961 III 434/58 S, BStBl. III, 228; v. 19. 1. 1962 III 228/59 U, BStBl. III, 121; v. 19. 1. 1962 III 285/59, StRK BewG 1934 § 50 R. 16 = HFR, 322; v. 4. 5. 1962 III 348/60 U, BStBl. III, 333; v. 24. 5. 1963 III 140/60 U, BStBl. III, 376; v. 23. 10. 1964 III 85/62, StRK BewG 1934 § 50 R. 26 = HFR 1965, 100; v. 5. 2. 1965 III 35/61 U, BStBl. III, 220; v. 17. 5. 1968 VI R 209/67, BStBl. II, 581; v. 13. 6. 1969 III 17/65, BStBl. II, 517 mit Darstellung der Rechtsentwicklung; v. 13. 6. 1969 III R 132/67, BStBl. II, 612; v. 26. 3. 1971 VI R 202/68, BStBl. II, 451; v. 14. 11. 1975 III R 150/74, BStBl. II 1976, 198; v. 12. 3. 1976 III R 127/74, BStBl. II, 524; v. 6. 8. 1976 III R 163/73, BStBl. II, 772; v. 25. 3. 1977 III R 5/75, BStBl. II, 594; v. 21. 1. 1988, BStBl. II, 628; Ländererlaß v. 31. 3. 1992, BStBl. I, 342; R 42 EStR 1999; H 42 EStH 1999; GÜRSCHING/STENGER, BewG § 68 Rn. 35.

321 Einstweilen frei.

## 322 2. Gebäudebegriff

Zum bewertungsrechtlichen, estl. zu übernehmenden Gebäudebegriff vgl. Rn. 5 und 6 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 (BStBl. I, 342). Nach den von der Rspr. aufgestellten Grundsätzen ist ein Bauwerk als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt (s. Anm. 323), den Aufenthalt von Menschen gestattet (s. Anm. 324), fest mit dem Grund und Boden verbunden (s. Anm. 325), von einiger Beständigkeit (s. Anm. 326) und ausreichend standfest (s. Anm. 327) ist (BFH v. 13. 6. 1969 III 17/65, BStBl. II, 517). Von diesem Gebäudebegriff ist der BFH, außer in dem zitierten Urteil, auch sonst in stRspr. ausgegangen.

BFH v. 25. 4. 1958 III 356/56, StRK BewG 1934 § 50 R. 30; v. 24. 2. 1961 III 434/58 S, BStBl. III, 228; v. 19. 1. 1962 III 228/59 U, BStBl. III, 121; v. 5. 2. 1965 III 35/61 U, BStBl. III, 220; v. 13. 6. 1969 III 17/65, BStBl. II, 517 (519); v. 1. 12. 1970 VI R 170/69, v. 1. 12. 1970 VI R 180/69 und v. 1. 12. 1970 VI R 380/69, BStBl. II 1971, 159, 161 und 317; v. 26. 3. 1971 VI R 202/68, BStBl. II, 451; v. 21. 2. 1973 II R 140/67, BStBl. II, 507.

## 3. Die einzelnen Merkmale des Gebäudebegriffs

### 323 a) Räumliche Umschließung zum Schutz gegen Witterungseinflüsse

Räumliche Umschließung setzt nicht voraus, daß das Bauwerk an allen Seiten Außenwände hat (im einzelnen s. Rn. 7 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992, BStBl. I, 342). Begrenzung *nach unten* durch den nackten Erdboden, einen Fußboden oder Keller und *nach oben* durch ein Dach muß stets vorhanden sein. Zu Einzelfragen s. Anm. 350.

*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, 517 Abschn. III. 3. a). Ist das Bauwerk kein Gebäude, so kann es als Außenanlage (s. Anm. 335) unbeweglich oder als Betriebsvorrichtung (s. Anm. 316–317) beweglich sein.

### 324 b) Gestattung des Aufenthalts von Menschen

Im einzelnen hierzu s. Rn. 8 und 9 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 (BStBl. I, 342). Es ist nicht Voraussetzung, daß das Bauwerk zum Aufenthalt von Menschen bestimmt ist; es muß jedoch so beschaffen sein, daß sich Menschen in ihm aufhalten können. Eignung des Bauwerks für einen *nicht nur vorübergehenden*

*Aufenthalt* von Menschen genügt, Eignung für einen dauernden Aufenthalt ist nicht erforderlich (RFH v. 30. 7. 1931, RStBl., 840 betr. Zeitungskiosk). Ausreichend ist die Möglichkeit zum Aufenthalt nur in Schutzkleidung (BFH v. 14. 11. 1975 III R 150/74, BStBl. II 1976, 198 betr. Autowaschhalle) oder nur in *Teilen des Bauwerks* von nicht untergeordneter Bedeutung (BFH aaO; FinMin. Schl.-Holst. v. 4. 2. 1970, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 11; vgl. BFH aaO zum Begriff „untergeordnet“). 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 (BFH v. 30. 1. 1992 II R 48/88, BStBl. II, 618). Zu Einzelfragen s. Anm. 350.

### c) Feste Verbindung mit dem Grund und Boden

325

Voraussetzung ist grundsätzlich das Ruhen des Bauwerks auf einem Fundament (im einzelnen s. Rn. 10–12 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992, BStBl. I, 342). 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; s. auch Anm. 350 „Garagen“).

**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 (BFH v. 1. 12. 1970 VI R 180/69, BStBl. II 1971, 161) und die nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann (BFH v. 23. 9. 1988, BStBl. II 1989, 113). Lose auf den Erdboden *aufgelegte Kanthölzer* genügen nicht (BFH v. 24. 4. 1953 III 5/53 S, BStBl. III, 156), auch nicht das *Einlassen* der tragenden Balken eines aus Balken und Brettern hergestellten Marktstandes *in den Boden* (BFH v. 20. 1. 1966 V 249/63, BFHE 85, 545), nicht eine Verbindung nur durch *Versorgungsleitungen* (BFH v. 24. 4. 1953 III 5/53 S aaO; Rn. 10 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 aaO).

Das Fundament braucht *nicht das ganze Bauwerk* zu unterfangen; einzelne Pfeiler Zementleisten und dergl. genügen (BFH v. 9. 4. 1952 II 250/51 U, BStBl. III, 137; v. 24. 4. 1953 III 5/53 S aaO; v. 19. 1. 1962 III 228/59 U, BStBl. III, 121 betr. Dachstützen auf Zementsockeln; v. 21. 2. 1973 II R 140/67, BStBl. II, 507 betr. Wochenendhaus auf Holzpfählen). Daß es nicht auf das *Material* des Fundaments ankommt, bestätigt auch BFH v. 1. 12. 1970 VI R 180/69 aaO.

Das Bauwerk braucht mit dem Boden wohl nicht vertikal verbunden zu sein; BFH v. 24. 4. 1953 III 5/53 S aaO hält es für immerhin zweifelhaft, ob nicht auch eine (*horizontale*) *Verbindung* mit Mauern oder Mauerteilen, die ihrerseits wesentliche Bestandteile des Grund und Bodens sind, zu einer festen Verbindung des Bauwerks mit dem Boden führt.

Verbindung des Bauwerks und des Bodens miteinander *nur zu einem vorübergehenden Zweck* hat zwar für die Frage des bürgerlich-rechtlichen Eigentums Bedeutung (§ 95 BGB), beeinträchtigt aber nicht die Eigenschaft als Gebäude (BFH v. 3. 3. 1954 II 44/53 U, BStBl. III, 130 betr. Ausstellungshalle); s. auch Anm. 333.

### d) Bauwerk von einiger Beständigkeit

326

Entscheidend ist die Beschaffenheit (Material) des Bauwerks, nicht die Dauer der Nutzung (Rn. 13 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992, BStBl. I, 342).

327 e) **Ausreichende Standfestigkeit des Gebäudes**

Im allg. ist ein durch ein Fundament mit dem Grund und Boden fest verbundenes oder durch seine Schwere auf einem Fundament ruhendes Bauwerk ausreichend standfest (vgl. BFH v. 13. 6. 1969 III 17/65 u. v. 13. 6. 1969 III R 132/67, BStBl. II, 517 [520] u. 612). Die Frage der Standfestigkeit ist aber von Bedeutung in den zahlreichen Fällen, in denen eine Betriebsvorrichtung und ihre bauliche Umschließung in enger Verbindung miteinander stehen oder Teile der Betriebsvorrichtung die Umschließung bilden. Im einzelnen s. Rn. 14–19 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 (BStBl. I, 342).

**Zu Rn. 16 des Erlasses:** Vgl. auch BFH v. 19. 1. 1962 III 285/59 (StRK BewG 1934 § 50 R. 16 = HFR, 322) und v. 16. 12. 1964 II 94/60 (StRK GrEStG 1940 § 2 R. 26 = HFR 1965, 275) betr. Umschließung des Brennofens einer Ziegelei: Gebäude, wenn der Brennofen entfernt werden könnte, ohne daß die Umschließung zusammenbräche; andererseits BFH v. 13. 6. 1969 III R 132/67 (BStBl. II, 612) betr. Meßgebäude und Prüfbassin: „Darauf, ob die Umschließung bei Entfernung der Betriebsvorrichtung bestehenbleiben kann, kommt es für den Gebäudebegriff nicht an.“

**Zu Rn. 18 des Erlasses:** Vgl. BFH v. 23. 10. 1964 III 85/62 (StRK BewG 1934 § 50 R. 26 = HFR 1965, 100 betr. Getreidesilo): *Keine vertikale Aufteilung* des Bauwerks, wenn die Grundfläche des als Gebäude in Betracht kommenden Teils des Bauwerks im Verhältnis zur Höhe sehr klein ist und der Bauteil infolgedessen nicht ausreichend standfest ist. – BFH v. 5. 2. 1965 III 35/61 U (BStBl. III, 220) hält sowohl eine *horizontale Trennung* zwischen einer unteren Betriebsvorrichtung als selbständigem Bauwerk und einem darüber befindlichen weiteren Bauwerk als auch eine vertikale Trennung des oberen Bauwerks in Betriebsvorrichtung und Gebäude für möglich. – Eine *gemeinsame Trennwand* schließt eine Teilung in Betriebsvorrichtung und Gebäude nicht aus, daher sind auch zwei Gebäude mit einer gemeinsamen Trennwand ausreichend standfest (BFH v. 12. 3. 1976 III R 127/74, BStBl. II, 524).

**Beispiel** für Erwägungen zur Standfestigkeit vgl. FG Nürnberg v. 20. 1. 1972, EFG, 219, rkr., betr. Hochkesselanlage eines Heizkraftwerks.

328–329 Einstweilen frei.

#### IV. Vorrichtungen, die nicht zum Wirtschaftsgut „Gebäude“ gehören

##### 330 1. Bedeutung des „einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs“ für die Abgrenzung zwischen unselbständigem Gebäudeteil und Betriebsvorrichtung

Die Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen (zum Begriff s. Anm. 317) und Gebäuden erfolgt nach dem Gebäudebegriff, s. Anm. 320. Besitzt eine Vorrichtung als Gesamtheit die Merkmale des Gebäudebegriffs, so kann sie keine Betriebsvorrichtung sein. Besitzt sie nicht jene Merkmale, so kann sie Teil des Gebäudes oder Betriebsvorrichtung (obwohl ggf. wesentlicher Bestandteil des Gebäudes) oder Außenanlage sein. Teil des Gebäudes ist sie, wenn sie der Benutzung des Gebäudes ohne Rücksicht auf den ausgeübten Betrieb dient.

**Der „einheitliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang“** wird vom BFH im EStR als Abgrenzungsmerkmal verwendet bei der Frage, ob im einzelnen Fall mehrere (selbständige) WG oder nur (unselbständige) Teile eines einzigen WG vorliegen (s. § 6 Anm. 654). Diese Beurteilung führt dazu, daß Ge-

bäudeteile als vom Hauptteil des Gebäudes unterschiedliche WG behandelt werden können. Die Übernahme dieser Beurteilung in das Bewertungsrecht mit der Folge einer entsprechenden Abspaltung von Gebäudeteilen aus der Bewertungseinheit Grundstück wird zT abgelehnt (vgl. GÜRSCHING/STENGER, BewG u. VStG, § 68 BewG Anm. 24.4). Auch estl. ist die Frage, ob ein Gebäudeteil unbeweglich oder beweglich ist, nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen; dh. auch wenn der Gebäudeteil estl. als *besonderes* WG zu behandeln ist, bedeutet dies nicht ohne weiteres, daß er ein *bewegliches* WG bildet.

BFH v. 17. 10. 1961 I 16/61 S, BStBl. III 1962, 48; v. 25. 10. 1964 III 85/62, StRK BewG 1934 § 50 R. 26 = HFR 1965, 100; v. 17. 5. 1968 VI R 59/67, BStBl. II, 565; v. 17. 5. 1968 VI R 209/67, BStBl. II, 581.

Wohl aber hat das Merkmal des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs Bedeutung für die bewertungsrechtliche Abgrenzung zwischen Gebäuden und Betriebsvorrichtungen insofern, als es sich um die Frage des Zusammenhangs der Anlage mit dem Gebäude oder mit dem Betrieb handelt (vgl. die Rspr. aaO, BFH v. 16. 6. 1977 III R 76/75, BStBl. II, 590; FinMin. NRW v. 16. 9. 1974, Inf. 1975, 234 betr. Sprinkleranlagen und Trafostationen; o. V., HFR 1976, 143).

Zur Abgrenzung zwischen Teilen eines (einzigsten) WG und mehreren (selbständigen) WG s. auch Anm. 107–111.

Zur Abgrenzung bei *Sportstätten* s. Rn. 44 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 (BStBl. I, 342) und die dazugehörige Anlage (BStBl. I, 355 ff.)

Einstweilen frei.

331

## 2. Umfang des Wirtschaftsguts „Gebäude“, Abgrenzung zu anderen Wirtschaftsgütern

### a) Bestandteile

332

Wesentliche Bestandteile einer Sache teilen gem. §§ 93, 94 BGB bürgerlich-rechtlich das Schicksal der Hauptsache (eine Ausnahme bilden Scheinbestandteile, s. Anm. 333). Bewertungsrechtlich sind dagegen Betriebsvorrichtungen (zum Begriff s. Anm. 317) bewegliche WG, auch wenn sie bürgerlich-rechtlich wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind (§ 68 Abs. 2 Nr. 2, § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG; BFH v. 1. 7. 1983 III R 161/81, BStBl. II, 686, verfassungsrechtlich gebilligt durch BVerfG v. 30. 9. 1983 1 BvR 1272/83, StRK InvZulG 1975 § 4b R. 26). Dies gilt auch für die ESt. (s. Anm. 316). Zur Beurteilung einzelner bürgerlich-rechtlicher Bestandteile von Gebäuden bewertungsrechtlich als Gebäudeteile oder Betriebsvorrichtungen vgl. Rn. 21–35 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 (BStBl. I, 342).

**Gemischte Funktion:** Dient die Anlage sowohl der Benutzung des Gebäudes als auch unmittelbar dem Betrieb, so ist für ihre Qualifizierung als Gebäudeteil oder Betriebsvorrichtung maßgebend, welche Funktion überwiegt (Rn. 30 und 31 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 aaO hinsichtlich Sammelheizungsanlagen, Be- und Entlüftungsanlagen, Klimaanlage, Warmwasseranlagen, Müllschluckanlagen sowie Be- und Entwässerungsanlagen; o. V., DB 1974, 1263).

### b) Scheinbestandteile

333

Der Begriff „Scheinbestandteil“ bezeichnet Sachen, die – gleichviel ob vom Eigentümer oder von einem Dritten, bes. von einem Mieter oder Pächter – nur

zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden oder in ein Gebäude eingefügt worden sind und die daher zwar körperlich Bestandteile des Grundstücks bilden, bürgerlich-rechtlich aber nicht zu den Bestandteilen des Grundstücks gehören, sondern Gegenstand besonderer Rechte, besonders des Eigentums, sein können (§ 95 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 BGB); das gleiche gilt für Gebäude und andere Bauwerke, die in *Ausübung eines (dinglichen) Rechts* an einem fremden Grundstück von dem Berechtigten mit dem Grundstück verbunden worden sind (§ 95 Abs. 1 Satz 2 BGB). Nach R 42 Abs. 4 EStR 1999 (basierend auf BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132 Abschn. C.II.3.c) gehören zu den Einbauten für vorübergehende Zwecke

- die vom Stpfl. für seine eigenen Zwecke vorübergehend eingefügten Anlagen;
- die vom Vermieter oder Verpächter zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters eingefügten Anlagen, deren Nutzungszeit nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist.

**„Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck“:** Zu diesem Begriff vgl. die Komm. z. § 95 BGB; BFH v. 24. 11. 1970 VI R 143/69, BStBl. II 1971, 157, und v. 4. 12. 1970 VI R 157/68, BStBl. II 1971, 165 (167), zusammenfassend wiedergegeben durch BMF v. 16. 6. 1982 Rn. 22, BStBl. I, 572; BFH v. 18. 6. 1971 III R 10/69, BStBl. II, 618; Nds. FG v. 28. 11. 1975, EFG 1976, 372, rkr. Danach besteht eine Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck, wenn die folgenden drei Voraussetzungen sämtlich erfüllt sind (s. auch H 42 EStH „Scheinbestandteile“ 1999):

- Die voraussichtliche Nutzungsdauer der eingefügten beweglichen Sache ist länger als die Zeitdauer, für die sie eingebaut worden ist (zB bei Einfügung durch einen Mieter: länger als die voraussichtliche Mietdauer);
- nach den Umständen, bes. nach Art und Zweck der Verwendung, kann damit gerechnet werden, daß die eingefügte Sache später wieder entfernt wird (hiergegen spricht es, wenn die Verbindung zwischen einem Gebäude und eingefügten Sachen nur unter erheblicher Beschädigung der einen oder anderen Sache gelöst werden kann, BFH v. 18. 6. 1971 III R 10/69, BStBl. II, 618);
- die eingefügte bewegliche Sache wird auch nach ihrem Ausbau noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert besitzen.

**Bürgerlich-rechtliche Behandlung:** Die rechtliche Trennung der Scheinbestandteile von Grund und Boden und Gebäuden bildet eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß wesentliche Bestandteile einer Sache nicht Gegenstand besonderer Rechte sein können, dh. rechtlich das Schicksal der Hauptsache teilen (§§ 93, 94 BGB). Bildet also eine Anlage *nicht einen wesentlichen Bestandteil* des Grund und Bodens oder eines Gebäudes, so entfällt bereits dadurch eine Prüfung, ob sie einen Scheinbestandteil bildet (BFH v. 28. 11. 1975 III R 156/73, BStBl. II 1976, 200, u. v. 16. 6. 1977 III R 76/75, BStBl. II, 590, betr. Klimagerät eines Zahnarztes und eines Rechtsanwalts: nicht wesentlicher Bestandteil des Gebäudes, sondern Zubehör der Praxis; ebenso FG Berlin v. 1. 2. 1972, EFG, 271, rkr., betr. Klimagerät eines Friseurs; o. V., HFR 1976, 143).

**Steuerrechtliche Behandlung:** Bei Prüfung der Frage, ob ein Scheinbestandteil beweglich oder unbeweglich ist, folgt die Rspr. grundsätzlich der bürgerlich-rechtlichen Lage jedenfalls insofern, als die Verbindung mit Boden oder Gebäude unberücksichtigt bleibt, dh. das WG für sich allein beurteilt wird. Sie unterscheidet aber zwischen vorübergehend errichteten *Gebäuden* und vorübergehenden *Einbauten* an Gebäuden.



► *Gebäude*: Besitzt das Bauwerk die Merkmale eines Gebäudes (s. Anm. 322–327), so wird es trotz seiner nur vorübergehenden Verbindung mit dem Grund und Boden, trotz seiner bürgerlich-rechtlichen Beweglichkeit, stl. als unbeweglich behandelt.

BFH v. 3. 3. 1954 II 44/53 U, BStBl. III, 130; v. 1. 12. 1970 VI R 170/69, BStBl. II 1971, 159; v. 1. 12. 1970 VI R 80169, BStBl. II 1971, 316; v. 26. 3. 1971 VI R 202/68, BStBl. II, 451; v. 21. 2. 1973 II R 140/67, BStBl. II, 507; FG Berlin v. 5. 5. 1970, EFG, 431, rkr.; BMF v. 3. 5. 1985 (BStBl. I, 188) betr. Nutzungsrechte an Gebäuden, die durch Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten geschaffen worden sind und nach der Rspr. des BFH wie materielle WG mit den HK zu aktivieren sind.

► *Einbauten in Gebäuden* zu einem vorübergehenden Zweck sind bewegliche WG.

So jedenfalls für *Mietereinbauten* BFH v. 24. 11. 1970 VI R 143/69, BStBl. II 1971, 157; v. 4. 12. 1970 VI R 157/68, BStBl. II 1971, 165. BFH v. 23. 2. 1962 III 222/58 U (BStBl. III, 179) beurteilt bei einer zu einem vorübergehenden Zweck auf fremdem Grund und Boden errichteten Tankstelle das Gebäude bewertungsrechtlich als Grundstück, die Umzäunung dagegen wegen der vorübergehenden Anlegung als Betriebsvorrichtung. Wie die Rspr. BMF v. 15. 1. 1976 Nr. 10, BStBl. I, 66; aÄ BMF v. 26. 7. 1974, BStBl. I, 498 Abschn. 13: unbeweglich; uE wohl zutreffend bei den dort erwähnten Anlagen, die vom Vermieter oder Verpächter zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters oder Pächters eingefügt werden und deren Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist: Sie sind selbständige WG (R 42 Abs. 4 EStR 1999), aber nicht beweglich, da ihre voraussichtliche Nutzungsdauer nicht länger ist als die Mietdauer (s. weiter oben über Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck), sondern sie sind Gebäudeteile iSd. Abs. 5 a.

### c) Zubehör

334

Bei „Zubehör“ handelt es sich um „bewegliche Sachen, die, ohne Bestandteile der Hauptsache zu sein, dem wirtschaftlichen Zweck der Hauptsache zu dienen bestimmt sind und zu ihr in einem dieser Bestimmung entsprechenden räumlichen Verhältnisse stehen“, es sei denn, die Sache wird im Verkehr nicht als Zubehör angesehen (§ 97 Abs. 1 BGB). Die Zubehöreigenschaft einer Sache entsteht einerseits nicht durch ihre vorübergehende Benutzung für den wirtschaftlichen Zweck einer anderen Sache; sie geht aber andererseits auch nicht durch vorübergehende Trennung eines Zubehörstücks von der Hauptsache verloren (§ 97 Abs. 2 BGB).

**Bürgerlich-rechtliche und bewertungsrechtliche Behandlung:** Zubehörsachen sind bürgerlich-rechtlich selbständige, bewegliche Sachen. Bewertungsrechtlich gehört Grundstückszubehör zum Grundvermögen bzw. zu den Betriebsgrundstücken (§§ 68 Abs. 1 Nr. 1, 99 Abs. 1 BewG) und damit zu den *unbeweglichen Sachen*, ausgenommen wenn die Zubehörsache eine *Betriebsvorrichtung* bildet.

**Einkommensteuerrechtlich** wird Zubehör eines Gebäudes (sofern nicht schon als Betriebsvorrichtung oder als Scheinbestandteil beweglich) als bewegliches WG beurteilt.

BFH v. 28. 11. 1975 III R 156/73, BStBl. II 1976, 200 u. v. 16. 6. 1977 III R 76/75, BStBl. II, 590 betr. Klimageräte für die Behandlungsräume eines Zahnarztes und eines Rechtsanwalts.

### d) Außenanlagen

335

Der Begriff „Außenanlagen“ wird im BewG verwendet (§§ 78, 83 u. 89), aber nicht definiert. Auf Grund der in § 89 BewG angegebenen Beispiele („Um-

zäunungen, Wege- oder Platzbefestigungen“) versteht man unter Außenanlagen die auf einem Grundstück vorhandenen Bauwerke, die wesentliche Bestandteile des Grundstücks (§ 94 Abs. 1 BGB), aber weder Gebäude noch Gebäudeteile noch Betriebsvorrichtungen sind. Rn. 36–43 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 (BStBl. I, 342) erwähnen als Beispiele, die regelmäßig als Außenanlagen zum Grundstück gehören (dh. unbeweglich sind): Einfriedungen, Bodenbefestigungen (Straßen, Wege, Plätze; s. aber auch Anm. 350 „Bodenbefestigungen“), Rampen, Beleuchtungsanlagen auf Straßen, Wegen und Plätzen, Brücken für den üblichen Verkehr auf dem Grundstück, Böschungen und sonstige Uferbefestigungen zur Unterstützung des Erdreichs an Hafengrundstücken. Weitere Beispiele (Abschn. 45 BewRGr. v. 19. 9. 1966, BStBl. I, 912): Tore, Stützmauern, Unterführungen, Schwimmbekken (so auch FG Nürnberg v. 5. 11. 1976, EFG 1977, 108, rkr.; s. aber auch Anm. 350 „Schwimmbekken“, „Schwimmhallen“), Tennisplätze (s. näher BMF v. 16. 1. 1984, BStBl. I, 42), Gartenanlagen, die außerhalb des Gebäudes gelegenen Versorgungsanlagen und Abwasseranlagen innerhalb der Grundstücksgrenzen.

**Einkommensteuerrechtliche Behandlung:** Bewertungsrechtlich werden Außenanlagen stets im Einheitswert des Grundstücks (Betriebsgrundstücks) erfasst (Rn. 36 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 aaO). Estl. sind Außenanlagen unbewegliche WG, die nur nach Abs. 1 Sätze 1 u. 2 zeitanteilig linear abgeschrieben werden können. Zur Frage der Selbständigkeit geht die Rspr. vom Gebäudebegriff aus (BFH v. 14. 10. 1977 III R 9/76, BStBl. II 1978, 163; v. 15. 12. 1977 VIII R 121/73, BStBl. II 1978, 210; vgl. dazu WEBER-GRELLET, FR 1979, 398). Danach sind Bauwerke, die bewertungsrechtlich Außenanlagen bilden

- *unselbständige Gebäudeteile*, wenn sie mit einem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (über dieses Abgrenzungsmerkmal s. § 6 Anm. 654);
- *selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter*, wenn ein solcher Zusammenhang fehlt (BFH aaO; v. 13. 2. 1976 III R 143/74, BStBl. II, 320; v. 1. 7. 1983 III R 161/81, BStBl. II, 686 betr. Hofbefestigung, Straßenzufahrt und Umzäunung einer Weinkellerei; BMF v. 16. 6. 1982 Rn. 30, BStBl. I, 573).

*Verfassungsrechtlich* gebilligt durch BVerfG v. 30. 9. 1983 1 BvR 1272/83, StRK InvZulG 1975 § 4b R. 26 zu BFH v. 1. 7. 1983 III R 161/81, BStBl. II, 686.

**Abgrenzung Außenanlagen/Betriebsvorrichtungen** erfolgt nach allgemeinen Grundsätzen, ein Bauwerk ist nicht Außenanlage, sondern Betriebsvorrichtung, wenn es in einer besonderen Beziehung zu einem auf dem Grundstück ausgeübten gewerblichen Betrieb steht, dh. wenn mit ihm das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (Rn. 36 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 aaO).

**Sportstätten:** zur Abgrenzung bei Sportstätten s. Rn. 44 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 (aaO) und die dazugehörige Anlage (BStBl. I, 355 ff.).

**Einzelfragen** s. Anm. 350.

### 336 e) Verstärkungen von Decken, Fundamenten und Mauern; Stützen, Mauervorlagen und Verstrebenungen

Nach § 68 Abs. 2 Satz 2 BewG sind in das Grundvermögen einzubeziehen, dh. unbeweglich, „die Verstärkungen von Decken und die nicht ausschließlich zu einer Betriebsanlage gehörenden Stützen und sonstigen Bauteile wie Mauervorlagen und Verstrebenungen“. Sie sind auch grundsätzlich den Gebäuden zuzurechnen. Dagegen sind Einzelfundamente für Maschinen Betriebsvorrichtungen (Rn. 25 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992, BStBl. I, 342).

**f) Bauten innerhalb von Gebäuden**

337

Derartige Bauten sind grundsätzlich dem Gebäude zuzurechnen, es sei denn, ein nicht nur vorübergehender Aufenthalt von Menschen (über Gestattung des nicht nur vorübergehenden Aufenthalts von Menschen s. Anm. 324) ist nicht möglich (Rn. 22 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992, BStBl. I, 342). Lose aufstellbare Trennwände, die unmittelbar der Ausübung des Betriebs dienen, zB bei wechselnder Unterteilung von Ausstellungsräumen, sind Betriebsvorrichtungen; ebenso die Klima- und Luftreinigungsanlagen sowie die Zugangsschleusen bei Räumen, die insbesondere der Herstellung von Computerchips, Kugellagern und elektronischen Geräten dienen (sog. Reinräume). Im einzelnen s. Rn. 23 und 24 des Ländererlasses v. 31. 3. 1992 aaO).

Einstweilen frei.

338

**3. Mietereinbauten und Mieterumbauten****a) Bedeutung von Mietverhältnissen für die Abgrenzung bewegliche/ unbewegliche Wirtschaftsgüter**

339

Die Eigenschaft eines WG als beweglich oder unbeweglich hängt nicht davon ab, ob es vom bürgerlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentümer oder als gemietetes oder gepachtetes WG genutzt wird.

BFH v. 5. 3. 1971 III R 90/69, BStBl. II, 455; FinMin. NRW v. 11. 1. 1980, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 35 = DB 1980, 760.

Maßgebend sind in beiden Fällen die in Anm. 316–330 wiedergegebenen Abgrenzungsgrundsätze. Wird zB ein Gebäude mit Betriebsvorrichtungen, die bisher unmittelbar der Ausübung des Gewerbebetriebs durch den Eigentümer dienen, vermietet und dienen die Betriebsvorrichtungen nunmehr unmittelbar der Ausübung des Gewerbebetriebs des Mieters, so sind sie weiterhin bewegliche WG. Dabei ist es unerheblich, daß die Betriebsvorrichtungen bewertungsrechtlich beim Eigentümer infolge der Vermietung nicht mehr beim Betriebsvermögen (§§ 95 ff. BewG) zu berücksichtigen sind (BFH v. 5. 3. 1971 III R 90/69 aaO).

**b) Mietereinbauten und Mieterumbauten im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum des Mieters**

340

**Schrifttum:** s. § 5 vor Anm. 1256.

Mit den Begriffen „Mietereinbauten und Mieterumbauten“ sind Maßnahmen des Mieters auf gemietetem Grund und Boden oder an gemieteten Sachen gemeint, durch die er Bauwerke, Anlagen, Vorrichtungen und dergl. schafft, ergänzt oder ändert, zB die Errichtung oder Umgestaltung eines Gebäudes oder – besonders häufig – die Anbringung von Einrichtungen in Gebäuden. Je nach den Vereinbarungen ist das Geschaffene bei Ende der Mietzeit zu entfernen oder dem Vermieter mit oder ohne Entschädigung zu überlassen.

Für einen *Pächter* gelten die folgenden Ausführungen gleichermaßen.

**Rechtliches Eigentum des Mieters:** Über den Fall, daß der Mieter die Einbauten nur für einen vorübergehenden Zweck eingefügt hat und daher bürgerlich-rechtlicher Eigentümer geblieben ist (§ 95 BGB; BFH v. 26. 2. 1975 I R 32/73, BStBl. II, 443), s. Anm. 333 über sog. *Scheinbestandteile*.

**Wirtschaftliches Eigentum des Mieters:** Ist der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer der (kurz gesagt) Einbauten, so gelten für die Frage, ob er ein bewegliches oder ein unbewegliches WG geschaffen hat, die allgemeinen Grundsätze, s. Anm. 316–330. Nach der Rspr. des BFH ist der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer eines Einbaus oder Umbaus, wenn

- er die Kosten getragen hat,
- er das Gebäude tatsächlich nutzt und
- ihm bei Beendigung der Nutzung ein Entschädigungsanspruch zusteht.  
BFH v. 28. 7. 1993 I R 88/92, BStBl. II 1994, 164, mwN; v. 11. 6. 1997 XI R 77/96, BStBl. II, 774; über wirtschaftliches Eigentum allg. s. § 2 Anm. 144 und die Kommentare zu § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977; H 13 Abs. 3 „Mietereinbauten“ EStH 1999.

**Kein Eigentum des Mieters:** Ist der Mieter weder bürg.-rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer der Einbauten, kommt es darauf an, ob diese

- immaterielle WG sind, dann gehören sie nicht zu den beweglichen WG (s. Anm. 315), oder
- materielle WG darstellen, dann fallen sie als bewegliche WG unter § 7 Abs. 1–3. Die Auffassung dazu hat gewechselt, s. Anm. 345.

341–344 Einstweilen frei.

### 345 c) Mietereinbauten als materielle Wirtschaftsgüter

**Schrifttum:** s. § 5 vor Anm. 1256.

Einbauten und Umbauten, die ein Mieter in gemieteten Räumen auf eigene Rechnung vornimmt, sind nach der heute geltenden Rspr. des BFH als materielle, dem Mieter zuzurechnende WG zu aktivieren und zwar

- ▷ als bewegliche WG, wenn der Mieter sachenrechtlicher Eigentümer ist (Scheinbestandteile nach § 95 BGB; s. Anm. 333 und 340) oder es sich um eine Betriebsvorrichtung des Mieters handelt,
- ▷ als unbewegliche WG, wenn sie in einem vom Gebäude verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhang oder im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen (in diesem Fall richtet sich die Höhe der AfA nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen, also nach Abs. 4–5 a).

BFH v. 28. 7. 1993 I R 88/92, BStBl. II 1994, 164, mwN; v. 15. 10. 1996 VIII R 44/94, BStBl. II 1997, 533, mwN; v. 11. 6. 1997 XI R 77/96, BStBl. II, 774; H 13 Abs. 3 „Mietereinbauten“ EStH 1999; H 42 „Mietereinbauten“ EStH 1999; H 44 „Mietereinbauten“ EStH 1999; s. auch Anm. 57.

**Frühere Auffassung:** Die Einbauten wurden als bewegliche WG behandelt, wenn sie dem Betrieb des Mieters als *Betriebsvorrichtungen* dienten s. Anm. 315–317.

BFH v. 17. 5. 1968 VI R 59/67 (BStBl. II, 565) im Gegensatz zu BFH v. 23. 8. 1966 I 261/64 (BStBl. III 1967, 67), wonach sich die Frage, ob es sich um eine BetrVorr. handele, beim Mieter nicht stelle; vgl. dazu GEORGE, FR 1967, 497; KAJET, DB 1967, 1824.

Hatte der Mieter dagegen durch seine Aufwendungen nur eine *Forderung* gegen den Vermieter auf Verwendungsersatz (§§ 547, 683, 684 BGB) oder nur eine *verbesserte Nutzungsmöglichkeit* der Mietsache erlangt, so handelte es sich um ein immaterielles WG, das von der Rspr. nicht als bewegliches WG iSd. Abs. 2 anerkannt wurde (zum letzten Punkt s. Anm. 315); AfA daher nur nach Abs. 1.

Vgl. zB BFH v. 9. 8. 1966 I 86/65, BStBl. III 1967, 65; v. 17. 5. 1968 VI R 209/67, BStBl. II, 581; v. 7. 8. 1970 III R 119/67, BStBl. II, 842; v. 21. 10. 1971 V R 53/71, BStBl. II 1972, 79; v. 9. 11. 1973 III R 12/72, BStBl. II 1974, 81; FG Hamburg v.

15. 5. 1963, EFG 1964, 58, rkr.; OFD Köln v. 29. 10. 1969, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 38.

Nach späterer Ansicht des BFH waren die oben erwähnte Forderung auf Verwendungsersatz und der verbesserte Nutzungsvorteil

- estl. *wie materielle WG* zu behandeln, wenn die durch die Aufwendungen geschaffenen Ein- oder Umbauten unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienten und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang standen;
- anderenfalls entstand durch die Ein- oder Umbauten ein nach § 5 Abs. 2 nicht aktivierbares *immaterielles WG*.

BFH v. 26. 2. 1975 I R 32/73 u. v. 26. 2. 1975 I R 184/73, beide BStBl. II, 443; s. näher BMF v. 15. 1. 1976, BStBl. I, 66; § 5 Anm. 1256.

Die Folgerungen, die aus der Behandlung von Mietereinbauten „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ für die AfA zu ziehen waren, wurden unterschiedlich beurteilt:

- ▷ Der BMF nahm – bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – unbewegliche WG, dh. ggf. Gebäude oder Gebäudeteile, des Mieters an.  
BMF v. 15. 1. 1976, BStBl. I, 66 f. Nr. 7 u. 10. Vgl. auch BMF v. 5. 5. 1977, BStBl. I, 250 f. Rn. 31 u. 36; v. 16. 6. 1982, BStBl. I, 572 f. Rn. 22 u. 36/35.

- ▷ Der BFH schränkte zeitweilig ein: Der Mieter erwerbe der Sache nach nur schuldrechtliche Ansprüche auf Verwendungsersatz oder verbesserte Gebrauchsvorteile; diese könnten nicht wie Gebäude behandelt werden; die AfA richteten sich daher nach Abs. 1.

BFH zum ähnlichen Fall der Bauten auf fremdem Boden bei unentgeltlicher Nutzung: v. 31. 10. 1978 VIII R 182/75, VIII R 196177 u. VIII R 146/75, BStBl. II 1979, 399, 401 u. 507; o. V., HFR 1979, 234; SÖNKSEN/SÖFFING, BerlinFG K § 14 Rn. 84g; SCHELENBERGER, FR 1980, 29 f; s. auch Anm. 53.

- ▷ Auf Grund von BFH v. 10. 8. 1984 III R 98/83 (BStBl. II, 805; vgl. auch BFH v. 23. 10. 1984 IX R 48/80, BStBl. II 1985, 453) hat die FinVerw. aber die Ansicht aufrechterhalten, daß Nutzungsrechte, die durch Errichtung von Gebäuden oder Gebäudeteilen des Nutzungsberechtigten entstanden sind, wie *Gebäude* nach Abs. 4–5 a abzuschreiben sind (s. auch Anm. 53).

GlA LITTMANN/BITZ/MEINCKE XIV. § 7 Rn. 248; aA SCHMIDT/DRENSECK V. § 7 Anm. 2d: unbeweglich, aber nicht Gebäude. Bedenken gegen die Behandlung solcher Mietereinbauten als unbewegliche WG s. § 5 Anm. 1256.

Einstweilen frei.

346–349

### C. ABC beweglicher und unbeweglicher Wirtschaftsgüter

350

#### Abkürzungen:

AbgrE = Abgrenzungserlaß = Ländererlaß v. 31. 3. 1992, BStBl. I, 342

BetrVorr. = Betriebsvorrichtung (und daher 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. (Rn. 33 AbgrE).

**Abstellplätze** für Flugzeuge sind BetrVorr., s. „Flughäfen“; für Kfz. s. „Bodenbefestigungen“.

**Abwasseranlagen** außerhalb eines Gebäudes, aber innerhalb der Grundstücksgrenzen sind grundsätzlich als Außenanlagen unbeweglich (BewRGr. v. 29. 9. 1966, BStBl. I, 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. (Rn. 33 AbgrE); dagegen gehören Alarmanlagen in Bau- und Gartenmärkten zum Gebäude (BFH v. 30. 10. 1997 III B 123/94, BFH/NV 1998, 623).

**Arbeitsbühnen:** s. „Bedienungsvorrichtungen“.

**Auflager** (zB Verstärkungen von Decken, Mauern, Verstrebungen und dergl.) sind grundsätzlich Gebäudeteile; sie sind BetrVorr., wenn sie ausschließlich für Betriebsvorrichtungen bestimmt sind (§ 68 Abs. 2 Satz 2 BewG; Rn. 25 AbgrE), zB Fundamente für Maschinen.

**Aufteilung** eines Bauwerks in Gebäudeteile und BetrVorr.: s. Anm. 337.

**Aufzüge:** Zu unterscheiden ist zwischen Personenaufzügen, Lastenaufzügen und gemischtgenutzten Aufzügen.

► **Personenaufzüge:** als Gebäudebestandteile unbeweglich.

RFH v. 26. 11. 1936, RStBl., 1253; v. 21. 10. 1937, RStBl. 1938, 275; BFH v. 5. 3. 1971 III R 90/69, BStBl. II, 455; v. 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132, 135; Rn. 27 AbgrE.

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 (s. weiter unten), so dienen die Personenaufzüge (neben den bei jedem Gebäude vorhandenen Treppen) dem Betrieb durch bequemeres Heranschaffen der Kunden zu den Waren (glA o.V., DB 1974, 1263; KÖRNER, WPg. 1976, 436); s. auch „Fahrtreppen“. Ein *Panorama-Personen-Aufzug* in einer Möbelausstellungshalle ist ein unselbständiger Gebäudeteil und damit weder ein Scheinbestandteil (s. Anm. 333), eine Betriebsvorrichtung noch ein unbewegliches WG iSd. zu den Ladeneinbauten u.ä. Einbauten ergangenen Rspr. (FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 20. 9. 1999, 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; E. SCHMIDT, BB 1976, 1353) sind BetrVorr.

BFH v. 21. 10. 1971 V R 53/71, BStBl. II 1972, 79 betr. Fabrik; v. 7. 10. 1977 III R 48/76, BStBl. II 1978, 186; v. 20. 3. 1981 III R 114/80, BStBl. II, 785; Rn. 28 AbgrE; KNOP, UStR 1969, 65; RICHTER, UStR 1970, 27; aA RFH v. 26. 11. 1936, RStBl., 1253. Das gilt auch für Lastenaufzüge in Warenhäusern: BFH v. 5. 3. 1971 III R 90/69, BStBl. II, 455; FinVerw. Ba.-Württ. v. 15. 11. 1971 u. NRW v. 18. 11. 1971, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 17 = FR 1971, 564 entgegen früherer Ansicht.

► **Gemischt genutzte Aufzüge** sind uE je nach derjenigen Nutzungsart, die überwiegt, als unbeweglich oder als BetrVorr. anzusehen (glA o.V., DB 1974, 1263; RÖSSLER/TROLL/LANGNER XIV. BewG § 68 Rn. 119).

BFH v. 11. 8. 1977 V R 65/75 (BFHE 123, 378 = StRK UStG 1967 § 30 R. 41) beurteilt einen Lastenaufzug als BetrVorr., wenn er mehreren Mietern dient, wenigstens in der Person eines Mieters die Annahme einer BetrVorr. gerechtfertigt ist – dh. wohl: wenn der Aufzug ausschließlich dem Betrieb des Mieters dient – und bei der gemeinsamen Nutzung der Anlage durch die Mieter die „charakterbestimmenden Merkmale“ (einer BetrVorr.) insgesamt überwiegen; wenn die Anlage dagegen bei allen Mietern, die sie benutzen, sowohl der Lasten- als auch der Personenbeförderung dient, steht sie auch nach BFH aaO „im Funktionszusammenhang mit der Gebäudenutzung“ (zust. wohl



GÜRSCHING/STENGER, BewG § 68 Rn. 78.1; für Behandlung gemischtgenutzter Aufzüge als unbeweglich wohl RFH v. 21. 10. 1937, RStBl. 1938, 275; eindeutig FG Münster v. 24. 3. 1964, EFG, 581, rkr.).

BFH v. 11. 8. 1977 V R 65/75 aaO ist immerhin unklar; für Behandlung des von mehreren gewerblichen Mietern sowohl zur Lasten- als auch zur Personenbeförderung genutzten Aufzugs je nachdem, welche Nutzung (aller Mieter zusammen) überwiegt, FinMin. NRW v. 11. 1. 1980, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 35 = DB 1980, 760.

► *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 (FinMin. NRW v. 11. 1. 1980 aaO; Rn. 28 AbgrE).

**Außenanlagen** sind unbeweglich (s. Anm. 335). Ausnahme bei *Tankstellen* s. „Bodenbefestigungen“. Ausnahme bei *Scheinbestandteilen* s. allg. Anm. 333.

Bauwerke, die bewertungsrechtlich 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, 130; v. 24. 5. 1963, BStBl. III, 376; Rn. 13 AbgrE).

**Autoaufzüge** in Parkhäusern sind BetrVorr. (Rn. 28 AbgrE); s. auch „Aufzüge“.

**Autowaschanlagen** sind Gebäude, wenn ein Aufenthalt von Menschen in der Anlage einschl. 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, EFG 1994, 12, rkr.; FinVerw., StEK BewG 1965 § 68 Nr. 20 = FR 1973, 18; offengeblieben im Fall BFH v. 1. 12. 1970 VI R 80/69, BStBl. II 1971, 316). Die technische Inneneinrichtung zur Durchführung des Waschens ist BetrVorr. (BFH v. 14. 11. 1975 III R 150/74 aaO). Die Bodenbefestigung für Zu- und Abfahrt ist Außenanlage und damit unbeweglich (FG Ba-Württ. v. 15. 3. 1991, EFG 1992, 714, rkr.).

**Backöfen** sind BetrVorr. (RFH v. 4. 10. 1929, RStBl., 622; BFH v. 12. 2. 1982 III R 127/78, BStBl. II, 448; OFD Kiel v. 17. 4. 1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8).

**Bäder:** Wenn sie der Körperpflege dienen, auch in Fabrikgebäuden und auch wenn gewerbepolizeilich vorgeschrieben (s. Anm. 317) oder in Hotels (BFH v. 12. 8. 1982 III R 118/79, BStBl. II, 782; v. 11. 12. 1992 II R 14/89, BStBl. II 1992, 278), sind sie Gebäudeteile (einschl. der Wasserzu- und Abflüsse sowie der Geräte zur Warmwasserbereitung, FG Berlin v. 19. 6. 1973, EFG, 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 (Rn. 32 AbgrE; OFD Kiel v. 17. 4. 1968, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8 „Bäder“; FG Düss. v. 21. 9. 1972, FR 1972, 289); s. auch „Schwimmbecken“, „Schwimmhallen“.

**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 dergl., auch Brücken, die als Schienenwege dienen); BetrVorr. sind ferner Kräne und sonstige Ver-

ladeeinrichtungen; nur der nackte Grund und Boden der Gleisanlagen ist unbeweglich (RFH v. 28. 6. 1940, RStBl., 910; v. 3. 12. 1943, RStBl. 1944, 524; Rn. 41 AbgrE; o. V., StBp. 1962, 258, 1963, 203); 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:** s. „Überdachungen“.

**Baracken** sind nur dann Gebäude, wenn sie alle Gebäudemerkmale aufweisen (vgl. hierzu BFH v. 24. 5. 1963 III 140/60 U, BStBl. III, 376). Sie sind in diesem Fall unabhängig vom bürgerlichen Recht unbeweglich (OFD Berlin v. 18. 9. 1967, StuZBl. Bln. 1967, 946). Zu den erforderlichen Gebäudemerkmalen gehört vor allem eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden (BFH v. 24. 4. 1953 III 5/53 S, BStBl. III, 156; s. dazu Anm. 325). Eine Baracke ist mit dem Grund und Boden zB in folgenden Fällen fest verbunden: wenn sie nur auf Zementpfeilern ruht (BFH v. 9. 4. 1952 II 250/51 U, BStBl. III, 137); wenn sie zwar nicht mit dem Fundament baulich verbunden ist, aber infolge ihrer Schwere als mit dem Boden fest verbunden zu erachten ist (BFH v. 3. 3. 1954 II 44/53 U, BStBl. III, 130); wenn sie auf einem gemauerten Fundament oder auf gemauerten Pfeilern oder wenn sie auf gemauerten Pfeilern und auf eingerammten Holzpfeilern oder wenn sie nur auf eingerammten Holzpfeilern ruht (BFH v. 22. 6. 1955 II 121/55 U, BStBl. III, 226); wenn ihre Dachstützen auf in die Erde eingelassenen Holzpfeilern ruhen (BFH v. 19. 1. 1962 III 228/59 U, BStBl. III, 121; aA BFH v. 20. 1. 1966 V 249/63, BFHE 85, 545 betr. Marktstand); wenn sie auf nicht in die Erde eingelassenen Mauersockeln und den Giebelwänden der Nachbarbauwerke ruht (BFH v. 24. 5. 1963 III 140/60 U aaO). 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“ und allg. Anm. 325.

**Baustellencontainer** für wechselnde Einsatzstellen sind BetrVorr. (BFH v. 18. 6. 1986 II R 222/83, BStBl. II, 787; Rn. 11 AbgrE; H 42 „Gebäude“ EStH 1999); s. auch „Bürocontainer“, „Combitainer“, „Container“.

**Bedienungsvorrichtungen:** vgl. Rn. 26 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-Urteil vom 12. 2. 1982, BStBl. II, 448).“

Vgl. auch „Stahlbühne“; Rn. 9 AbgrE.

**Befeuchtungsanlagen** sind BetrVorr., sofern sie unmittelbar und ausschließlich den betrieblichen Vorgängen dienen (BFH v. 17. 5. 1968 VI R 205/67, BStBl. II, 567; v. 28. 11. 1975 III R 156/73, BStBl. II 1976, 200).

**Befeuchtungsanlagen** auf Flughäfen sind BetrVorr., da sie unmittelbar dem Flugbetrieb dienen.

**Beförderungsanlagen** s. „Aufzüge“ und „Transportanlagen“.

**Behälter** für Fabrikationsprodukte, Öl, Wasser und dergl. 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, 353; FG Düss. v. 21. 2. 1973, EFG, 362, bestät., betr. Deckenbeleuchtung in Kaufhaus; Rn. 29 AbgrE; OFD Köln v. 12. 7. 1972, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 146; für Behandlung von Beleuchtungskörpern als selbständige WG GLADE, StbJb. 1976/77, 195.

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, 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 grundsätzlich als Außenanlagen unbeweglich; 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 (Rn. 30 AbgrE); auch in Warenhäusern (BFH v. 5. 3. 1971 III R 90/69, BStBl. II, 455), im Möbeleinzelhandel (BFH v. 7. 3. 1974 VIII R 30/71, BStBl. II, 429).

► *BetrVorr.* 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, 567; v. 7. 3. 1974 VIII R 30/71, BStBl. II, 429; v. 20. 3. 1975 IV R 16/72, BStBl. II, 689; Rn. 30 AbgrE), in Räumen mit klimaempfindlichen Geräten, Rechenanlagen und Meßgeräten (OFD Kiel v. 17. 4. 1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8; grundsätzlich auch FG Berlin v. 1. 10. 1981, EFG 1982, 396, aus anderem Grund bestät.), in Räumen mit ärztlicher Behandlung. Eine Anlage kann auch deshalb beweglich sein, weil sie bürgerlich-rechtlich nicht Gebäudebestandteil ist; vgl. BFH v. 28. 11. 1975 III R 156/73 (BStBl. II 1976, 200) und v. 16. 6. 1977 III R 76/75 (BStBl. II, 590), wo Klimageräte eines Zahnarztes und eines Rechtsanwalts als Zubehör der Praxis beurteilt wurden; ebenso bei einem Friseur FG Berlin v. 1. 2. 1972, EFG, 271, rkr.

**Beschickungsbühnen:** s. „Bedienungsvorrichtungen“.

**Betriebsbüros** in Werkhallen und dergl. sind Gebäude, da der insgesamt vorhandene Gebäuderaum nur unterteilt wird (Rn. 22 AbgrE).

**Bewässerungs- und Entwässerungsanlagen** sind im allg. Gebäudebestandteile; dienen sie jedoch überwiegend einem Betriebsvorgang (zB bei Färbereien, Zellstofffabriken, Brauereien, Molkereien und Autowaschhallen), so sind sie BetrVorr. (Rn. 31 AbgrE), zB ein Abwasserfilterbassin zum Ausscheiden 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. (Rn. 33 AbgrE).

**Blitzableiter, Blitzschutzanlagen** sind Bestandteile des Gebäudes oder der BetrVorr., der die Anlage dient.

#### **Bodenbefestigungen:**

► *Selbständige, abnutzbare Wirtschaftsgüter.*

So für die Befestigung von Straßen und Plätzen RFH v. 11. 1. 1930, RStBl., 111; v. 9. 1. 1931, RStBl., 307; BFH v. 1. 3. 1960 I 188/59 U, BStBl. III, 198; v. 19. 8. 1971 V R

48/71, BStBl. II 1972, 76; v. 1. 7. 1983 III R 161/81, BStBl. II, 686; RFH v. 17. 11. 1943, RStBl 1944, 50 betr. Waldweg.

Bodenbefestigungen sind als Außenanlagen unbewegliche oder als BetrVorr. bewegliche WG.

► **Außenanlagen:** Bodenbefestigungen sind grundsätzlich Außenanlagen (s. allg. Anm. 335) und damit unbeweglich (BFH v. 13. 2. 1976 III R 143/74, BStBl. II, 320); dies gilt auch, wenn sie der Lagerhaltung dienen (BFH v. 7. 10. 1983 III R 106/82, nv.; v. 9. 12. 1988 III R 133/84, BFH/NV 1989, 570); Rn. 37 AbgrE: „Sie sind im allgemeinen zur besseren Befahrbarkeit des Bodens geschaffen; eine besondere Beziehung zu einem auf dem Grundstück ausgeübten Betrieb fehlt“; glA bei Parkplätzen von Supermärkten OFD Frankfurt v. 5. 6. 1986, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 49; ebenso entschieden für die Zu- und Abfahrt („Stauraum“) bei einer Autowaschanlage (FG Ba.-Württ. v. 15. 3. 1991, EFG 1992, 714).

► **BetrVorr.:** Ausnahmsweise ist die Bodenbefestigung BetrVorr., wenn sie unmittelbar dem auf dem Grundstück ausgeübten Betrieb dient. BetrVorr. wurden zB anerkannt bei

▷ **Automobilfabriken** für die Teststrecken (BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 20/73, BStBl. II 1975, 20; Rn. 37 AbgrE);

▷ **Erdöhraffinerien** für die Bodenbefestigungen, die ausschließlich einen Zugang zu den BetrVorr. bilden; nicht dagegen, soweit sie nur oder auch den Zugang zu den Gebäuden ermöglichen (FinVerw., DB 1963, 946; OFD Kiel v. 17. 4. 1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8);

▷ **Flughäfen** für Start- und Landebahnen, s. „Flughäfen“;

▷ **Lastkraftwagen:** Eine für Lkw. befahrbare Bodenbefestigung ist nur dann BetrVorr., wenn sie ohne den konkreten Betrieb keinen Wert hätte; eine besonders starke Ausführung ist für sich allein noch kein Anzeichen für eine BetrVorr. (BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 20/73, BStBl. II 1975, 20; FinMin. Nds. v. 27. 8. 1968, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 5);

▷ **Rasenfläche,** beheizbare, die beim Hersteller als Versuchs- und Demonstrationsobjekt diente (BFH v. 30. 4. 1976 III R 132/74, BStBl. II, 527);

▷ **Tankstellen,** ausgenommen die Bodenbefestigungen vor Garagen und Reparaturwerkstätten sowie auf Dauerparkplätzen (BFH v. 23. 2. 1962 III 222/58 U, BStBl. III, 179 in Bestät. v. EFG 1958, 303; v. 19. 2. 1974 VIII R 20/73, BStBl. II 1975, 20; Rn. 38 AbgrE; FinVerw., StEK BewG 1965 § 68 Nr. 7 u. 8 „Tankstellen“ = EDStZ 1969, 266; OFD Frankfurt v. 5. 6. 1986, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 49);

▷ **Umspannwerke,** wenn die Bodenbefestigungen der Reparatur des Werks (Schalterstraßen, Trafostaßen, Umkehrplatz), nicht also auch zugleich dem sonstigen Verkehr innerhalb des Werks dienen (BFH v. 2. 6. 1971 III R 18/70, BStBl. II, 673; FinMin. Nds. v. 10. 3. 1972, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 18; Rn. 37 AbgrE).

**Boothäuser:** Schwimmende Boothäuser sind beweglich (BFH v. 19. 1. 1962 III 228/59 U, BStBl. III, 121; FG Düss./Köln v. 22. 12. 1954, EFG 1955, 163, rkr.).

**Braunkohlenbunker** sind als Gebäude zu behandeln (Rn. 15 AbgrE, Zeichnung 6).

**Brauseeinrichtungen:** s. „Bäder“, „Waschanlagen“.

**Brennöfen** sind BetrVorr., da sie nur für kurze Zeit zur Bedienung betreten werden können. Die Überdachung kann bei ausreichender Standfestigkeit (s. dazu allg. Anm. 327) Gebäude sein; s. auch „Zementmühlen“.

**Brücken:** vgl. Rn. 42 AbgrE:

„Brücken, die nur dem üblichen Verkehr auf dem Grundstück dienen, stehen in keiner besonderen Beziehung zu einem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb. Aus dem Umstand allein, daß eine Brücke zwei Betriebsteile miteinander verbindet, kann eine besondere Beziehung der Brücke zu einem gewerblichen Betrieb nicht hergeleitet werden. Solche Brücken sind deshalb in der Regel als Außenanlagen im Einheitswert des Grundstücks zu erfassen. Eine Zurechnung zu den Betriebsvorrichtungen kommt nur in Ausnahmefällen in Betracht, so zB wenn die Brücke als Schienenweg (Bahnunterbau) für werkseigene Bahnen benutzt wird.“

Eine besondere Beziehung zum Betrieb nahm der RFH an bei Brücken in Wasserkraftwerken (RFH v. 26. 1. 1939, RStBl., 709). Die Brücke diente aber in jenem Fall dem Verkehr zu dem hinter dem Kraftwerk liegenden Wohnhaus und damit nicht unmittelbar dem Betrieb; s. auch „Bodenbefestigungen“; s. ferner „Bahnanlagen“.

**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 (RÖSSLER/TROLL/LANGNER XIV. BewG § 68 Rn. 147).

**Brunnenhäuschen:** Brunnen- und Wassersammelhäuschen kann Gebäude sein, besonders der nicht nur vorübergehende Aufenthalt von Menschen kann möglich sein (FG Hamb. v. 18. 12. 1962, EFG 1963, 344, rkr.).

**Bürocontainer** sind Gebäude, wenn sie auf festen Fundamenten ruhen (BFH v. 25. 4. 1996 III R 47/93, BStBl. II, 613; H 42 „Gebäude“ EStH 1999).

**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 grundsätzlich BetrVorr. (glA RÖSSLER/TROLL/LANGNER XIV. BewG § 68 Rn. 107; aA regelmäßig bei Kohlenbunkern OFD Kiel v. 17. 4. 1968, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8). Bunker außerhalb von Gebäuden als Gebäude vgl. Rn. 15 u. 17 AbgrE, Zeichnungen 6 u. 15.

**Combaitainer** (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, 787); s. auch „Baustellencontainer“, „Bürocontainer“, „Container“.

**Computer-Programme** sind grundsätzlich immaterielle WG (s. § 5 Anm. 1716) und damit nach der Rspr. (s. Anm. 315) nicht beweglich (BFH v. 5. 10. 1979 III R 78/75 u. v. 5. 10. 1979 III R 40/76, BStBl. II 1980, 16 u. 17; v. 3. 7. 1987 III R 7/86, BStBl. II, 728; v. 3. 7. 1987 III R 147/86, BStBl. II, 787; Voss, FR 1989, 358); die Vornahme depressiver AfA ist nicht möglich.

**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; H 42 „Gebäude“ EStH 1999; Rn. 11 AbgrE; FM Thüringen v. 1. 11. 1993, StEK BewG § 68 Nr. 64); das gleiche gilt für Container-Wohnanlagen (FG Münster v. 13. 1. 1994, EFG, 555); Aber 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 bewegliche Sache sein (Bezirksgericht Dresden, Senate für Finanzrecht, v. 25. 6. 1992, EFG, 618, rkr.); s. auch „Baustellencontainer“, „Bürocontainer“, „Combitainer“.

**Datenkabel** zur Vernetzung von Computern können bewegliche WG sein, auch wenn sie teilweise unter Putz verlegt sind (BFH v. 25. 11. 1999 III R 77/97, FR 2000, 336)

**Decken:** Geschoßdecken sind Gebäudeteile; s. auch u. „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; 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 (Rn. 25 AbgrE, s. auch Anm. 336).

**Drainageanlagen** sind BetrVorr. (BFH v. 20. 2. 1992 II R 61/88, BStBl. II, 531).

**Duschen:** s. „Bäder“.

**Einbaumöbel:** Auch wenn sie im einzelnen Fall als gegenüber dem Gebäude selbständige WG behandelt werden (s. § 6 Anm. 637–639, § 7b Anm. 113 „Einbauküchen“, „Einbaumöbel“, „Einbauschränk“), rechnen Einbaumöbel bewertungsrechtlich zum Gebäude und damit zu den unbeweglichen WG, wenn sie durch Einpassen in die für sie bestimmten Stellen mit den sie umschließenden Gebäudeteilen (Seitenwänden und Rückwand) vereinigt werden.

BFH v. 8. 5. 1953 III 23/53 S, BStBl. III, 192; v. 4. 5. 1962 III 348/60 U, BStBl. III, 333; v. 1. 12. 1970 VI R 358/69, BStBl. II 1971, 162; v. 29. 10. 1976 VI R 127/73, BStBl. II 1977, 152: Möbelstücke, die echte und notwendige Gebäudebestandteile ersetzen, zB eine Schranktrennwand statt sonst notwendigen Mauerwerks, sind regelmäßig wesentliche Bestandteile des Gebäudes; nicht dagegen zB, wenn sie in anderen Kombinationen und an anderen Stellen wieder aufgestellt werden könnten, ohne daß dabei eines der Teile zerstört oder in seinem Wesen verändert würde; FinMin. Schl.-Holst. v. 9. 3. 1976, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 26; OFD Bremen v. 23. 2. 1971, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 77: ausgenommen, wenn nur zu einem vorübergehenden Zweck eingefügt, § 95 Abs. 2 BGB, was zB bei einem Mieter der Fall sein kann, s. Anm. 333 über Scheinbestandteile.

**Einbauten** in größeren Hallen s. „Betriebsbüros“. Mietereinbauten s. Anm. 340, 345. Einbaumöbel s. dort.

**Einfahrbahnen:** s. „Bodenbefestigungen“, „Teststrecken“.

**Einfriedungen** (Zäune, Mauern, Hecken): Ein Zaun kann unselbständiger Teil eines Gebäudes sein (BFH v. 30. 6. 1966 VI 292/65, BStBl. III, 541 betr. lebende Umzäunung; v. 15. 12. 1977 VIII R 121/73, BStBl. II 1978, 210 betr. Maschendrahtzaun; s. auch § 6 Anm. 715 „Zaun“; H 42 „Unbewegliche Wirtschaftsgüter, ...“ EStH 1999). Anderenfalls sind Einfriedungen Außenanlagen (s. Anm. 335) und damit (ebenfalls) unbeweglich.

RFH v. 12. 8. 1927, Kartei AO § 154 Abs. 2, 1 R. 8; BFH v. 14. 8. 1958 III 382/57 U, BStBl. III, 400; v. 13. 2. 1976 III R 143/74, BStBl. II, 320; FG Berlin v. 16. 2. 1967, EFG, 335, rkr.; BewRGr. v. 29. 9. 1966, BStBl. I, 912 Abschn. 45; Rn. 37 AbgrE.

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 aaO).



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, 673; Rn. 37 AbgrE).

Beweglich ist eine Einfriedung, wenn sie einen *Scheinbestandteil* bildet (s. allg. Anm. 333). So wurde die Einfriedung einer auf fremdem Grund und Boden nur zu vorübergehendem Zweck errichteten *Tankstelle* als BetrVorr. angesehen (BFH v. 23. 2. 1962 III 222/58 U, BStBl. III, 179). Die weitere Begründung des BFH aaO, die Einfriedung habe dem Tankstellenbetrieb gedient, erscheint dagegen nicht überzeugend. Grundsätzlich bilden Einfriedungen auch bei Tankstellen einen Teil des Grundvermögens (OFD Kiel v. 17. 4. 1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8 „Tankstellen“).

**Einschnitte im Gelände** sind BetrVorr., wenn aus betrieblichen Gründen vorgenommen (OFD Kiel v. 17. 4. 1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8); s. auch „Bahnanlagen“, „Gräben“.

**Eintrittskartenhäuschen:** FG Berlin v. 11. 7. 1967 (EFG, 546, rkr.) anerkannte das Eintrittskartenhäuschen einer Miniaturgolfanlage, in der sich die Schaltung einer Beleuchtungsanlage, der Zähler und die Einrichtung für die Ausgabe der Eintrittskarten befanden, als BetrVorr.; s. auch „Kassenhäuschen“, „Baracken“, „Kioske“; allg. über feste Verbindung mit dem Grund und Boden Anm. 325.

**Eismaschinen** einer Gastwirtschaft als BetrVorr. anerkannt durch RFH v. 21. 10. 1937, RStBl. 1938, 275.

**Eissportanlagen:** s. „Sportstätten“.

**Entlüftungsanlagen:** s. „Belüftungsanlagen“.

**Entstaubungsanlagen** sind BetrVorr. (Rn. 33 AbgrE).

**Entwässerungsanlagen:** s. „Bewässerungsanlagen“.

**Erdölraffinerien:** Wege s. „Bodenbefestigungen“. Über sonstige Außenanlagen auf fremdem Grund und Boden vgl. FinVerw., DB 1963, 946.

**Fabrikhornsteine** sind BetrVorr. (BFH v. 8. 6. 1966, BB 1966, 199; Rn. 3 AbgrE).

**Fahrbahnen:** s. „Bodenbefestigungen“, „Einfaßbahnen“, „Teststrecken“.

**Fahrradschuppen** sind grundsätzlich Gebäude; s. „Hallen“.

**Fahrtstuhlanlagen:** s. „Aufzüge“.

**Fahrtreppen,** Rolltreppen in Einzelhandelsgeschäften werden als Gebäudeteile angesehen.

BFH v. 24. 11. 1970 VI R 143/69, BStBl. II 1971, 157; v. 5. 3. 1971 III R 90/69, BStBl. II, 455; Rn. 27 AbgrE; v. 12. 1. 1983 I R 70/79, BStBl. II, 223: 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, EFG, 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:** s. „Garagen“.

**Fertighaus:** Gebäude, auch ein auf Holzpfählern ruhendes (BFH v. 21. 2. 1973 II R 140/67, BStBl. II, 507; FG Berlin v. 5. 6. 1973, EFG, 523, rkr.); s. allg. Anm. 325.

**Feuerlöschanlagen:** *Sprinkleranlagen* s. dort. Andere Feuerlöschanlagen sollen ebenfalls als Gebäudeteile behandelt werden (H 13 Abs. 5 EStH 1999; Rn. 34 AbgrE; BMF v. 31. 5. 1985, BStBl. I, 205, dort Übergangsregelung). UE so allg. nicht zutreffend; vgl. E. SCHMIDT, BB 1980, 1733, DB 1985, 1505.

**Filmtheater** ist Gebäude; auch Bildwerferraum, Kassenraum und Fußbodenschräge sind keine Betr. Vorr. (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, EFG 1984, 166, rkr.).

**Flughäfen:** Vgl. LänderErl. „Liste der unbebauten und bebauten Grundflächen und Gebäude auf Verkehrsflughäfen und Verkehrslandeplätzen“, FinMin. NRW v. 29. 11. 1978 G 1108–23–V A 4/S 3212–5–V A 4. BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 20/73 (BStBl. II 1975, 20) billigte die Beurteilung von Start- und Landebahnen als BetrVorr.

**Förderbänder, Förderschnecken:** s. „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, 517), wo ein Förderturm in Stahlbetonbauweise, dessen Außenwände zum größten Teil ausschließlich als Tragscheiben zur BetrVorr. gehörten, als BetrVorr. beurteilt wurde, ebenso FG Düss./Köln v. 29. 4. 1958, EFG, 302, rkr.; FG Münster v. 17. 12. 1963, EFG 1964, 366, bestät.; s. auch Rn. 17 u. Zeichnung 12 AbgrE.

**Fundamente** sind Gebäudeteile, ausgenommen wenn sie ausschließlich für Betriebsvorrichtungen bestimmt sind (Rn. 25 AbgrE, s. auch Anm. 336). Zum Begriff vgl. BFH v. 23. 9. 1988, BFH/NV 1989, 484.

**Fußbodenbeläge** sind regelmäßig Gebäudebestandteile und damit unbewegliche WG (sofern nicht Scheinbestandteile, s. Anm. 333), 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, EFG 1972, 371, bestät.). Wird dagegen der Belag nur lose auf einem im übrigen als fertig anzusehenden Fußboden aufgelegt und kann er jederzeit ohne Beschädigung des Fußbodens wieder entfernt werden, so ist er uE ein bewegliches WG, auch wenn er auf die Maße des Raums genau zugeschnitten ist. Alle in einem Raum verlegten zusammenhängenden Fußbodenbeläge sind als einheitliches WG anzusehen (OFD Berlin v. 29. 3. 1971, StuZBl. Berlin 1971, 321 Nr. 8); s. auch § 6 Anm. 715 u. 1300 „Fußbodenbelag“.

▷ *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/Nürnb. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG, Karte 6).

▷ *Platten*, auch lose verlegt, gehören zum Gebäude (FG Düss. v. 17. 5. 1983, EFG 1984, 166, rkr.); nicht dagegen lose verlegte *Teppichfliesen* auf einem fertigen, auch ohne Belag nutzbaren Fußboden (FG Berlin v. 11. 9. 1973, EFG 1974, 62, rkr.; BMF v. 5. 5. 1977, BStBl. I, 250).

- ▷ *Schwingboden* in Mehrzweckhallen zählt zum Grundvermögen, in reinen Turn- und Sporthallen und in Squashhallen stellt er aber BetrVorr. dar (Anlage 1 AbgrE).
- ▷ *Teppichboden* einer Tennishalle gehört zum Gebäude (FG Köln v. 11. 11. 1992, EFG 1993, 472, rkr.); ebenso in Möbelausstellungsräumen (Bew.-Kartei OFD München/Nürnberg. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG Karte 2).

**Gärkeller** sind regelmäßig Gebäude (Rn. 6 AbgrE).

**Gärten, Grünanlagen** sind als Außenanlagen unbeweglich (s. allg. Anm. 335; § 6 Anm. 644).

**Galerien** für Bedienung und Wartung von Maschinen sind BetrVorr. (Rn. 26 AbgrE; s. auch „Bedienungsvorrichtungen“). Galerien in Schwimmbädern, Reithallen, Sporthallen und Eissporthallen sind Teil des Gebäudes (Anlage 1 AbgrE).

**Ganzstahlkonstruktionen zur PKW-Präsentation** und zur Aufbewahrung von PKW sind Gebäude (FM Ba.-Württ. v. 4. 5. 1999, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 75).

**Garagen** sind regelmäßig Gebäude, auch *Tiefgaragen* (Rn. 6 AbgrE). Beweglich grundsätzlich dann, wenn ein in den Grund und Boden eingelassenes Fundament fehlt (s. allg. Anm. 325); 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, dazu o.V., HFR 1971, 140 u. 259; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 28. 10. 1965, EFG 1966, 162, rkr.; FG Berlin v. 28. 11. 1967, EFG 1968, 159, rkr.). Dagegen hat der BFH *Fertigaragen* aus Beton, also mit wesentlich höherem Eigengewicht, als unbeweglich beurteilt, 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; Rn. 10 AbgrE); ebenso Fertigarage aus Stahlbeton in einem Stück ohne besonderes Fundament (FG Münster v. 20. 10. 1983, EFG 1984, 270, rkr.).

**Garagentore:** Garagenkipptore sind keine BetrVorr. (BFH v. 17. 5. 1968 VI R 30/67, BStBl. II, 563).

**Gartenlauben:** Wann Gebäude, vgl. CHRISTOFFEL, Inf. 1985, 32.

**Geschoßdecken** gehören zum Gebäude; ihre Abgrenzung gegenüber Bedienungsbühnen und Galerien ist nach den Umständen des Einzelfalls vorzunehmen (BFH v. 12. 2. 1982, BStBl. II, 448; Rn. 26 AbgrE; zur Abgrenzung vgl. auch OFD Kiel v. 17. 4. 1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8 „Arbeitsbühnen“; s. auch „Stahlbühne“).

**Getränkeautomat** in der Kantine eines Betriebs ist BetrVorr. (BFH v. 11. 10. 1973 VIII R 139/72, BStBl. II 1974, 43 in Bestät. v. EFG 1972, 371).

**Getreidesilos** sind BetrVorr., wenn die Außenwände nur aus Behälterumwandungen bestehen (Zeichnung 13 AbgrE; BFH v. 23. 10. 1964 III 85/62, StRK BewG 1934 § 50 R. 26 = HFR 1965, 100). Über etwaige Aufteilung s. Anm. 327. FG Kassel v. 3. 2. 1955 (EFG, 130, rkr.) beurteilte einen Getreidesilo als Gebäude und stützte sich bei der Auslegung des Gebäudebegriffs auf die Verkehrsauffassung; aA aber die neuere Rspr. des BFH, s. Anm. 320.

**Gewächshäuser:** Die Beurteilung hat mehrmals gewechselt.

► *Rechtsprechung:* Der BFH hielt früher Gewächshäuser auch dann, wenn sie durch Fundamente mit dem Boden fest verbunden sind, für *Betriebsvorrichtungen*.

So für den Bereich der Land- und Forstwirtschaft BFH v. 9. 12. 1964 II 11/60 U, BStBl. III 1965, 116 u. v. 29. 4. 1965 IV 386/62 U, BStBl. III, 610; auch BFH v. 17. 5. 1968 VI B 97/67, BStBl. III, 566 geht wohl stillschweigend davon aus, daß das Gewächshaus eines Gartenbaubetriebs beweglich ist, vgl. OFD Münster v. 11. 3. 1966, StLex. 3,7, 116; SCHMIDT/SAGODNY, Inf. L 1965, 289. Nach Abschn. 43 Abs. 2 letzter Satz EStR 1965–1975 galt das regelmäßig auch für Gewächshäuser gärtnerischer Betriebe, die der Pflanzenzucht dienen.

Der BFH aaO stützte sich jedoch bei der Auslegung des Gebäudebegriffs noch auf die Verkehrsauffassung und auf die Zweckbestimmung des Bauwerks, was er später aufgab (s. Anm. 320). Entsprechend der Änderung der Rspr. rechneten Gewächshäuser eines Gewerbebetriebs zu den *Gebäuden* (BFH v. 25. 3. 1977 III R 5/75, BStBl. II, 594); ebenso Gewächshäuser eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (BFH v. 21. 1. 1988 IV R 116/86, BStBl. II, 628).

► *Die Finanzverwaltung* beurteilte nunmehr Gewächshäuser als Gebäude, wenn sie in Wj. angeschafft oder hergestellt worden waren, die nach dem 31. 12. 1977 begannen (BMF v. 15. 3. 1978, BStBl. I, 169 und entsprechende Ländererlasse). Nach BMF v. 14. 8. 1979 (BStBl. I, 591) ist die Frage, ob Gewächshäuser Gebäude oder BetrVorr. sind, nach den *Umständen des einzelnen Falls* auf Grund des Gebäudebegriffs, zu beantworten (s. dazu allg. Anm. 315–327); liegen dessen Merkmale vor, so ist das Gewächshaus keine BetrVorr.

**Gewölbe**, unterirdische, können Gebäude sein (Rn. 6 AbgrE).

**Gleisanlagen**: s. „Bahnanlagen“.

**Golfplätze**: s. „Sportstätten“.

**Gräben** bei Elektrizitätswerken sind BetrVorr. (vgl. BFH v. 24. 1. 1952 III 110/50 S, BStBl. III, 84).

**Gruben**, offene, sind BetrVorr., wenn sie unmittelbar der Ausübung des Betriebs dienen.

**Grünanlagen**: s. „Gärten“.

**Hallen**: Ob alle Merkmale eines Gebäudes vorhanden sind, kann bei Hallen besonders hinsichtlich der Frage zweifelhaft sein, ob eine räumliche Umschließung zum Schutz gegen Witterungseinflüsse vorhanden ist; s. dazu allg. Anm. 323. Diese Voraussetzung kann auch dann erfüllt sein, wenn die Halle nach allen Seiten offen ist (BFH v. 16. 12. 1964 II 94/60, StRK GrEStG 1940 § 2 R. 26 = HFR 1965, 278 unter Aufgabe der Bedenken gegen die grundsätzliche Gleichstellung offener Hallen mit Gebäuden in BFH v. 30. 11. 1955 II 41/55 U, BStBl. III 1956, 21; v. 19. 1. 1962 III 228/59 U, BStBl. III, 121 betr. Trockenschuppen einer Ziegelei; Rn. 7 und Zeichnung 1 AbgrE).

► *Allseitig offene Markt-, Industrie-, Bahnsteig- und ähnliche Hallen* sind daher Gebäude, wenn auch die übrigen Merkmale eines Gebäudes vorliegen (Rn. 7 AbgrE, unter Hinweis auf RFH v. 10. 10. 1940, RStBl. 1941, 205 betr. Bahnsteighalle). 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, EFG 1967, 164, rkr.).

► *Kleinere Wartehallen der Verkehrsbetriebe* mit einer Grundfläche bis zu 15 qm werden als BetrVorr. beurteilt (FM 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 u. NRW v. 12. 7. 1967, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 2).

► *Einzelfragen* s. auch „Autowaschhallen“, „Bahnsteighallen“, „Klinkerhalle“, „Schwimmhalle“, „Tragflughallen“, „Überdachungen“, „Zelhallen“.

**Haltestellen:** s. „Hallen“, „Überdachungen“.

**Handwaschbecken:** s. „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, 449). Sie dienen dem Unternehmen unmittelbar zur Ausübung seines Gewerbes als Fernwärme-lieferant. Dies gilt allerdings nicht mehr, wenn sie an die Gebäudeeigentümer veräußert werden (BFH v. 25. 5. 2000 III R 65/96, BStBl. II, 628).

**Hebebühnen** sind BetrVorr., wenn sie in einer besonderen Beziehung zu dem in dem Gebäude ausgeübten Betrieb stehen.

**Heizungsanlagen** (über Klimaanlage s. *Belüftungsanlagen*):

► *Transportable Heizungsanlagen*, dh. solche, die nicht nach §§ 93, 94 Abs. 2 BGB infolge fester Einfügung in ein Gebäude bürgerlich-rechtlich 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 bewertungsrechtlichen Grundsätzen der Abgrenzung zwischen Gebäuden und beweglichen WG zu beurteilen (s. Anm. 315–327). Danach kann die Heizungsanlage

– als Gebäudeteil unbeweglich oder

– als Betriebsvorrichtung oder Scheinbestandteil beweglich sein.

Daß die Heizungsanlage im einzelnen Fall gesondert aktiviert und abgeschrieben werden kann (s. § 6 Anm. 659), bedeutet nicht, daß sie dadurch zu einem beweglichen WG wird (BFH v. 17. 10. 1961 I 16/61 S, BStBl. III 1962, 48; v. 17. 5. 1968 VI R 59/67, BStBl. II, 565).

▷ *Gebäudeteil* ist die Anlage, wenn sie bürgerlich-rechtlich Bestandteil des Gebäudes ist (was regelmäßig zutrifft, s. die Komm. z. § 94 BGB) 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 allg. Teile des Gebäudes.

RFH v. 25. 1. 1934 (RStBl., 364) betr. Hotel; v. 21. 10. 1937 (RStBl. 1938, 275) betr. gemischtgenutztes Grundstück; BFH v. 17. 5. 1968 VI R 59/67 (BStBl. II, 565) u. VG Berlin v. 6. 10. 1965 (EFG 1966, 212, rkr.) betr. Tischlerei; BFH v. 17. 5. 1968 VI R 341/66 (BStBl. II, 563) betr. Werkstatt; v. 17. 5. 1968 VI R 55/67 (BStBl. II, 564) betr. Lufterhitzer einer Fabrik; v. 17. 5. 1968 VI R 91/67 (BStBl. II, 566 gegen EFG 1967, 335 Nr. 370) und v. 4. 12. 1970 VI R 157/68 (BStBl. II 1971, 165 gegen EFG 1968, 6) betr. Gasheizungsanlage in gemieteten Praxisräumen; v. 20. 3. 1975 IV R 16/72 (BStBl. II, 689) betr. Lufterhitzer (gegen dieses Urt. GLADE, StJb. 1976/77, 196); v. 29. 10. 1976 III R 131/74 (BStBl. II 1977, 143) betr. Friseur; FG Berlin v. 16. 12. 1966 (EFG 1967, 214, rkr.) betr. Etagen-Warmwasserzentralheizung in den gemieteten Räumen eines Steuerberaters; FG Berlin v. 26. 1. 1967 (EFG, 335, insofern bestät. EFG 1973, 53); FG Münster v. 5. 11. 1971 (EDStZ 1972, 13) betr. Lufterhitzer zur Beheizung eines Fabrikgebäudes; Rn. 30 AbgrE; OFD Kiel v. 17. 4. 1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8.

*Elektro-Speicherheizung* rechnet zum Gebäude, s. § 6 Anm. 661.

▷ *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.

BFH v. 17. 5. 1968 VI B 97/67 (BStBl. II, 566; glA JOSTEN, Inf. 1986, 536 f.) betr. Heizung eines Gewächshauses, wo Investitionszulage nach § 21 BerlinhilfeG 1962 zugestanden und damit die Beweglichkeit der Heizungsanlage anerkannt wurde; FG Berlin v. 27. 8. 1969 (EFG 1970, 322, rkr.), betr. Heizung in einer Backstube, wenn der Backofen keine ausreichende Wärme zur Gare abgibt; Rn. 30 AbgrE.

Daß die Heizungsanlage durch die Raumerwärmung den dort arbeitenden Menschen die Durchführung der betrieblichen Vorgänge in den beheizten Räumen ermöglicht oder erleichtert oder neben der Erwärmung auch Betriebsvorgängen dient, genügt nicht, um sie als BetrVorr. zu beurteilen (BFH v. 17. 5. 1968 VI R 341/66, BStBl. II, 563).

So wurde zB eine sowohl dem Betrieb als auch der Erwärmung der Räume dienende kombinierte Heizungs- und Warmwasserbereitungsanlage eines Friseurs einheitlich als unselbständiger Gebäudebestandteil behandelt (BFH v. 29. 10. 1976 III R 131/74, BStBl. II 1977, 143).

▷ *Scheinbestandteil* (s. dazu allg. Anm. 333): 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 Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Miet- oder Pachtverhältnisses ist (R 42 Abs. 4 EStR 1999). Für die Frage, ob der Einbau für einen vorübergehenden Zweck erfolgt ist, ergeben die vertraglichen Vereinbarungen einen Hinweis; aber vor allem auch objektive Gesichtspunkte sind heranzuziehen. Ist der Vermieter zum Ersatz der Aufwendungen für die Heizungsanlage bei Beendigung des Mietverhältnisses nicht verpflichtet, der Mieter jedoch auch nicht zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands der gemieteten Räume, so ist nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, daß die Heizung bei Beendigung des Mietverhältnisses nicht entfernt wird, auch wenn sie ausdrücklich nur für die Vertragszeit zugelassen wurde. Ebenso, wenn bei Entfernung der Heizung nur noch ihr Schrottwert verbleiben würde; auch dann bildet sie nicht einen Scheinbestandteil. Ist die Nutzungsdauer kürzer als die voraussichtliche tatsächliche Mietdauer, so kann ebenfalls nicht von einem Einbau nur zu einem vorübergehenden Zweck ausgegangen werden.

Siehe näher BFH v. 4. 12. 1970 VI R 157/68, BStBl. II 1971, 165 gegen EFG 1968, 6; FG Berlin v. 26. 1. 1967, EFG, 335 (insofern bestätigt EFG 1973, 53). Einschränkend gegenüber BFH aaO FG Berlin v. 7. 3. 1972 (EFG, 370, rkr., betr. Nachtstromspeicherofen) insofern, als nach Ansicht des FG eine Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck auch dann vorliegen kann, wenn die Nutzungsdauer des Ofens die voraussichtliche Mietdauer nicht übersteigen würde.

**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. 17. 5. 1968 VI R 55/67, BStBl. II, 564; v. 29. 7. 1966 VI 55/65, BStBl. III 1967, 125 betr. Unterschubfeuerung; FG Münster v. 5. 11. 1971, EDSZ 1972, 13; Ein Lufterhitzer bildet mitsamt den zugehörigen Vorrichtungen – Öltank, Ölleitungen, Ausgleichstank, Pumpen, elektrischen Leitungen, Raumthermostat, Abgasrohren – einen Gebäudeteil).



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, 565 betr. Heizplatte für Tischlerei).

**Hochkesselanlagen:** s. „Kesselanlagen“.

**Hochregallager:** Ob Gebäude oder BetrVorr., hängt von den Umständen des Einzelfalls ab; s. näher FinMin. Nds. v. 15. 2. 1973, Ba.-Württ. u. NRW v. 1. 3. 1973, Bremen v. 6. 3. 1973, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 21. Ein vollautomatisches Hochregallager ist BetrVorr. (BFH v. 18. 3. 1987 II R 222/84, BStBl. II, 551).

**Höhleneinbauten** zur Besichtigung einer Naturhöhle sind BetrVorr. (FinMin. NRW v. 28. 4. 1971, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 15).

**Hofbefestigung:** s. „Bodenbefestigungen“.

**Hofüberdachung:** s. „Überdachungen“.

**Hühnerställe:** s. „Ställe“.

**Immaterielle Wirtschaftsgüter** sind nach der Rspr. nicht beweglich (s. Anm. 315).

**Industriehallen:** s. „Hallen“.

**Innenwände:** verschiebbare Innenwände sind Bestandteile des Gebäudes (Rn. 24 AbgrE); s. auch Anm. 337.

**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 (Rn. 23 Satz 2 AbgrE; s. auch Anm. 337). Rechnet die Umschließung zum Gebäude (so bei tragenden Trennwänden), dann ist die Isolierung gleichwohl BetrVorr., wenn sie betriebsbedingt ist (Rn. 23 Satz 4 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 (Rn. 24 AbgrE).

*Schallkassette* am Kühlturm eines Elektrizitätswerks ist BetrVorr. (FinVerw., DB 1975, 1296); *Schallschutzdecke* s. „Decken“.

Siehe auch „Bäder“, „Kühleinrichtungen“, „Schallschlucktür“, „Zementmühlen“.

**Kaimauern** sind Betriebsvorrichtungen (Rn. 43 AbgrE; s. auch „Uferbefestigungen“).

**Kammern**, die lediglich für einen vorübergehenden Aufenthalt von Menschen geeignet sind, sind BetrVorr.. Sind die Kammerwände gleichzeitig Außenwände, gehören sie zum Gebäude (Rn. 22, 23 AbgrE; s. auch Anm. 337).

**Kanäle** sind BetrVorr., wenn mit ihnen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (Rn. 3 AbgrE; BFH v. 24. 1. 1952 III 110/50 S, BStBl. III, 84 betr. Kanäle von Elektrizitätsunternehmen); s. auch „Rohrleitungen“, „Bewässerungsanlagen“; § 6 Anm. 646.

**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, 451); nicht transportable Kassenhäuschen in Sportstätten sind Gebäude (Anlage 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., 827), jedoch nur die technische Einrichtung (BFH v. 30. 6. 1993 XI R 62/90, BStBl. II, 808; Anlage 1 AbgrE; nach FG Hamb. v. 9. 10. 1979, EFG 1980, 42, rkr. auch das Gebäude: Es stehe in einem von der übrigen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang; darauf kommt es aber nicht an, s. Anm. 330, sondern auf den bewertungsrechtlichen Gebäudebegriff).

**Kernkraftwerke:** Über 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. 327 sowie Rn. 14–18 und Zeichnungen 5 und 11 AbgrE. Eine Hochkesselanlage (Hochkesselhaus mit angebaute Luftvorwärmer eines Heizkraftwerks) wurde als Gebäude beurteilt im Fall FG Nürnberg v. 20. 1. 1972, EFG, 219, rkr.

**Kinderspielplatz** ist idR selbständiges unbewegl. WG wie Grünanlagen; s. aber auch § 6 Anm. 715 u. 1500.

**Kinobestuhlung** ist BetrVorr. (BFH v. 5. 10. 1966 II 2/64, BStBl. III, 686).

**Kioske:** Von den Merkmalen des Gebäudebegriffs (s. Anm. 322) sind hier besonders von Bedeutung: feste Verbindung mit dem Grund und Boden (s. Anm. 325) und die Möglichkeit zum nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen (s. Anm. 324). 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, 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 grundsätzlich als Außenanlagen unbeweglich (s. „Bewässerungs- und Entwässerungsanlagen“); die Kläranlage eines Campingplatzes ist aber BetrVorr., wenn sie auf dessen Bedürfnisse zugeschnitten ist (FG Mecklenburg-Vorpommern v. 25. 1. 2000, DStRE 2000, 535, rkr.).

**Klimaanlagen:** s. „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; v. 16. 6. 1977 III R 76/75, BStBl. II, 590).

**Klinkerhalle** eines Zementwerks wurde als Gebäude beurteilt (BFH v. 24. 2. 1961 III 434/58 S, BStBl. III, 228).

**Kompressoren:** 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/Nürnberg. § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG Karte 5) und Turbinenschächte in Hochbauten (Bew-Kartei OFD München/Nürnberg. § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG Karte 2).

**Kraftstromanlagen** sind BetrVorr., wenn sie ganz oder überwiegend einem Betriebsvorgang dienen (Rn. 29 AbgrE).

**Krananlagen** sind BetrVorr. (Rn. 41 AbgrE); Kranbahnstützen s. „Stützen“.

**Kühleinrichtungen** sind BetrVorr. (RFH v. 21. 10. 1937, RStBl. 1938, 275; BFH v. 30. 1. 1991, BStBl. II, 618; Rn. 33 AbgrE; Abschn. 42 Abs. 3 EStR 1990, H 42 „Betriebsvorrichtungen“ EStH 1993–1996; FinMin. NRW v. 10. 1. 1977, StEK BewG § 68 Nr. 27); s. auch „Belüftungsanlagen“ über Klimaanlage; „Kühlräume“, „Kühlzellen“.

**Kühlräume** sind Gebäude, wenn die Temperatur während des Betriebsvorgangs den Aufenthalt von Menschen zulässt (Rn. 23, 24 AbgrE, s. Anm. 324; FG Berlin v. 30. 6. 1983, EFG 1984, 165, rkr.); s. auch Zeichnung 16 AbgrE betr. Kühlhaus; s. ferner „Isolierungen“.

**Kühlzellen** sind BetrVorr. (BFH v. 30. 1. 1991 II R 48/88, BStBl. II, 618; Rn. 9 AbgrE); s. auch „Kühleinrichtungen“.

**Ladeneinbauten** sind je nach den Umständen

▷ *unbewegliche Gebäudeteile* (BFH v. 17. 5. 1968 VI R 209/67, BStBl. II, 581, BetrVorr. ablehnend bei einer Drogerie; v. 20. 2. 1975 IV R 170/70, BStBl. II, 531, dort hatte der Stpfl. selbst den getrennt aktivierten Ladeneinbau als unbeweglich beurteilt; stets unbeweglich nach BMF v. 26. 7. 1974, BStBl. I, 499 Nr. 13c) oder

▷ *Betriebsvorrichtungen* (BFH v. 30. 5. 1974 V R 141/73, BStBl. II, 621; FG Berlin v. 23. 3. 1967, EFG, 334, rkr.).

Eine getrennte Aktivierung und Abschreibung ist nicht entscheidend (BFH v. 17. 10. 1961 I 16/61 S, BStBl. III 1962, 48; v. 29. 3. 1965 I 411/61 U, BStBl. III, 291; v. 17. 5. 1968 VI R 209/67 aaO). Beweglich sind Ladeneinbauten außer im Fall der BetrVorr. als Scheinbestandteile, s. dazu allg. Anm. 333; s. auch „Schaufensteranlagen“, „Schaukästen“, „Beleuchtungsanlagen“.

**Lagerkeller** ist regelmäßig unbeweglich (Rn. 6 AbgrE).

**Landebahnen:** s. „Flughäfen“.

**Lastenaufzüge:** s. „Aufzüge“.

**Leichtbautrennwände** 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, EFG 1990, 219, rkr., NZB durch BFH v. 30. 1. 1992 III B 64/89 n. v. als unbegründet zurückgewiesen, EFG 1992, 237); s. auch „Beleuchtungsanlagen“.

**Lufterhitzer:** s. „Heizungsanlagen“.

**Luftschleieranlage** am Eingang eines Warenhauses ist Gebäudeteil, nicht BetrVorr. (BFH v. 5. 3. 1971 III R 90/69, BStBl. II, 455; FG Ba.-Württ. v. 16. 9. 1988, BB 1989, 184).

**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, 121; 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:** s. „Hallen“; Marktstand s. Anm. 325.

**Materiallager** im Inneren von größeren Werkhallen sind grundsätzlich Gebäudeteile (Rn. 22 AbgrE, s. Anm. 337).

**Mauervorlagen:** s. „Stützen“.

**Meisterbüros:** s. „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 (Rn. 11 AbgrE; FM Ba.-Württ. v. 9. 3. 1995, DB 1995, 606; 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).

**Öfen** sind BetrVorr., wenn mit ihnen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (Rn. 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, 792; kein Gebäudebestandteil, anders als in dem vom BFH zitierten Fall BFH v. 20. 11. 1970 VI R 6/69 betr. Paneelverkleidung im Foyer eines Versicherungsgebäudes).

**Panzerschranke** können bei Einbau in ein gemietetes Gebäude als Scheinbestandteile (s. dazu allg. Anm. 333) beweglich sein, weil sie eine verhältnismäßig lange Nutzungsdauer haben und bei Ausbau nach Mietende nicht zerstört werden (o.V., HFR 1971, 140). Sie können uE auch BetrVorr. sein (vgl. Rn. 33 AbgrE; s. auch „Schutz- und Sicherungsvorrichtungen“).

**Personenaufzüge:** s. „Aufzüge“.

**Pflanzenanlagen** in der Land- und Forstwirtschaft: Sog. Dauerkulturen (s. § 6 Anm. 265 „Pflanzenanlagen“) wurden lange als bewegliche WG des Anlagevermögens angesehen (s. auch „Rebanlagen“).

RFH v. 11. 5. 1927, RFHE 21, 163 = RStBl., 176; v. 4. 1. 1939, RStBl., 297; v. 11. 10. 1939, RStBl. 1940, 28; BFH v. 14. 3. 1961 I 17/60 S, BStBl. III, 398; v. 3. 12. 1970 VI R 170/67, BStBl. II 1971, 321; v. 12. 12. 1973 I R 163/69, BStBl. II 1974, 188; FG Rhld.-Pf. v. 11. 1. 1978, EFG, 215, im Ergebnis bestat. durch BFH v. 30. 11. 1978 IV R 43/78, BStBl. II 1979, 281, wo die Frage offengelassen wurde; OFD Koblenz v. 20. 7. 1971, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 93.

AA – unbeweglich – BMF v. 5. 5. 1977, BStBl. I, 253 Rn. 62; v. 16. 6. 1982, BStBl. I, 582 Rn. 114; o.V., HFR 1979, 183; MATHIAK, Inf. 1980, 76. Hierfür spricht uE, daß es beim land- und forstwirtschaftlichen Vermögen bewertungsrechtlich keine Unterscheidung zwischen (unbeweglichem) Grundvermögen und beweglichen Betriebsvorrichtungen gibt und daß Dauerkulturen bürgerlich-rechtlich als wesentliche Grundstücksbestandteile (§ 94 Abs. 1 BGB) unbeweglich sind.

**Pumpenhäuschen** von nicht mehr als 30 qm Grundfläche sind im allg. BetrVorr. (Rn. 8 AbgrE, s. Anm. 324).

**Rampen:** Freistehende R. sind regelmäßig als Außenanlagen (s. Anm. 335) unbeweglich, da mit ihnen das Gewerbe nicht unmittelbar betrieben wird; so Rn. 39 AbgrE. UE nicht allgemein zutreffend; 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, 523; GÜRSCHING/

STENGER, BewG § 68 Rn. 91); 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 aaO).

**Rasen** bei Sportplatz ist BetrVorr. (Anlage 1 AbgrE); zu beheizbaren Rasenflächen vgl. BFH v. 30. 4. 1976 III R 132/74, BStBl. II, 527; s. auch „Bodenbefestigungen“, „Sportstätten“.

**Rebanlagen** gehören – Betriebsvorrichtungen vergleichbar – zum abnutzbaren beweglichen Anlagevermögen; sie können auch degressiv abgeschrieben werden (FG Nürnberg v. 27. 4. 1988, EFG, 513, rkr., mit Anm. SAUER, FR 1988, 535).

**Regenwasserauffanganlage** einer Fabrik ist als Außenanlage unbeweglich (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:** vgl. Anlage 1 AbgrE; s. auch „Sportstätten“.

**Ringofen** einer Ziegelei: s. „Brennöfen“.

**Ringofenumschließung** zählt zum Grundvermögen (BFH v. 19. 1. 1962, HFR 1962, 322; v. 16. 12. 1964, HFR 1965, 278)

**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 (RÖSSLER/TROLL/LANGNER XIV. § 68 BewG Rn. 72, 146: nichtbegehbare Kanäle, in denen die Rohre für die Raumheizung eines Gebäudes verlegt sind); 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., wenn nicht mehr als 30 qm Grundfläche (BFH v. 24. 1. 1952 III 110/50 S, BStBl. III, 84; Rn. 8 AbgrE; s. auch Anm. 324).

**Rohrpostanlagen** sind BetrVorr. (FG Hamb. v. 14. 5. 1973, EFG, 407, rkr.).

**Rollgitter** zum Schutz von Geschäftsräumen gehört zum Gebäude (FG Berlin v. 1. 10. 1987, NWB-Eilnchr. 1987, 374)

**Rolltreppen:** s. „Fahrtreppen“.

**Rückkühlerbühnen** sind BetrVorr.; die dazu gehörenden Pumpstationen gehören dagegen zum Grundvermögen (FG Münster v. 13. 2. 1997 3 K 828/95 EW, nv.; OFD Koblenz v. 10. 11. 1997, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 72).

**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, 751); s. Rn. 35 AbgrE; s. auch „Decken“.

**Schalterstraße** bei Umspannwerk eines Elektrizitätswerks ist BetrVorr. (BFH v. 2. 6. 1971 III R 18/70, BStBl. II, 673).

**Schaltheus** eines Elektrizitätswerks rechnet regelmäßig zu den Gebäuden. Im Schaltheus können sich jedoch BetrVorr. befinden (RFH v. 15. 5. 1941, RStBl., 701; OFD Kiel v. 17. 4. 1969, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 8); s. auch „Transformatorhäuschen“.

**Schalträume** im Inneren von größeren Werkhallen sind grundsätzlich Gebäudeteile (Rn. 22 AbgrE; s. auch Anm. 337).

**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, 581, betr. Drogerie; v. 24. 8. 1984 III R 33/81, BStBl. II 1985, 40, betr. Apotheke; FG Berlin v. 18. 3. 1966, EFG, 447, rkr. betr. metallene Schaufensterkonstruktion und Tür, Verglasung und Rollgitter; aA FG Berlin v. 23. 3. 1967, EFG, 334, das Ur. nahm eine überwiegend betriebliche Funktion an, wurde aber aufgehoben unter Bezugnahme auf BFH aaO); die Schaufensteranlagen eines Warenhauses sind idR BetrVorr. (BFH v. 29. 3. 1965 I 411/61 U, BStBl. III, 291; s. auch „Schaukästen“, „Ladeneinrichtungen“.

**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, 141; für Zurechnung zum Gebäude in dem entschiedenen Fall FG Stuttgart v. 24. 4. 1956, EFG, 374, insoweit bestät. Als beweglich wurden *Schaufenstereinsätze* beurteilt (VG Berlin v. 13. 5. 1965, EFG, 367, rkr.). Schaukästen in öffentlichen *Unterführungen* sind grundsätzlich BetrVorr. (FG Stuttgart v. 19. 11. 1963, EFG 1964, 211, rkr.). 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, 563).

**Schiebehallen** sind Gebäude (OFD Saarbrücken v. 29. 3. 1994, StEK BewG § 68 Nr. 65).

**Schiebekammern** in Trinkwasserbehältern sind BetrVorr. (Hess. FG v. 16. 12. 1986, Recht u. Steuern 1990, 47)

**Schiebetor** einer Lagerhalle ist Gebäudeteil (FG Berlin v. 20. 2. 1973, EFG 1973, 308, rkr.).

**Schießstände** s. Sportstätten“.

**Schiffe** sind bewegl. WG iSd. Abs. 2, auch wenn im Schiffsregister eingetragen (R 42 Abs. 2 Satz 2 EStR 1999), ungeachtet ihrer Behandlung als unbeweglich in § 21 Abs. 1 Nr. 1.

**Schornsteine** einer Fabrik sind BetrVorr. (BFH v. 8. 6. 1966 III 55/65, BFHE 56, 534; Rn. 3 AbgrE).



**Schranktrennwände** im Großraumbüro gehören regelmäßig zum Gebäude (FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 17. 5. 1984, EFG 1984, 602 insoweit rkr., EFG 1989, 381).

**Schutzdächer:** s. „Überdachungen“.

**Schutzgitter** innerhalb des Umspannwerkes eines Elektrizitätswerkes sind BetrVorr. (BFH v. 2. 6. 1971 III R 18/70, BStBl. II, 673).

**Schutz- und Sicherungsvorrichtungen:** Stahltüren, Stahlkammern und Stahlflächen von Tresoranlagen sind ebenso wie die dazugehörigen Alarmanlagen BetrVorr. (Rn. 33 AbgrE; H 42 „Betriebsvorrichtungen“ EStH 1996). Durch den Tresor bedingte Fußbodenverstärkungen sind in die BetrVorr. einzubeziehen; s. auch „Fundamente“. Die durch die Tresoranlage bedingten Mauer- und Deckenverstärkungen gehören aber zum Gebäude (§ 68 Abs. 2 Satz 2 BewG). Keine BetrVorr. sind Holzrolläden und ihr Elektroantrieb (FG Berlin v. 30. 9. 1970, EFG 1971, 166, insoweit rkr.); s. auch „Einfriedungen“, „Panzer-schränke“, „Scherengitter“, „Tore“.

**Schwachstromanlagen** sind im allg. 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 unbewegl. WG, s. auch § 6 Anm. 715; 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 u. Böden); BFH v. 16. 10. 1980 V R 51/76, BStBl. II 1981, 228; s. im einzelnen Anlage 1 AbgrE; s. auch „Bäder“.

**Schwingböden** s. „Sportstätten“.

**Silos** sind gefäßförmige Behälter, die gewöhnlich einen zylindrischen, vier-, sechs- oder achteckigen Querschnitt mit trichterförmigem Boden haben (BFH v. 24. 2. 1961 III 434/58 S, BStBl. III, 228; v. 23. 10. 1964 III 85/62, StRK BewG 1934 § 50 R. 26 = HFR 1965, 100). Der Silobehälter selbst ist stets BetrVorr. (BFH aaO; Schl.-Holst. FG v. 15. 11. 1983, EFG 1984, 331, rkr. betr. Flachsilo). 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; vgl. Rn. 17, 18 AbgrE und Anm. 327, BFH v. 23. 10. 1964 III 85/62 aaO; Schl.-Holst. FG v. 15. 11. 1983 aaO betr. Keller- und Rampengeschoß unter einem Hochsilo.

**Sockel** ist BetrVorr., wenn er der Aufstellung einer Maschine dient; s. auch „Schaukästen“, „Fundamente“.

**Software** s. „Computer-Programme“.

**Sportstätten:** Für die Abgrenzung des Grundvermögens von den BetrVorr. bei Sportstätten vgl. Rn. 44 und Anlage 1 AbgrE.

**Sprinkleranlagen** sind grundsätzlich Gebäudeteile, da sie der Gebäudenutzung dienen (Ausnahme, wenn mit ihnen das Gewerbe unmittelbar betrieben wird).

So BFH v. 15. 2. 1980 III R 105/78, BStBl. II, 409 betr. Fabrik; v. 7. 10. 1983 III R 138/80, BStBl. II 1984, 262 (in Bestät. v. EFG 1981, 223) betr. Warenhaus; FinVerw., StEK BewG § 68 Nr. 44; H 13 Abs. 5 EStH 1999; Rn. 34 AbgrE; CHRISTOFFEL, DStZ 1984, 435. Ältere gegenteilige Anordnungen der FinVerw. sind überholt; Übergangs-

regelung vgl. BMF v. 31. 5. 1985, BStBl. I, 205. Ob anders zu entscheiden sei, wenn mit dem Produktionsprozeß besondere Feuergefahr verbunden sei, ließ BFH v. 15. 2. 1980 III R 105/78 aaO offen; uE zu bejahen. Krit. E. SCHMIDT, BB 1980, 1733, DB 1985, 1505; s. auch „Feuerlöschanlagen“.

**Spritzboxen** in größeren Werkhallen sind, wenn in ihnen während des Spritzens ein Aufenthalt von Menschen möglich ist, Gebäudeteile, anderenfalls BetrVorr. (Rn. 22 AbgrE, s. auch Anm. 337).

**Squashhallen:** s. „Sportstätten“.

**Ställe** für Vieh und Geflügel sind grundsätzlich Gebäude (BFH v. 6. 8. 1976 III R 163/73, BStBl. II, 772 betr. Hühnerstall mit Legebatterie; OFD Kiel v. 17. 4. 1969, BewG 1965 § 68 Nr. 8 „Ställe“).

**Stahlbühne** wurde als Geschoßdecke eines Gebäudes, nicht als BetrVorr. beurteilt (BFH v. 12. 2. 1982 III R 127/78, BStBl. II, 448; Rn. 26 AbgrE).

**Stahltüren**, Stahlkammern und Stahlfächer von Tresoranlagen sind BetrVorr. (Rn. 33 AbgrE); s. auch „Schutz- und Sicherungsvorrichtungen“.

**Start- und Landebahnen:** s. „Flughäfen“.

**Steinschlagschutzvorrichtungen** bei Seilbahnen sind BetrVorr.

**Stützen, Mauervorlagen, Verstrebrungen** sind Gebäudeteile, wenn sie nicht ausschließlich einer BetrVorr. dienen (§ 68 Abs. 2 Satz 2 BewG; Rn. 25 AbgrE; s. auch Anm. 336 und 327).

**Stützmauern** für Erdreich sind als Außenanlagen unbeweglich (BewRGr. v. 29. 9. 1966, BStBl. I, 912 Abschn. 45).

**Sumpfanlage** ist BetrVorr. (Rn. 23 und Zeichnung 14 AbgrE).

**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 mitzustützen (BFH v. 23. 11. 1979 III R 4/79, BStBl. II 1980, 554).

**Tankstelle:** Die dem *Tankstellenbetrieb* eigentümlichen Vorrichtungen (Tank, Zapfsäulen, Kompressor und dergl.) 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 (BFH v. 30. 11. 1955 II 41/55 U aaO; RFH v. 16. 10. 1941, RStBl. 1942, 62; s. allg. Anm. 324); s. ferner „Bodenbefestigungen“, „Einfriedungen“, „Überdachungen“, „Autowaschhalle“.

**Tennisanlagen:** s. „Sportstätten“.

**Teppichboden:** s. „Fußbodenbeläge“.

**Teststrecken** der Automobilfabriken sind BetrVorr. (Rn. 37 AbgrE; BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 20/73, BStBl. II 1975, 20).

**Textilbauten:** s. „Zelthallen“.

**Tiefgaragen** sind unbeweglich (Rn. 6 AbgrE).

**Tore** in Einfriedungen sind als Außenanlagen grundsätzlich unbeweglich (BewRGr. v. 19. 9. 1966, BStBl. I, 912 Abschn. 45). Falls mit elektrischen Öffnungs- und Schließvorrichtungen versehen, können sie BetrVorr. sein (FG Berlin v. 16. 2. 1967, EFG, 335, rkr.); s. auch „Garagentore“, „Schiebetor“.

**Traglufthallen** sind BetrVorr., da nicht ausreichend standfest (Rn. 20 AbgrE; FinVerw., StEK BewG 1965 § 68 Nr. 16 = DB 1971, 2340; SCHOPPE, FR 1971, 397); 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., 488; v. 7. 12. 1939, RStBl. 1940, 320; BFH v. 24. 1. 1952 III 110/50 S, BStBl. III, 84). Die Voraussetzung, daß kein längerer Aufenthalt von Menschen möglich ist, ist nach Auffassung der FinVerw. jedenfalls dann erfüllt, wenn die Grundfläche des T. nicht mehr als 30 qm beträgt (Rn. 8 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 grundsätzlich Gebäudeteile, aber BetrVorr., wenn in ihnen ein nicht nur vorübergehender Aufenthalt von Menschen ausgeschlossen ist (Rn. 22 AbgrE).

► *Transformatorenstationen* (Umspannstationen) sind grundsätzlich Gebäude, auch wenn sie BetrVorr. enthalten (RFH v. 15. 5. 1941, RStBl., 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. 600 „Leitungsnetz“).

► *Transformatorenstraße* des Umspannwerks eines Elektrizitätsunternehmens ist BetrVorr. (BFH v. 2. 6. 1971 III R 18/70, BStBl. II, 673).

► *Weinkellerei*: Transformator einer Weinkellerei wurde als BetrVorr. angesehen (BFH v. 1. 7. 1983 III R 161/81, BStBl. II, 686); s. auch Anm. 600 „Transformator“.

**Transportanlagen (Transportbänder)** sind BetrVorr. im Einzelhandel und Handwerk, in der Fertigung zum Transport von Rohstoffen oder Gegenständen der Fertigung (Rn. 28 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. (Rn. 23 AbgrE, s. auch Anm. 337); s. ferner „Isolierungen“, „Kammern“.

**Treppen** sind Gebäudebestandteile (FG Münster v. 24. 3. 1964, EFG, 581, rkr.); s. ferner „Fahrtreppen“.

**Tresoranlagen**: Stahltüren, Stahlkammern und Stahlfächer von Tresoranlagen sind ebenso wie die dazu gehörenden Alarmanlagen BetrVorr. (Rn. 33 AbgrE). Über 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: s. „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, 618; Rn. 9 u. 30 AbgrE sowie Zeichnung 3). Trockenraum einer Tapetenfabrik, der einen Teil des Fabrikgebäudes bildet und den nicht nur vorüberge-

henden Aufenthalt von Menschen zulässt, gehört zum Gebäude (RFH v. 23. 5. 1939, RStBl., 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., 910; v. 3. 12. 1943, RStBl. 1944, 524); Tunnel, Wälle und deren Verstärkungsmauern bei einer Sprengstoffabrik, 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:** s. „Sportstätten“.

**Überdachungen:** Fraglich kann hier sein, ob das Gebäudemerkmal einer räumlichen Umschließung zum Schutz gegen Witterungseinflüsse vorliegt (s. dazu allg. Anm. 323). Auch wenn eine Überdachung kein Gebäude ist, kann sie als Außenanlage unbeweglich sein (s. Anm. 335); s. auch „Hallen“, „Sportstätten“, „Tennisanlagen“; weitere Einzelfragen:

- ▷ *Bahnsteigüberdachungen* können Gebäude sein (Rn. 7 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 113 m Länge, 7 m Breite und 4 m Höhe bietet nach der Verkehrsauffassung keinen ausreichenden Schutz gegen Witterungseinflüsse und ist daher BetrVorr. (FG Bremen v. 28. 10. 1966, EFG 1967, 164, rkr.).
- ▷ *Verkehrsbetriebe:* Haltestellenüberdachungen und kleinere Wartehäuser der Verkehrsbetriebe sind regelmäßig BetrVorr. (s. näher FinMin. Schl.-Holst. v. 23. 6. 1967 u. NRW v. 12. 7. 1967, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 2).
- ▷ *Tankstellenüberdachung* ist regelmäßig BetrVorr. (Rn. 7 und Zeichnung 2 AbgrE; BFH v. 30. 11. 1955 II 41/55 U, BStBl. III 1956, 21). Bei Zapfsäulenüberdachungen wurde ein Gebäude angenommen durch FG Nürnberg v. 25. 10. 1966 (EFG 1967, 218, rkr.: 72 qm); eine BetrVorr. durch FG Berlin v. 26. 1. 1971 (EFG, 271, rkr.: 56 qm, gg. FG Nürnberg aaO) und v. 2. 3. 1983 (EFG 1984, 11, bestätigt: 2–70 qm); FG Rhld.-Pf. v. 14. 3. 1974 I 29/70 (zit. von GÜRSCHING/STENGER, BewG § 68 Rn. 96 „Tankstellen“: 72 qm). Für die Eigenschaft als Gebäude spricht es zB, wenn durch ein Walmdach Raum für Lagerzwecke und dergl. geschaffen wird (BFH v. 30. 11. 1955 II 41/55 U aaO; diese Entscheidung beruht allerdings noch auf Bedenken gegen die Gleichstellung offener Hallen mit Gebäuden, die der II. Senat des BFH später aufgegeben hat).
- ▷ *Leichte Bauausführung* bei sonstigen Überdachungen: Solche Überdachungen mit eigenen Stützen werden von der FinVerw. als Gebäude angesehen, wenn die überdachte Fläche 30 qm übersteigt und ihre Breite mindestens die doppelte mittlere lichte Höhe aufweist oder mehr als 8 m beträgt (Rn. 7 AbgrE; vgl. auch FG Berlin v. 2. 3. 1983, EFG 1984, 11, best.). Übersteigt die überdachte Fläche nicht 30 qm, so ist zu prüfen, ob die Überdachung als Außenanlage oder als BetrVorr. anzusehen ist. Unberührt von dieser Regelung bleiben die oben erwähnten Regelungen bezüglich der Überdachungen von Bahnsteigen, Haltestellen der Verkehrsbetriebe und Tankstellen.
- ▷ *Hofüberdachung* beurteilt BFH v. 12. 3. 1976 III R 127/74 (BStBl. II, 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.

**Uferbefestigungen:** Dienen sie einem Hafenbetrieb, sind sie BetrVorr.; ansonsten gehören sie als Außenanlagen zum Grundstück (BFH v. 14. 2. 1969 III 60/65, BStBl. II, 394; Rn. 43 AbgrE).

**Umkleidekabinen:** s. „Sportstätten“.

**Umspannwerk** eines Elektrizitätswerks: s. „Bodenbefestigungen“, „Einfriedungen“, „Schutzgitter“, „Transformatoren“.

**Umweltschutz:** Vorrichtungen zum Umweltschutz sind nicht schon deshalb Betriebsvorrichtungen, weil das Gewerbe ohne ihr Vorhandensein nicht betrieben werden dürfte; das Gewerbe wird nicht „durch“ solche Vorrichtungen betrieben (GÜRSCHING/STENGER, BewG § 68 Rn. 36); s. auch „Sprinkleranlagen“.

**Umzäunungen:** s. „Einfriedungen“.

**Unterführungen** sind grundsätzlich als Außenanlagen unbeweglich; Bauunterführungen sind BetrVorr. (Zeichnung 4 AbgrE).

**Unterstände** für Pkw.: Es gilt das gleiche wie für Überdachungen in leichter Bauweise (FinMin. NRW v. 18. 12. 1969 u. Schl.-Holst. v. 23. 1. 1970; OFD Münster v. 13. 12. 1971, StEK BewG 1965 § 85 Nr. 31 u. 42); s. „Überdachungen“.

**Verkaufsautomaten** sind BetrVorr. (H 42 „Betriebsvorrichtungen“ EStH 1996).

**Verladeeinrichtungen** (Gleise, Kräne und dergl.) sind BetrVorr. (Rn. 41 AbgrE); s. auch „Rampen“.

**Versorgungsanlagen** außerhalb des Gebäudes, aber innerhalb der Grundstücksgrenzen sind grundsätzlich als Außenanlagen unbeweglich (BewRGr. v. 19. 9. 1966, BStBl. I, 912 Abschn. 45); s. auch „Bewässerungs- und Entwässerungsanlagen“, „Rohrnetz“, „Rohrnetzstationen“.

**Verstärkungen** von Decken sind Gebäudeteile (Rn. 15 u. 25 AbgrE, s. auch Anm. 336).

**Verstreibungen:** s. „Stützen“.

**Vitrinen:** s. „Schaukästen“.

**Wälle:** s. „Tunnel“.

**Wände:** s. Rn. 23 AbgrE; s. auch „Isolierungen“, „Kammern“, „Trennwände“, „Wandverstärkungen“.

**Wärmerückgewinnungsanlagen:** vgl. E. SCHMIDT, BB 1981, 786; K. SCHULZ, DStPr. InvZulG Nr. 28.

**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; Rn. 15 u. 25 sowie Zeichnungen 6–9 AbgrE; s. auch Anm. 327 und 336).

**Warmwasseranlagen** sind im allg. Teil des Gebäudes (RFH v. 25. 1. 1934, RStBl., 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 (Rn. 30 AbgrE).

**Wartehallen:** s. „Hallen“, „Überdachungen“ bezüglich Verkehrsbetriebe.

**Wartungsbühnen:** s. „Bedienungsvorrichtungen“.

**Waschanlagen:** Handwaschbecken und Waschtischanlagen in den Wohnräumen eines Altenwohnheims wurden als Gebäudebestandteile angesehen (FG

§ 7 Anm. 350–359 Abs. 2: Degressive Absetzung für Abnutzung

Berlin v. 14. 12. 1971, EFG 1972, 270, rkr.; v. 19. 6. 1973, EFG, 522, rkr.); s. auch „Bäder“.

**Waschmaschinen:** s. § 6 Anm. 715.

**Wasserbauten** eines Wasserkraftwerks (bestimmte Fundamente, Einlaufbauwerk, Unterwasserbecken) sind BetrVorr. (RFH v. 16. 1. 1936, RStBl., 184).

**Wege:** s. „Bodenbefestigungen“.

**Weintanks:** s. „Tanks“.

**Windkraftanlagen:** Die Türme sind BetrVorr. (FinMin. Ba.-Württ. v. 8. 6. 1999, StEK BewG 1965 § 68 Nr. 76).

**Zapfsäule:** s. „Tankstelle“.

**Zaun:** s. „Einfriedungen“.

**Zellen:** s. „Kammern“.

**Zelthallen** sind nach Ansicht der FinVerw. idR BetrVorr. (StEK BewG § 68 Nr. 43); s. auch „Traglufthallen“.

**Zementmühlen** sind Gebäude, auch die schalldämmenden Bauteile (FinMin. Nds. v. 27. 6. 1975, DB 1975, 1296).

**Ziegelei:** s. „Brennöfen“, „Lufttrockenschuppen“.

**Zuschauerabsperrrungen:** s. „Sportstätten“.

351–359 Einstweilen frei.



## Erläuterungen zu Abs. 3: Wechsel der Absetzungsmethode

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

#### I. Rechtsentwicklung zu Abs. 3

360

##### Rechtslage bis zum 31. 12. 1957:

- ▷ *Von der degr. zur linearen AfA* durfte der Stpfl. nach Ansicht des RFH übergehen, sofern diese Absetzungsart dem Verlauf der Abnutzung besser gerecht wurde und wenn im Wechsel der Absetzungsart kein willkürliches Hin- und Herschwanken lag (RFH v. 24. 2. 1932, RStBl., 533).
- ▷ *Von der linearen zur degr. AfA* durfte der Stpfl. nach Ansicht des RFH gleichfalls übergehen, aber auch hier nicht willkürlich, sondern nur beim Vorliegen besonderer Gründe (RFH v. 1. 7. 1931, RStBl., 877); nach Ansicht der FinVerw. nur dann, wenn sich der Nutzungsverlauf durch neu eingetretene Umstände geändert oder der Stpfl. hinsichtlich des Nutzungsverlaufs sich geirrt hatte (so zB o.V., GmbHR 1957, 63, BB 1957, 247, EDStZ 1957, 536).

**Rechtslage bis 31. 12. 1984:** § 7 Abs. 3 EStG 1958 ff. und § 11 a EStDV 1958–1984 (aufgehoben durch StBerG 1985 v. 14. 12. 1984) regeln die Zulässigkeit des Methodenwechsels.

**Rechtslage ab 1. 1. 1985:** Abs. 3 regelt die Zulässigkeit des Methodenwechsels. Danach ist nur der Wechsel von der degressiven zur linearen AfA zulässig (s. Anm. 372).

#### II. Bedeutung des Methodenwechsels

361

**Schrifttum:** SCHEFFLER, DB 1961, 751; WEIHRACH, NBw. 1961, 6; NEBE, DStR 1971, 437; FROESE, Degr. AfA nach der letzten Steueränderung, DB 1978, 466; BAUER, Auswirkungen des 2. HStukturG auf die handels- u. strechtliche Rechnungspolitik der Unternehmung, BB 1982, 529; GROH, Investitionstheoretische Konsequenzen aus der Änderung der Höchstsätze für die degr. Abschreibung durch das 2. HStukturG, DB 1982, 1636; SAUER, AfA für bewegliche Anlagegüter, in: Steuertabellen, München; ZITZMANN, Abschreibungen, 8. Aufl. Bonn 1986. Mathematische Überlegungen vgl. auch LÜCKE, WPg. 1958, 461; HAAS/BACHER, BB 1973, 331 u. 832; HAMPE, BB 1973, 832; BÜRGER, DB 1980, 608; s. auch das vor Anm. 240 angegebene Schrifttum.

Der allein zulässige *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.

Beim Vergleich zwischen linearen und degressiven AfA-Beträgen ist zu beachten, daß beim Übergang zur linearen AfA der *Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer* zu verteilen ist (Abs. 3 Satz 2).

**Beispiel:** AK 1000, Nutzungsdauer 10 Jahre. Restbuchwert nach 7 Jahren bei linearer AfA 300 DM, bei degr. AfA mit 30 vH 82,35 DM. Lineare AfA bei Methodenwechsel 82,35 DM: 3 Jahre = jährlich 27,45 DM, bei Fortsetzung der degr. AfA im 8. Jahr nur 24,71 DM.

**Günstigster Zeitpunkt des Methodenwechsels** im ... ten Jahr (bis VZ 2000 vgl. ZITZMANN, Abschreibungen, 8. Aufl. Bonn 1986):

Nutzungsdauer	Anschaffung oder Herstellung			
	1. 1. 1961 bis 31. 8. 1977	1. 9. 1977 bis 29. 7. 1981	30. 7. 1981 bis 31. 12. 2000	ab 1. 1. 2001
4		2	2	
5		2	3	2
6		3	4	2
7		4	5	3
8	5	5	6	4
9	6	6	7	4
10	7	7	8	5
11	7	8	9	5
12	8	9	9	5
13	8	9	10	6
14	9	10	11	6
15	9	11	12	6
16	10	11	12	7
17	10	12	13	7
18	10	12	13	7
19	11	13	14	8
20	11	13	15	8
25	14	16	18	10
30	16	19	22	12
33	18	21	24	13
40	21	25	28	15

**Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung** sind nur bei linearer AfA zulässig (Abs. 2 Satz 4) und setzen daher bei degressiv abgedescribtenen WG vorherigen Übergang zur linearen AfA voraus.

362 Einstweilen frei.

### 363 III. Geltungsbereich des Abs. 3 bei 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 degr. zur linearen, nicht aber von der linearen zur degr. Methode wechseln.

#### **Bindung des Stpfl. besteht**

- bei *Gesamtrechtsnachfolge*,
- bei *unentgeltlichem Erwerb eines Betriebs* (oder Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, § 6 Abs. 3 idF des StEntlG 1999/2000/2002, bis 1998 § 7 Abs. 1 EStDV),
- bei *unentgeltlichem privatem Erwerb eines WG* (§ 11 d Abs. 1 EStDV 1965 ff.).

#### **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 Betriebseinnahme, die AfA sind von den fiktiven AK wie bei einer entgeltlichen Anschaffung neu zu bemessen.

364 Einstweilen frei.

## IV. Verhältnis zur Teilwertabschreibung

365

**Teilwertabschreibung neben degressiver AfA** ist zulässig; sie stellt keinen Wechsel der Absetzungsmethode nach § 7, sondern Bewertung nach § 6 dar.

Die OFD Hamb. (v. 30. 9. 1964, DB 1964, 1607) läßt bei einem degressiv abgeschriebenem *Kühlschiff* eine Teilwertabschr. wegen Verkürzung der Nutzungsdauer (durch technische Überholung) derart zu, daß auf denjenigen Betrag abgeschrieben wird, der sich ergeben hätte, wenn der Stpfl. von Anfang an mit dem Satz der kürzeren Nutzungsdauer abgeschrieben hätte.

**Teilwertabschreibung neben linearer AfA**, statistisch berechnet nach einer degr. AfA, stellt aus dem gleichen Grund keinen Methodenwechsel dar. Zur Bedeutung der Absetzungsmethode für die Schätzung des Teilwerts s. § 6 Anm. 595.

Einstweilen frei.

366–369

## B. Zulässiger Übergang von der degressiven zur linearen Absetzung (Abs. 3 Sätze 1 und 2)

### I. Zulässigkeit des Übergangs (Abs. 3 Satz 1)

#### 1. Begriff des „Übergangs“ (Methodenwechsel)

370

Ein *Methodenwechsel* besteht darin, daß die Art der Absetzung bei einem bereits teilweise abgeschriebenen WG für die Zukunft geändert wird.

**Kein Methodenwechsel** liegt in folgenden Fällen vor:

- ▷ Ein WG wird von seiner Anschaffung oder Herstellung an nach einer anderen Methode abgeschrieben als ein bereits vorhandenes, *gleichartiges WG* (s. auch Anm. 260).
- ▷ 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. 377 über unrichtige Beurteilung der Absetzbarkeit eines WG.
- ▷ *Herstellungsaufwand* auf ein vorhandenes WG läßt uU ein anderes WG entstehen (s. § 6 Anm. 496); der Stpfl. hat in diesem Fall die Wahl, das andere WG degressiv abzuschreiben, auch wenn das bisherige WG linear abgeschrieben wurde.

Einstweilen frei.

371

#### 2. Zulässigkeit des Methodenwechsels

372

Der Übergang von der degressiven AfA-Methode iSd. § 7 Abs. 2 zur linearen AfA (Abs. 1 Satz 1, *Absetzung in gleichen Jahresbeträgen*) ist zulässig (Abs. 3 Satz 1). Der Stpfl. braucht ihn daher nicht zu begründen. Da der Übergang steuergesetzlich ausdrücklich für zulässig erklärt wird, steht ihm eine etwaige handelsrechtliche Unzulässigkeit wegen Verstoßes gegen den Grundsatz der *Bewertungsstetigkeit*

*keit* (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB, s. § 6 Anm. 92) nicht entgegen. Wegen Übergang zur *Leistungs-AfA* iSd. Abs. 1 Satz 5 s. Anm. 234.

**Bilanzänderung:** Der Übergang zur linearen AfA kann auch noch bei Wiederauflösung der Veranlagung, zB auf Grund einer Außenprüfung, erfolgen, und zwar nach einer entspr. Bilanzänderung. Die Zustimmung des FA wird regelm. zu erteilen sein; glA HANRATHS, DB 1962, 1554; o.V., DB 1968, 197.

**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 (FG Düss./Köln v. 19. 2. 1965, EDStZ 1965, 359), da in dem betreffenden Jahr der laufende Gewinn nach den allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln ist und daher noch AfA nach § 7 vorzunehmen sind (s. § 16 Anm. 262).

**Versehentlich unterlassene AfA** werden dadurch nachgeholt, daß der Restbuchwert während der Restnutzungsdauer abgesetzt wird. Infolgedessen gilt die bei dem Anlagegut angewendete AfA-Methode auch für die Nachholung (R 44 Abs. 10 EStR 1999; H 44 EStH 1999 „Unterlassene oder überhöhte AfA“). Die Methode selbst kann von degressiv zu linear gewechselt werden.

373 Einstweilen frei.

## 374 II. Bemessung der linearen Absetzungen nach Restwert und Restnutzungsdauer (Abs. 3 Satz 2)

Nach dem Übergang von der degressiven zur linearen AfA sind die weiteren AfA nach dem Restbuchwert zZ des Wechsels und der Restnutzungsdauer zu bestimmen (Abs. 3 Satz 2). Dabei ist grundsätzlich von der anfangs geschätzten Gesamtnutzungsdauer auszugehen. Nur wenn sich deren Schätzung als nicht unwesentlich zu lang herausgestellt hat, ist gleichzeitig mit dem Wechsel der Absetzungsmethode auch die Restnutzungsdauer neu zu schätzen.

375–376 Einstweilen frei.

## 377 C. Unzulässiger Wechsel von der linearen zur degressiven AfA

### Unzulässig ist der Übergang

- von der linearen zur degr. AfA (§ 7 Abs. 3 Satz 3);
  - in den VZ 1958–1984 (§ 7 Abs. 2 EStG 1958–1983, s. Anm. 300) von einer degr. zu einer anderen degr. AfA-Methode (§ 11 a Abs. 2 EStDV 1958–1981).
- Das Verbot ist zwingend, dh. es gilt, obwohl der Übergang sachlich begründet sein kann (vgl. GÜBBELS, FR 1967, 244, 1971, 404). Es gilt auch für den *Rechtsnachfolger*, wenn er in die Rechtsstellung seines Vorgängers eintritt (s. Anm. 363).

### Zulässig ist

- ▷ *der Übergang zur degressiven AfA* aber, wenn das FA die degressive Absetzbarkeit eines WG *unrichtig beurteilt* hat und der Fehler aufgedeckt wird, zB wenn der Stpfl. ein WG linear abschreibt, weil das FA es für ein *Gebäude* hält, später aber anerkennt, daß es sich um eine *Betriebsvorrichtung* handelt, die degressiv abgeschrieben werden kann, und wenn der Stpfl. das WG nunmehr degressiv abschreibt. Der Stpfl. kann allerdings die versäumte degr. AfA nicht nachholen, sondern nur den Restbuchwert, verteilt auf die Restnutzungsdauer, degressiv abschreiben. Er kann aber bei Wiederauflösung bestandskräftiger Veran-

lagungen den am Anfang des betreffenden Zeitraums vorhandenen Restbuchwert für die gesamte Restnutzungsdauer degressiv abschreiben. Dieser Bilanzänderung muß das FA zustimmen (§ 4 Abs. 2), da sich die Grundlage des Absetzungswahlrechts – die Eingruppierung des WG unter die beweglichen oder unbeweglichen Anlagegüter – geändert hat.

- ▷ *eine Teilwertabschreibung*: Ein Übergang von der linearen zur degr. AfA wird praktisch – nachholend – bewirkt, soweit auf ein linear abgeschriebenes WG eine Teilwertabschreibung vorgenommen und der Teilwert hierbei zulässigerweise (s. § 6 Anm. 595) nach einer degr. Absetzungsmethode ermittelt wird (HEUER, B 1961, 1668).

Einstweilen frei.

378–379





## Erläuterungen zu Abs. 4: Lineare Absetzungen bei Gebäuden (Gebäude-AfA)

**Schrifttum** zu AfA bei Gebäuden: HARBICH, Die Besteuerung des betriebl. u. privaten Grundbesitzes, Berlin 1986; TROLL/SIMON, Wertermittlung bei Geschäfts- u. Fabrikgrundstücken, 2. Aufl. München 1986; BECKERMANN, Verbesserung der Abschreibungsbedingungen für Wohngebäude, DB 1989, 1590; SPANKE, Verbesserung der Abschreibungsbedingungen für Mietwohngebäude, DB 1989, 1892; STUHRMANN, Verbesserung der Abschreibungsbedingungen für Wohngebäude, INF 1989, 392; RITZROW, Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden nach Einlage in das Betriebsvermögen, NWB F. 3, 7415 (1990); 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; STOBBE, Zweifelsfragen bei der Ermittlung von Anschaffungs- und Herstellungskosten bei Gebäuden, FR 1997, 281; GRUBE, Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden im Einkommensteuerrecht, DStZ 2000, 469.

**Zum Ges. v. 16. 6. 1964** betr. Einfügung von § 7 Abs. 4 u. 5: GÖRBING, DStZ 1964, 193, BB 1964, 676; GÜBBELS, FR 1964, 270; LÄNGSFELD, DB 1964, 781; SCHMIDT, StWa. 1964, 170; STEINFELD, Inf. 1964, 212; OFFERHAUS, AfA von Einfamilienhäusern nach der Neuregelung der Gebäudeabschreibungen, BB 1964, 842; dazu GÖRBING, BB 1964, 1002 u. DStZ 1964, 263; GÖRBING, Ist der Ansatz der neuen Sätze für die Abnutzungsabsetzungen zwingend?, BB 1965, 405; PALITZSCH, StBp. 1971, 286. *Tabellen:* BUOB, BB 1964, 1469.

**Zum Ges. v. 19. 12. 1985** (BStBl. I, 705) betr. Wirtschaftsgebäude: o. V., DB 1985, 2589; GROTHERR, FR 1986, 167; KORN, KÖSDI 1986, 6244; ROLAND, DStZ 1986, 63; STUHRMANN, NWB F. 3b, 3267 (1986); ZITZMANN, DB 1986, 11; DERS., BB 1986, 103; FUGGER, DB 1987, 2473.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

#### I. Überblick zur Gebäude-AfA (Abs. 4–5 a)

380

Grds. bemessen sich die AfA eines WG nach seiner betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (Abs. 1 Sätze 1 u. 2). Abweichend hiervon regeln Abs. 4–5 a die Gebäude-AfA grds. mit festen Sätzen und bestimmen damit Absetzungszeiträume, die weder der tatsächlichen noch der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Gebäude entsprechen müssen.

**Lineare Gebäude-AfA:** Nach 1924 fertig gestellte Gebäude sind jährlich mit 2 vH, früher fertig gestellte Gebäude jährlich mit 2,5 vH abzuschreiben, was einer typisierend angenommenen Nutzungsdauer von 50 bzw. 40 Jahren entspricht. Das ist die Grundregel der Gebäudeabschreibung (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2). Für Wirtschaftsgebäude mit Bauantrag nach dem 31. März 1985 gilt gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 heute eine lineare AfA von 3 vH (früher 4 vH). Wie bewegliche Wirtschaftsgüter können auch Gebäude über die kürzere tatsächliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden (Abs. 4 Satz 2); ebenso ist eine Absetzung für außergewöhnliche Absetzung zulässig (Abs. 4 Satz 3). Die Wirtschaftsgebäude-AfA rechtfertigt für andere Gebäude keine AfA und keine Teilwertabschreibung (Abs. 4 Satz 4).

**Degressive Gebäude-AfA:** Seit 1964 bietet Abs. 5 anstelle der linearen Gebäude-AfA eine AfA in fallenden Staffelsätzen an, die als Finanzierungshilfe Investitionen fördern soll, heute allerdings nur noch für Mietwohngebäude. Die anderen Staffeln in Abs. 5 gelten nur für alte Gebäude, nämlich für

Wirtschaftsgebäude mit Bauantrag bzw. Kaufvertrag vor dem 1. Januar 1994 (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) und für sonstige Gebäude mit Bauantrag oder Kaufvertrag vor dem 1. Januar 1995 (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2). Die immer geringer werdende Förderung des Mietwohnungsbaus hat zu den drei Staffeln in Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 geführt, von denen für neue Investitionen nur noch die letzte Staffel relevant ist. Insgesamt gesehen gehen von der degressiven AfA auch im Bauwesen keine Impulse mehr aus.

381

## II. Rechtsentwicklung der linearen Gebäude-AfA

**Vor der Einfügung des Abs. 4** wurde die Nutzungsdauer von Wohngebäuden auf 100 Jahre und von gewerblich genutzten Gebäuden idR auf 50 Jahre geschätzt (s. Anm. 382).

**Ges. v. 16. 6. 1964** (BGBl. I, 353; BStBl. I, 384): Durch Einfügung des Abs. 4 wurde mit AfA-Sätzen von 2 bzw. 2,5 vH die Nutzungsdauer mit 50 bzw. 40 Jahren typisiert (Grund s. Anm. 6). Die Regelung galt bis zum Ges. v. 19. 12. 1985 unverändert (jetzt Abs. 4 Satz 1 Nr. 2).

**Ges. zur Verbesserung der Abschreibungsbedingungen für Wirtschaftsgebäude und für moderne Heizungs- und Warmwasseranlagen v. 19. 12. 1985** (BGBl. I, 2434; BStBl. I, 705): Der AfA-Satz wurde bei bestimmten Wirtschaftsgebäuden auf 4 vH festgesetzt (Abs. 4 Satz 1).

**StEntG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999** (BGBl. I, 402; BStBl. I, 304): Abs. 4 Satz 1 wurde um einen Halbs. ergänzt, wonach Abs. 1 Satz 4 (AfA-Bemessungsgrundlage bei Einlage von WG aus dem Bereich der Überschubeinkünfte) bei Gebäuden entsprechend gilt.

**StSenkG v. 23. 10. 2000** (BGBl. I, 1433; BStBl. I, 1428): In Abs. 4 Satz 1 wurde die lineare AfA bei Gebäuden, die zu einem Betriebsvermögen gehören und nicht Wohnzwecken dienen und für die der Bauantrag nach dem 31. 3. 1985 gestellt worden ist, auf 3 vH gesenkt. Satz 2 wurde entsprechend angepaßt.

**HBeglG 2004 v. 29. 12. 2003** (BGBl. I, 3076; BStBl. I 2004, 120): Redaktionelle Änderung der Verweisung in Abs. 4 Satz 1.

382

## III. Bedeutung des Abs. 4

Die FinVerw. schätzte die Nutzungsdauer von Gebäuden vor Inkrafttreten des Abs. 4 (s. Anm. 381) im allg. bei Wohngebäuden auf 100 Jahre und bei gewerblich genutzten Gebäuden auf 50 Jahre. Diese Schätzungen wurden aber durch die technische und wirtschaftliche Entwicklung überholt. Die typisierten festen vH-Sätze für die Vornahme der AfA bestimmen zugleich auch die Abschreibungszeiträume, legen damit aber keine Gesamtnutzungsdauer für Gebäude fest (BFH v. 11. 12. 1987 III R 266/83, BStBl. II 1988, 335). Es ist daher problematisch, wenn die FinVerw. für die Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums bei Leasing-Verträgen aus Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 aF. folgert, daß die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Wirtschaftsgebäuden 25 Jahre beträgt (BMF v. 9. 6. 1987, BStBl. I, 440; kritisch auch SCHLEUDER, BB 1988, 249; BORDEWIN, Leasing im StRecht, 3. Aufl. 1989, 64).

383–384 Einstweilen frei.

## IV. Verhältnis des Abs. 4 zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zur Einheitsbewertung:** Während der Begriff des Gebäudes im EStRecht nach bewertungsrechtlichen Grundsätzen beurteilt wird – wobei aber eine rechtliche Bindung der Beurteilung durch die Einheitsbewertung abgelehnt wird (s. Anm. 315) –, können nach Ansicht des BFH zwei Bauwerke estl. zwei verschiedene Gebäude bilden, auch wenn sie bewertungsrechtlich als Einheit zu bewerten sind (BFH v. 23. 3. 1972 V R 104/71, BStBl. II, 681; v. 28. 6. 1983 VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196). Es besteht keine formelle Bindung an den EW-Bescheid für die Frage, ob ein Gebäude vorliegt (s. Anm. 315).

**Verhältnis zur Abschreibung in der Handelsbilanz:**

► *Niedrigere AfA* in der HBil. als von 2 bzw. 2,5 oder 3 vH bzw. 4 vH (für Gebäude, die vor dem 1. 1. 2001 hergestellt oder angeschafft worden sind) sind stl. unbeachtlich, da nach Abs. 1 Satz 1 mindestens die dort angegebenen „Beträge abzuziehen sind“.

► *Höhere AfA* in der HBil. als von 2 bzw. 2,5 oder 3 vH bzw. 4 vH (s. o.) sind seit VZ 1990 auch stl. maßgeblich, da das Wahlrecht des Abs. 4 Satz 2 (Absetzungen auf der Grundlage der tatsächlichen kürzeren Nutzungsdauer) gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 durch die höheren AfA-Sätze in der HBil. auch mit Wirkung für die StBil. ausgeübt wird. Denn seit Einfügung des § 5 Abs. 1 Satz 2 durch Wo-BauFG v. 22. 12. 1989 (s. Anm. 470; Dok. 1 Anm. 426) gilt der Maßgeblichkeitsgrundsatz auch für Bewertungswahlrechte (abweichend vom bisherigen Rechtszustand; s. Anm. 21). Die FinVerw. verlangte schon bisher als Voraussetzung für die Absetzung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer gem. Abs. 4 Satz 2, daß der Stpfl. auch in der HBil. entsprechende Absetzungen vorgenommen hatte (s. Anm. 421; Nds. FinMin. v. 18. 8. 1966, BB 1966, 1011; BB 1967, 746; PALITZSCH, StBp. 1971, 288). Bewertungswahlrechte werden vom Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 2 („steuerliche Wahlrechte“) mitumfaßt; auch aus der Stellung innerhalb des § 5 Abs. 1 kann keine einengende Auslegung auf Ansatzwahlrechte gefolgert werden. Denn mit der Streichung des zuvor in § 6 Abs. 3 verankerten Maßgeblichkeitsgrundsatzes für bestimmte Bewertungswahlrechte und der gleichzeitigen Einfügung des § 5 Abs. 1 Satz 2 sollte der Anwendungsbereich des Maßgeblichkeitsgrundsatzes erweitert und nicht eingengt werden.

**Lineare AfA neben AfaA oder Teilwertabschreibung:** Zur normalen AfA *neben der AfaA* s. Anm. 243. § 11 c Abs. 2 EStDV schließt die Vornahme normaler AfA für den erhalten gebliebenen Teil eines Gebäudes nicht aus (glA HANRATHS/GLASER, Grundstücks- u. Gebäudewerte, 4. Aufl. 1980 Rn. 982). Die Bewertung mit dem *Teilwert* liegt unter dem sich nach § 7 ergebenden Wert, eine normale AfA fällt daher in dem betreffenden Jahr nicht an.

**Lineare AfA nach AfaA oder Teilwertabschreibung:** Die AfA bemessen sich von dem folgenden Wj. oder Kj. an nach den AHK des Gebäudes, (dh. nach der *bisherigen* Bemessungsgrundlage abzüglich der AfaA oder Teilwertabschreibung (§ 11 c Abs. 2 EStDV)). Es ist also *nicht der Restwert* auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Der nach § 7 Abs. 4 maßgebende AfA-Satz wird nicht beeinflusst. Ggf. ist aber eine durch außergewöhnliche Abnutzung eingetretene Verkürzung der Nutzungsdauer durch Erhöhung des AfA-Satzes zu berücksichtigen (Abs. 4 Satz 2). Auch ohne tatsächliche Verkürzung der Nutzungsdauer kann sich die Absetzungsdauer durch die Anwendung des § 11 c Abs. 2 EStDV etwas verringern.

**Beispiel:** Herstellungskosten eines Gebäudes 500 000 €, AfA 5 Jahre  $\times$  2 vH = 50 000 €, AfA im 5. Jahr 100 000 €, Restbuchwert 350 000 €. AfA-Bemessungsgrundlage vom Ende des 5. Jahres an  $500\,000 \cdot 100\,000 = 400\,000$  €. AfA 2 vH = 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 Restnutzungsdauer maßgebenden vH-Satz (§ 7 a Abs. 9). Da der „unter Berücksichtigung der *Restnutzungsdauer* maßgebende vH-Satz“ der AfA maßgebend ist, ist der Begünstigungszeitraum von der Nutzungsdauer, die dem AfA-Satz des § 7 Abs. 4 zugrunde liegt (50 bzw. 40 oder 33 bzw. 25 Jahre), abzusetzen (im einzelnen s. § 7 a Anm. 155).

## B. Gebäude-AfA mit linearen Sätzen (Abs. 4 Satz 1)

### I. Voraussetzungen der linearen Gebäude-AfA

#### 386 1. Herstellung oder Anschaffung eines Gebäudes (Abs. 4 Satz 1 Einleitungssatz)

Die Gebäude-AfA mit linearen Sätzen nach Abs. 4 Satz 1 kommt in Betracht, wenn der Stpfl. ein Gebäude anschafft oder herstellt. Dabei unterscheidet Abs. 4 zwischen Wirtschaftsgebäuden (Satz 1 Nr. 1; siehe Anm. 387) und sonstigen Gebäuden (Satz 1 Nr. 2; s. Anm. 390).

**Absetzungsgegenstand** iSd. Abs. 4 ist das ganze Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut (zum Gebäudebegriff s. Anm. 320–327), soweit seine Teile ein einziges Wirtschaftsgut bilden (BFH v. 22. 8. 1966 GrS 2/66, BStBl. III, 672 [674 r. Sp.]; v. 28. 6. 1983 VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196). Über Abs. 5 a gilt die lineare AfA auch für selbständige Gebäudeteile, die unbewegliche WG sind (R 13 Abs. 3, 42 Abs. 5 EStR; H 42 EStH; s. Anm. 503), Eigentumswohnungen (s. Anm. 506) sowie in Teileigentum stehende Räume (s. Anm. 506). Abs. 4 gilt nicht für sonstige unbewegliche WG, also nicht für Außenanlagen (s. Anm. 335, sie fallen unter Abs. 1); ferner nicht für Betriebsvorrichtungen (s. Anm. 316 f.), sie fallen unter Abs. 1 oder Abs. 2.

– *Mehrere Gebäude* (vgl. BFH v. 28. 6. 1983 VIII R 179/79 aaO mwN): Fehlt eine bautechnische Verbindung, so sind die Gebäude grds. verschiedene WG, auch wenn sie einheitlich (zB landwirtschaftlich) genutzt werden oder gemeinsame Versorgungsanlagen haben oder in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen; die Gebäude bilden aber trotz fehlender bautechnischer Verbindung dann ein einziges WG, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- oder Nebengebäude stehen, so dass das Hauptgebäude ohne das weitere Gebäude unvollständig erscheint; das gilt zB für eine Garage, auch wenn sie erst nachträglich errichtet wird (glA Nds. FG v. 3. 12. 1985, EFG 1986, 183, rkr.). Der Einheitswertbescheid bindet nicht (s. Anm. 315, 385).

– *Gebäude im In- und Ausland:* Abs. 4 gilt für im Inland wie im Ausland belegene Gebäude.

**Herstellung eines Gebäudes:** Zum Begriff siehe § 6 Anm. 275–276. Es muß ein neues selbständiges WG (Neubau) entstehen. Dies ist nicht der Fall, wenn neu geschaffene Wohnungen in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktions-

zusammenhang mit bereits vorhandenen -Wohnungen stehen (BFH v. 7. 7. 1998 IX R 16/96, BStBl. II, 625) oder bei der Umgestaltung eines vorhandenen Gebäudes wesentliche Elemente, wie zB Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschosdecken und die Dachkonstruktion erhalten bleiben (FG Münster v. 28. 8. 1996, EFG 1997, 155, rkr.; v. 6. 7. 1999, EFG 1999, 1175, rkr., NZB als unzulässig verworfen, BFH v. 15. 10. 1999 IX B 109/99, EFG 2000, 45). Ein Neubau liegt nicht allein schon dann vor, wenn sich durch die Umgestaltung die Zweckbestimmung des Gebäudes ändert; entscheidend ist, ob das Gebäude in bautechnischer Hinsicht neu ist (BFH v. 31. 3. 1992 IX R 175/87, BStBl. II, 808). Wird andererseits ein Baudenkmal auf Grund Vollverschleiß so tiefgreifend umgestaltet und erneuert, daß stl. ein anderes WG entsteht, kann das Gebäude neu abgeschrieben werden (FG Rhld.-Pf. v. 29. 8. 2000, DStRE 2001, 63, nrkr., Az. des BFH: VIII R 6/01). Wer ein Fertighaus durch einen Lieferanten errichten läßt, ist Hersteller (BFH v. 15. 1. 1965 VI 30/64, StRK EStG bis 1974 § 7b R. 102); wer ein bezugsfertiges Fertighaus erwirbt, schafft es an (vgl. o. V., DB 1981, 1368).

**Anschaffung eines Gebäudes:** Zum Begriff s. § 6 Anm. 273–274; zur Abgrenzung zur Herstellung s. § 6 Anm. 277

## 2. AfA auf Wirtschaftsgebäude (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1)

### a) Begriff „Wirtschaftsgebäude“

387

Der AfA-Satz von 3 vH (bzw. 4 vH bei Gebäuden, die vor dem 1. 1. 2001 angeschafft oder hergestellt wurden, § 52 Abs. 21b; zur Abgrenzung s. BMF v. 5. 8. 2002, BStBl. I, 710) gilt für *Gebäude* (s. Anm. 386):

- soweit sie zu einem *Betriebsvermögen* gehören und
- soweit sie nicht *Wohnzwecken* dienen und
- für die der Antrag auf *Baugenehmigung* nach dem 31. 3. 1985 gestellt worden ist (zu dieser Voraussetzung s. Anm. 388).

Für Gebäude, die die ersten beiden Voraussetzungen erfüllen, ist – entsprechend dem Titel des ÄndG v. 19. 12. 1985 – die Bezeichnung „Wirtschaftsgebäude“ üblich.

**„Soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören“:** Insbes. vermögensverwaltende PersGes. mit Einkünften aus VuV iSd. § 21 sind von der Wirtschaftsgebäude-AfA ausgeschlossen (glA ZITZMANN, BB 1986, 105). Zur *Abgrenzung* zwischen BV und PV bei Grundstücken s. R 13 Abs. 1 ff. EStR. Insbes. über Aufteilung der AHK, wenn ein Gebäude nur teilweise Wohnzwecken dient, s. R 13 Abs. 6–8 EStR.

**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 vH 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 (vgl. R 13 Abs. 9 EStR); ferner darf es sich nicht um eine Vermietung zu Wohnzwecken handeln, auch nicht zu betrieblichen Wohnzwecken.

**„Soweit sie nicht Wohnzwecken dienen“:** Die AfA für Wirtschaftsgebäude kommen nur für zum BV gehörende Gebäude oder Gebäudeteile in Betracht, soweit sie nicht Wohnzwecken dienen.

Wohnzwecken dient ein Gebäude, wenn es dazu bestimmt und geeignet ist, Menschen auf Dauer Aufenthalt und Unterkunft zu ermöglichen (BFH v.

14. 3. 2000 IX R 8/97, BStBl. II 2001, 66; R 42a Abs. 1 Satz 1 EStR). 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 (s. dazu § 34 f Anm. 33). Zu den Wohnzwecken dienenden Räumen gehören

- ▷ Wohn- und Schlafräume, Küchen und Nebenräume einer Wohnung,
- ▷ die 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
- ▷ die zu einem Wohngebäude gehörenden Garagen (R 42a Abs. 2 EStR), auch wenn die Garagen erst nachträglich errichtet werden (FG Köln v. 14. 7. 2000, 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 (BGH v. 21. 2. 1979 VIII ZR 88/78, NJW 1979, 1288; BFH v. 14. 10. 1993 V R 36/89, BStBl. II 1994, 427; zur Abgrenzung s. auch OFD Düss. v. 27. 2. 1997, 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, 1044; FG Münster v. 8. 10. 1996, EFG 1997, 463, rkr.; ebenso zu *Seniorenwohnanlagen* Schl.-Holst. FG v. 3. 11. 1999, EFG 2000, 166, nrkr., Az. des BFH: IX R 2/00, und FG Münster v. 7. 6. 2002, EFG 2002, 1084, nrkr., Az. des BFH: IX R 35/02 [mit Urteilsgründen in DSRE 2003, 78]; aA FG Nürnberg v. 30. 10. 2002 u. 28. 11. 2002, EFG 2003, 835 u. 837, nrkr., Az. des BFH: IX R 7/03 u. 9/03; s. hierzu auch STEINER, DSZ 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; v. 30. 9. 2003 IX R 35/02, BFH/NV 2004, 184).
- ▶ *Ein Pflegegebäude*, in dem ein Bewohner nicht die tatsächliche Sachherrschaft über seine Unterkunft ausübt, dient nicht Wohnzwecken (BFH v. 30. 9. 2003 IX R 2/00, BStBl. II 2004, 221). 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; v. 30. 9. 2003 IX R 8/03, BFH/NV 2004, 286; jeweils Verfassungsbeschwerde erhoben, Az.: 2 BvR 2272/03 u. 2 BvR 2273/03; krit. STEINER, FR 2004, 398).
- ▶ *Kurheime und Sanatorien* dienen idR nicht Wohnzwecken, da die Überlassung von Wohnraum regelmäßig von den Betreuungsleistungen überlagert wird (BFH v. 6. 3. 1992 III R 84/90, aaO; v. 14. 10. 1993 V R 36/89, aaO).
- ▶ *Betriebliche Wohnnutzung* ist Nutzung zu Wohnzwecken iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1. Solche Gebäude und Gebäudeteile sind von der Wirtschaftsgebäude-AfA ausgeschlossen, zB Werkswohnungen, Wohnungen für den Hausmeister, das Wach-



personal, die Betriebsfeuerwehr und andere Personen, auch wenn sie aus betrieblichen Gründen unmittelbar im Betriebsgelände ständig einsatzbereit sein müssen (R 42a Abs. 1 Satz 2 EStR). 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).

► *Arbeitszimmer* von ArbN im eigenen Haus dienen nicht Wohnzwecken (BFH v. 30. 6. 1995 VI R 39/94, BStBl. II, 598)

► *Hotels* dienen nicht Wohnzwecken; ebensowenig ein Gebäude, das *Ferienwohnungen* enthält, die für kürzere Zeiträume an wechselnde Feriengäste vermietet werden (BFH v. 14. 3. 2000 IX R 8/97, BStBl. II 2001, 66).

**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 (R 13 Abs. 4 EStR). Der zu eigenen oder fremden Wohnzwecken genutzte Gebäudeteil scheidet – unabhängig von seiner Zugehörigkeit zum Betriebs- oder Privatvermögen – 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 vH) oder (bei im Inland belegenen Gebäuden) wahlweise nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 oder 3 (über sonstige Wohngebäude s. Anm. 482, über Mietwohngebäude s. Anm. 483). Dienen Räume sowohl Wohnzwecken als auch gewerblichen oder beruflichen Zwecken, sind sie dem überwiegenden Zweck zuzuordnen (R 42a Abs. 3 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 grds. nach dem Verhältnis der Nutzfläche des gesamten Gebäudes zur Nutzfläche des Wirtschaftsgebäudeteils aufzuteilen (R 13 Abs. 6 Satz 2 EStR). 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) Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 3. 1985

388

Die Absetzung von 3 vH (bzw. 4 vH bei Gebäuden, die vor dem 1. 1. 2001 angeschafft oder hergestellt worden sind) ist nur für Wirtschaftsgebäude zulässig, für die der Antrag auf Baugenehmigung 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 war.

**Antrag auf Baugenehmigung** ist der nach landesrechtlichen Vorschriften vorgesehene formelle Bauantrag, mit dem die Erteilung der Baugenehmigung für ein bestimmtes Bauvorhaben angestrebt wird (R 42a Abs. 4 EStR). Eine Bauvoranfrage genügt nicht, erst recht nicht Finanzierungsanträge und Vorbesprechungen (BFH v. 28. 3. 1966 VI 281/64, BStBl. III, 454; v. 7. 3. 1980 III R 45/78, BStBl. II, 411).

► *Andere Genehmigungen:* Als Baugenehmigung iSd. § 7 Abs. 4 gelten uE auch Genehmigungen zur Durchführung einer Baumaßnahme, die *an die Stelle der Bau-*

*genehmigung* treten, zB die Genehmigungen nach dem BundesimmissionsschutzG oder nach § 7 AtomG.

**Zeitpunkt der Antragstellung** ist der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag bei der nach Landesrecht zuständigen Behörde gestellt wird (entscheidend ist der Eingangsstempel der Behörde, EStR aaO Satz 2ff.). Vgl. im einzelnen bei § 21 a Anm. 234, dort auch über Änderung des Bauantrags, Ablehnung des Antrags, Erlöschen und Verlängerung der Baugenehmigung. Bei *Rücknahme und Stellung eines neuen Antrags* ist grds. 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 (s. § 21 a Anm. 234).

Vgl. BFH v. 28. 9. 1982 III R 12/80 (BStBl. II 1983, 146) betr. Bau des ursprünglich vorgesehenen Gebäudes auf einem anderen Grundstück; Nds. FinMin. v. 1. 2. 1979, DB 1979, 382 unter Aufgabe der früheren gegenteiligen Ansicht; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 19. 2. 1970, EFG 1970, 216, rkr.; Hess. FG v. 23. 3. 1977, EFG 1977, 322, rkr.; FG Nürnberg v. 29. 4. 1977, EFG 1977, 433, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 26. 4. 1978, EFG 1978, 443, rkr.; QUACK, BB 1974, 735, falls kein enger zeitlicher Zusammenhang besteht; SPANKE, DB 1989, 1893; aA KANZLER, BB 1978, 786.

#### **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, aaO; aA BECKERMANN, DB 1989, 1590). Über Beginn der Herstellung s. § 6 Anm. 276, 648.

**Gebäude, die ohne Baugenehmigung errichtet werden dürfen:** Nach den Landesbauordnungen ist die Errichtung bestimmter Gebäude genehmigungsfrei (vgl. ZITZMANN, BB 1986, 107). Soweit bei solchen Gebäuden eine Bauanzeige erforderlich war und nach dem 31. 3. 1985 erfolgte oder, wenn keine Bauanzeige erforderlich war, bei Baubeginn nach dem 31. 3. 1985, ist Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (und dementsprechend bei Vorliegen der dort genannten Voraussetzungen auch die degr. Wirtschaftsgebäude-AfA nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) entsprechend anwendbar (glA ZITZMANN aaO). Die Bauanzeige steht einem Bauantrag gleich (BFH v. 18. 4. 1990 III R 12/88, BStBl. II, 754). Über Baubeginn vgl. Abschn. 52 Abs. 3 EStR 1987 iVm. R 52 EStR 1999.

**Bestellung eines Gebäudes:** Der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 3. 1985 bleibt auch in den Fällen 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. Der Rechtsgedanke, wonach die Bestellung den Antrag auf Baugenehmigung ersetzen kann (vgl. § 21 a Abs. 7 Satz 2 und dazu § 21 a Anm. 243), kann uE im Rahmen des Abs. 4 nicht zu Lasten, aber auch nicht zugunsten des Stpfl. herangezogen werden. 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 Ermes-

sensspielraums nach der Rspr. des BVerfG ebensowenig ableiten wie eine Einbeziehung von Altbauten in die verbesserten Abschreibungsbedingungen (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 10/4042, 5; ROLAND, DStZ 1986, 64 f.; ZITZMANN, BB 1986, 104).

### c) Nutzungsänderung des Gebäudes

389

Durch Änderung der Nutzung kann ein Wirtschaftsgebäude iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (Begriff s. Anm. 387) 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. Die Nutzungsänderung zu einem Mietwohngebäude (s. Anm. 483) spielt nur bei degr. Abschreibung eine Rolle (s. dazu Anm. 495). *Ein Wirtschaftsgebäude wird zum sonstigen Gebäude*, soweit das Gebäude aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt wird oder soweit das Gebäude einer Nutzung zu eigenen oder fremden Wohnzwecken zugeführt wird. *Ein sonstiges Gebäude wird zum Wirtschaftsgebäude*, soweit es aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen überführt und nicht zu Wohnzwecken benutzt wird oder soweit ein bereits zum Betriebsvermögen gehörendes Wohngebäude anderen betrieblichen Zwecken als Wohnzwecken zugeführt wird.

#### Nutzungsänderung eines Wirtschaftsgebäudes:

▶ *Nutzungsänderung vom Wirtschaftsgebäude 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 Privatvermögen (s. Anm. 403).

▶ *Nutzungsänderung vom Wirtschaftsgebäude 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 Betriebsvermögen 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. Bemessungsgrundlage ist der nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 maßgebende Wert, grds. also der Teilwert (s. Anm. 403).

▶ *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.

### 3. AfA auf sonstige Gebäude (Abs. 4 Satz 1 Nr. 2)

390

Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 ist die Kernvorschrift der Gebäudeabschreibung und regelt den Normalfall der Gebäude-AfA. Denn die AfA-Sätze von 2 oder 2,5 vH gelten für alle Gebäude, ausgenommen Wirtschaftsgebäude iSd. Nr. 1. Das sind also

- Gebäude des Privatvermögens,
- Gebäude des Betriebsvermögens, die Wohnzwecken dienen,
- Gebäude des Betriebsvermögens, die nicht Wohnzwecken dienen, bei Bauantrag vor dem 1. 4. 1985.

**Die Höhe des AfA-Satzes von 2 oder 2,5 vH** hängt davon ab, ob das Gebäude vor dem 1. 1. 1925 oder später (dann 2 vH) fertiggestellt worden ist. Zeit-

punkt der Fertigstellung ist der Zeitpunkt, von welchem an das Gebäude seiner Bestimmung gemäß genutzt werden kann (s. § 6 Anm. 276).

391 Einstweilen frei.

## II. Bemessungsgrundlage der Gebäude-AfA

### 392 1. Anschaffungs- und Herstellungskosten

Bemessungsgrundlage sind bei Gebäuden ebenso wie bei anderen WG grds. die AHK. Sind die HK eines im Gebiet der früheren DDR belegenen Gebäudes nicht konkret feststellbar, so ist die Bemessungsgrundlage nach BMF v. 21. 7. 1994 (BStBl. I, 599) zu berechnen (Thür. FG v. 17. 9. 1997, EFG 1998, 179 u. 432, rkr.; FG Berlin v. 19. 8. 1999, EFG 1999, 1269, rkr., Rev. als unzulässig verworfen durch BFH v. 19. 1. 2000 IX R 60/99, EFG 2000, 714; s. auch FinMin. MV v. 2. 9. 1997, FN-IDW 1997, 582).

**Anschaffungskosten:** s. dazu Anm. 130 sowie allg. § 6 Anm. 281–404 u. 634. Über Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude oder selbständige Gebäudeteile s. § 6 Anm. 634 u. 304–316 und die neuere Rspr. (BFH v. 10. 10. 2000 IX R 86/97, BStBl. II 2001, 183; v. 31. 7. 2001 IX R 15/98, DStR 2002, 267, zur Aufteilung bei Erwerb einer Eigentumswohnung; hierzu auch FG Ba.-Württ. v. 29. 4. 1998, EFG 1998, 1191, rkr.). Zu den AK gehören auch Zahlungen zur Ablösung von obligatorischen Nutzungsrechten (FG Hamb. v. 16. 8. 2000, EFG 2000, 1312, rkr.).

**Herstellungskosten:** s. dazu allg. § 6 Anm. 454–469; zu HK von Gebäuden s. ferner § 6 Anm. 636–715; § 7b Anm. 111–113; HOTTMANN, StBp. 1991, 265; zu Zweifelsfragen s. STOBBE, FR 1997, 28. *Abbruchkosten* eines Altgebäudes können HK des neuen Gebäudes sein, wenn das Altgebäude nicht zur Einkunftserzielung genutzt wurde (BFH v. 16. 4. 2002 IX R 50/00, BStBl. II, 805); andernfalls kommt für das Altgebäude eine AfA in Betracht (hierzu s. Anm. 450).

**Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand:** In § 6 Abs. 1 Nr. 1 a wurde durch StÄndG 2003 (BGBl. I, 2645; BStBl. I, 710) die bisherige Verwaltungsauffassung zu sog. anschaffungsnahen Herstellungsaufwendungen gesetzlich festgeschrieben (s. hierzu STUHRMANN, NWB F. 3, 12765 [8. 3. 2004]; krit. SPINDLER, DB 2004, 507, der in der Neuregelung eine Verschärfung der Besteuerung sieht). Nach der gesetzlichen Regelung sind innerhalb von 3 Jahren nach Anschaffung anfallende Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen (ohne Umsatzsteuer) von mehr als 15 vH der Anschaffungskosten des Gebäudes als Herstellungskosten zu aktivieren und über die Nutzungsdauer des Gebäudes abzuschreiben. Die Neuregelung gilt für Baumaßnahmen, mit denen nach dem 31. 12. 2003 begonnen worden ist (§ 52 Abs. 16 Satz 7). Damit wurde die neuere Rspr. des BFH rückgängig gemacht, wonach sich allein nach § 255 HGB bestimmt, ob Aufwendungen AHK darstellen (vgl. BFH v. 12. 9. 2001 IX R 39/97, BStBl. II 2003, 569; v. 12. 9. 2001 IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574; BMF v. 18. 7. 2003, BStBl. I, 386; OFD München/Nürnberg v. 9. 8. 2002, DStR 2002, 1813 mit Check-Liste). Auf vor dem 1. 1. 2004 begonnene Baumaßnahmen sind die Grundsätze der neuen BFH-Rspr. anzuwenden, auch wenn sich der Drei-Jahres-Zeitraum über den 31. 12. 2003 hinaus erstreckt.

**Änderungen der Bemessungsgrundlage nach**

- *Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung, Teilwertabschreibung, Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen*: s. Anm. 385;
- *Übertragung stiller Rücklagen* (§§ 6b, 6c; Rücklage für Ersatzbeschaffung): Die übertragenen Rücklagen mindern bei der Anschaffung oder Herstellung eines WG die Bemessungsgrundlage; s. § 6b Abs. 5, § 5 Anm. 601.
- *Erhalt von Zuschüssen* s. Anm. 139. Die Bemessungsgrundlage für ein Mietwohngrundstück ist um Darlehensmittel nach dem dritten Förderungsweg des sozialen Wohnungsbaus 1991 zu kürzen (FG Nürnberg v. 14. 8. 1998, EFG 2001, 883, rkr.).
- *Einlage* eines Gebäudes aus dem Bereich der Überschubeinkünfte in ein BV: Nach Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2, gilt Abs. 1 Satz 5 bei Gebäuden entsprechend. Die AHK sind um die vor der Einlage vorgenommenen AfA, AfS, Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen zu mindern. Im einzelnen s. Anm. 217–225.

**Keine Berücksichtigung eines voraussichtlichen Abbruchs:** Ein *Schrottwert* (Abbruchwert) ist nicht zu berücksichtigen. Abs. 4 Satz 1 verlangt ausdrücklich die Durchführung der AfA „bis zur vollen Absetzung“ der AHK (R 44 Abs. 4 Satz 3 EStR) oder der an deren Stelle tretenden Bemessungsgrundlage (zB Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2). Überholt ist daher RFH v. 15. 3. 1939 (RStBl., 758), wonach bei voraussichtlichem Umbau nach Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der Wert der wiederverwendeten Gebäudeteile bei der Bemessung der AfA von vornherein zu berücksichtigen ist.

**Keine Berücksichtigung einer voraussichtlichen Veräußerung oder Enteignung** gegen Entschädigung: UE ist die Bemessungsgrundlage der AfA nicht um den voraussichtlichen Veräußerungserlös oder die Entschädigung zu kürzen. Andererseits ist sie nicht nur auf die Zeit bis zur voraussichtlichen Veräußerung oder Enteignung, sondern auf diejenige Zeit zu verteilen, die bis zum vollen technischen oder wirtschaftlichen Verbrauch vergehen würde, weil dies unter der „tatsächlichen Nutzungsdauer“ iSd. Abs. 4 Satz 2 zu verstehen ist; dh. höhere AfA können nur dann geltend gemacht werden, wenn jene Gesamtnutzungsdauer voraussichtlich kürzer als 33 bzw. 25 oder 50 bzw. 40 Jahre ist (s. auch Anm. 156; GlA FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 23. 3. 1972, EFG 1972, 376, rkr.; BFH v. 16. 12. 1991 IX R 22/86, EFG 1992, 169; aA HENNINGER, FR 1973, 261; LABUS, BB 1972, 392).

Einstweilen frei.

393

**2. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

**Schrifttum:** NISSEN, BB 1966, 1222; SÖFFING, DStZ 1969, 169f., 1971, 185; o. V., StBp. 1972, 136; LITTMANN, DStR 1977, 540; OFFERHAUS, StBp. 1977, 217, o. V., DB 1977, 2120; PAUS, StBp. 1978, 9 u. 65; PAUS, DStR 1994, 1633.

**Verwaltungsanordnungen:** BMF v. 10. 7. 1996, BStBl. I, 689; v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442; R 43 Abs. 5, R 44 Abs. 11, R 157 EStR; H 43, H 44, H 157 EStH.

**a) Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten**

394

Nachträgliche AHK sind Aufwendungen, die auf ein WG nach erfolgter Anschaffung oder Herstellung gemacht werden, aber noch den AHK dieses (bestehen bleibenden) WG zuzurechnen sind; über AK s. auch § 6 Anm. 297, für

HK gilt Entsprechendes (s. auch H 43 EStH). Solche Aufwendungen sind vom sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand abzugrenzen (s. § 6 Anm. 470–502).

Herstellungsaufwand an oder neben einem Gebäude kann bewirken

- kein neues Gebäude, sondern Ergänzung oder Änderung des als Einheit fortbestehenden WG „Gebäude“ (Fall der nachträglichen AHK);
- Entstehung eines neuen statt des (als WG untergehenden) bisherigen Gebäudes;
- Entstehung eines weiteren WG „Gebäude“ oder Gebäudeteil zusätzlich zu dem fortbestehenden bisherigen Gebäude.

Maßgebend für die Beurteilung ist der Begriff des WG; die Beurteilung hat nach der Verkehrsauffassung und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu erfolgen.

**Entsteht kein neues Gebäude** durch nachträgliche AHK oder kein selbständiger Gebäudeteil (s. unten u. Anm. 397, 398), so sind die nachträglichen AHK 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. Auf die Summe ist der bis dahin angewendete AfA-Satz anzuwenden (R 44 Abs. 10 Satz 3 EStR 2003); § 9a EStDV gilt sinngemäß (s. § 6 Anm. 276). Allerdings sind dann die nachträglichen AHK nach Absetzung der ursprünglichen AHK noch nicht voll abgesetzt, es tritt gewissermaßen eine Verlängerung der ND ein.

Für Fortsetzung der AfA mit dem bis dahin nach Abs. 4 Satz 1 angewendeten AfA-Satz (sofern keine kürzere ND geltend gemacht wird) BFH v. 20. 2. 1975 IV R 241/69, BStBl. II, 412; v. 7. 6. 1977 VIII R 105/73, BStBl. II, 606 gg. EFG 1973, 261; v. 20. 1. 1987 IX R 103/83, BStBl. II, 491)

Entsteht kein neues WG, so bemißt sich die weitere AfA in den Fällen

- des Abs. 4 Satz 1 oder Abs. 5 nach der bisherigen Bemessungsgrundlage zuzüglich der nachträglichen AHK (s. oben);
- des Abs. 4 Satz 2 nach dem Buchwert oder Restwert zuzüglich der nachträglichen AHK (s. Anm. 440 aE);
- des Abs. 1 Satz 5 (gilt nach Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 auch bei Gebäuden) nach den geminderten AHK zuzüglich der nachträglichen AHK (s. Anm. 392; 217–225)

Ausgeschiedene Teile sind nach Abs. 1 letzter Satz abzusetzen (s. § 6 Anm. 676; H 44 „AfaA“ EStH; vgl. dazu PAUS, StBp. 1979, 12 f.).

**Entstehung eines neuen statt des bisherigen Gebäudes:** Über *Umgestaltung*, die zur Entstehung eines neuen WG führt, s. auch § 6 Anm. 496 betr. sog. Generalüberholung. Die Abgrenzung ist oft zweifelhaft und hängt nach der Rspr. von den Umständen des einzelnen Falls ab. Entsteht ein neues WG (Gebäude oder selbständiger Gebäudeteil), so werden die AfA nach Abs. 4 oder 5 für das ganze neue Gebäude (oder den selbständigen Gebäudeteil) von der Fertigstellung an neu berechnet. Bemessungsgrundlage sind die HK zuzüglich bei einem Gebäude des BV des Buchwerts (s. § 6 Anm. 496) oder bei einem Gebäude des PV des Restwerts (nach PAUS, StBp. 1978, 11 f. des gemeinen Werts) der wieder verwendeten Teile (R 43 Abs. 5 EStR, s. auch Anm. 135).

**Entstehung eines weiteren Gebäudes oder Gebäudeteils:**

- ▶ *Abschnittsweiser Aufbau* eines Gebäudes bewirkt für sich allein nicht die Entstehung unterschiedlicher WG, das Gebäude entsteht als ein einziges WG (vgl. BFH v. 20. 2. 1975 IV R 241/69, BStBl. II, 412); s. auch § 7 b Anm. 72 u. 126.
- ▶ *Mehrere Gebäude* als einziges WG oder als mehrere WG s. Anm. 386.



► *Selbständige Gebäudeteile* bilden gegenüber dem Hauptgebäude gesonderte WG (s. im einzelnen Anm. 503). Wird durch Herstellungsaufwand ein solcher selbständiger Gebäudeteil (zusätzlich oder durch Umbau) geschaffen, so ist er hinsichtlich der AfA getrennt vom Gebäude zu behandeln (Abs. 5 a).

Bei der Abgrenzung *selbständiger Gebäudeteile* vom Hauptgebäude verwendet die Rspr. das Merkmal des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs (s. Anm. 109 und 503, § 6 Anm. 638, 652–655 a, R 13 Abs. 4 EStR, H 13 Abs. 4 EStH; BMF v. 16. 12. 1996, BStBl. I, 1442). Dagegen stellt die Rspr. (namentlich des V. Senats des BFH zu § 30 UStG 1967) bei *Anbauten und Umbauten* mehr auf das technische und wirtschaftliche Erscheinungsbild des Bauwerks ab und verwendet die Abstimmungsabstimmung zwischen den Bauwerken meistens als zweitrangiges Beurteilungsmerkmal (s. Anm. 397 f.).

Einstweilen frei.

395–396

## b) Anbauten

397

Grundsätzlich entsteht durch einen Anbau kein neues WG; die HK sind dem bestehenden WG zuzurechnen (s. Anm. 394).

**Ein neues Wirtschaftsgut** bildet ein Anbau nach der Rspr. des BFH (s. auch R 43 Abs. 5 EStR, H 43 EStH),

- ▷ *wenn durch den Anbau keine bauliche Verschachtelung mit dem Altbau* (dem bereits bestehenden Gebäude) *eintritt*; dann kommt es auf die Wert- und Größenverhältnisse, die Abstimmung der Nutzung zwischen den Bauteilen, gemeinsame Versorgungsleitungen und dergl. nicht an; der Anbau bildet neben dem Altbau ein selbständiges weiteres WG;
- ▷ *wenn der Anbau mit dem Altbau baulich verschachtelt ist*, aber das Gebäude durch die (in das bisherige Gebäude oder in Gebäudeteile einbezogenen) Teile, dh. *durch die Neubauteile das Gepräge erhält*, wobei in erster Linie – aber nicht allein – die Wert- und Größenverhältnisse der Teile zueinander maßgebend sind; dabei kommt es nicht nur auf das äußere, sondern auch auf das innere Erscheinungsbild des Bauwerks an; Neubau und einbezogene Teile des Altbaus zusammen bilden dann ein neues WG.

Zu den beiden vorstehenden Absätzen vgl. BFH v. 13. 4. 1972 V R 151/71, BStBl. II, 654 (gg. EFG 1972, 211); v. 23. 3. 1972 V R 104/71, BStBl. II, 681 v. 9. 8. 1973; V R 37/73, BStBl. II, 834; v. 9. 8. 1973 V R 41/73, BStBl. II, 874; v. 9. 8. 1974 V R 11/74, BStBl. II 1975, 342: Für die Frage, welche Teile dem einheitlichen WG das Gepräge geben, sind für den Regelfall „die Größen- und Wertverhältnisse der Teile zueinander maßgeblich. Jedoch können Besonderheiten, die die Alt- oder Neuteile aufweisen, dem Gesamtkomplex trotz wert- und größenmäßiger Untergeordnetheit das Gepräge geben“; v. 10. 10. 1974 V R 123/73, BStBl. II 1975, 424; v. 5. 12. 1974 V R 30/74, BStBl. II 1975, 344; v. 21. 7. 1977 V R 58/75, BStBl. II 1978, 78; v. 18. 8. 1977 V R 164/75, BStBl. 1978, 46. Vgl. auch Nds. FG v. 24. 2. 1976 (EFG 1976, 545, rkr.): kein neues Gebäude, wenn ein Zweifamilienhaus durch einen Anbau zu einem Dreifamilienhaus umgestaltet wird; FG München v. 20. 6. 1974 (EFG 1974, 606, rkr.) betr. Anbau zugleich an zwei bisher getrennte Gebäude: Bei Verschachtelung nur mit dem einen Gebäude hängt die Entstehung eines neuen WG nur von den Wert- und Größenverhältnissen jenes einen Gebäudes und des Anbaus ab;

- ▷ *wenn der Anbau mit dem Altbau verschachtelt ist, aber die alten und die neuen Gebäudeteile in ihrer Nutzung nicht aufeinander abgestimmt* sind; der Anbau bildet dann ein selbständiges WG. In einem Teil der Entscheidungen wird dieses Merkmal allerdings nicht als mit dem Merkmal der baulichen Verschachtelung gleichran-

gig, sondern als zweitrangig oder die Nutzungsabstimmung nur als Anzeichen für eine bauliche Verschachtelung bezeichnet.

BFH v. 23. 3. 1972 V R 104/71; v. 9. 8. 1974 V R 11/74; v. 5. 12. 1974 V R 30/74; v. 21. 7. 1977 V R 58/75 u. v. 18. 8. 1977 V R 164/75, jeweils aaO; FG München v. 20. 6. 1974, EFG 1974, 606, rkr. betr. Anbau an zwei bis dahin baulich nicht verbundene Gebäude. Nutzungszusammenhang allein macht jedenfalls nicht aus zwei Gebäuden ein einziges (vgl. auch ROHSE/STICH, BB 1980, 932); auch nicht Nutzungszusammenhang sowie größen- und wertmäßiges Überwiegen des Neubaus, wenn eine Verschachtelung fehlt (vgl. DStPr. UStG § 30 Nr. 4).

**„Verschachtelung“:** Sie „setzt eine Mehrzahl baulicher Verbindungen voraus, und zwar in einem Maße, daß die Teile des Bauwerks nicht ohne erhebliche Bauaufwendungen voneinander getrennt werden können. IdR wird bei eigenen Fundamenten, eigenen Mauern und eigenem Eingang die Annahme einer baulichen Verschachtelung dann nicht gerechtfertigt sein, wenn die baulichen Verbindungen von untergeordneter Bedeutung sind“ (BFH v. 21. 7. 1977 V R 58/75, BStBl. II 1978, 78). Die Frage der baulichen Verschachtelung hat der BFH „in erster Linie nach dem Vorliegen eigener Standfestigkeit des Neubaus aufgrund eigener Fundamentierung und Ausstattung mit eigenen tragenden Mauern beurteilt“ (BFH v. 21. 7. 1977 V R 58/75 aaO).

Vgl. zur Verschachtelung auch BFH v. 9. 8. 1973 V R 41/73, BStBl. II, 874; v. 5. 12. 1974 V R 30/74, BStBl. II 1975, 344; v. 15. 9. 1977 V R 14/76, BStBl. II 1978, 123.

**Garagen**, die auf einem gemischtgenutzten Grundstück (Ladenlokal und Mietwohnungen) als selbständige Baukörper nachträglich errichtet wurden, um an die Mieter oder an Dritte vermietet zu werden, wurden als selbständige WG beurteilt (FG Bremen v. 21. 12. 1979, EFG 1980, 280, rkr.), nicht aber die nachträglich errichtete freistehende Garage für ein Zweifamilienhaus (BFH v. 28. 6. 1983 VIII R 179/79, BStBl. II 1984, 196). Ein Garagengebäude bildet einen unselbständigen Teil eines Wohngebäudes, wenn die Anzahl der Garagenplätze der Anzahl der vorhandenen Wohnungen entspricht (OFD Münster v. 28. 7. 1986, BB 1986, 2254; vgl. dort über Zugehörigkeit zum BV bei gemischter Nutzung).

### 398 c) Aufstockung und Umbau

Wie beim Anbau (s. Anm. 397) führen Aufstockung und Umbau grundsätzlich nicht zu einem neuen WG.

**Aufstockung:** Regelmäßig entsteht kein neues Gebäude, wenn ein vorhandenes Gebäude ohne wesentliche Änderung um ein Geschoß aufgestockt wird (BFH v. 20. 2. 1975 IV R 241/69, BStBl. II, 412 betr. Errichtung eines Gebäudes in mehreren Bauabschnitten bei unveränderter Zweckbestimmung des Gebäudes). Wird dagegen ein bestehendes Gebäude grundlegend umgestaltet und außerdem aufgestockt, so daß die Neubauteile wert- und größenmäßig die alten Teile überwiegen und dem Bauwerk ihr Gepräge geben (zB bei Auskernung, Umbau und Aufstockung von zwei Zweifamilienhäusern zu einem Haus mit 7 Wohnungen), so spricht dies uE für Neubau und gegen bloßen Umbau (glA PAUS, StBp. 1978, 65 gegen BFH v. 28. 6. 1977 VIII R 115/73, BStBl. II, 725).

Eine Aufstockung kann ferner zur Entstehung eines neuen WG führen, wenn der neu geschaffene Gebäudeteil ein *selbständiges* WG bildet (s. auch BMF v. 10. 7. 1996, BStBl. I, 689, mit Anm. FLEISCHMANN, DB 1996, 1494; s. auch STUHRMANN, DStR 1996, 1193). Dies ist aber nicht der Fall, wenn auf ein bestehendes Mehrfamilienhaus Wohnungen aufgesetzt werden (FG Düss. v. 13. 4. 1999, EFG 1999, 645, rkr.).

**Umbau** führt zur Entstehung eines neuen WG, wenn er so grundlegend ist, daß das Gebäude in seinem Zustand wesentlich verändert wird und infolgedessen bei objektiver Betrachtung als neues WG erscheint (H 43 EStH). Man sollte meinen, daß das Vorliegen dieser Voraussetzungen nach gleichartigen Grundsätzen wie ein Anbau zu beurteilen ist; danach käme es auf die Wert- und Größenverhältnisse der alten und der neuen Teile und das Gepräge an, s. Anm. 397. So in der Tat der V. Senat des BFH.

BFH v. 10. 10. 1974 V R 123/73 (BStBl. II 1975, 424): Trotz wert- und/oder größenmäßigen Überwiegens der Altteile können die Neubauteile das Gebäude nach dem Gesamteindruck so verändert haben, daß es bei objektiver Betrachtung als neues WG erscheint – und umgekehrt; v. 19. 12. 1974 V R 86/74 (BStBl. II 1975, 467): Auch bei der Beseitigung von Schäden (zB durch Brand) sind wert- und größenmäßig nur die übriggebliebenen Altteile mit den Neubauteilen zu vergleichen; v. 26. 1. 1978 V R 137/75 (BStBl. II, 280) betr. Umbau einer Scheune in eine Pferdeklarinik; v. 26. 1. 1978 V R 154/74 (BStBl. II, 363), wo aber auch auf den Verbrauch wesentlicher, die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmender Teile wie der Fundamente und der tragenden Teile abgestellt wurde.

Strengere Anforderungen, um einen Neubau annehmen zu können und damit die degr. AfA nach Abs. 5 zu ermöglichen, haben dagegen der IV. und VIII. Senat des BFH gestellt.

Vgl. BFH v. 13. 1. 1972 IV R 180/67 (BStBl. II, 331): Ein Neubau kann im allg. nur dann angenommen werden, wenn auch die bisherigen Außenmauern zum überwiegen- den Teil nicht mehr benutzt werden; eine bloße Umgestaltung des durch die Außen- mauern umbauten Raums genügt nicht. Das Urteil beruht aber auf einer dem Zweck der Vorschrift entsprechenden, betont engen Auslegung des Begriffs „errichtet“ in § 16 Abs. 2 Nr. 2 BerlinhilfeG 1962, BStBl. I, 1002 (glA PAUS, StBp. 1978, 13).

Nach BFH v. 28. 6. 1977 (VIII R 115/73, BStBl. II, 725) entsteht kein neues WG, wenn das Gebäude beträchtlich, aber unter Verwendung der Fundamente und tragenden Teile, umgestaltet wird. Der Zweck des § 7 Abs. 5 gebietet eine enge Auslegung des Begriffs Neubau. UE muss diese Auslegung dann aber auch zu Abs. 4 gelten, da der Begriff des Gebäudes in beiden Vorschriften keine un- unterschiedliche Bedeutung haben kann (so auch PAUS, DStR 1994, 1633).

Einstweilen frei.

399–401

### 3. Sog. fiktive Anschaffungskosten (Hilfswerte)

#### a) Allgemeines

402

Als „fiktive Anschaffungskosten“ bezeichnet man die Bewertung eines Erwerbs, bei dem tatsächlich keine AK anfallen (s. auch Anm. 141). Erforderlich sind sie bei Einlage, Entnahme (s. Anm. 403) oder unentgeltlichem Erwerb eines Grundstücks (s. Anm. 405), ferner bei Gebäuden aus der Zeit vor der Wäh- rungsreform 1948 (s. Anm. 407). Zu Begriff, Bedeutung und Einzelfällen fikti- ver AK s. § 6 Anm. 303.

#### b) Eingelegte oder entnommene Gebäude

403

Einlage und Entnahme sind „anschaffungsähnliche“ Vorgänge (zur Entnahme s. BFH v. 9. 8. 1983 VIII R 177/80, BStBl. II, 759). Das gilt auch für die Über- führung eines Gebäudes aus dem BV in das PV iSd. § 16 Abs. 3 Satz 3 (Be- triebtaufgabe; dieser Fall ist aber nur relevant, wenn das Gebäude auch im PV der Erzielung von Einkünften dient).

**AfA-Bemessungsgrundlage nach Einlage oder Entnahme:**

► *Einlage aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen:* Grds. bildet der Einlagewert nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 die Bemessungsgrundlage für die weiteren AfA (im einzelnen s. RITZROW, NWB F. 3, 7415). Wurde das Gebäude vor der Einlage zur Erzielung von Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 verwendet, sind die AHK um die AfA, AfS, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen zu kürzen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind (Abs. 1 Satz 5; Abs. 4 Satz 1, Halbs. 2; R 43 Abs. 6 EStR; im einzelnen hierzu s. Anm. 217–225). Wird ein Gebäude stfrei aus einem BV entnommen und innerhalb von drei Jahren in ein anderes BV eingelegt, bemessen sich die weiteren Abschreibungen nach den bisherigen AHK (BFH v. 16. 7. 1997 XI R 59/96, EFG 1998, 1554).

► *Entnahme aus dem Betriebsvermögen:* Bemessungsgrundlage für die weiteren AfA ist grds. der bei der Entnahme angesetzte Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4; glA BFH v. 9. 8. 1983 VIII R 177/80, BStBl. II, 759; R 43 Abs. 6 EStR) und zwar auch dann, wenn er falsch ermittelt worden ist (BMF v. 30. 10. 1992, BStBl. I, 651). Die AfA sind jedoch nach den ursprünglichen AHK zu bemessen, wenn der Entnahmegewinn kraft gesetzlicher Regelung außer Ansatz geblieben ist (BFH v. 3. 5. 1994 IX R 59/92, BStBl. II, 749) oder wenn die Überführung in das Privatvermögen nicht erkannt wurde, in Folge dessen die stillen Reserven nicht erfaßt worden sind und stl. Konsequenzen nicht mehr gezogen werden können (BFH v. 10. 5. 1995 IX R 54/91 u. 68/93, BFH/NV 1995, 1055 u. 1056; v. 27. 6. 1995 IX R 11/93 u. 12/93, BFH/NV 1996, 319; v. 14. 12. 1999 IX R 62/96, BStBl. II 2000, 656; s. auch BECKER/BUR, INF 1995, 33).

► *Überführung bei Betriebsaufgabe in das Privatvermögen* (§ 16 Abs. 3 Sätze 3 und 7): Bemessungsgrundlage der weiteren AfA ist der bei der Überführung anzusetzende gemeine Wert (R 43 Abs. 6 EStR) und zwar auch dann, wenn der Aufgabegewinn wegen des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 stfrei ist (BFH v. 14. 12. 1999 IX R 62/96, BStBl. II 2000, 656).

**AfA im Jahr der Einlage oder Entnahme:** Die Änderung der Bemessungsgrundlage kann nur zeitanteilig berücksichtigt werden (OFD Hamb. v. 4. 11. 1966, StEK EStG § 7 Nr. 41).

**AfA-Methode:** Entsprechend der Bedeutung von Einlage, Entnahme und Überführung in das Privatvermögen für die AfA als anschaffungsähnliche Vorgänge ist nach BFH v. 9. 8. 1983 VIII R 177/80 (BStBl. II, 759) auf den Teilwert oder gemeinen Wert der lineare Satz von 2 bzw. 2,5 vH (bei Wirtschaftsgebäuden also von 3 vH bzw. 4 vH bei Gebäuden, die vor dem 1. 1. 2001 angeschafft oder hergestellt worden sind) nach Abs. 4 Satz 1 anzuwenden; ein höherer linearer Satz, wenn eine kürzere Nutzungsdauer glaubhaft gemacht wird (ebenso R 44 Abs. 12 Satz 1 Nr. 1 EStR; ZITZMANN, BB 1985, 331 f.). Sind jedoch weiterhin die ursprünglichen AHK maßgebend, so gilt auch das ursprüngliche Absetzungsverfahren; abgeschrieben werden kann nur noch das verbliebene AfA-Volumen (R 44 Abs. 11 Satz 1 Nr. 2 EStR).

404 Einstweilen frei.

405 **c) Unentgeltlich erworbene Gebäude**

Die AfA-Bemessungsgrundlage in den Fällen des unentgeltlichen Erwerbs eines Gebäudes hängt davon ab, ob das Gebäude aus betrieblichem Anlass oder aus privatem Anlass erworben wurde. Dies ist aus der Sicht des Empfängers zu beurteilen.

**Unentgeltliche Übertragung aus betrieblichem Anlass:** Ist der Erwerb aus der Sicht des Empfängers betrieblich veranlasst, so gilt § 6 Abs. 4, eingefügt durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999. § 6 Abs. 4 löst den früheren § 7 Abs. 2 EStDV ab, geht aber über dessen Anwendungsbereich hinaus. Denn es kommt nicht mehr darauf an, ob das überlassene Wirtschaftsgut aus einem Betriebsvermögen des Übertragenden (so § 7 Abs. 2 EStDV) oder aus dem Privatvermögen des Übertragenden stammt (siehe dazu § 6 Anm. R 110; zur erstmaligen Anwendung auf nach dem 31. 12. 1998 abgeschlossene obligatorische Grundgeschäfte siehe § 6 Anm. 1425, 1434). Die Bewertung erfolgt nach § 6 Abs. 4 mit dem gemeinen Wert (siehe § 6 Anm. 1436).

**Unentgeltliche Übertragung aus privatem Anlaß:** Ist der Erwerb aus Sicht des Empfängers privat veranlaßt, so gilt ab 1. 1. 1966 § 11 d 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, wenn dieser noch Eigentümer wäre, zuzüglich der vom Rechtsnachfolger aufwendeten HK und nach dem Hundertsatz, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des Wirtschaftsguts wäre.

Bis 31. 12. 1965 war Bemessungsgrundlage (ohne Rücksicht darauf, ob der unentgeltliche Erwerb vor dem 21. 6. 1948 oder später erfolgt war), der Gebäudeanteil des jeweils letzten Einheitswerts (§ 13 Nr. 1 EStDV 1949–1953; vgl. dazu BFH v. 17. 7. 1956 I 200/55 S, BStBl. III, 316; v. 1. 2. 1957 VI 13/55 U, BStBl. III, 133; v. 16. 9. 1960 VI 241/59, StRK EStDV § 13 R. 8). Für die VZ 1955–1961 s. § 27 Nr. 1 Buchst. a u. b EStDV 1955–1961.

Einstweilen frei.

406

#### d) Vor dem 21. 6. 1948 angeschaffte oder hergestellte Gebäude

407

**Betriebsvermögen:** Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der AfA gilt das gleiche wie bei unentgeltlichem Erwerb vor dem 21. 6. 1948 (DMEB-Wert), s. Anm. 405.

**Privatvermögen:** Bemessungsgrundlage der AfA ist für die VZ II/1948–1954 jeweils der letzte Einheitswert (§ 13 Nr. 1 EStDV 1949–1953), für die VZ 1955 ff. der am 21. 6. 1948 maßgebende Einheitswert zuzüglich der nach dem 20. 6. 1948 aufgewendeten Herstellungskosten (§ 27 Nr. 1 a EStDV 1955–1961, § 10 a Abs. 1 Nr. 1 EStDV 1965 ff., verfassungsgemäß lt. BFH v. 26. 10. 1971 VIII R 122/70, BStBl. 1972, 337; FG Berlin v. 24. 10. 1972, EFG 1973, 260, bestätigt; aA FG Berlin v. 21. 3. 1972, EFG 1972, 423, aufgehoben).

Einstweilen frei.

408–413

### III. Abzug der linearen Gebäude-AfA

414

Die AfA-Sätze gem. Abs. 4 sind „jeweils für ein Jahr“ abzusetzen, also Jahressätze. Die AfA beginnen mit der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes (zum Zeitpunkt siehe Anm. 160 und § 6 Anm. 633). Im Jahr der Anschaffung, Herstellung oder Veräußerung können die AfA nur zeitanteilig abgesetzt werden (Abs. 1 Satz 4; R 44 Abs. 2 Satz 2 EStR).

**Unterschreitung** der AfA-Sätze des Abs. 4 Satz 1 ist unzulässig; eine Verlängerung der tatsächlichen Nutzungsdauer bleibt unberücksichtigt (R 44 Abs. 4 Satz 2 EStR). 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 (glA ZITZMANN, BB 1986, 108). Unabhängig von der tatsächlichen Nutzungsdauer sind die AfA bis zur vollen Absetzung der AHK vorzunehmen (R 44 Abs. 4 Satz 3 EStR). Bei tatsächlich *kürzerer Nutzungsdauer* gilt Abs. 4 Satz 2, s. Anm. 420–440).

**Aufzeichnungen:** Um zu überwachen, daß ein Betrag in Höhe der AHK abgesetzt wird, müssen der Stpfl. und das FA den Gesamtbetrag der jeweils berücksichtigten AfA schriftlich festhalten (FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 13. 11. 1975, EFG 1976, 73, rkr.).

**Nachholung unterlassener AfA:** Grundsatz s. Anm. 97. Bei Absetzung mit den typisierten Sätzen lehnt der BFH unter Berufung auf den Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 eine Nachholung versehentlich unterlassener AfA durch Erhöhung des AfA-Satzes ab (BFH v. 3. 7. 1984 IX R 45/84, BStBl. II, 709; v. 20. 1. 1987 IX R 103/83, BStBl. II, 491); die AfA sind mit dem vorgeschriebenen Satz bis zur vollen Absetzung der AHK fortzusetzen (womit eine Nachholung in dieser Form auch bei Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 ungeachtet des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung stillschweigend anerkannt wird).

Zust. zu BFH aaO SEITRICH, FR 1985, 11. Ebenso schon FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 13. 11. 1975 EFG 1976, 73, rkr.: nur Anwendung der zulässigen 2,5 vH statt der bisher versehentlich angewendeten 2 vH; HENNINGER, DB 1968, 150; o. V., StBp. 1968, 137. In der Tat ist der Gesetzeswortlaut eindeutig; eine nur rechnerische Ermittlung der Restnutzungsdauer unter Berufung auf die vom Gesetzgeber den typisierten Sätzen zugrunde gelegte ND erscheint nicht zulässig (s. Anm. 437); vgl. auch das in Anm. 97 wiedergegebene Urteil BFH v. 3. 7. 1980 IV R 31/77, BStBl. II 1981, 255. § 7 Abs. 4 Satz 2 gestattet eine Überschreitung der gesetzlichen AfA-Sätze nur dann, wenn eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer glaubhaft gemacht wird. (AA Voss, DStR 1971, 517; OSWALD, StB 1972, 87f.).

415–419 Einstweilen frei.

## C. Gebäude-AfA nach der tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer (Abs. 4 Satz 2)

### I. Allgemeines zu Abs. 4 Satz 2

#### 420 1. Bedeutung der Absetzung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

Die aml. Begr. hielt im Jahr 1964 zwar die Annahme einer Nutzungsdauer von 50 Jahren hinsichtlich der technischen Abnutzung für großzügig (Begr., BTD Drucks. IV/2008, 5), nicht aber hinsichtlich der wirtschaftlichen Abnutzung von *Wohngebäuden*:

Bei diesen „kann nicht unberücksichtigt bleiben, daß sich heute die Wohngewohnheiten wesentlich schneller wandeln, als das früher der Fall war. Es muß deshalb in Zukunft damit gerechnet werden, daß Wohngebäude erhebliche Zeit vor Ablauf ihrer technischen Nutzungsdauer abgerissen oder grundlegend umgebaut werden müssen“ (Begr. aaO, 5).

Dies gilt erst recht für *Betriebsgebäude*. Die Anwendung des gesetzlichen (2 bzw. 2,5 vH) AfA-Satzes kann „zu unzureichenden Absetzungen, damit zum Ausweis überhöhter Einkünfte und zu einer überhöhten Besteuerung führen“ (Begr. aaO).

Die Frage nach der tatsächlichen ND eines Gebäudes hat bei bestimmten *Wirtschaftsgebäuden* an Bedeutung verloren durch die Typisierung der AfA mit 3 vH bzw. 4 vH (bei Gebäuden, die vor dem 1. 1. 2001 angeschafft oder hergestellt



worden sind), also entsprechend einer ND von 33 bzw. 25 Jahren (Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, § 52 Abs. 21 b). Auch bei diesen Gebäuden kann aber nach Abs. 4 Satz 2 eine tatsächlich kürzere ND als von 33 bzw. 25 Jahren geltend gemacht werden. Über ND von Gebäudeteilen bei gemischtgenutzten Gebäuden s. Anm. 425.

## 2. Verhältnis zu anderen Vorschriften

421

**Verhältnis zur Abschreibung in der Handelsbilanz:** Macht der Stpfl. eine kürzere ND geltend, so muß er nach Auffassung der FinVerw. auch in der HBil. entsprechende Absetzungen vorgenommen haben (StEK EStG § 7 Nr. 37; PALITZSCH, StBp. 1971, 288). Auch bei dieser Ansicht (s. dazu Anm. 21) genügt es aber uE, daß der Ansatz des Gebäudes in der HBil. ebenso hoch oder niedriger ist als derjenige in der StBil.; der AfA-Betrag des einzelnen Jahrs kann dann in der Buchführung niedriger sein als die stl. geltend gemachte AfA, zumal ja zB nach früherer Vollabschreibung des Gebäudes in der HBil. die niedrigeren stl. AfA von 3 bzw. 4 oder 2 bzw. 2,5 vH fortgesetzt und dann bei Geltendmachung einer kürzeren ND erhöht werden können.

Nach den handelsrechtlichen GoB besteht bei einer wesentlichen Abweichung der tatsächlichen von der gesetzlich zugrunde gelegten ND ein *Zwang* zur Abschreibung nach der tatsächlichen ND. In diesem Fall darf der Stpfl. uE stl. die lineare AfA nach Abs. 4 Satz 1 fortsetzen, denn Abs. 4 Satz 2 ist eine „Kann“-Vorschrift; eine Bindung an die HBil. besteht uE nicht (s. Anm. 440).

**Verhältnis zum Teilwert:** Der Teilwert eines Gebäudes wird idR über dem Buchwert liegen. Dieser Umstand steht aber der Geltendmachung einer kürzeren ND und demgemäß einer entsprechenden Erhöhung der AfA nach Abs. 4 Satz 2 nicht entgegen (aA ZÖLLER, RWP 1977, 960); s. auch Anm. 25.

Einstweilen frei.

422–424

## II. Voraussetzungen für die Gebäude-AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

### 1. Vorliegen einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer

425

Voraussetzung für die AfA nach Abs. 4 Satz 2 ist, daß die *tatsächliche* Nutzungsdauer (ND) weniger als 33 bzw. 25 oder 50 bzw. 40 Jahre beträgt.

**Begriff der tatsächlichen Nutzungsdauer:** Es liegt nahe, den Begriff „Nutzungsdauer“ iSd. Abs. 4 ebenso auszulegen wie die Begriffe „Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung“ und „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“ iSd. Abs. 1, dh. auf die ND beim einzelnen Stpfl. abzustellen; so auch § 11 c Abs. 1 Satz 1 EStDV 2000:

„Nutzungsdauer eines Gebäudes im Sinne des § 7 Abs. 4 Satz 2 des Gesetzes ist 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* (Begr., BTDrucks. IV/2008, 4; BFH v. 28. 9. 1971 VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176; v. 19. 11. 1997 X R 78/94, BStBl. II 1998, 59; „Zeitraum der Nutzbarkeit eines WG“; s. auch Anm. 437 u. 172), der ja dem Gebäude die Zweckbestimmung gibt; dabei wird allerdings unterstellt, 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 (zB auf seine voraussichtliche Lebensdauer). 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 Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes abstellen, so wäre die Regelung, daß eine kürzere ND berücksichtigt werden könne, undurchführbar (zustimmend BFH v. 28. 9. 1971 aaO). Dadurch, daß bei jedem *Eigentumswechsel* eine neue ND beginnt und grds. der AfA-Satz von 2 bzw. 2,5 vH 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 (BFH v. 28. 9. 1971 aaO).

**Nutzungsdauer bei unselbständigen Gebäudeteilen:** Die einzelnen Teile eines Gebäudes können eine unterschiedlich lange ND haben. Der BFH wollte deshalb in zwei Entscheidungen den AfA eine durchschnittliche ND zugrunde legen (BFH v. 17. 7. 1956 I 200/55 S, BStBl. III, 316 vorl. Abs.; v. 3. 2. 1959 I 163/57 U, StRK EStG § 7 R. 46). In beiden Fällen handelte es sich aber um größtenteils kriegszerstörte und wiederaufgebaute Gebäude. Zutreffend ist die Ansicht des BFH aaO, daß die *Verwendung alter Bauteile* die ND des Neubaus beeinträchtigen kann. Ebenso kann eine technische Beanspruchung oder wirtschaftliche Abnutzung eines Gebäudeteils, die stärker ist als beim übrigen Gebäude, die ND des ganzen Gebäudes bestimmen (glA SCHELLENBERGER, FR 1980, 31; s. auch unten über gemischtgenutzte Gebäude und Gebäude mit Betriebsvorrichtungen). Die ND eines Gebäudes ist aber nicht das rechnerische Mittel aus der ND seiner Teile (Fundamente, tragende Teile, nichttragende Teile, Decken, Fenster, Türen, Dach, Fahrstuhl, Heizung, Versorgungsleitungen usw.; aA anscheinend GLADE, StJb. 1976/77, 214–218). BFH v. 22. 8. 1966 GrS 2/66 (BStBl. III, 672) begründet dies so: „Die einheitliche Abschreibung beruht auf der Fiktion, daß sich die Teile des Gebäudes gleichmäßig abnutzen.“ § 7 enthält allerdings gar keine Fiktion (vgl. auch MESSMER, StJb. 1977/78, 81). Maßgebend ist nach Abs. 4 u. 5, wie lange das Gebäude in seiner gegenwärtigen Individualität *als Wirtschaftsgut* bestehen und wann es (ggf.: wegen Verbrauchs eines Gebäudeteils) voraussichtlich abgebrochen oder so grundlegend erneuert werden muß, daß ein anderes WG entsteht. BFH v. 31. 7. 1964 VI 123/63 U (BStBl. III, 555) weist mit Recht darauf hin, daß bei einer Durchschnittsrechnung jede Änderung in Bestand und Nutzungsdauer einzelner Gebäudeteile zu einer Änderung des Durchschnittsatzes führen müßte.

**Nutzungsdauer bei gemischtgenutzten Gebäuden:** Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich, teils fremdbetrieblich, teils zu eigenen und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, so bilden die vier Gebäudeteile estl. vier verschiedene WG, die einzeln zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen gehören können (BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; v. 13. 7. 1977 I R 217/75, BStBl. II 1978, 6; R 13 Abs. 4 EStR) und für welche unterschiedliche *AfA-Methoden* (Abs. 4 oder 5) und AfA-Sätze angewendet werden können (R 44 Abs. 6 EStR). Eine einheitliche ND kann anzunehmen sein, wenn das Gebäude, würde es nicht gemischt, sondern einheitlich genutzt, wegen baulicher Verschachtelung der Bauteile (s. dazu Anm. 397–398) ein einziges WG bilden würde. Dann würden Verbrauch und Erneuerung eines Bauteils die ND des Gebäudes selbst grds. nicht beeinflussen, sondern Erhaltungsaufwand bilden. Wird aber ein Bauteil wegen seiner Nutzung als selbständiges WG behandelt, so müssen nach Abs. 5 a iVm. Abs. 4 Satz 2 EStG und § 11 c 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 (glA BFH v. 17. 7. 1956 I 200/55 S, BStBl. III, 316 [319 f.]; 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 Beseitigung der BetrVorr. auch nicht teilweise erhalten werden kann, ist nach der voraussichtlichen ND der BetrVorr. zu bemessen, wenn diese kürzer ist als diejenige des umschließenden Gebäudes (OFD Köln v. 19. 2. 1960, DB 1960, 276; OFD Münster v. 26. 2. 1960, DB 1960, 452).

**Nutzungsdauer bei Abbruch des Gebäudes:** Abbruch eines Gebäudes bedeutet das Ende seiner ND. Das Motiv für den Abbruch ist grds. ohne Bedeutung; es genügt, daß der Stpfl. die mit dem Gebäude betriebene Einkunftserzielung einstellt (BFH v. 22. 8. 1984 I R 198/80, BStBl. II 1985, 126; jedoch einschränkend BFH v. 6. 3. 1979 VIII R 110/74, BStBl. II, 551, und v. 13. 12. 2000 IX B 106/00, StWa. 2001, 114, bei Abbruch eines Gebäudes des Privatvermögens, um das Grundstück unbebaut veräußern zu können: keine AfA nach Abs. 1 letzter Satz, da der Wertverlust im Vermögensbereich liege; s. auch § 6 Anm. 676). Sobald die Wahrscheinlichkeit des Abbruchs hinreichend konkretisiert ist, ist der Restbuchwert auf die voraussichtliche Restnutzungsdauer 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 so weit 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, 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 rechtlichen Gründen (BFH v. 22. 8. 1984 I R 198/80 aaO betr. Veräußerung unter Einräumung eines zeitlich begrenzten Nutzungsrechts für den Veräußerer mit der Verpflichtung zu anschließendem Abbruch: Verteilung des Restbuchwerts auf die Restnutzungsdauer).

Einstweilen frei.

426–436

## 2. Glaubhaftmachung einer kürzeren Nutzungsdauer

437

Die Bemessung der AfA nach einer kürzeren ND setzt den Nachweis der Gründe voraus (s. auch Anm. 175).

**Gründe** für eine kürzere ND als der gesetzlich unterstellten können technischer (zB chemische oder physikalische Einflüsse, leichte Bauweise, Bau auf fremdem Boden, vgl. zu diesem Fall o. V., DB 1964, 715; s. auch die amtlichen AfA-Tabellen) oder wirtschaftlicher Art sein (R 44 Abs. 3 EStR; s. Anm. 175 über wirtschaftliche Abnutzung; zB Befristung einer Bebauungsgenehmigung, Hess. FG v. 27. 10. 1971, EFG 1972, 174, rkr.). Entnahme und Einlage eines Gebäudes oder Gebäudeteils wegen einer Nutzungsänderung kann zu einer Änderung der ND führen. Über Nutzung bis zur Veräußerung oder bis zur Enteignung gegen Entschädigung s. Anm. 392 aE. Einzelfälle s. Anm. 600, zB „Bergschadengebie-

te“, „Einzelhandelsgebäude“, und die amtlichen AfA-Tabellen. Über das Verhältnis zwischen Verkürzung der ND und einer außergewöhnlichen Abnutzung s. Anm. 181.

**Glaubhaftmachung der „technischen oder wirtschaftlichen Umstände“**, die für eine kürzere ND sprechen (R 43 Abs. 3 Satz 2 EStR) reicht aus. Für Nachweis oder Glaubhaftmachung der technischen oder wirtschaftlichen Umstände gelten die allg. Grundsätze (glA BFH v. 28. 9. 1971 VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176; o. V., DB 1968, 1782, FR 1971, 252; STÖCKER, DStZ 1986, 256). Das FA ist auch nicht seiner Sachaufklärungspflicht enthoben (§ 88 AO; BFH aaO). Nicht ausreichend ist der Hinweis auf die amtl. AfA-Tabellen (Nds. FG v. 7. 9. 1993, EFG 1994, 96, rkr.), auf nicht zeitgemäßen Wohnungsstandard oder drohende Unwirtschaftlichkeit (Hess. FG v. 11. 3. 1992, EFG 1992, 438, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 29. 3. 2000, EFG 2000, 732, rkr.) oder auf die geplante Aufgabe einer bestimmten Nutzung des Gebäudes (FG Ba.-Württ. v. 30. 6. 1993, EFG 1994, 95, rkr.). Die gesetzliche Unterstellung einer bestimmten ND in Abs. 4 Satz 1 berechtigt nicht schon für sich allein dazu, höhere als die in Abs. 4 Satz 1 bestimmten AfA-Sätze anzuwenden (glA BFH v. 28. 9. 1971 VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176; FG Rhld.-Pf. v. 14. 10. 1976, EFG 1977, 109, rkr.; OFD Hamb. v. 6. 4. 1966, StEK EStG § 7 Nr. 41; NISSEN, BB 1966, 1211; aA STÖCKER, DStZ 1986, 255).

**Beispiel:** Der Stpfl. erwirbt am 1. 1. 1949 ein Gebäude und setzt jährlich 1 vH (bis 1964 mithin 16 vH) und ab 1965 jährlich 2 vH, bis einschließlich 1993 mithin weitere  $29 \times 2 = 58$  vH, insgesamt 74 vH ab. Die AfA würden also nach weiteren 13 Jahren (insgesamt nach 58 Jahren) auslaufen. Ab 1994 macht der Stpfl. eine Restnutzungsdauer von nur noch 5 Jahren (insgesamt 50 Jahren) geltend und will nunmehr jährlich 20 vH des Restwerts von 26 vH der AK = jährlich 5,2 vH der AK absetzen. Nach dem Wortlaut des § 7 Abs. 4 Satz 2 kommt es auf die ND seit der Anschaffung durch den Stpfl. an; er muß bei 2 vH bleiben, da die ND (1949–1998) nicht weniger als 50 Jahre beträgt. Der Stpfl. konnte ja auch nicht im Jahr 1965 den Restbuchwert von  $(100 \cdot 16 =) 84$  vH auf eine geschätzte Restnutzungsdauer von  $(50 \cdot 16 =) 34$  Jahren mit einer jährlichen AfA von  $100/34 =$  rd. 2,94 vH der AK verteilen.

Zur Bedeutung der *vor 1965* den AfA eines einzelnen Gebäudes zugrunde gelegten ND für die Schätzung der ND ab 1965 vgl. BFH v. 28. 9. 1971 VIII R 73/68, BStBl. II 1972, 176; dazu HANRATHS, FR 1972, 258; KLEMP, StRK-Anm. EStG § 7 R. 200; ferner HANRATHS, StBp. 1969, 41.

438–439 Einstweilen frei.

#### 440 III. Abzug der Gebäude-AfA nach der tatsächlichen Nutzungsdauer

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.

**Wahlrecht:** Ein Zwang dazu besteht strechtlich nach § 7 nicht, er kann sich nur für die HBil. nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchf. ergeben (s. Anm. 421). Wird in der StBil. die kürzere tatsächliche ND nicht zugrundegelegt, so ist jedenfalls nach dem Ende der tatsächlichen ND (Abbruch des Gebäudes) der Restwert gem. Abs. 4 Satz 3 iVm. Abs. 1 letzter Satz abzusetzen. Die Absetzungen können daher nicht länger laufen als die tatsächliche ND.

**Zeitpunkt für die Geltendmachung** einer kürzeren ND ist je nach den Kenntnissen des Stpfl. der Beginn der AfA oder ein späterer Zeitpunkt. Gem. § 11 c Abs. 1 EStDV ist Nutzungsdauer iSd. Abs. 4 Satz 2 der Zeitraum, in dem

ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann, also bei der Herstellung eines Gebäudes der Zeitpunkt der Fertigstellung, bei der Anschaffung eines Gebäudes der Zeitpunkt der Anschaffung. Bei unentgeltlichem Erwerb aus betrieblichem Anlass beginnt die tatsächliche Nutzungsdauer mit dem Tage des Erwerbs (dann Bewertung mit dem gemeinen Wert, § 7 Abs. 2 EStDV). 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 ND:* 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 Restnutzungsdauer verteilen, dies ggf. mehrmals (glA HENNINGER, DB 1968, 1470, 1782; FELLA, StWa. 1971, 162.) Zur Schätzung der ND s. Anm. 185–187.

► *Zu kurz geschätzte ND:* Wird die ND durch ein – tatsächliches (zB Herstellungsaufwand) oder rechtliches (zB Vertragsänderung; Mieter erwirbt das Grundstück, auf dem er gebaut hat) – Ereignis verlängert (und zwar nicht nur geringfügig), so muß u. E. 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 Restnutzungsdauer ergibt, da die Voraussetzung des Abs. 4 Satz 2 – tatsächlich kürzere ND – nicht mehr erfüllt ist, als die ND länger geworden ist; mindestens sind die Sätze des Abs. 4 Satz 1 anzuwenden.

**Beispiel:** Der Stpfl. errichtete 1965 als Mieter auf fremdem Boden für 100 000 DM ein Gebäude, das er nach 25 Jahren entschädigungslos abreißen muß. AfA-Satz 4 vH. Nach 5 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 DM auf die Restnutzungsdauer von 45 Jahren ergäbe jährliche AfA von 178 DM = 1,78 vH der ursprünglichen HK. Der Stpfl. muß aber jährlich mindestens 2 vH von 100 000 DM = 2 000 DM, in 40 Jahren 80 000 DM absetzen. Die AfA enden somit nach insgesamt 45 Jahren (glA o. V., FR 1968, 86).

Die Vornahme von *Herstellungsaufwand* führt aber bei einem Gebäude im allg. 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, Stellungnahme WFA 2/1981, WPg. 1982, 45). 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). Voraussetzung für den Wechsel ist allerdings nach hM, daß er auch in der HBil. vollzogen wird und handelsrechtlich zulässig ist (s. Anm. 421). Außerdem verbieten Rspr. und FinVerw. ein sog. willkürliches Schwanken in Bewertungsfragen (s. § 6 Anm. 92–96). Zu den Gründen für einen Methodenwechsel s. oben „Zu kurz geschätzte ND“ mit Beispiel.

**Wechsel zur degressiven Absetzung nach § 7 Abs. 5:** s. Anm. 492.

**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 Restnutzungsdauer zu verteilen (BFH v. 25. 11. 1970 I R 165/67, BStBl. II 1971, 142; BMWF v. 9. 6. 1971, BStBl. I, 327; R 44 Abs. 10 EStR; H 44 „Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ EStH; ZITZMANN, DB 1986, 2411). Die Restnutzungsdauer ist neu zu schätzen; dabei ist der Zustand des Gebäudes nach Fertigstellung der nachträglichen AHK zu berücksichtigen (EStR aaO). Der Stpfl. kann nach seiner Wahl entweder das Abschreibungsvolumen auf die neu geschätzte, längere Restnutzungsdauer 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 bei dem Gebäude angewendeten Vomhundertsatz anwenden (R 44 Abs. 10 Satz 2 EStR).

441–449 Einstweilen frei.

#### 450 D. Gebäude-Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (Abs. 4 Satz 3)

**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, Außerordentliche Abschreibung bei Gebäuden in der Herstellungsphase und bei Abbruch, BB 1996, 2169; MAUS, Abschreibungen bei Gebäudeabbruch, StBp. 1997, 38 u. 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.

Die Zulässigkeit einer Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA) bei der linearen Gebäude-AfA ergibt sich aus Abs. 4 Satz 3. Allgemeines über AfaA s. Anm. 240–260; besonders über Gründe für eine AfaA s. Anm. 248–254; über Normal-AfaA *nach* AfaA s. Anm. 243; über AfaA bei Gebäudeteilen s. Anm. 508; zu AfaA bei Katastrophenschäden s. GRUBE, DStZ 2000, 469.

**Abbruch eines Gebäudes:** s. allg. § 6 Anm. 670–693. Über AfaA nach Abs. 1 letzter Satz, wenn ein Gebäude ohne Abbruchsabsicht angeschafft wurde, s. § 6 Anm. 676. Keine AfaA, wenn das Gebäude mit Abbruchsabsicht angeschafft wurde, s. § 6 Anm. 693 „*Absetzungen für Abnutzung*“. Über Verkürzung der wirtschaftlichen ND wegen bevorstehenden Abbruchs s. Anm. 425.

► *Abbruch durch den Veräußerer des Grundstücks:* Über Absetzung nach Abs. 4 Satz 2 wegen Verkürzung der wirtschaftlichen ND oder AfaA nach Abs. 4 Satz 3 s. Anm. 425, § 6 Anm. 676.

► *Abbruch durch den Erwerber des Grundstücks:* Bedeutung für die Behandlung beim Erwerber s. § 6 Anm. 684–693. Bedeutung für die Behandlung beim Veräußerer: War das Gebäude noch nicht abbruchreif, so kann der Veräußerer den Restbuchwert nicht im Weg der AfaA abschreiben, weil während seiner Eigentumsdauer keine außergewöhnliche Abnutzung, sondern allenfalls eine Wertminderung eingetreten ist (Schlesw.-Holst. FG v. 22. 1. 1980, EFG 1980, 431, rkr.; BFH v. 8. 7. 1980 VIII R 176/78, BStBl. II, 743; v. 25. 6. 1985 VIII R 274/81, BFH/NV 1986, 22). Anders, wenn das Gebäude schon *vor dem Verkauf* technisch oder wirtschaftlich abbruchreif geworden war und der Stpfl. das Grundstück – und dabei das Gebäude als wertlos – verkauft (FG Nürnberg v. 28. 6. 1978, EFG 1979, 16, rkr.); die Behandlung des Gebäudes beim Verkauf und der Abbruch des Gebäudes durch den Käufer können Beweisanzeichen für die bereits eingetretene außergewöhnliche Abnutzung sein; einschränkend BFH v. 8. 7. 1980



VIII R 176/78 aaO: In dem entschiedenen Fall sei das Gebäude für den Stpfl. noch nutzbar und nicht wirtschaftlich verbraucht gewesen, was durch den Abbruch seitens des Erwerbers nicht widerlegt worden sei (zust. SEITRICH, FR 1985, 487). Ist das Gebäude bereits beim Erwerb des Grundstücks wirtschaftlich verbraucht, sind die Abrißkosten des Erwerbers den AK des Grund und Bodens zuzuordnen (FG Brandenb. v. 12. 11. 2002, EFG 2003, 439, nrkr., Az. des BFH: IX R 1/03).

► *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. 26. 6. 2001 IX R 22/98, BFH/NV 2002, 16, mit Anm. DÜRR, BFH-PR 2001, 410; v. 31. 3. 1998 IX R 26/96, BFH/NV 1998, 1212).

**Enteignung** eines Gebäudes, die gegen Entschädigung bevorsteht, zB wegen *Stadtsanierung*, bewirkt keine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung; der Stpfl. steht einem Verkäufer des Grundstücks gleich (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 u. v. 14. 8. 1970 VI R 40/69, BStBl. II, 764). Bei Gewinnermittlung 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). Krit. zu OFD aaO TRÄNKEL, DStR 1978, 68, der jedenfalls eine Verkürzung der ND annimmt (s. Anm. 175) und bei der Entschädigung die seit Beginn der Afa eingetretene Geldentwertung berücksichtigt 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 zZ des Eigentumsübergangs bestehenden Restbuchwert des Gebäudes nicht wegen außergewöhnlicher Abnutzung, wohl aber als Werbungskosten 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, 533): ausgenommen, wenn der Stpfl. das bebaute Grundstück in der Absicht angeschafft hatte, daran ein ErbR 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.

**Mangelnde Rentabilität eines Gebäudes**: Ihre Verringerung durch ein außergewöhnliches Ereignis rechtfertigt eine AfaA (glA REICHE, DStR 1986, 32); s. Anm. 254. Die ablehnende Entscheidung BFH v. 8. 7. 1980 VIII R 176/78 (BStBl. II, 743) betraf den Fall, daß der Stpfl. ein zerstörtes Gebäude infolge behördlicher Auflagen nur so aufbauen konnte, daß es eine geringere Rendite als bei zweckmäßigerer Bauweise erbrachte; hier war nicht während der ND eine außergewöhnliche Abnutzung eingetreten. – 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). Dagegen rechtfertigt die eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit einer bereits fertiggestellten Immobilie eine AfaA auch dann nicht, wenn sie dem Käufer der Immobilie erst nachträglich bekannt wird (FG München v. 16. 5. 2002, EFG 2002, 1159, bestat. durch BFH v. 14. 1. 2004 IX R 30/02, n.v.; ebenso BFH v. 27. 1. 1993 IX R 146/90, BStBl. II, 702). Ebenso wenig rechtfertigt eine vorübergehende beheb-

bare Rentabilitätsminderung eines vermieteten Gebäudes eine AfA (FG München v. 29. 10. 1997, EFG 1998, 178, rkr.).

451 Einstweilen frei.

#### 452 **E. Keine AfA und keine Teilwertabschreibung unter Berufung auf die AfA für Wirtschaftsgebäude (Abs. 4 Satz 4)**

Abs. 4 Satz 4 verbietet es, bei anderen Gebäuden lediglich unter Berufung auf den bei Wirtschaftsgebäuden gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 schneller sinkenden Buchwert – etwa wegen technischer oder wirtschaftlicher Vergleichbarkeit der Gebäude – eine AfA oder eine Teilwertabschreibung vorzunehmen; für derartige Absetzungen müssen vielmehr die entsprechenden individuellen Voraussetzungen erfüllt sein.

Hinsichtlich der AfA hat die Regelung klarstellenden Charakter (BTDrucks. 10/4042, 7; glA ZITZMANN, StBp. 1986, 113). Hinsichtlich der Teilwertabschreibung ist Abs. 4 Satz 4 aber wohl 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 aaO; LITTMANN, BB 1986, 112).

453–459 Einstweilen frei.

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

### **A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5**

#### **I. Rechtsentwicklung und zeitliche Anwendung**

##### 460 **1. Rechtsentwicklung der degressiven Gebäude-AfA**

**Ges. zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16. 6. 1964** (BGBl. I, 353; BStBl. I, 384): Die AfA bei Gebäuden wurde in den eingefügten Absätzen 4 (lineare AfA) und 5 (degressive AfA) neu geregelt.

**Zweite VO über steuerliche Konjunkturmaßnahmen v. 21. 7. 1970** (BGBl. I, 1128; BStBl. I, 920): Die degr. Gebäude-AfA wurde zur Konjunkturdämpfung vorübergehend beschränkt auf Gebäude und Eigentumswohnungen, die nicht zum Anlagevermögen gehören oder zu mehr als zwei Dritteln Wohnzwecken dienen.

**StÄndG 1973 v. 16. 6. 1973** (BGBl. I, 676; BStBl. I, 545): Abs. 5 wurde 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 zwei Drittel auf Wohnungen des sozialen Wohnungsbaus entfiel.

**Ges. zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4. 11. 1977** (BGBl. I, 1965; BStBl. I, 495): In Abs. 5 wurde wieder die degr. AfA für Gebäude aller Art mit den bisherigen AfA-Sätzen eingeführt. Ein neuer Abs. 5a stellte klar, daß die degressive AfA auch für selbstständige Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und Räume im Teileigentum gilt.

**StÄndG 1979 v. 30. 11. 1978** (BGBl. I, 1849; BStBl. I, 479): Nach Abs. 5 kann nunmehr auch der Erwerber eines Gebäudes die degr. AfA, die bisher auf den Hersteller beschränkt war, in Anspruch nehmen, wenn er das Gebäude im Jahr der Fertigstellung erwirbt und der Hersteller keine oder nur lineare AfA vorgenommen hat.

**2. HStruktG v. 22. 12. 1981** (BGBl. I, 1523; BStBl. I 1982, 235): In Abs. 5 wurden die Staffelsätze der degr. AfA bei Gebäuden erhöht, die Anwendung aber auf im Inland belegene Gebäude beschränkt; zeitliche Anwendung grds. ab 30. 7. 1981 (§ 52 Abs. 7 u. 8 idF 2. HStruktG).

**Ges. zur Verbesserung der Abschreibungsbedingungen für Wirtschaftsgebäude usw. v. 19. 12. 1985** (BGBl. I, 2434; BStBl. I, 705): In Abs. 5 erhöhte eine neu eingefügte Nr. 1 die AfA-Sätze für sog. Wirtschaftsgebäude, für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 3. 1985 gestellt worden ist.

**Ges. zur Änderung des StReformG 1990 sowie zur Förderung des Mietwohnungsbaus usw. v. 30. 6. 1989** (BGBl. I, 1267; BStBl. I, 251): Einführung einer degr. AfA für Wohnzwecken dienende Gebäude mit Bauantrag oder Erwerb nach dem 28. 2. 1989 (Abs. 5 Satz 2).

**Ges. zur Währungs-, Wirtschafts- und Sozialunion v. 25. 6. 1990** (BGBl. I, 518; BStBl. I, 294): Abs. 5 wurde durch eine Regelung ergänzt, wonach die Sätze 1 bis 3 auf Gebäude in der ehemaligen DDR einschl. Berlin (Ost) entsprechend angewendet werden konnten.

**Einigungsvertragsgesetz v. 23. 9. 1990** (BGBl. II, 885; BStBl. I, 654): 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, 1569; BStBl. I, 774): Abs. 5 wurde neu gefaßt und übersichtlicher gegliedert (der bisherige Satz 2 wurde Satz 1 Nr. 3). Die degr. 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, 2310; BStBl. I 1994, 50): In Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 wurde die degr. AfA auch für sonstige Gebäude außer Mietwohngebäuden auf solche beschränkt, für die der Bauantrag vor dem 1. 1. 1994 gestellt oder der Kaufvertrag vor diesem Zeitpunkt abgeschlossen wurde.

**Grenzpandlergesetz v. 24. 6. 1994** (BGBl. I, 1395; BStBl. I, 440): In Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 wurde der Stichtag auf den 1. 1. 1995 verschoben.

**JSStG 1996 v. 11. 10. 1995** (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 wurde neu gefaßt. Die bisherige Staffel wurde auf Mietwohngebäude beschränkt, für die der Bauantrag vor dem 1. 1. 1996 gestellt oder der Kaufvertrag vor diesem Zeitpunkt abgeschlossen wurde (Nr. 3a). Ab diesem Stichtag wurde für Mietwohngebäude eine weitere Staffel für die degressive AfA eingeführt (Nr. 3b).

**HBegIG 2004 v. 29. 12. 2003** (BGBl. I, 3076; BStBl. I, 120): Für Mietwohngebäude wurde in Satz 1 eine dritte Staffel (Nr. 3c) eingeführt, die für Mietwohnbauten mit Bauantrag bzw. Kaufvertrag nach dem 31. 12. 2003 gilt. Es wurde ein Satz 3 angefügt, wonach Abs. 1 Satz 4 (monatsweise Abschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung) bei der degressiven Gebäude-AfA nicht gilt.

Einstweilen frei.

461–462

463

## II. Bedeutung der degressiven Gebäude-AfA

Derzeit hat die degr. AfA nur noch für Investitionen im Mietwohnungsbau Bedeutung (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3), im übrigen läuft sie aus (s. dazu Anm. 380).

Die degr. 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; 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, DStRE 1999, 783, rkr.). Sie bewirkt eine Steuerstundung durch Vorverlagerung von AfA. Die Einführung der degr. AfA diene dem Zweck, als Finanzierungshilfe einen Bauanreiz auszulösen (BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 114/69, BStBl. II, 704), insbes. den Mietwohnungsbau zu stärken (BFH v. 14. 3. 2000 IX R 8/97, BStBl. II 2001, 66). Damit wurde auch der gleichzeitigen Einschränkung des § 7b Rechnung getragen.

464 Einstweilen frei.

## III. Geltungsbereich des Abs. 5

### 465 1. Sachlicher Geltungsbereich

Abs. 5 gilt unmittelbar bzw. iVm. Abs. 5a für im Inland belegene *Gebäude* (s. Anm. 477), *Gebäudeteile*, die selbständige unbewegliche WG sind (s. Anm. 503; über unterschiedliche AfA-Sätze für unselbständige Gebäudeteile – Wirtschaftsgebäude und andere Gebäude – s. Anm. 387), *Eigentumswohnungen* und im *Teileigentum* stehende Räume (s. Anm. 506). Abs. 5 gilt nur für fertiggestellte, dh. bestimmungsgemäß verwendbare Gebäude. Über Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung bei einem vor seiner Fertigstellung aufgegebenen Bau s. Anm. 232. Über in unfertigem Zustand angeschaffte Gebäude s. Anm. 480 aE.

466 Einstweilen frei.

### 467 2. Persönlicher Geltungsbereich

**Bei einem vor dem 1. 1. 1979 fertiggestellten Gebäude** ist nur der Hersteller des Gebäudes, der sog. Bauherr, zur Anwendung des Abs. 5 berechtigt.

Begriff des *Bauherren* und Abgrenzung der *Herstellung* eines Gebäudes von seiner Anschaffung s. § 11 c Abs. 3 EStDV 1965–1979, § 15 Abs. 1 EStDV 1981 ff.; BFH v. 15. 3. 1973 VIII R 150/70, BStBl. II, 593; v. 22. 4. 1980 VIII R 149/75, BStBl. II, 441; v. 13. 9. 1989 II R 28/87, BStBl. II, 986; v. 14. 11. 1989 IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299; BMF v. 13. 8. 1981, BStBl. I, 604, und v. 31. 8. 1990, BStBl. I, 366; s. auch § 6 Anm. 275–277; WICHMANN, Der Bauherr im Einkommensteuerrecht, BB 1991, 589; ZITZMANN, DB 1994, 1005.

**Bei einem nach dem 31. 12. 1978 fertiggestellten Gebäude** kann Abs. 5 angewendet werden

- vom *Hersteller* wie vor dem 1. 1. 1979 (s. o.);
- vom *Erwerber*, dh. von demjenigen, der das Gebäude *angeschafft* hat, jedoch nur unter den Voraussetzungen des Abs. 5 Sätze 1 und 2 (Anschaffung bis zum Ende des Jahrs der Fertigstellung, s. Anm. 480) und des Abs. 5 Satz 3 (keine schädlichen Absetzungen durch den Veräußerer, s. Anm. 498). Über unentgeltlichen Erwerb s. Anm. 405. Über Erwerb eines unfertigen Gebäudes s. Anm. 480.

**Bauherrengemeinschaften, Immobilienfonds:** Nach der Rspr. ist nicht die PersGes. oder Gemeinschaft 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 (BMF v. 13. 8. 1981, BStBl. I, 604; v. 31. 8. 1990, BStBl. I, 366; v. 20. 10. 2003, BStBl. I, 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 degr. 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 Entw. eines StÄndG 1979 BTDrucks. 8/2201, 21) und führten durch StÄndG 1979 zur Ausdehnung der degr. AfA auf Anschaffungen bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung (s. Anm. 480). Die FinVerw. hatte zuvor *Übergangsregelungen* in diesem Sinne getroffen (vgl. Abschn. 42 a Abs. 6 Satz 5 EStR 1978; BMF v. 2. 12. 1977, BStBl. I, 736).

Einstweilen frei.

468–469

#### IV. Verhältnis des Abs. 5 zu anderen Vorschriften

##### 1. Verhältnis zur Abschreibung in der Handelsbilanz

470

**Alte Rechtslage:** Für bis zum 31. 12. 1989 endende Wj. besteht nach einem Ländererlaß der FinVerw. bei der degr. Gebäude-AfA ausnahmsweise (s. Anm. 21) keine Bindung an die HBil. Da der Stpfl. ohne Rücksicht auf die HBil. stl. an die einmal gewählte degr. AfA gebunden ist (s. Anm. 489), verzichtet die FinVerw. auch für das erste Jahr auf die Bindung, dh. der Stpfl. kann stl. auch dann die degr. AfA nach Abs. 5 in Anspruch nehmen, wenn er in der HBil. niedrigere Abschreibungen vorgenommen hat (DB 1966, 1293; DB 1967, 795).

Das gleiche wird für den umgekehrten Fall gelten, daß der Stpfl. in der StBil. linear, dagegen in der HBil. degressiv abschreibt. Zumindest wenn er sich in der HBil. nicht genau an die AfA-Sätze des Abs. 5 hält, kann keine Bindung an die HBil. bestehen, da die AfA-Sätze des Abs. 4 von 3 bzw. 4 (bei Gebäuden, die vor dem 1. 1. 2001 erworben wurden oder mit deren Herstellung vor dem 1. 1. 2001 begonnen wurde) oder 2 bzw. 2,5 vH angewendet werden müssen und statt ihrer nur die Sätze des Abs. 5 gewählt werden können.

**Neue Rechtslage:** Für Wj., die nach dem 31. 12. 1989 enden, gilt die gesetzliche Regelung der umgekehrten Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 2, eingefügt durch WoBauFG v. 22. 12. 1989 (§ 52 Abs. 5 b idF des Ges. v. 22. 12. 1989). Danach sind strechtliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben. Bei der Wahl der degr. Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 5 handelt es sich uE um ein strechtliches Wahlrecht (glA SCHNEELOCH, DStR 1990, 57). Infolgedessen sind Abschreibungen nach § 7 Abs. 5 ab 1990 nur noch dann zulässig, wenn der Stpfl. auch in der HBil. degressiv abschreibt (glA LAUSE/SIEVERS, BB 1990, 27; SCHNEELOCH aaO). Die stl. Höchstgrenzen gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 (das Dreifache des linearen AfA-Satzes und höchstens 30 vH des jeweiligen Buchwerts) gelten nur für die StBil., ändern aber auch unter der Geltung der umgekehrten Maßgeblichkeit nichts an der Zulässigkeit höherer Abschreibungen in der HBil.; handels- und steuerbilanzieller Wertansatz können insoweit auseinanderfallen (glA LAUSE/SIEVERS aaO; SCHNEE-

LOCH aaO). Durch WoBauFG vom 22. 12. 1989 wurden zugleich der Grundsatz des uneingeschränkten Wertzusammenhangs für abnutzbares Anlagevermögen aufgegeben und Zuschreibungen auf den höheren Teilwert zugelassen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4). Durch Zuschreibungen können zB in früheren Jahren vorgenommene erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen und Teilwertabschreibungen wieder ausgeglichen werden, nicht aber die degr. Gebäude-AfA, da nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 Halbs. 2 höchstens die AHK „vermindert um die Absetzungen für Abnutzung nach § 7“ angesetzt werden dürfen.

471–473 Einstweilen frei.

## 474 2. Verhältnis zu anderen Absetzungen und Abschreibungen

**Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung** (Abs. 1 Satz 7): Die EStR lassen Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) bei Gebäuden auch im Fall der degr. AfA nach Abs. 5 zu (R 44 Abs. 12 EStR). Nach dem Wortlaut der Richtlinie („nicht zu beanstanden“) handelt es sich um eine Billigkeitsregelung; Der Wortlaut des Gesetzes gestattet unterschiedliche Deutungen. Man kann ihn so verstehen: Abs. 5 bildet nur eine besondere Regelung zu Abs. 4; 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 auch annehmen, daß Abs. 5 in vollem Umfang an die Stelle des Abs. 4 (und Abs. 1) tritt und daher die Vornahme einer AfaA, da im Unterschied von Abs. 4 nicht ausdrücklich zugelassen, ausschließen soll. Auch für degressiv abgeschriebene bewegliche WG wird in Abs. 2 Satz 4 die AfaA ausgeschlossen; man kann darin den Ausdruck eines allg. 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 HANRATHS/GLASER, Grundstücks- u. Gebäudewerte, 4. Aufl. 1980 Rn. 923. Für Zulässigkeit FG Münster v. 25. 6. 1971, EFG 1972, 62, rkr., allerdings unklar, ob aus Rechtsgründen oder nur im Hinblick auf die vom FG zitierte Regelung der EStR.

Nach *vollzogener AfaA* wird man in entsprechender Anwendung des § 11 c Abs. 2 EStDV (zu Abs. 4) die Abschreibungen auch bei Abs. 5 nach den um die AfaA gekürzten AHK bemessen müssen, während die Afa-Sätze in den einzelnen Jahren des Absetzungszeitraums nach der zwingenden Vorschrift des Abs. 5 die gleichen bleiben müssen (das gilt auch für eine *Teilwertabschreibung*, § 11 c Abs. 2 Satz 2 EStDV). Man kommt dann allerdings zu einer vorzeitigen vollen Absetzung (glA HANRATHS/GLASER, Grundstücks- u. Gebäudewerte, 4. Aufl. 1980 Rn. 981; für AfaA nur nach Übergang zur linearen AfA NEBE, DStR 1971, 439).

**Lineare Gebäude-AfA** nach Abs. 4: Die Absetzungsmethoden nach Abs. 4 u. 5 schließen einander aus. Über Wechsel der AfA-Methode s. Anm. 489.

**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 (R 44 Abs. 6 EStR; s. Anm. 491).

**Teilwertabschreibung** bei Gebäuden des Betriebsvermögens ist auch bei degr. Gebäude-AfA zulässig (zur Reihenfolge s. Anm. 25). Die degr. AfA bemißt sich vom Folgejahr an nach den um die Teilwertabschreibung gekürzten AHK des Gebäudes (s. auch Anm. 385). Der nach Abs. 5 maßgebende AfA-Satz wird



durch die Teilwertabschreibung nicht beeinflußt. Über Verkürzung der ND s. Anm. 489.

**Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen** (Begriffe s. § 7 a Anm. 7): 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 (§ 7 a Abs. 3 u. 4).

**Verhältnis zur Investitionszulage:** Die degr. Gebäude-AfA nach Abs. 5 kann neben der Investitionszulage in Anspruch genommen werden. Das Kumulationsverbot für erhöhte Absetzungen (§ 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999) erstreckt sich nicht auf die degr. AfA nach Abs. 5, da es sich insoweit nicht um eine erhöhte Absetzung handelt (BFH v. 24. 11. 1993 X R 28/93, BStBl. II 1994, 322; URBAN, FR 1999, 179).

Einstweilen frei.

475–476

## B. Gebäude-AfA mit fallenden Staffelsätzen (Abs. 5 Satz 1)

### I. Voraussetzungen der degressiven AfA

#### 1. Herstellung oder Anschaffung eines Gebäudes (Abs. 5 Satz 1 Einleitungssatz)

##### a) Im Inland belegene Gebäude

477

Begünstigt sind Gebäude aller Art, die Absetzungsgegenstand iSd. § 7 sein können (s. Anm. 386). Nach dem 31. 12. 1982 fertiggestellte Gebäude (§ 52 Abs. 8 EStG 1983) sind nur begünstigt, wenn sie im Inland belegen sind (zum Begriff Inland s. § 1 Anm. 24). Der Zeitpunkt des Bauantrags oder der Beginn der Bauarbeiten ist hierbei ohne Bedeutung (OFD Nürnberg v. 13. 10. 83, DStR 1984, 78; ZITZMANN, DB 1983, 1165).

##### b) Vom Steuerpflichtigen hergestellte Gebäude

478

Zum Begriff der Herstellung s. § 6 Anm. 275–276 mwN. Abgrenzung zur Anschaffung s. § 6 Anm. 277.

Einstweilen frei.

479

##### c) Vom Steuerpflichtigen bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschaffte Gebäude

480

Über die weiteren Voraussetzungen bei Anschaffungsfällen nach Abs. 5 Satz 2 s. Anm. 498. Zum Begriff der Anschaffung s. § 6 Anm. 273–274; zur Abgrenzung von der Herstellung s. § 6 Anm. 277, bei *Fertighaus* s. Anm. 368. Über unentgeltlichen Erwerb s. Anm. 405, über Einlage und Entnahme s. u.

Auch in Anschaffungsfällen gilt die degr. AfA nur für Neubauten, nämlich für Gebäude, die bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind. Es genügt aber, daß das Gebäude als „neues“ WG entstanden ist, wenn auch unter Verwendung vorhandener Bauteile (zur Abgrenzung von Herstellungsaufwand auf ein weiterbestehendes Gebäude s. Anm. 397, 398).

Werden die AK des Gebäudes (Restbuchwert) zu den HK des nach seinem Abbruch errichteten neuen Gebäudes gerechnet (s. Anm. 450, § 6 Anm. 684–688), so ist § 7 Abs. 5 folgerichtig auch auf jene AK des Altbaus anwendbar.

**Anschaffung „bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung“:** Zum Grund für die Einführung dieses Tatbestandsmerkmals s. Anm. 463.

► *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, 659; v. 21. 7. 1989 III R 89/85, BStBl. II, 906; H 44 EStH „Fertigstellung“). 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. dann 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.

► *Geschlossener Immobilienfonds:* Bei Erwerb eines Zertifikats kommt es für die Anwendbarkeit der degr. AfA beim Erwerber auf den Zeitpunkt der Fertigstellung des einzelnen Gebäudes, nicht des zuletzt fertiggestellten Gebäudes an (OFD Hann. v. 27. 5. 1982, StEK EStG § 7 Nr. 150).

► *Bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung „angeschafft“* ist das Gebäude, wenn der Stpfl. spätestens am 31. 12. des Jahres der Fertigstellung die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Gebäude erlangt hat; bloßer Abschluß des Kaufvertrags genügt nicht. Wie lange vor der Fertigstellung die Anschaffung erfolgt ist, ist unerheblich; Anschaffung in einem beliebigen Jahr vor der Fertigstellung ist unschädlich (glA BMF v. 23. 3. 1979, BB 1979, 611), Nach BMF v. 28. 8. 1991 (BStBl. I, 768, Tz. 15) „ist ein WG in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem der Erwerber nach dem Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann. Das ist in der Regel der Fall, wenn Eigenbesitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber übergehen“ (s. auch § 6 Anm. 274). Da die wirtschaftliche Verfügungsmacht einen tatsächlichen Herrschaftszustand bedeutet, ist eine *rückwirkende Vereinbarung* über den Zeitpunkt der Anschaffung unbeachtlich. Zwar ist es möglich, Nutzungen und Lasten eines Gebäudes rückwirkend übergehen zu lassen; dies allein reicht aber für den Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht im Sinn tatsächlicher Sachherrschaft nicht aus.

► *Gemeinschaft:* Bringt bei Gründung einer Gemeinschaft ein Gemeinschaftler ein Grundstück ein und erfolgt die Gründung der Gemeinschaft nach Ablauf des Jahres der Fertigstellung des Gebäudes, kann der einbringende Gemeinschaftler die bisherige degr. AfA nicht fortführen, da die Gemeinschaft das Gebäude nicht „bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft“ hat (FG Köln v. 11. 4. 2001, EFG 2001, 962, nrkr., Az. des BFH: XI R 33/01).

► *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 (s. Anm. 467 „Bauherrengemeinschaften“) zu beseitigen. 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 wer-

den, und zwar unabhängig davon, ob der bisherige Bauherr zZ der Anschaffung noch baute oder die Bautätigkeit aufgegeben hatte und der Erwerber sie wieder aufgenommen hat.

GLA BMF v. 23. 3. 1979, BB 1979, 611; o. V., DB 1979, 917; DB 1980, 375; die gegen-  
teilige Anweisung in Abschn. 42 a Abs. 6 Satz 1 EStR 1978 gilt nur für Gebäude, die  
vor dem 1. 1. 1979 fertiggestellt worden sind. Vgl. auch FG Berlin v. 20. 7. 1984 (EFG  
1985, 286, rkr.).

**Entnahme und Einlage:** Die Überführung eines Gebäudes vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen unter Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven stellt einen anschaffungsähnlichen Vorgang dar und berechtigt zur Inanspruchnahme der degr. AfA, sofern die Überführung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung des Gebäudes erfolgt (BFH v. 8. 11. 1994, IX R 9/93, BStBl. II 1995, 170; v. 2. 7. 1992 IX W 169/91, BStBl. II, 909).

## 2. Wirtschaftsgebäude (Abs. 5 Satz 1 Nr. 1)

481

Die degr. Gebäude-AfA nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 gilt nur für sog. Wirtschaftsgebäude iSd. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (zum Begriff s. Anm. 387), für die der Bauantrag nach dem 31. 3. 1985 und vor dem 1. 1. 1994 gestellt oder über die vor diesem Zeitpunkt ein rechtswirksamer obligatorischer Vertrag abgeschlossen wurde. Über die degr. Abschreibung von Wohngebäuden s. Anm. 483; über die degr. Abschreibung von sonstigen Gebäuden s. Anm. 482.

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. 495.

Zum Bauantrag s. Anm. 388; zum rechtswirksamen obligatorischen Vertrag s. Anm. 483.

## 3. Sonstige Gebäude (Abs. 5 Satz 1 Nr. 2)

482

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 (s. Anm. 481) und nicht Mietwohngebäude iSd. Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 483) sind, also

- ▷ Gebäude des Betriebsvermögens, die nicht Wohnzwecken dienen, bei denen aber der Antrag auf Baugenehmigung oder der Abschluß eines rechtswirksamen obligatorischen Vertrages 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 Privatvermögen), mit Bauantrag oder rechtswirksamem obligatorischem Vertrag nach dem 29. 7. 1981 und vor dem 1. 1. 1995.

Zum Bauantrag s. Anm. 388; zum rechtswirksamen obligatorischen Vertrag s. Anm. 483.

## 4. Mietwohngebäude (Abs. 5 Satz 1 Nr. 3)

483

Die AfA-Sätze des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 gelten für Mietwohngebäude (zur Einführung dieser Abschreibung vgl. 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. 387). Voraussetzung ist, daß das Gebäude entweder

- auf Grund eines nach dem 28. 2. 1989 und vor dem 1. 1. 1996 gestellten Bauantrags hergestellt oder
- nach dem 28. 2. 1989 auf Grund eines nach dem 28. 2. 1989 und vor dem 1. 1. 1996 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden ist (dann finden die AfA-Sätze der Nr. 3 Buchst. a Anwendung) bzw.
- auf Grund eines nach dem 31. 12. 1995 und vor dem 1. 1. 2004 gestellten Bauantrags hergestellt oder
- auf Grund eines in diesem Zeitraum rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden ist (dann finden die AfA-Sätze der Nr. 3 Buchst. b Anwendung) bzw.
- auf Grund eines nach dem 31. 12. 2003 gestellten Bauantrags hergestellt oder
- auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden ist (dann finden die AfA-Sätze der Nr. 3 Buchst. c Anwendung).

**Bauantrag:** s. Anm. 388.

**Rechtswirksam abgeschlossener obligatorischer Vertrag:** Schafft der Stpfl. das Wohngebäude an (Stpfl. als Erwerber), so greift Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 ein, wenn der obligatorische Vertrag nach dem jeweiligen Stichtag rechtswirksam abgeschlossen ist, und die Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgte (s. Anm. 480). Rechtswirksam abgeschlossen ist ein obligatorischer auf Erwerb eines Gebäudes gerichteter Vertrag im Zeitpunkt der notariellen Beurkundung.

Es muß sich um einen schuldrechtlichen Vertrag handeln, der auf Erwerb des Gebäudes gerichtet ist; in Betracht kommen Kaufvertrag, Werklieferungsvertrag, Gesellschaftsvertrag, Auseinandersetzungsvertrag; ein Anwartschaftsvertrag genügt aber nicht (glA BECKERMANN, DB 1989, 1590; KORN, KÖSDI 1989, 7819; RICHTER, NWB F. 3, 7134; STUHRMANN, Inf. 1989, 394). Anders als zB im früheren § 21 a Abs. 7 ist der Erwerb durch einen *gleichstehenden sonstigen Rechtsakt* im Tatbestand des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 nicht erwähnt; darunter fällt zB der Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren, die Einweisung in ein neues Grundstück bei Enteignung oder die Ausübung eines vorbehaltenen Wiederkaufsrechts (s. § 21 a Anm. 235). Das Schweigen des Gesetzes zwingt uE nicht zu einer engen Auslegung; vielmehr sind auch einem obligatorischen Vertrag vergleichbare Rechtsakte, die zum Gebäudeerwerb führen, in die degr. Abschreibung nach Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 einzubeziehen (glA BECKERMANN aaO; KORN aaO; aA STUHRMANN aaO).

484–485 Einstweilen frei.

## 486 II. Bemessungsgrundlage der degressiven Gebäude-AfA

Bemessungsgrundlage sind wie auch sonst die AHK des Stpfl., ggf. seines Rechtsvorgängers (s. Anm. 392–407 mit weiteren Hinweisen). Erwirbt der Stpfl. ein *unfertiges Gebäude* und stellt er es fertig (s. dazu Anm. 480), so ist die degr. AfA vom Jahr der Fertigstellung an aus der Summe der AHK vorzunehmen

(BMF v. 23. 3. 1979, BB 1979, 611). 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, mit Anm. RICHTER, DStR 1991, 541).

**Nachträgliche Aufwendungen auf bestehende Gebäude:** Zu unterscheiden ist, ob durch die nachträglichen Aufwendungen ein selbständiger Gebäudeteil iSd. Abs. 5 a (s. Anm. 503) entsteht oder nicht.

► *Entsteht ein selbständiger Gebäudeteil* und wird dieser Gebäudeteil als Wirtschaftsgebäude genutzt, so kann der Stpfl. für diesen Gebäudeteil die degr. 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 (über nachträgliche Aufwendungen als HK s. § 6 Anm. 481–502; zum Begriff der nachträglichen HK unter Abgrenzung von der Neuherstellung eines Gebäudes s. Anm. 394–398). Die nachträglichen HK sind den ursprünglichen HK hinzuzusetzen; nach der Summe bemessen sich die weiteren AfA (R 43 Abs. 5 EStR), und zwar unter Beibehaltung der bisherigen nach Abs. 5 maßgebenden Staffelsätze (BFH v. 20. 1. 1987 IX R 103/83, BStBl. II, 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 (R 44 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStR; BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 114/69, BStBl. II, 704; s. auch Anm. 394). Dasselbe gilt bei nachträglichen AK.

► *Nach Ablauf von 25 Jahren* (bei Wirtschaftsgebäuden) bzw. 40 oder 50 Jahren (bei anderen Gebäuden) kann ein nicht abgesetzter Teil der nachträglichen AHK übrigbleiben. Nach BFH v. 20. 1. 1987 IX R 103/83 (BStBl. II, 491) sind nach Ablauf des 25- bzw. 40- oder 50jährigen Abschreibungszeitraums die AfA bis zur Vollabschreibung linear nach Abs. 4 vorzunehmen, also für Wirtschaftsgebäude nach Abs. 4 Nr. 1 mit 3 bzw. 4 vH (bei Herstellung oder Kauf vor dem 1. 1. 2001), im übrigen nach Abs. 4 Nr. 2 mit 2 vH.

R 44 Abs. 4 EStR; glA FG Münster v. 25. 6. 1971, EFG 1972, 62, rkr.; FUGGER, DB 1987, 2475; SCHMIDT/DRESENCK XXII. § 7 EStG Rn. 99; HANDZIK in L/B/P, § 7 Rn. 462; aA SÖFFING, DStZ 1971, 187; MITTELBACH, DStR 1971, 76.

Dem liegt die uE zutreffende Auffassung zugrunde, daß Abs. 5 die AfA nur für die Abschreibungszeiträume des Abs. 5 „abweichend von Abs. 4“ regelt und daher nach Ablauf jenes Zeitraums Abs. 4 als grundsätzliche Regelung eingreift (glA FG Münster aaO). Diese Auffassung entspricht auch der Regelung nach Beendigung von Sonderabschreibungen (§ 7 a Abs. 9).

Einstweilen frei.

487–488

### III. Abzug der degressiven Gebäude-AfA

#### 1. Wahlrecht

Die starren Staffelsätze des Abs. 5 können wahlweise anstelle der linearen AfA nach Abs. 4 in Anspruch genommen werden. An die zu Beginn des Abschreibungszeitraums getroffene Wahl ist der Stpfl. aber grds. gebunden. Daß die Be-

489

träge nach Abs. 5 Satz 1 „abweichend von Abs. 4“ abgezogen werden können, bedeutet uE, daß lediglich die Staffelsätze des Abs. 5 für die dort angegebenen Zeiträume an die Stelle der linearen Sätze nach Abs. 4 treten; im übrigen gelten die Bestimmungen des Abs. 4 auch für die degr. AfA nach Abs. 5, insbes. ist auch die degr. AfA eine „Jahres-AfA“ (s. Anm. 492, 493, 495 aE),

**Ausübung des Wahlrechts:** Abs. 5 gewährt dem Stpfl. die Wahl, statt der linearen AfA nach Abs. 4 (Satz 1 oder 2) die degr. AfA nach Abs. 5 vorzunehmen. Ein Antrag ist nicht erforderlich; die Wahl wird durch erstmalige Anwendung des Abs. 4 oder 5 in der StErklärung und ihren Unterlagen ausgeübt. Für die folgenden Jahre ist der Stpfl. an die Wahl gebunden, s. unten „Unzulässiger Methodenwechsel“. Das FA ist nicht berechtigt, dem Stpfl., der sich zur Wahl zwischen Abs. 4 und 5 noch nicht erklärt hat, eine der beiden Absetzungsmethoden aufzuzwingen (vgl. dazu FG Münster v. 30. 8. 1977, EFG 1978, 118, rkr.)

Eine *tatsächlich kürzere Nutzungsdauer* als die in Abs. 5 zugrunde gelegte von 25, 40 bzw. 50 Jahren steht der Wahl der degr. AfA strechtlich nicht entgegen (glA wohl auch SCHMIDT/DRENECK XXII. § 7 Rn. 154); sie kann in der HBil. nach den handelsrechtl. Grundsätzen ordn. Buchf. zu berücksichtigen sein (s. auch Anm. 470). Nach Ablauf der tatsächlichen ND besteht ein Restwert (HANDZIK in L/B/P, § 7 Rn. 433), der aber durch AfaA (s. Anm. 474) abzusetzen ist.

**Ausübung der erstmaligen Wahl:** Der Stpfl. kann nur die erstmalige Wahl ändern, solange die Veranlagung über die erstmalige Anwendung des Abs. 4 oder 5 noch nicht bestandskräftig ist, nicht dagegen die einmal gewählte Methode wechseln (BFH v. 18. 12. 1973 VIII R 101/69, StRK EStG bis 1974 § 7 b R. 171; FG Münster v. 22. 10. 1996, EFG 1997, 654, rkr.; FG Nürnberg v. 2. 8. 2000, EFG 2001, 351, rkr. [NZB unzulässig, BFH v. 12. 1. 2001 IX B 124/00, EFG 2001, 666]; FG Köln v. 21. 5. 2001, EFG 2001, 1116, rkr., und v. 21. 5. 2001, EFG 2002, 11, rkr.; FG Düss. v. 5. 12. 2002, EFG 2003, 1227, nrkr., Az. des BFH: IX R 3/03) oder wenn sie gem. § 173 Abs. 1 AO berichtigt wird; die Ausübung der Wahl ist aber keine nachträglich bekanntgewordene Tatsache iSd. § 173 AO (BFH v. 28. 9. 1984 VI R 48/82, BStBl. II 1985, 117; FinMin. Nds. v. 19. 2. 1985 u. Schlesw.-Holst. v. 10. 4. 1985, StEK AO § 173 Nr. 29; OFD Nürnberg v. 17. 3. 1986, DStR 1986, 433; TIPKE/KRUSE, AO § 173 Rn. 15). Eine Anfechtung wegen Irrtums bei Ausübung des Wahlrechts ist nicht möglich (FG Düss. v. 5. 12. 2002, aaO).

► *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 EStErklärung gewählten Wahl ausüben (RÖNITZ, StJb. 1980/81, 381; TIPKE/KRUSE, AO § 164 Rn. 41; N. MEIER, FR 1987, 526). Darin liegt kein Methodenwechsel, sondern eine Änderung der – erstmaligen – Wahl.

► *Wahlrecht bei abschnittweisem Bau:* Begriff des abschnittweisen Baus s. § 21 a Anm. 91. Die AfA beginnen, sobald durch den ersten Herstellungsabschnitt ein für sich allein funktionsfähiges Gebäude entstanden ist (s. Anm. 109); hierbei ist auch die Wahl nach § 7 Abs. 4 oder 5 zu treffen (BFH v. 9. 8. 1989 X R 77/87, BStBl. II 1991, 132). Soweit in späteren Bauabschnitten selbständige Gebäudeteile entstehen, kann die AfA-Methode für jeden Gebäudeteil selbständig gewählt werden (s. Anm. 508 „Afa-Methode“; R 44 Abs. 6 EStR). Andernfalls sind die Aufwendungen als nachträgliche HK für das bereits als WG vorhandene Gebäude zu behandeln, die AfA-Methode ist beizubehalten (s. Anm. 394, 486; FG Ba.-Württ./Freib. v. 27. 5. 1987, EFG 1987, 614, bestät. durch BFH, aaO).



**Unzulässiger Methodenwechsel:**

► *Wechsel von Abs. 5 zu Abs. 4* ist nach h. M. unzulässig (BFH v. 10. 3. 1987 IX R 24/86, BStBl. II, 618; H 44 EStH „Wechsel der...“; GÖRNING, DStZ 1964, 195; LÄNGSFELD, DB 1964, 783; NISSEN, BB 1966, 1221; SÖFFING, DStZ 1969, 171). Allerdings wird der Wechsel jedenfalls durch § 7 Abs. 4 u. 5 nicht ausdrücklich untersagt (insoweit glA BFH aaO). Ohne Übergang zur linearen AfA kann auch eine *Verkürzung der Nutzungsdauer* nicht berücksichtigt werden. (Deshalb für Zulässigkeit des Methodenwechsels HENNINGER, FR 1967, 119 u. FR 1971, 420; o. V., StBp. 1968, 138; NEBE, DStR 1971, 439; OSWALD, StB 1972, 89). Andererseits hat der Stpfl. den Vorteil der erhöhten Absetzungen in den ersten Jahren der ND gezogen und muß daher auch die Nachteile in Kauf nehmen. Der BFH begründet die Unzulässigkeit des Wechsels mit den starren Staffelsätzen, die weder über- noch unterschritten werden dürften. In Fällen der Nutzungsänderung (Einlage und Entnahme eines Gebäudes) schreibt die FinVerw. aber einen Übergang zur Abschreibung nach Abs. 4 vor (R 44 Abs. 8 u. Abs. 11 Satz 1 Nr. 1 EStR).

► *Wechsel von Abs. 4 zu Abs. 5* ist ebenfalls unzulässig (Hess. FG v. 24. 4. 1974, EFG 1974, 462, rkr.; FG Münster v. 22. 10. 1996, EFG 1997, 654, rkr.; FG Nürnberg v. 2. 8. 2000, EFG 2001, 351, rkr., NZB als unzulässig verworfen durch BFH v. 12. 1. 2001 IX B 124/00, EFG 2001, 666; FG Köln v. 21. 5. 2001, EFG 2001, 1116, rkr., und v. 21. 5. 2001, EFG 2002, 11, rkr.), auch wenn der Stpfl. die degr. AfA nur versehentlich nicht in Anspruch genommen hatte (FG Düss. v. 5. 12. 2002, EFG 2003, 1227, nrkr., Az. des BFH: IX R 3/03; NISSEN, BB 1966, 1221; NEBE, DStR 1971, 439). Nach BFH v. 3. 4. 2001 IX R 16/98, BStBl. II, 599, schließt Abs. 5 Satz 2 die Inanspruchnahme der degr. AfA durch den (Zweit-)erwerber allerdings nur für das Jahr der Fertigstellung aus; im folgenden Jahr kann er von der linearen Abschreibung nach Abs. 4 zur degressiven nach Abs. 5 übergehen (ebenso H 44 EStH „Degressive AfA ...“).

Einstweilen frei.

490

**2. Anwendung der Staffelsätze der degressiven Gebäude-AfA****a) Starre AfA-Sätze, keine Nachholung**

491

Die degr. Gebäude-AfA ist nur mit den in Abs. 5 Satz 1 vorgeschriebenen Vorphundertätzen zulässig. Die Anwendung höherer oder niedrigerer AfA-Sätze ist ausgeschlossen (BFH v. 17. 2. 1976 VIII R 188/71, BStBl. II, 414; R 44 Abs. 6 EStR). *Wirtschaftsgebäude* können nur mit den Sätzen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 oder Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 abgesetzt werden, *sonstige Gebäude* nur mit den Sätzen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 und *Mietwohngebäude* nur mit den Sätzen nach Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 5 Satz 1 Nr. 3; der Stpfl. darf also bei Wirtschaftsgebäuden nicht die niedrigeren degressiven Sätze für sonstige Gebäude oder Mietwohngebäude anwenden. Die tatsächliche Nutzungsdauer ist unbeachtlich, die Geltendmachung einer kürzeren ND durch Erhöhung der AfA-Sätze anders als bei Abs. 4 Satz 2 nicht zugelassen. Da auch ein Übergang zur linearen Absetzung nach Abs. 4 Satz 2 nicht möglich ist (s. Anm. 489), kann oder muß eine Verkürzung der ND bei Gebäuden des Betriebsvermögens ggf. durch Teilwertabschreibung, im übrigen aber nur durch Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung berücksichtigt werden.

**Keine Nachholung unterlassener degressiver AfA:** Die Nachholung ist mit der in Abs. 5 vorgeschriebenen Methode nicht zu vereinbaren; höhere als die dort vorgeschriebenen Sätze sind keinesfalls zulässig (BFH v. 20. 1. 1987 IX R

103/83, BStBl. II, 491; FG Münster v. 25. 6. 1971, EFG 1972, 62, rkr.) Die starre Regelung des Abs. 5 läßt nur die Möglichkeit offen, die versäumten AfA nach Ablauf der 25, 40 oder 50 Jahre vorzunehmen (glA RICHTER, BB 1972, 696), und zwar – da der Zeitraum der degr. AfA ausgelaufen ist – linear gem. Abs. 4 Satz 1 oder 2 (glA BFH v. 20. 1. 1987, aaO; FG Münster v. 25. 6. 1971 aaO; SEITRICH, FR 1985, 11; o. V., HFR 1987, 513 betr. Wirtschaftsgebäude; s. auch Anm. 489).

#### 492 b) Degressive AfA im Erstjahr

Der Hersteller muß den vollen Jahresbetrag von 10, 7 oder 5 vH seiner HK geltend machen (so R 44 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 EStR; H 44 EStH „Teil des auf ein Jahr entfallenden AfA-Betrags“; anders aber im Jahr der Veräußerung, s. Anm. 493). Das gleiche gilt, bezogen auf die AK oder die Summe von AHK, für den Erwerber, sofern er zu AfA nach Abs. 5 berechtigt ist (Bedenken gegen die rechtssystematische Richtigkeit, eine volle Jahres-AfA zuzulassen, vgl. o. V., DB 1965, 610). 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.

Für Wahlrecht auch FG Köln v. 9. 10. 1985, EFG 1986, 240, rkr., Rev. als unzulässig verworfen durch BFH v. 11. 12. 1990 IX R 158/86, EFG 1992, 49; Abschn. 42 Abs. 6 EStR noch bis 1972 (mit Hinweis auf die Rspr. zu § 7b) und 1975; HENNINGER, DB 1964, 1315; o. V., DB 1968, 462; o. V., FR 1971, 102; HANRATHS/GLASER, Grundstücks- u. Gebäudewerte, 4. Aufl. 1980 Rn. 919; SCHMIDT/DRENECK XXII. § 7 Rn. 157.

Folgt man dieser Ansicht, so kann der Stpfl. allerdings die zT unterlassene AfA des Erstjahrs nicht nachholen, sondern erst nach Ablauf der 25, 40 oder 50 Jahre den Restwert linear nach § 7 Abs. 4 Satz 1 oder 2 absetzen.

**AfA im Rumpfwirtschaftsjahr:** Fällt die Fertigstellung des Gebäudes oder die Anschaffung des fertiggestellten Gebäudes in ein Wj. mit weniger als 12 Monaten (s. § 4a Anm. 20), so ist gleichwohl die volle Jahres-AfA abzusetzen, da dieser Satz nicht unterschritten werden darf und auch bei Fertigstellung im Lauf eines Wj. von 12 Monaten oder eines Kj. die volle Jahres-AfA vorzunehmen ist (glA o. V., DB 1971, 550; DB 1978, 44; DB 1987, 251; aA WERNDL in K/S/M, § 7 Rn. F 32). Bei Veräußerung im Rumpfwj. gilt nach Ansicht des BFH nur eine zeitanteilige AfA.

#### 493 c) Degressive AfA im Jahr der Veräußerung

AfA dürfen im Jahr der Veräußerung nur zeitanteilig vorgenommen werden (so BFH v. 18. 8. 1977 VIII R 93/74, BStBl. II, 835; R 44 Abs. 9 EStR; anders im Erstjahr, s. Anm. 492). Das gleiche gilt bei Nutzungsänderungen im Laufe des Jahrs (s. Anm. 495). Der Wortlaut des Abs. 5 spricht eher für den Ansatz des vollen Jahresbetrags im Jahr der Veräußerung, ebenso die Besonderheit der Abschreibungsmethode als arithmetisch-degressive Absetzung mit starren Staffelsätzen. Schließlich ist auch die unterschiedliche Behandlung gegenüber der § 7b-Abschreibung im Jahr der Veräußerung nicht überzeugend.

Der BFH stützt seine Argumentation auf eine im Zeitpunkt seiner Entscheidung nicht mehr geltende Fassung des § 7b, nach der im Jahr der Veräußerung zwischen Bauherr und Erwerber eine Aufteilung stattfand (§ 7b Abs. 3 Satz 1 EStG 1975). Nach § 7b idF des Ges. v. 11. 7. 1977 konnten dagegen Bauherr und Erwerber im Jahr der Veräußerung bzw. Anschaffung die erhöhten Absetzungen jeweils im höchstmöglichen Umfang (bis zu 5 vH) geltend machen; eine Aufteilung findet gerade nicht mehr statt (BMF v. 30. 9. 1977, BStBl. I, 457 Tz. 1–7). Wenn die Absetzung nach § 7b in diesem Jahr also sogar doppelt zugestanden wird, dann ist es nicht verständlich, warum § 7

Abs. 5, der bei AfA durch den Hersteller nach der alten wie nach der neuen Fassung (Abs. 5 Satz 3!) ohnehin nicht für den Erwerber in Betracht kommt, für den Hersteller nur zeitanteilig angewendet werden darf. Gerade der Vergleich der gesetzlichen Zielsetzungen von § 7 Abs. 5 und § 7b spricht gegen die vom BFH getroffene Entscheidung, jedenfalls wenn man die geltenden Gesetzesfassungen und ihre Motive vergleicht (BTDrucks. 8/286, 11 u. 8/463, 1–2 zu § 7b; BTDrucks. 8/900, 6 zu § 7 Abs. 5).

Für volle Jahres-AfA im Jahr der Veräußerung HENNINGER, DB 1964, 1645; DB 1970, 25; DB 1973, 1048; DB 1974, 2084; DB 1978, 45; FR 1965, 400; FR 1972, 517; DB 1987, 835; FELLA, StWa. 1971, 163; WERNDL in K/S/M, § 7 Rn. F 33; schwankend SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 7 Rn. 157.

**AfA bei Veräußerung im Jahr der Fertigstellung:** Nach R 44 Abs. 9 EStR steht dem Hersteller die AfA nach Abs. 5 im Jahr der Fertigstellung voll, im Jahr der Veräußerung dagegen nur zeitanteilig zu. Veräußert der Hersteller das Gebäude im Jahr der Fertigstellung, so entsteht ein Konflikt zwischen beiden Rechtsauffassungen (glA o. V., StBp. 1978, 110). Nach BFH v. 18. 8. 1977 VIII R 93/74 (BStBl. II, 835) ist das Ziel des Abs. 5, den Hersteller in den ersten Jahren nach der Fertigstellung des Baus zu entlasten, bereits bei der Veräußerung erreicht, das gesetzespolitische Motiv, einen Anreiz zum Bauen zu bieten, verliert damit seine Bedeutung für die Anwendung und Auslegung des Abs. 5. Nach dieser Auffassung müßte die Veräußerung wohl vorgehen und dürfte die AfA nur zeitanteilig zugestanden werden (für volle Jahres-AfA bei Veräußerung im Jahr der Fertigstellung o. V., DB 1982, 574).

Einstweilen frei.

494

#### d) Degressive AfA bei Nutzungsänderung des Gebäudes

495

Durch Änderung der Nutzung kann ein Wirtschaftsgebäude iSd. Satz 1 Nr. 1 ganz oder teilweise zu einem sonstigen Gebäude iSd. Satz 1 Nr. 2 oder zu einem Mietwohngebäude iSd. Satz 1 Nr. 3 werden und umgekehrt.. Für die AfA-Methode ist der Zustand des Gebäudes am Ende des Jahres maßgebend, da die AfA eine Jahres-AfA ist und § 7 Abs. 5 eine zeitanteilige Absetzung nach verschiedenen Methoden nicht vorsieht (aA FG Ba.-Württ. v. 31. 7. 1997, EFG 1998, 179, rkr., NZB als unzulässig verworfen durch BFH v. 16. 3. 1998 IX B 117/97, EFG 1998, 1165). Str. ist vor allem, ob ein Wechsel innerhalb des Abs. 5 möglich ist oder der Stpfl. zur linearen AfA nach Abs. 4 übergehen muß. Die FinVerw. schreibt letzteres vor (R 44 Abs. 8 u. Abs. 11 Satz 1 Nr. 1 EStR; glA ZITZMANN, BB 1986, 111; SPANKE, DB 1989, 1894). Dagegen wird ein Wechsel innerhalb des Abs. 5 und damit die Möglichkeit der weiteren degr. Abschreibung zugelassen, wenn auch nach Änderung der Nutzung eines Gebäudes die Voraussetzungen einer der Varianten des Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3 erfüllt sind (Hess. FG v. 20. 3. 2003, EFG 2003, 1076, rkr.; FG München v. 25. 4. 2003, EFG 2003, 1078, nrkr., Az. des BFH: IX R 32/03; glA BECKERMANN, DB 1989, 1591; PAUS, BB 1993, 1922; SCHMIDT/DRENSECK XXII. § 7 Rn. 163; im Ergebnis wohl auch R 44 Abs. 11 Satz 1 Nr. 2 EStR). Die Nutzungsänderung ändert nichts daran, daß der Stpfl. das Gebäude unter bestimmten Voraussetzungen hergestellt oder erworben hat (Herstellung oder Anschaffung innerhalb eines bestimmten Zeitraums). Dies hat ihm die Wahl einer degr. AfA nach Abs. 5 eröffnet. Wenn diese Fakten, die auch nach einer Nutzungsänderung noch gelten, weiterhin die Voraussetzungen für eine degr. AfA nach Abs. 5 (wenn auch nach einer anderen Variante) erfüllen, ist uE kein Grund ersichtlich, warum der Stpfl. gezwungen sein soll, zur linearen AfA nach Abs. 4 überzugehen. UE ist er sogar verpflichtet, weiterhin degressiv abzuschreiben, denn ein Wechsel von der degr. AfA nach Abs. 5 zur linearen AfA nach Abs. 4 ist grds. nicht zulässig

(s. Anm. 489; BFH v. 10. 3. 1987 IX R 24/86, BStBl. II, 618, der allerdings auch einen Wechsel zwischen den verschiedenen Absetzungsverfahren nach Abs. 5 für unzulässig hält; glA wohl BFH v. 2. 7. 1992 IX B 169/91, HFR 1992, 688). Andernfalls könnte der Stpfl. durch eine Nutzungsänderung das Verbot des Wechsels der AfA-Methode umgehen und in den ersten Jahren die höheren AfA-Sätze der degr. Abschreibung und in späteren Jahren die höheren AfA-Sätze der linearen Abschreibung nutzen. Zur Bemessungsgrundlage s. Anm. 392.

Auch bei Nutzungswechsel im Laufe des Jahres (zB Selbstnutzung nach vorheriger Vermietung) dürfen AfA nach der Rspr. nur zeitanteilig vorgenommen werden (Nds. FG v. 7. 6. 1988, FR 1989, 662, rkr., mit Anm. HARDT; FG Ba.-Württ. V. 31. 7. 1997, EFG 1998, 179, rkr.; R 44 Abs. 9 EStR; glA DRENECK, FR 1987, 507). Dagegen bestehen die o. a. Bedenken (s. Anm. 493).

496–497 Einstweilen frei.

### 498 C. Weitere Voraussetzungen für die degressive AfA im Fall der Anschaffung (Abs. 5 Satz 2)

Abs. 5 Satz 2 macht die degr. AfA des *Erwerbers* eines Gebäudes davon abhängig, daß der *Hersteller* für das Gebäude weder degr. AfA nach Abs. 5 Satz 1 noch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen (s. hierzu Anm. 40) in Anspruch genommen hat.

**Rechtswicklung und Bedeutung:** Die Regelung geht auf das StÄndG 1979 v. 30. 11. 1978 zurück, das die degr. Gebäude-AfA auf Erwerber ausdehnte.

Durch Abs. 5 Satz 2 soll eine doppelte Begünstigung des Herstellers und des Erwerbers ausgeschlossen werden (Bericht des FinAussch., BTDrucks. 8/2201, 22). Daß der Hersteller 4 oder 2 vH seiner HK nach Abs. 4 zeitanteilig linear abschreibt, ist dagegen unschädlich, ebenso uE nach Wortlaut und Zweck des Abs. 5 Satz 2 die Inanspruchnahme erhöhter 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. Er kann aber Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen auf Teilerstellungskosten vorgenommen haben (vgl. § 7 f Abs. 3 EStG, §§ 14 Abs. 5, 14 a Abs. 6 BerlinFG v. 23. 2. 1982).

**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 Gesetz verlangt nur, daß das Gebäude durch den Stpfl. „angeschafft“, nicht, daß es durch den Stpfl. vom Hersteller angeschafft worden ist (aA MADER, b+p 1979, 144). Wird das Gebäude im Jahr der Fertigstellung vom Erwerber weiterveräußert, so können weder Erst- noch Zweiterwerber die degr. AfA in Anspruch nehmen, wenn der Hersteller sie in Anspruch genommen hat. Nach BFH v. 3. 4. 2001 IX R 16/98 (BStBl. II, 599) kann der Zweiterwerber die degr. AfA auch dann nicht in Anspruch nehmen, wenn der Ersterwerber sie in Anspruch genommen hat (glA BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 557; aA FROTSCHER, EStG, § 7 Rn. 158 a; früher hier, unter Berufung auf

den eindeutigen Gesetzeswortlaut). Der BFH argumentiert mit dem Zweck der Vorschrift, eine doppelte Begünstigung auszuschließen. Eine solche doppelte Begünstigung ist in gleicher Weise gegeben, wenn zwei Erwerber die degr. AfA im Jahr der Fertigstellung in Anspruch nehmen. Im Hinblick auf die eindeutige Absicht des Gesetzgebers füllt der BFH die Gesetzeslücke durch analoge Anwendung aus. Nach Auffassung des BFH (aaO) schließt Abs. 5 Satz 2 die Inanspruchnahme der degr. AfA durch den Erwerber aber nur für das Jahr der Fertigstellung aus (teleologische Reduktion), weil nur in diesem Jahr eine Doppelbegünstigung möglich wäre; im folgenden Jahr kann er von der linearen AfA nach Abs. 4 zur degr. AfA nach Abs. 5 übergehen. UE gäbe es das Problem der doppelten Begünstigung erst gar nicht, wenn sowohl der Veräußerer als auch der Erwerber die AfA nur zeitanteilig vornehmen könnten (zur Problematik im einzelnen s. Anm. 493).

#### Miteigentümerwechsel:

► *Rechtslage bis 31. 12. 1978:* Da Abschn. 42a Abs. 5 EStR 1965–72 einheitliche AfA-Bemessung bei Miteigentümern verlangte, ließen die Richtl. folgerichtig bei einem entgeltlichen Wechsel von Miteigentümern die Beibehaltung der degr. AfA nach Abs. 5 zu, obwohl der eintretende Gesellschafter nur AK hatte (vgl. HENNINGER, FR 1969, 501). Anders BFH v. 19. 2. 1974 VIII R 114/69 (BStBl. II, 704): Miteigentümer, die nach Errichtung des Gebäudes hinzutreten oder einen Miteigentumsanteil erwerben, haben nur AK und daher nur lineare AfA gem. Abs. 4. Die FinVerw. wendete die EStR aaO jedoch zum Vertrauensschutz in den Fällen weiter an, in denen der Beitritt oder Mitgliederwechsel vor dem 1. 1. 1975 stattgefunden hat (BMF v. 30. 4. 1975, BStBl. I, 611); darüber hinaus bei geschlossenen Immobilienfonds, soweit Anteile an solchen Immobilienfonds vor dem 1. 1. 1979 erworben wurden (Abschn. 42a Abs. 6 EStR 1978–1981; vgl. vorher BMF v. 23. 2. 1976, BStBl. I, 122; v. 2. 12. 1977, BStBl. I, 736).

► *Rechtslage ab 1. 1. 1979:* Abs. 5 gilt nunmehr in einer Fassung, die auch dem neuen Miteigentümer als Erwerber die Anwendung der degr. AfA ermöglicht (s. o.). Tritt ein Stpfl. einer PersGes. oder einer Bauherrengemeinschaft nach Fertigstellung des Gebäudes, aber noch im Jahr der Fertigstellung bei, so kann er die volle degr. 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. Zum Grund der Neuregelung s. Anm. 463.

**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 Ergebnis widerspricht allerdings R 44 Abs. 7 EStR, wonach Miteigentümer das AfA-Wahlrecht nur einheitlich ausüben können. Diese Diskrepanz besteht allerdings nur im Jahr der Fertigstellung, da C im folgenden Jahr zur degr. AfA übergehen kann (BFH v. 3. 4. 2001 IX R 16/98, BStBl. II, 599; s. auch Anm. 489).

Einstweilen frei.

499

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

### 500 A. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 5 a

Die bis dahin in § 11 c Abs. 4 EstDV 1965–1977 enthaltene Regelung wurde durch *Ges. zur Steuerentlastung und Investitionsförderung v. 4. 11. 1977* (BGBl. I, 1965; BStBl. I, 495) in einen neuen Abs. 5 a des § 7 EStG übernommen. Es handelte sich um eine Klarstellung im Anschluß an die Rspr. des BFH (s. § 6 Anm. 630 und 654). Deshalb wurde von einer besonderen Regelung des Anwendungsbeginns des Abs. 5 a abgesehen (SÖFFING, FR 1977, 536). § 11 c Abs. 4 EstDV blieb gleichwohl in der EstDV 1977 v. 5. 12. 1977 unverändert und wurde erst durch ÄndVO v. 12. 7. 1978 (BGBl. I, 1027; BStBl. I, 312) als überflüssig gestrichen.

501–502 Einstweilen frei.

### B. Die von Abs. 5 a betroffenen Wirtschaftsgüter

#### 503 I. Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind

Der BFH unterscheidet

- ▷ *unselbständige Gebäudeteile*; ein Gebäude bildet grds. ein einziges WG, seine AHK dürfen dann nicht auf Teile des Gebäudes aufgeteilt und unterschiedlich abgeschrieben werden (BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71, BStBl. II 1974, 132; R 13 Abs. 5 EStR);
- ▷ *selbständige Gebäudeteile*; diese können *beweglich* oder *unbeweglich* sein.

**Selbständige Gebäudeteile** sind nach BFH v. 26. 11. 1973 (aaO) Gebäudeteile, die „unmittelbar besonderen Zwecken dienen und in diesem Sinne in einem von der eigentlichen Gebäudenutzung verschiedenen Funktionszusammenhang stehen“ (s. auch R 13 Abs. 3 u. 4 EStR). Bei *gemischtgenutzten Gebäuden* bilden die unterschiedlich genutzten Gebäudeteile selbständige WG; so BFH v. 26. 11. 1973 GrS 5/71 aaO; R 13 Abs. 4 EStR. Ein Gebäudeteil muß *baulich abgegrenzt* sein, um ein WG für sich zu bilden (Anbau, Stockwerk, Raum); die unterschiedlich genutzten Teile eines Zimmers bilden keine Gebäudeteile (FG Rhld.-Pf. v. 6. 8. 1980, EFG 1981, 277, rkr.). Auf ein bereits bestehendes Mehrfamilienhaus aufgesetzte Wohnungen stellen grds. keine selbständigen unbeweglichen WG dar (FG Düss. v. 13. 4. 1999, EFG 1999, 645, rkr.).

Der selbständige Gebäudeteil muß *neu hergestellt* oder *im Jahr der Fertigstellung angeschafft* sein (Anm. 480). 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, EFG 1998, 936, rkr.). Fertiggestellt ist eine Eigentumswohnung auch dann bereits mit der Bezugsfertigkeit, wenn zu diesem Zeitpunkt bürgerlich-rechtlich noch kein Wohnungseigentum begründet und die Teilungserklärung noch nicht abgegeben worden ist (BFH v. 26. 1. 1999 IX R 53/96, BStBl. II, 589). Bezugsfertigkeit kann trotz



nach anstehender Restarbeiten vorliegen (FG Ba.-Württ. v. 23. 5. 1997, EFG 1997, 1172, rkr.; FG Münster v. 18. 9. 2003, EFG 2004, 90, rkr.).

**Unselbständige Gebäudeteile** sind „alle Gebäudebestandteile, die in einem *einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang* des Gebäudes als solchen stehen“. „Nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 1 Abs. 2 StAnpG) und 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* (BFH aaO); 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 VII v. 28. 6. 1983 I R 179/79, BStBl. II 1984, 196, Abschn. 42a Abs. 1 Satz 4 EStR 1984).

**Selbständige „unbewegliche“ Wirtschaftsgüter:** Zur Abgrenzung zwischen beweglichen und unbeweglichen WG s. Anm. 313–350.

**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 3b und d mit Hinw. auf Abschn. 14 Abs. 8 EStR 1972). 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 13 Abs. 6 EStR) kann *zur Vereinfachung* abgesehen werden, wenn sie aus stl. Gründen nicht erforderlich ist (R 13 Abs. 6 Satz 3 EStR), zB weil die Gebäudeteile sämtlich zum BV oder sämtlich zum PV gehören und nach der gleichen AfA-Methode abgeschrieben werden.

**Einzelfragen** s. Anm. 350; Anm. 600; Anm. 397, 398 über bauliche Änderungen; § 6 Anm. 637–639 über Einbaumöbel und dergl., 644 über Grünanlagen, 646 über Kanalisation, 657 über Ladeneinbauten und dergl., 659 über Heizungsanlagen; § 5 Anm. 1256 über Mietereinbauten; § 6 Anm. 715 über weitere Fragen.

Einstweilen frei.

504–505

## II. Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume

506

**Begriffe** s. § 1 WEG:

### § 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.

**Aufteilung eines Gebäudes in Eigentumswohnungen:** Die AHK des Gebäudes sind auf die Eigentumswohnungen aufzuteilen, grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen (R 13 Abs. 6 EStR), s. auch Anm. 508 über AfA-Bemessungsgrundlage bei gemischtgenutzten Gebäuden.

507 Einstweilen frei.

### 508 C. Entsprechende Anwendung von Abs. 4 und 5

Ein selbständiger unbeweglicher Gebäudeteil ist hinsichtlich der AfA 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 grds. 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 Ergebnis (R 13 Abs. 6 EStR). Das kann zB wegen stark unterschiedlicher Rauminhalte der Fall sein. Über Ermittlung der Nutzfläche bei Wohngebäuden s. § 7b Anm. 71–76. *Anlagen* in gemischtgenutzten Gebäuden s. Anm. 503. Zur Vereinfachung kann von der Aufteilung abgesehen werden wenn sie aus stl. Gründen nicht erforderlich ist (EStR aaO), zB weil die AfA nach der gleichen Methode und der gleichen Nutzungsdauer einheitlich für das ganze Gebäude vorgenommen werden. Zur AfA-Bemessungsgrundlage bei einem fertiggestellten Gebäudeteil in einem unfertigen Gebäude s. Anm. 486 u. BFH v. 9. 8. 1989 X R 77/87, BStBl. II 1991, 132, mit Anm. RICHTER, DStR 1991, 541. Nach R 43 Abs. 2 EStR hat der Stpfl. die Wahl, ob er die HK des noch nicht fertiggestellten Gebäudeteils in die AfA-Bemessungsgrundlage des fertiggestellten Gebäudeteils einbezieht oder nicht.

**AfA-Methode:** Sie richtet sich nur nach den Verhältnissen des einzelnen Gebäudeteils ohne Rücksicht auf die Verhältnisse der anderen Gebäudeteile (R 44 Abs. 6 EStR; 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 im Inland belegenen Gebäude des Privatvermögens, die vom Stpfl. auf Grund 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 u. 5 (s. Anm. 489) gilt auch dann, wenn bei einem gemischtgenutzten Gebäude eine Nutzungsänderung zu einer Änderung des Volumens eines selbständigen Gebäudeteils führt (R 44 Abs. 11 EStR; H 44 EStH „AfA-Volumen“ mit Beisp. 5). 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 u. 5 wählen kann (s. Anm. 489). Daß von der Änderung an ein einziges WG „Gebäudeteil“ ggf. nach zwei verschiedenen Methoden beschrieben wird (vgl. EStH aaO), ist dann unvermeidlich (glA SÖFFING, FR 1979, 33). Das muß daher auch dann 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. 489). *Zur AfA-Bemessungsgrundlage* bei Nutzungsänderung eines gemischtgenutzten Gebäudes s. Anm. 495 u. R 43 Abs. 6, R 44 Abs. 8 u. 11 EStR. Führt die Nutzungsänderung zu einer Einlage oder Entnahme des Gebäudeteils s. Anm. 403.

#### **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 Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach Abs. 1 letzter Satz vom Restbuchwert des Gebäudes abzusetzen, wenn es nach Abs. 4 (linear) beschrieben 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. 394–398, 486.

► *Wechsel zwischen Beweglichkeit und Unbeweglichkeit eines Gebäudeteils* s. auch Anm. 315.

**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 dergl.). Das Wahlrecht, degressiv nach Abs. 5 (nur 50 Jahre) oder linear nach Abs. 4 Satz 2 auf Grund einer tatsächlich kürzeren ND abzuschreiben, gilt für jeden Gebäudeteil gesondert (glA SÖFFING, FR 1979, 33; HANRATHS/GLASER, Grundstücks- u. Gebäudewerte, 4. Aufl. 1980 Rn. 942). Bei *gemischtgenutzten Gebäuden* ist den AfA grds. eine einheitliche ND der Gebäudeteile zugrunde zu legen, ausgenommen Ladeneinrichtungen und dergl., s. dazu auch Anm. 425.

**Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung:** 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 Restbuch-

wert gem. Abs. 1 letzter Satz abzusetzen (BFH v. 1. 2. 1962 IV 74/60 U, BStBl. III, 172; v. 14. 12. 1962 VI 270/61 S, BStBl. III 1963, 89); die Aufwendungen für seine Ersetzung bilden Herstellungsaufwand.

509 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 6: Absetzungen für Substanzverringering (AfS)

**Schrifttum:** HEBERER, AfS bei bilanzierten Mineralgewinnungsrechten und Mineralvorkommen, StBp. 1964, 42; FELSMANN, Einkstl. Fragen beim Abschluß von Kiesausbeuteverträgen, INF 1973, 553; SCHUHMAN, StBp. 1974, 21; FELSMANN, Einkstl. Fragen bei Verwertung von Bodenschätzen, INF 1976, 217; MARTIN, StWK Gr 4 S 3267 (6. 3. 1978); KASSÜHLKE, Der Pächter eines Mineralgewinnungsrechts als wirtschaflicher Eigentümer, INF 1980, 239; B. MÜLLER, Besteuerung der entgeltlichen Überlassung von Bodensubstanz, Diss. jur. Bonn 1982; WISMETH, NSt. Abschreibungen Substanzverringering Darst. I (15. 3. 1982); KNOBBE-KEUK, Die Einkommensbesteuerung der entgeltl. Überlassung von Bodensubstanz, DB 1985, 144; D. MEYER, Einkstl. Behandl. von Substanzausbeuteverträgen DStR 1986, 422; HILLER, Ausbeute von Bodenschätzen, INF 1988, 60; KÖRNER/WEIKEN, Aktivierung und Absetzung für Substanzverringering 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 Substanzverringering 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 Substanzverringering?, DStR 1999, 1214.

**Verwaltungsanordnungen:** R 44 a EStR; BMF v. 9. 8. 1993, BStBl. I, 678; v. 24. 6. 1998, FR 1998, 854; v. 7. 10. 1998, BStBl. I, 1221; Bp.-Kartei OFD Düss., Köln u. Münster, Teil I Konto Substanzausbeuterechte.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

#### 510 I. Rechtsentwicklung der Absetzungen für Substanzverringering

§ 8 Preuß. EStG verlangte den Abzug der „regelmäßigen jährlichen Absetzungen für Abnutzung“ vom Rohertrag der in § 6 bezeichneten Einkommensquellen. Das preuß. OVG berücksichtigte bei der Bemessung der Absetzungen den Wert der Substanz und der Förderung und ließ bei buchführenden Unternehmen, bes. beim Bergbau, Absetzungen nicht zu, wenn der Wert der Substanz sich im gleichen Geschäftsjahr nicht vermindert hatte (OVGSt. Bd. 13, 261, 14, 263, 15, 265 u. 298, 17, 128).

§ 13 Nr. 1 c 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“, vgl. STRUTZ, EStG 1920 Anm. 4647 und KUHN, EStG 1920 § 13 Anm. 3 c).

§ 16 Abs. 4 EStG 1925: Die AfS waren von den AHK und nach der geförderten Menge vorzunehmen.

§ 7 Abs. 2 EStG 1934 deckte sich inhaltlich mit § 16 Abs. 4 EStG 1925.

StÄndG v. 18. 7. 1958 (BGBl. I, 473; BStBl. I, 412): Neufassung der Vorschrift in Abs. 4 mit dem heutigen Wortlaut.

Ges. z. Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden vom 16. 6. 1964 (BGBl. I, 353; BStBl. I, 384): Abs. 4 wurde zu Abs. 6.

## II. Bedeutung des Abs. 6

511

Sieht man den Substanzverzehr als eine Art Abnutzung iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 1, § 7 Abs. 1 an, so hat Abs. 6 Halbs. 1 nur klarstellende Bedeutung. Abs. 6 Halbs. 2 hat dagegen rechtsbegründende Wirkung, da diese Vorschrift statt der Absetzung der für die Substanz aufgewendeten AHK in gleichen Jahresbeträgen gem. Abs. 1 eine Absetzung nach Maßgabe des – schwankenden – Substanzverzehrs gestattet, vergleichbar der Leistungs-AfS iSd. Abs. 1 Satz 5 für bewegliche Anlagegüter. Diese Methode trägt den wirtschaftlichen Gegebenheiten solcher Betriebe bei schwankender Fördermenge besser Rechnung und führt zu einer sachgerechten Zuteilung der aufgewendeten AHK zu den Erträgen.

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.

So die ständige Rspr., zB BFH v. 23. 10. 1959 VI 131/58 U, BStBl. III 1960, 3; v. 21. 10. 1960 VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45; v. 23. 6. 1977 IV R 17/73, BStBl. II, 825; v. 14. 2. 1978 VIII R 176/73, BStBl. II, 343; v. 28. 5. 1979 I R 66/76, BStBl. II, 624; v. 13. 9. 1988 VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37. Vgl. auch Anm. 9 und das dort zit. Schrifttum zur Frage „Aufwandsverteilung“ oder „Wertverzehr“.

## III. Geltungsbereich des Abs. 6

512

Abs. 6 erfaßt *Bodenschätze*, wenn sie ein vom *Grund und Boden* getrenntes WG darstellen (s. Anm. 523). Die *Erdoberfläche* über dem Bodenschatz bildet ein selbständiges WG (s. Anm. 563). Die *Förderanlagen* fallen nicht unter Abs. 6, sondern unter die allgem. AfA-Vorschriften. Abs. 6 gilt bei allen Einkunftsarten, da nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 auch Absetzungen für Substanzverringerung Werbungskosten sind. Es ist also nicht erforderlich, daß der Stpfl. einen „Betrieb“ iSd. Abs. 6 selbst betreibt; er kann die Bodensubstanz verpachtet haben (§ 11 d. EStDV). Bei nichtbetrieblichen Bodenschätzen hält der BFH aber lineare Absetzungen nach Abs. 1 für unzulässig (s. Anm. 557).

Einstweilen frei.

513–519

## B. Absetzungen für Substanzverringerung auf Bodenschätze

### I. Begünstigte Betriebe

520

Abs. 6 gilt für „Betriebe, die einen Verbrauch der Substanz mit sich bringen“. Als Beispiele für solche Betriebe erwähnt 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 „Substanzverkehr“ oder eine „Substanzverringering“ eintritt. Der Oberbegriff für solche 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. 550). Daher können zB bei einem *stillgelegten* Bergwerk AfS nicht vorgenommen werden, wohl aber AfA an den Anlagen (s. dazu Anm. 123 über Stilllegung).

521–522 Einstweilen frei.

## II. Bodenschatz als Abschreibungsgegenstand

### 523 1. Begriff des Bodenschatzes

Bodenschätze sind im Erdboden vorhandene Rohstoffe. Ähnlich BFH v. 9. 5. 1957 IV 186/56 U (BStBl. III, 246 [249]): „Alles, was aus der den Menschen zugänglichen Erdkruste gewonnen werden kann.“ Vgl. auch § 3 Abs. 1 BBergG v. 13. 8. 1980, BGBl. I, 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, 460; v. 28. 10. 1982 IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; v. 1. 7. 1987 I R 197/83, BStBl. II, 865; v. 13. 9. 1988 VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; v. 7. 12. 1989 IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317; v. 26. 11. 1993 III R 58/89, BStBl. II 1994, 293; v. 4. 9. 1997 IV R 88/96, BStBl. II 1998, 657), Kohle, Lehm, Mergel, Metalle, Salz, Sand (BFH v. 28. 10. 1982 IV R 73/81, aaO), Steine, Ton (RFH v. 26. 5. 1931, StuW Nr. 725), Torf.

**Wasser** ist kein Bodenschatz, keine Substanz iS des § 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; aA SCHUHMANN, StBp. 1993, 54 unter II. aE).

**Grund und Boden:** s. Anm. 563–565.

**Ausbeuterechte** fallen nicht unter Abs. 6: § 3 BBergG v. 13. 8. 1980 (BGBl. I, 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, 1221); das Recht zum Aufsuchen oder Gewinnen ist ein immaterielles WG des Anlagevermögens (BFH v. 23. 6. 1977 IV R 17/73, BStBl. II, 825 [826 r. Sp.]; s. auch Anm. 535).

524–525 Einstweilen frei.



## 2. Entstehung des Bodenschatzes als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut

526

Sowohl bürgerlich-rechtlich als auch strechtlich bilden Bodenschätze, solange sie im Boden lagern und nicht abgebaut werden, mit dem Grund und Boden eine Einheit. Sie sind unselbstständige 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). Das Recht zum Abbau von Bodenbestandteilen, die nicht dem Bergregal unterliegen (vgl. § 3 Abs. 2 BBergG, s. Anm. 523), 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 selbstständigen Bewertung nicht zugänglich. Als WG greifbar und damit zum WG im estrechtlichen Sinn wird der Bodenschatz erst dann, wenn der Eigentümer über ihn verfügt, indem er ihn zu verwerthen beginnt (BFH aaO). Hinsichtlich der Entstehung als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut sind beim Bodenschatz die Fälle des entgeltlichen Erwerbs eines (bekannten) Bodenschatzes und der Entdeckung eines unbekanntem Bodenschatzes zu unterscheiden:

- ▷ Beim entgeltlichen Erwerb ist AfS nur zulässig, wenn neben dem Kaufpreis für das Grundstück auch ein Entgelt für den Bodenschatz gezahlt worden ist (s. Anm. 538). Über Einlage und Entnahme siehe Anm. 546.
- ▷ Bei der Entdeckung eines bislang unbekanntem Bodenschatzes ist AfS erst zulässig, wenn der Stpfl. mit der Aufschließung (Verwertung) beginnt; erst dadurch konkretisiert sich der Bodenschatz als selbständig bewertbares WG (s. Anm. 530). Voraussetzung ist dann allerdings, dass der Bodenschatz im Zeitpunkt der Entdeckung zum Privatvermögen gehörte und die Verwertung sodann in einem Betriebsvermögen stattfindet (s. Anm. 530 und 535).

Einstweilen frei.

527–529

## 3. AfS bei Entdeckung eines unbekanntem Bodenschatzes

### a) Entdeckung und Verwertung als Voraussetzungen der AfS

530

Zu einem abschreibungsfähigen WG wird der Bodenschatz erst, wenn er entdeckt wird und der Stpfl. mit seiner Aufschließung (Verwertung) im Betriebsvermögen oder im Privatvermögen begonnen hat oder mit der Aufschließung zu rechnen ist.

**Entdeckung eines unbekanntem 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 in dem oben erwähnten Sinn (s. auch § 6 Anm. 69 über den Begriff der Bewertung).

**Konkretisierung zum Wirtschaftsgut „Bodenschatz“:** Mit der Entdeckung wird der bisher unbekanntem Bodenschatz nach der Rspr. noch nicht zum WG. Erforderlich ist vielmehr, daß der Stpfl. mit der Verwertung bzw. Aufschließung

beginnt oder daß mit der Aufschließung zu rechnen ist. Erst dadurch konkretisiert sich der Bodenschatz als selbstständig bewertbares WG.

StRspr. BFH v. 23. 6. 1977 IV R 17/73, BStBl. II, 825; v. 14. 2. 1978; VIII R 176/73, BStBl. II, 343; v. 28. 10. 1982 IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; v. 1. 7. 1987 I R 197/83, BStBl. II, 865; v. 13. 9. 1988 VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; v. 7. 12. 1989 IV R 1/88, BStBl. II 1990, 317; v. 8. 4. 1992 XI R 34/88, BStBl. II, 893; v. 29. 10. 1993 III R 36/93, BFH/NV 1994, 473; v. 26. 11. 1993 III R 58/89, BStBl. II 1994, 293; v. 4. 9. 1997 IV R 88/96, BStBl. II 1998, 657; s. auch BMF v. 7. 10. 1998, BStBl. I, 1221.

Entscheidend für die Inanspruchnahme von AfS ist, wo sich die Entdeckung und wo sich die Verwertung vollzieht:

Entdeckung des Wirtschaftsguts „Bodenschatz“

- im BV und Verwertung im BV: dann sind mangels einer Bemessungsgrundlage keine AfS möglich (s. Anm. 531),
- im PV und Verwertung im PV: dann sind ebenfalls mangels einer Bemessungsgrundlage keine AfS möglich (s. Anm. 534),
- im PV und Verwertung im BV: dann sind AfS entweder von einem Nutzungsrecht oder vom Einlagewert möglich (s. Anm. 535).

**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, 624; BMF v. 7. 10. 1998, BStBl. I, 1221). 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 aaO). *Konkretisierung im Privatvermögen* 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 dann, wenn ein zum land- und forstwirtschaftlichen BV gehörendes Grundstück veräußert und ein besonderes Entgelt für den Bodenschatz entrichtet wird (BMF aaO).

### 531 b) Entstehung und Verwertung im Betriebsvermögen

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, 624, betr. einen Steinbruchunternehmer; v. 13. 9. 1988 VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37, betr. ein Kies- und Schotterwerk). Dies gilt auch dann, wenn bodenschatzführende Grundstücke im Eigentum der Gesellschafter einer Pers-Ges. stehen und die Grundstücke Sonderbetriebsvermögen sind (BFH v. 13. 9. 1988 VIII R 236/81, aaO). AfS können in diesen Fällen nicht vorgenommen werden, da der Bodenschatz weder gegen tatsächliche AK erworben noch eingelegt und daher auch nicht mit dem Teilwert zu bewerten ist.

532–533 Einstweilen frei.

**c) Entstehung und Verwertung im Privatvermögen**

**Rechtslage bis 31. 12. 1965:** Die Rspr. ließ zunächst AfS zu, wenn der Stpfl. für den Erwerb der Bodenschätze Aufwendungen gemacht hatte (RFH v. 15. 6. 1938, BStBl., 870; v. 21. 6. 1944, RStBl., 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 anerkannte AfS von den bei unentgeltlichem privatem Erwerb geltenden fiktiven AK (nach § 13 Nr. 2 EStDV 1949–1953, § 27 Nr. 2 EStDV 1955–1961, s. Anm. 544; BFH v. 21. 10. 1960 VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45; v. 21. 10. 1960 VI 17/60, StRK EStG § 21 R. 103; glA FinVerw., DB 1963, 846).

**Rechtslage ab 1. 1. 1966** (§ 84 Abs. 3 EStDV 1965): § 11 d Abs. 2 EStDV 1965 ff. verbietet AfS bei einem Bodenschatz, den der Stpfl. auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat und privat, dh. bes. durch Verpachtung, verwertet (s. Anm. 543). Das Absetzungsverbot gilt zB 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, § 10 a 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).

Die Gültigkeit und Auslegung dieser Regelung wird bestätigt durch BFH v. 5. 6. 1973 VIII R 118/70, BStBl. II, 702; v. 14. 2. 1978 III R 176/73, BStBl. II, 343; v. 13. 9. 1988 VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37. Zust. KLUNZINGER, StRK-Anm. EStDV ab 1955 § 11 d (ab 1965) R. 1; LITTMANN, DStR 1973, 572.

**d) Entstehung im Privatvermögen und Verwertung im Betriebsvermögen**

**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 (s. Anm. 530 aE). Aber auch bei einem Gewerbebetrieb kann dies ausnahmsweise der Fall sein, wenn der Bodenschatz für den Betrieb keine Bedeutung haben kann (LEINGÄRTNER, RWP SG 1.3, 386; o. V., HFR 1983, 105: 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 Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 (BFH v. 5. 6. 1973 VIII R 118/70, BStBl. II, 702; v. 14. 2. 1978 VIII R 176/73, BStBl. II, 343; v. 14. 10. 1982 IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203; bestätigt wurde diese Rspr. durch BVerfG v. 10. 2. 1987 1 BvR 482/86, BB 1987, 598, und v. 3. 6. 1992 1 BvR 583/86, DStR 1993, 273). Der Verpächter kann mangels AK

keine AfS vornehmen (§ 11 d Abs. 2 EStDV; BFH v. 28. 10. 1982 IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106). Der Pächter erwirbt ein Abbaurecht (immaterielles WG, s. Anm. 120 f.), von dem er AfS vornehmen kann (BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38), da er AK hat. 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; HILLER, INF 1988, 60/62 „verdeckte Pacht“).

► *Einlage in eigenen Abbaubetrieb*: Wird der Bodenschatz im PV als WG konkretisiert (s. Anm. 530) und sodann samt Grundstück in das BV eines bestehenden eigenen Abbaubetriebs oder anlässlich der Betriebseröffnung eines solchen in dessen BV überführt (Einlage), können AfS vom Einlagewert des Bodenschatzes (Teilwert) vorgenommen werden (BFH v. 26. 11. 1993 III R 58/89, BStBl. II 1994, 293). Ebenso wie bei der Veräußerung von Grundstück samt Bodenschatz (s. Anm. 538) kann hier der Bodenschatz als materielles WG behandelt werden. Anders, wenn nur der Bodenschatz eingelegt wird (BFH v. 19. 7. 1994 VIII R 75/91, BStBl. II, 846). Hier wird das Abbaurecht vom Eigentumsrecht am Grundstück getrennt und damit nur ein Nutzungsrecht (Mineralgewinnungsrecht) eingelegt. Unentgeltlich zugewendete oder vorbehaltenen Nutzungsrechte können nicht mit dem Teilwert in ein BV des Nutzungsberechtigten eingelegt werden, weil anderenfalls ein auf der Nutzung beruhender und im Betrieb erwirtschafteter Gewinn der Besteuerung entzogen würde (BFH v. 26. 10. 1987 GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Da weder tatsächliche AK noch fiktive AK (Teilwert) vorliegen, ist die Vornahme von AfS nicht möglich. Zur Entwicklung der Rspr. und zur Kritik vgl. GSCHWENDTNER, DStZ 1994, 713; BEISER, DStR 1995, 635; HANDZIK, FR 1995, 494; KIESEL, DStR 1999, 1214.

536–537 Einstweilen frei.

#### 4. AfS bei Erwerb eines Bodenschatzes

##### 538 a) Entgeltlicher Erwerb eines Bodenschatzes

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 (BFH v. 4. 9. 1997 IV R 88/96, BStBl. II 1998, 657, mwN) 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 Aufschliebung des Bodenschatzes erkennbar nicht beabsichtigt, ein Antrag auf Erteilung der Abbaugenehmigung bereits abgelehnt worden ist, die Genehmigung nach den planungsrechtlichen Gegebenheiten im Zeitpunkt des Erwerbs nicht erteilt werden dürfte oder ihre Erteilung nach den Vorstellungen des Erwerbers nicht zu erwarten ist. 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. 107 über Teilung eines WG). Der Bodenschatz wird nicht erst jetzt „entdeckt“ (s. Anm. 530), das Absetzungsverbot des § 11 d Abs. 2 EStDV für private Bodenschätze (s. Anm. 534) greift nicht ein.

**Ein Kaufvertrag nur über den Bodenschatz** (ohne Grundstück) wird von der Rspr. nur anerkannt, wenn eine einmalige Lieferung einer durch den Käufer zu entnehmenden, fest begrenzten Menge vereinbart wird (BFH v. 12. 12. 1969 VI R 197/67, BStBl. II 1970, 210 mwN; v. 5. 10. 1973 VIII R 78/70, BStBl. II 1974, 130; v. 14. 10. 1982 IV R 19/79, BStBl. II 1983, 203 [206]). Grundsätzlich ist ein Überlassungsvertrag über den Bodenschatz allein als Nutzungsvertrag (Ausbeutevertrag) zu behandeln (BFH aaO; s. auch Anm. 535).

**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 selbstständigen 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. 511), sondern die Verteilung von AHK (BFH v. 14. 2. 1978 VIII R 176/73, BStBl. II, 343; v. 28. 5. 1979 I R 66/76, BStBl. II, 624; v. 13. 9. 1988 VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37; glA Bp.-Kartei OFD Düss., Köln u. Münster, Teil I Konto Substanzausbeuterechte; SCHELENBERGER, FR 1980, 26).

Einstweilen frei.

539–542

### b) Unentgeltlicher Erwerb eines Bodenschatzes

543

Hinsichtlich der Anschaffungskosten ist zu unterscheiden zwischen der unentgeltlichen Übertragung eines Bodenschatzes aus betrieblichem Anlass (dann Ansatz des gemeinen Wertes; § 6 Abs. 4; s. dazu Anm. 405) und des unentgeltlichen Erwerbs eines nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Bodenschatzes. Für den letzteren Fall gilt Folgendes:

► *Rechtslage bis 31. 12. 1965:* Für die AfS war als AK des Bodenschatzes derjenige Betrag zugrunde zu legen, den der Erwerber zZ des Erwerbs hätte aufwenden müssen (§ 13 Nr. 2 EStDV 1949–1953, § 27 Nr. 2 EStDV 1959–1961; BFH v. 27. 6. 1978 VIII R 12/72, BStBl. II 1979, 38; v. 21. 10. 1960 VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45, wenn auch mit Bedenken; v. 21. 10. 60 VI 238/58 u. v. 21. 10. 1960 VI 17/60, StRK EStG § 21 R. 84 u. 103). Dieser Betrag war ggf. durch Schätzung zu ermitteln (vgl. dazu FG Hann. v. 10. 7. 1959, EFG 1960, 134; Finverw. DB 1963, 846).

Über die Höhe der fiktiven AK zum 31. 8. 1948 vgl. auch OFD Kiel v. 29. 8. 1961, FR 1962, 147 betr. Kies, Sand, Lehm und Ton; OFD Düss. v. 14. 2. 62 u. OFD Münster v. 15. 3. 1962, DB 1962, 453.

► *Ab 1. 1. 1966* gilt § 11 d Abs. 1 EStDV 1965 ff. Danach bemessen sich die Absetzungen nach den AHK des Rechtsvorgängers oder dem Wert, der beim Rechtsvorgänger an deren Stelle getreten ist oder treten würde, wenn dieser noch Eigentümer wäre zuzüglich der vom Rechtsnachfolger aufgewendeten AHK und nach dem Hundertsatz, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des Wirtschaftsguts 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. 530), kann der Entdecker keine AfS vornehmen (§ 11 d Abs. 2 EStDV), folglich auch nicht der Stpfl. (§ 11 d Abs. 1 EStDV; krit. KNOBBE-KEUK, DB 1985, 144).

Einstweilen frei.

544–545

546 **5. Einlage und Entnahme eines Bodenschatzes**

Voraussetzung ist die Konkretisierung des Bodenschatzes zu einem selbständigen WG (s. Anm. 530).

**Einlage eines entgeltlich erworbenen Bodenschatzes:** Die Einlage ist mit dem Teilwert, bei Anschaffung innerhalb der letzten 3 Jahre vor der Einlegung höchstens mit den AK (diese ggf. gekürzt um bereits im Privatvermögen vorgenommene AfS) zu bewerten (§ 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 erhält und in seinen Gewerbebetrieb einlegt. Der Bodenschatz ist mit dem Teilwert anzusetzen (s. Anm. 535).

**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. 530).

**Ansatz 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, 346). 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. (vgl. auch H 15 EStH „Unterschiedliche Bilanzierung“ mit Hinweis auf BFH v. 24. 10. 2001 X R 153/97, BStBl. II 2002, 75).

547–549 Einstweilen frei.

### III. Abzug von AfS

#### 1. Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Dauer des Substanzverzehrs

##### 550 a) Beginn der Absetzungen

**Begriff der Anschaffungskosten:** s. allg. § 6 Anm. 274–436, bes. Anm. 274–286. *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. 325) und damit eine Bemessungsgrundlage für AfS erwachsen, sofern kein Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO) vorliegt.

**Begriff der Herstellungskosten:** s. allg. § 6 Anm. 454–469. Über HK von Grund und Boden s. § 6 Anm. 782. HK als Bemessungsgrundlage der Absetzungen für Substanzverringerung werden bei einem Bodenschatz wohl kaum in



Betracht kommen, es sei denn man beurteilt Aufwendungen zur Aufsuchung und Aufschließung von Bodenschätzen als HK der Bodenschätze selbst (HANDZIK in L/B/P, § 7 Rn. 489), s. aber zB § 5 Anm. 2200 „Erdöl-, Erdgas-, Urangewinnung“, „Abraumvorrat“; für getrennte Aktivierung und AfA von Erschließungskosten („bei Kenntnis der voraussichtlichen Nutzungsdauer linear, ansonsten nach Maßgabe des Substanzverbrauchs“) Bp.-Kartei OFD Düss., K. u. M. „Substanzausbeuterechte“ IV 2 c.

Während bei den AfA nach Abs. 1 Ingebrauchnahme des WG nicht erforderlich ist, weil die wirtschaftliche Abnutzung bereits mit der Anschaffung oder Herstellung beginnt, kann mit der Absetzung der AK von Bodenschätzen erst dann begonnen werden, wenn 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 44 a Satz 2 EStR; s. auch Anm. 520).

Nur *tatsächlicher Abbau* der Bodenschätze rechtfertigt die Vornahme von Absetzungen, nicht schon die Planung, nicht mehr der ehemalige Abbau nach Stilllegung.

Einstweilen frei.

551

## b) Nachholung unterlassener Absetzungen für Substanzverringerung

552

Zur Nachholung unterlassener Absetzungen s. allg. Anm. 95–97. Auch die Nachholung versehentlich unterlassener AfS hat durch Verteilung der versäumten Absetzungen in gleichen Beträgen auf die restliche Dauer der Substanzverringerung zu erfolgen.

BFH v. 21. 2. 1967 VI R 145/66, BStBl. III, 460; Abschn. 43 Abs. 8 EStR 1984; im Urteil 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 ausgelaufen war; kritisch zu dieser Entscheidung GRIEGER, BB 1966, 235 u. KRAFT, StRK-Anm. EStG § 7 R 164; die Bp.-Kartei OFD Düss., Köln u. Münster (Konto Substanzausbeuterechte IV 1 b ee) hält die Entscheidung aber wohl für allg. anwendbar.

Zur Erlangung unberechtigter Steuervorteile absichtlich unterlassene AfS dürfen nicht nachgeholt werden (R 44 a Satz 4 EStR).

Einstweilen frei.

553–556

## 2. Absetzungsmethoden

### a) Lineare Absetzungen in entsprechender Anwendung von Abs. 1 (Abs. 6 Halbs. 1)

557

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. Ungeachtet ihrer Ungebräuchlichkeit wird sie aber in Abs. 6 wahlweise zugelassen; ihre Anwendung kann daher uE nicht mit der Begründung abgelehnt werden, sie sei im einzelnen Fall wirtschaftlich unangemessen oder sie widerspreche den handelsrechtlichen GoB.

Bei *nichtbetrieblichen Bodenschätzen* sind die AfS allerdings nach der Rspr. nur nach Maßgabe des Substanzverzehr (s. unten Anm. 559), also nicht linear zu bemessen: „Es könnte sonst der Fall eintreten, daß mehr abgeschrieben als entnom-

men 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, 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 BLÜMICH/BRANDIS, § 7 Rn. 587). Die lineare Absetzung ist bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 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.

558 Einstweilen frei.

559 **b) Absetzungen nach Maßgabe des Substanzverzehrs (Abs. 6 Halbs. 2)**

Zweck der Absetzungen nach Maßgabe des Substanzverzehrs (zu diesem Begriff s. Anm. 520) 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., 585; v. 25. 6. 1930, RStBl., 605). Bei Bodenschätzen im Privatvermögen läßt die Rspr. nur die AfS zu (s. Anm. 557).

**Berechnung der AfS:** Abs. 1 verlangt 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 Gesamtnutzungsdauer 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 44 a Satz 3 EStR).

Läßt sich die beim Erwerb vorhandene Substanzmenge oder der tatsächliche Anschaffungspreis nicht oder nur schwer ermitteln, so wird es zulässig sein (ähnlich wie bei den Absetzungen für Abnutzung vom Teilwert oder von dem letzten Bilanzansatz, Restwert), 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. Vgl. 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.“ 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.

**Unrichtige Schätzung der Substanz** ist im allg. unvermeidlich. 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 Nutzungsdauer 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 vH der AK. Nach Ablauf von 4 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 10 = insgesamt 30 Jahre geschätzt AK zB 1 300 000 €, AfS in 4 Jahren 20 vH = 260 000 €, Restwert mithin 1 040 000 €, zu verteilen auf 30 – 4 = 26 Jahre; AfS nunmehr jährlich 1 040 000 : 26 = 40 000 €.

Über die Notwendigkeit einer solchen Berichtigung s. Anm. 187. Über Bilanzberichtigung bei unrichtiger Schätzung der in ein Betriebsvermögen eingelegten Menge der Bodensubstanz s. Anm. 546 aE.

Einstweilen frei.

560

### c) Absetzungen für außergewöhnliche Substanzverringering

561

Abs. 6 Halbs. 1 verweist auf den ganzen Abs. 1 und damit auch auf Abs. 1 letzter Satz. Der außergewöhnlichen Abnutzung iSd. Abs. 1 entspricht im Bereich des Abs. 6 idR eine außergewöhnliche Substanzverringering. 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 Verringering 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.

Einstweilen frei.

562

## C. Absetzungen auf die Erdoberfläche

### I. Die Erdoberfläche als Gegenstand von Absetzungen

563

Die über einem Bodenschatz befindliche Erdoberfläche (Humusschicht und Deckgebirge) bildet ein vom Bodenschatz (s. Anm. 523) verschiedenes WG, sobald der Eigentümer über den Bodenschatz als solchen (durch Abbau, Verpachtung usw. oder Veräußerung als Bodenschatz) verfügt und dieser dadurch zu einem WG iSd. EStG wird (s. Anm. 530).

BFH v. 23. 6. 1977 IV R 17/73, BStBl. II, 825; v. 14. 2. 1978 VIII R 176/73, BStBl. II, 343 mwN; v. 28. 5. 1979 I R 66/76, BStBl. II, 624; v. 28. 10. 1982 IV R 73/81, BStBl. II 1983, 106; BMWF v. 29. 2. 1972 Tz. 4, BStBl. I, 103.

Durch den Abbau von Bodenschätzen, vor allem im Tagebau, aber zB auch bei der Förderung von Erdöl, wird die darüber befindliche nutzbare Erdschicht gewöhnlich beseitigt oder so stark geschädigt, daß sie wirtschaftlich verbraucht ist. Unter welchen Voraussetzungen ein solcher Verbrauch der Erdoberfläche zu Absetzungen berechtigt, wird unterschiedlich beurteilt.

Rechtssystematisch wird diese Absetzung angesehen

– entweder als AfS iS des Abs. 6 (vgl. BFH v. 21. 10. 1960 VI 169/59 S, BStBl. II 1961, 45), wo unter dem Leitsatz § 7 Abs. 2 aF (= jetzt Abs. 6) angegeben wird

- oder als Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung iSd. Abs. 1 letzter Satz (SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 7 Rn. 173 aE)
- oder als Vermögensopfer iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1.

564

## II. Absetzungszeitraum

Bei Verpachtung eines *privaten* Grundstücks zur Ausbeutung kann die Wertminderung des Grundstücks erst am Ende des Abbaus ermittelt und daher erst dann als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden.

RFH v. 18. 3. 1928, StuW Nr. 414; BFH v. 21. 10. 1960 VI 169/59 S, BStBl. III 1961, 45; v. 21. 10. 1960 VI 238/58, StRK EStG bis 1974 § 21 R. 84; VIII. Sen. v. 16. 12. 1980, Inf. 1982, 318; OFD Münster v. 9. 9. 1964, DB 1964, 1464; OFD Hann. v. 6. 1. 1982, StEK EStG § 9 Nr. 289; anders RFH v. 17. 7. 1929, RStBl., 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 Land- und Forstwirtschaft zählt (BFH v. 15. 3. 1994 IX R 45/91, BStBl. II, 840, mit Anm. v. 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 nach der Rspr. des BFH der Ansatz einer Wertminderung nicht möglich. Nach BFH v. 16. 10. 1997 IV R 5/97 (BStBl. II 1998, 185, mit Anm. HFR 1998, 450) steht die Verlustausschlußklausel nach § 55 Abs. 6 der Berücksichtigung einer Wertminderung auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entgegen.

565

## III. Bemessung der Absetzung

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 an Hand von Vergleichspreisen (zB für Humus) zu schätzen.

**Der Wert am Ende:** Ein ausgebeutetes Gelände wird idR nicht mit 0 DM 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 absehbarer Zeit weder land- oder forstwirtschaftlich noch zu anderen Zwecken genutzt werden kann (OFD Münster v. 9. 9. 1964, DB 1964, 1464). UE ist es bedenklich, auf den Wert abzustellen, den das Grundstück 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* *zZ des Beginns der Ausbeutung ergibt*; verbraucht wird nicht ein „Wert“, sondern die Substanz der Erdoberfläche, und zwar mit ihren zZ des Pachtbeginns bestehenden AHK als Bewertungsmaßstab (glA RFH v. 15. 6. 1938, RStBl., 870).

566–599 Einstweilen frei.

## AfA-ABC

600

## ABC der Absetzungen nach § 7

**Vorbemerkung:** Zur Nutzungsdauer der einzelnen Wirtschaftsgüter vgl. grundsätzlich die amtlichen AfA-Tabellen (s. Anm. 195–197). Zur Frage bewegliches oder unbewegliches WG s. Anm. 350.

**Abbruch** eines Gebäudes: Wegen Verkürzung der wirtschaftlichen ND s. Anm. 175, wegen außergewöhnlicher Abnutzung s. Anm. 450.

**Abfüllanlage** der Getränkeindustrie: Die einzelnen Maschinen bilden selbständig abnutzbare WG (OFD Koblenz v. 26.8.1974, BB 1975, 828).

**Abnutzbarkeit:** s. Anm. 115–121.

**Abnutzung,** technische s. Anm. 174; wirtschaftliche s. Anm. 175.

**Abonnementsverträge** von Verlagen sind selbständig abnutzbare WG, nicht Teile des Geschäftswerts. Vgl. FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 28.7.1978, EFG 1979, 484, rkr.; LÖFFLER/FAUT, BB 1973, 1299; s. auch § 5 Anm. 2200 „*Belieferungsrecht*“. ND 3–5 Jahre (LÖFFLER/FAUT aaO), im Fall FG Ba.-Württ./Stuttg. aaO (betr. Zeitungsverlag) 5–6 Jahre.

**AfA-Berechtigung:** s. Anm. 41–88.

**AfA-Tabellen:** s. Anm. 195–197.

**Alarmanlagen** sind idR wesentliche Gebäudebestandteile (s. Anm. 350, ferner BFH v. 28.10.1999 – III R 55/97, BStBl. II 2000, 150).

**Anbaugeräte,** die nach Bedarf iVm. einem Traktor genutzt werden, sind idR als selbständige WG anzusehen (OFD Koblenz v. 4.12.1969, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 151).

**Anbauten:** Nachträgliche Herstellungskosten für Anbauten s. Anm. 397.

**Ankaufsrecht:** s. § 6 Anm. 1500.

**Anlaufkosten** (Aufwendungen für die Inangangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs): Über Aktivierung s. § 5 Anm. 2200. § 269 HGB gestattet die Aktivierung bei KapGes. als Bilanzierungshilfe und bestimmt eine Ausschüttungsbeschränkung. Nach § 153 Abs. 4 AktG 1965 musste die Abschreibung bei einer AG in längstens 5 Jahren erfolgen. Nach § 253 Abs. 2 HGB müssen alle Unternehmen bei abnutzbaren Anlagegütern planmäßige (und ggf. außerplanmäßige) Abschreibungen vornehmen. IdR wird wie früher eine ND der aktivierten Anlaufkosten von längstens 5 Jahren anzunehmen sein.

**Antiquitäten:** s. „Kunstgegenstände“, „Musikinstrumente“.

**Apothekeneinrichtung** ist kein WG; sie ist auch keine Sachgesamtheit und kein Sachbegriff (Thür. FG v. 16.4.1997, EFG 1998, 61, rkr.).

**Archiv,** Kundenkartei, Adressenmaterial und dergl. sind nur bei entgeltlichem Erwerb aktivierbar (s. § 5 Abs. 2, § 5 Anm. 2200 „Archiv“). Abnutzbarkeit kann zu verneinen sein (RFH v. 9.12.1936, StuW 1937 Nr. 37); bejahend bei Kundenkartei eines Lesezirkels, dessen Kundenstamm innerhalb von 3–4 Jahren fast ganz erneuert wurde, FG Freib. v. 13.6.1962 (EFG 1963, 107, rkr.): Verteilung der AK der Kundenkartei auf 4 Jahre; ebenso beim Archiv eines Vereins für Handels- und Kreditauskünfte, FG Münster v. 23.6.1980, EFG 1981, 11, rkr.

**Arzneimittelzulassung:** Nach BMF v. 12.7.1999 (BStBl. I 1999, 686) besteht der wirtschaftliche Vorteil einer Arzneimittelzulassung in der Möglichkeit, ein

Arzneimittel in den Verkehr zu bringen. Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten kann dieser Vorteil als ein immaterielles WG des Anlagevermögens nur zeitlich begrenzt genutzbar werden. Er ist daher dem Grunde nach ein abnutzbares WG. Als betriebsgewöhnliche ND gilt in Anlehnung an § 7 Abs. 1 Satz 3 ein Zeitraum von 15 Jahren, wenn nicht der Stpfl. eine kürzere ND nachweist. Anders noch BMF v. 27.2.1998 (BStBl. I 1998, 252), wonach Abschreibungen nicht zulässig waren, weil ähnlich wie bei *Güterfernverkehrsgenehmigungen* (Anm. 205) die zunächst für 5 Jahre erteilte Zulassung unbegrenzt wiederholbar verlängert werden könne (§ 31 Arzneimittelgesetz), weshalb der mit der Zulassung verbundene wirtschaftliche Vorteil keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliege.

**Aufstockung eines Gebäudes** als nachträgliche HK s. Anm. 398.

**Auftragsbestand** zählt zu den Rechten aus schwebenden Verträgen, die selbständig bewertbare und abschreibbare immaterielle WG sind, und ist nicht Bestandteil des Geschäftswerts (BFH v. 1.2.1989 – VIII R 361/83, BFH/NV 1989, 778). Das Urteil ist zwar zur Rechtslage vor 1986 ergangen, die Grundsätze gelten aber uE auch nach Einfügung des Abs. 1 Satz 3 und Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 durch das BiRiLiG v. 19.12.1985 (Anm. 6; glA BAIER, DStR 1991, 1199; -TMs-, Stbg. 1991, 288).

**Auslandsbeziehungen:** s. Anm. 17.

**Außenanlagen:** s. Anm. 335 und 350 „Bodenbefestigungen“. Die Lagerplatzbefestigung eines Betonwerks ist als Außenanlage ein unbewegliches WG (Nds. FG v. 13.2.2002, EFG 2002, 1189, rkr.).

**Außergewöhnliche Abnutzung:** s. Anm. 240–260; bei Gebäuden s. Anm. 450, 474.

**Autoradio** ist unselbständiger Teil des Kfz. (BFH v. 24.10.1972 – VIII R 201/71, BStBl. II 1973, 78).

**Bauherrenmodell:** Anleger im Bauherrenmodell sind estrechtl. regelmäßig nicht als Bauherren, sondern als Erwerber des bebauten Grundstücks zu beurteilen, wenn sie sich aufgrund eines von den Projektanbietern vorformulierten Vertragswerks beteiligen und sich bei den damit zusammenhängenden Rechtsgeschäften durch die Projektanbieter vertreten lassen. Alle in diesem Zusammenhang an die Anbieterseite geleisteten Aufwendungen, die auf den Erwerb des Grundstücks mit dem bezugsfertigen Gebäude gerichtet sind, stellen deshalb AK und keine HK dar (BFH v. 14.11.1989 – IX R 197/84, BStBl. II 1990, 299; BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546). Dies gilt auch, wenn sich die Anleger zu einer GbR zusammenschließen, um das Bauvorhaben durchzuführen (BFH v. 7.8.1990 – IX R 70/86, BStBl. II 1990, 1024). Nach BMF v. 14.3.1990 (BStBl. I 1990, 147) sind die Grundsätze des BFH-Urteils v. 14.11.1989 (aaO) nicht anzuwenden, wenn sie zu einer Verschärfung der Besteuerung gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis führen und der Stpfl. dem Bauherrenmodell vor dem 1.6.1990 beigetreten ist oder wenn der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 1.6.1990 gestellt worden und der Stpfl. vor dem 1.8.1990 dem Bauherrenmodell beigetreten ist (s. auch Anm. 467, 480).

**Baukostenzuschuß:** „Hat der Mieter eines Verkaufsraumes das Recht, im Rahmen der Veräußerung seines Betriebs einen Nachfolger im Mietverhältnis vorzuschlagen, so sind geleistete Baukostenzuschüsse nicht auf die Grundmietzeit zu verteilen, sondern auf die längere Nutzungsdauer der finanzierten Investitionen“ (FG Berlin v. 2.12.1980, EFG 1981, 498, rkr.). Über Baukostenzuschuß eines Mieters s. auch § 5 Anm. 1267, 1268.

**Beginn der AfA:** s. Anm. 160.



**Beleuchtungsanlagen:** Ob selbständige WG oder unselbständige Gebäude-  
teile, s. Anm. 350 und hier „Kassettendecke“; § 6 Anm. 1300 „Lampen“. ND  
bei Innenbeleuchtung 8 Jahre, bei Außenbeleuchtung (einschl. Lichtreklame) 3  
Jahre (AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter Abschn. B VI  
1). Nach OFD Düss. v. 23.8.1962 (BB 1963, 261) kann die Beleuchtungsanlage  
in mindestens 10 Jahren bis auf 40 vH abgesetzt und dann dieser Wert als Fest-  
wert beibehalten werden.

**Belieferungsrechte** können abnutzbare WG sein; die AfA richten sich bei be-  
fristeten Verträgen grds. nach der Laufzeit des Rechts (s. Anm. 205 u. unten  
„Bierlieferungsrecht“).

**Belüftungsanlagen:** s. Anm. 350; ferner BFH v. 9.8.2001 – III R 43/98  
(BStBl. II 2002, 100, mit Anm. GREITE, FR 2002, 228): Be- und Entlüftungsan-  
lage in einem Friseursalon ist Betriebsvorrichtung.

**Beschleunigungskosten:** s. Anm. 137. Eine *Teilwertabschreibung* kann in Be-  
tracht kommen, und zwar dann, wenn eine sog. Fehlmaßnahme vorliegt (über  
diese s. § 6 Anm. 599, 600), weil sich die überhöhten Aufwendungen als nutzlos  
erwiesen haben. Denn im Allg. wird es den Erwerber des Betriebs nicht interes-  
sieren, wie schnell die WG, die er jetzt erwirbt, früher einmal angeschafft oder  
hergestellt worden sind. Das gilt wohl auch dann, wenn die Aufwendung von  
Beschleunigungskosten branchenüblich ist (aA BFH v. 26.8.1958 – I 80/57 U,  
BStBl. III 1958, 420).

**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 dro-  
hendem Veräußerungsverlust ggf. Teilwertabschreibung.

**Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:** Begriff s. Anm. 172; mehr als einjähri-  
ge Verwendung oder Nutzung s. Anm. 123–125; weitere Fragen s. Anm. 173–  
192. Bedeutung bei Gebäuden s. Anm. 420–440. Einzelfragen s. hier Anm. 600  
und die aml. AfA-Tabellen (s. Anm. 197).

**Betriebsvorrichtungen:** Begriff und Abgrenzung von Gebäuden s. Anm. 316–  
350.

**Bewachungsaufträge:** Über Abnutzbarkeit s. „Kundenstamm“.

**Bewegliche Wirtschaftsgüter:** Begriff und Abgrenzung von unbeweglichen  
WG s. Anm. 313–350.

**Bierlieferungsrecht:** Seine ND kann nur mit höchstens 20 Jahren angesetzt  
werden, da der BGH eine vertragliche Bindung über eine längere oder unbe-  
stimmte Laufzeit für sittenwidrig hält.

BGH v. 14.6.1972 – VIII ZR 14/71, DB 1972, 1475 = BB 1972, 937; v. 31.1.1973 –  
VIII ZR 131/71, BB 1973, 637; v. 16./17.9.1974 – VIII ZR 116/72, DB 1974, 2048; v.  
13.7.1979 – V ZR 122/77, DB 1979, 2177 = BB 1980, 909; v. 17.10.1973 – VIII ZR  
91/72, DB 1974, 333 = BB 1974, 1094: UU kann auch eine etwas kürzere Laufzeit sit-  
tenwidrig sein; v. 23.5.1973 VIII ZR 164/71, DB 1973, 1843: ganz ausnahmsweise ge-  
ringfügig mehr zulässig.

**Bilanzberichtigung:** Bedeutung für die AfA s. Anm. 130, bei Berichtigung zu-  
rück bis zur Fehlerquelle s. Anm. 21 aE.

**Bilanzierungshilfe:** s. „Anlaufkosten“.

**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 8 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 (bzw. 25 Jahren bei Gebäuden, die vor dem 1.1.2001 angeschafft oder hergestellt worden sind) gem. Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 (s. Anm. 387, 388). Hinsichtlich einer Abschreibung nach Abs. 5 s. Anm. 477 ff.

**Burgen** und *Schlösser* gehören zu den Gebäuden, bei denen AfA nach Abs. 4 vorzunehmen sind, auch wenn sie ständig instandgehalten werden; denn für den Begriff des Gebäudes sind die Abgrenzungsmerkmale des Bewertungsrechts maßgebend (s. Anm. 316, 320); danach sind Burgen und Schlösser als Grundstücke zu bewerten (glA DStPr. EStG § 7 Nr. 10). Der gesetzlich vorgeschriebene AfA-Satz des Abs. 4 kann daher nicht unterschritten oder gänzlich abgelehnt werden mit der Begründung, eine Abnutzung trete infolge des Instandhaltungsaufwands nicht ein.

**Computer:** s. „Hardware“, „Software“.

**Dauerkulturen:** Eine Dauerkultur ist eine in sich geschlossene Pflanzenanlage, die während einer Reihe von Jahren regelmäßig Erträge durch ihre zum Verkauf bestimmten Früchte oder Pflanzenteile liefert (BMF v. 17.9.1990, BStBl. I 1990, 420); im einzelnen s. „Pflanzenanlagen“.

**Dauerwohnrecht** iSd. WEG: s. über Nutzungsrechte Anm. 60–88, 120, 121.

**Degressive AfA:** für bewegliche WG s. Anm. 270–350; für Gebäude s. Anm. 460–498.

**Dienstbarkeit:** Eine beschränkte persönliche D. erlischt mit dem Tod des Berechtigten (§§ 1090, 1061 BGB). AK für die D. 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, 369 [371] r. Sp.); s. auch „Wohnrecht“; Anm. 121 über Nutzungsrechte; ferner hier Anm. 600 „Grunddienstbarkeit“.

**Digitale AfA:** s. Anm. 300.

**Drainage** in einem landw. Grundstück ist ein selbständiges (vom Grund und Boden zu unterscheidendes) und nach Abs. 1 Satz 1 abzusetzendes WG (Nds. FG v. 23.2.1983, EFG 1983, 600, rkr.: ND 20 Jahre).

**Drittaufwand (Dritt-AfA):** s. Anm. 50–52, insbes. das Schrifttum vor Anm. 50, ergänzend GRÖPL, DStZ 2001, 65.

**Düker** (Druckleitung zur Führung eines Wasserlaufs oder einer Gas-, Öl- oder Wasserleitung unter einem Hindernis, zB einem Fluss, hindurch): Ringversorgungslleitung und Verbrauchernetz bilden jeweils selbständige WG (OFD Koblenz v. 15.12.1975, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 198); s. auch „Leitungsnetz“.

**Einbaumöbel:** Über Selbständigkeit als WG s. § 7b Anm. 111–113; § 6 Anm. 637–639. Die ND beträgt (bei Selbständigkeit) idR im Hotel- und Gaststättengewerbe 10 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 Ladeninbauten, Gaststätteneinbauten, Schaufensteranlagen u. ä. (ob beweglich oder unbeweglich s. Anm. 350; R 13 Abs. 3 Nr. 3 EStR). Bei Herstellung oder Anschaffung nach dem 31.12.1994 beträgt die betriebsgewöhnliche ND 7 Jahre (AfA-Satz 14 vH), bei Herstellung oder Anschaffung vor dem 1.1.1995 ist ein

Zeitraum von 5–10 Jahren (wie bisher) nicht zu beanstanden (BMF v. 30.5.1996, BStBl. I 1996, 643). Dies gilt vorbehaltlich einer kürzeren Gesamtmietdauer auch für Mietereinbauten (als bewegliche oder unbewegliche WG s. Anm. 340, 345).

**Eingangshalle** einer Sparkasse als selbständiger Gebäudeteil: vgl. FG Saarl. v. 25.6.1986, EFG 1986, 486, rkr.

**Einlage:** Bemessungsgrundlage der AfA und AfA-Methode s. Anm. 142 und 403 (Gebäude).

**„Eiserne Verpachtung“:** s. Anm. 57 „Einzelfragen“ u. BMF v. 21.2.2002, BStBl. I 2002, 262.

**Elektrospeicheröfen:** Ob selbständige WG, s. Anm. 350 „Heizungsanlagen“. Bei Selbständigkeit wurde die ND eines Nachtstromspeicherofens auf 15 Jahre geschätzt (FG Berlin v. 7.3.1972, EFG 1972, 370, rkr.). Nach den geltenden AfA-Tabellen ist von einer ND von 10 Jahren auszugehen (so auch FG MV v. 28.11.2000, EFG 2001, 455, rkr., wonach Nachtspeicheröfen keine beweglichen WG sind; s. auch § 6 Anm. 661).

**Ende der Nutzung:** Bedeutung für Aufhören der AfA s. Anm. 123, 161; s. ferner „Abbruch“.

**Enteignung:** Bedeutung einer drohenden E. für die ND und die Höhe der AfA s. Anm. 175 und 450; E. wg. Stadtsanierung s. Anm. 450.

**Entgiftungsgebäude** einer galvanischen Anstalt: Zur ND vgl. FG Ba.-Württ./Freib. v. 27.5.1981, EFG 1982, 121, rkr.

**Entnahme:** Bemessungsgrundlage der AfA und AfA-Methode s. Anm. 142, 403.

**Entschädigung:** Bedeutung für die Höhe der AfA s. Anm. 156.

**Erbbaurecht (Erbbauberechtigter):** Zum Erbbaurechtspflichten s.u. Ein Erbbaurechtsverhältnis ist nicht anders als ein Miet- oder Pachtverhältnis auf die entgeltliche Überlassung eines WG zur Nutzung gerichtet (BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407; s. daher auch Anm. 120–122 zur Abschreibung von Nutzungsrechten).

► *AK des Erbbaurechts* s. § 5 Anm. 1052; BFH v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292; OFD Berlin v. 25.3.1986, DStR 1986, 794 (795). Sie sind gem. § 7 zeitanteilig während der vereinbarten Laufzeit des Erbbaurechts abzusetzen, da das Recht sich während seiner Laufzeit abnutzt (BFH v. 31.1.1964 – VI 252/62 U, BStBl. III 1964, 187; auch bei einer Laufzeit von 99 Jahren; GASTDE HAAN, DB 1976, 1347; RAUTENBERG, WPg. 1978, 434 mwN). Die AfA richten sich nach Abs. 1, nicht auch nach Abs. 2. Nach BMF v. 10.12.1996 (BStBl. I 1996, 1440) sind in einem Betrag vorausgezahlte *Erbbauzinsen* als AK des Erbbaurechts auf die Laufzeit zu verteilen. BFH v. 23.9.2003 – IX R 65/02 (BFH/NV 2004, 126, mit Anm. FISCHER, FR 2004, 168) lässt auch in diesem Fall den sofortigen Abzug als WK zu.

► *AK eines Gebäudes* entstehen für den Erbbauberechtigten, wenn das Erbbaurecht an einem bereits bebauten Grundstück bestellt wird und er für den Erwerb des Gebäudes etwas aufwendet. Er wird idR nicht nur bürgerlich-rechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes (BFH v. 7.6.1972 – I R 199/70, BStBl. II 1972, 850; v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310). AK, die sowohl für das Erbbaurecht als auch für das Gebäude aufgewendet worden sind, sind auf beide WG aufzuteilen (RAUTENBERG aaO, 435; BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533); s. auch § 5 Anm. 1050. Die

Gebäude-AfA richten sich nach Abs. 4 oder 5. Bei einer Laufzeit des Erbbaurechts bis zu 5 Jahren wird aber ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an bestehenden Gebäuden auf den Erbbauberechtigten nicht anerkannt und ein für den Übergang gezahltes Entgelt nicht als AK des Gebäudes, sondern wirtschaftlich als Nutzungsentgelt iSd. § 21 angesehen (OFD Münster v. 16.11.1979, StEK EStG § 21 Nr. 97; Börsch, FR 1981, 90).

► *HK eines Gebäudes*: Der Erbbauberechtigte ist bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des von ihm auf Grund des Erbbaurechts errichteten Bauwerks (§ 12 Abs. 1 Satz 1 ErbbVO; BFH v. 7.6.1972 – I R 199/70, BStBl. II 1972, 850). Regelmäßig ist er auch wirtschaftlicher Eigentümer (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533; v. 21.11.1989 – IX R 170/85, BStBl. II 1990, 310), ähnlich dem Pächter, der über das von ihm errichtete Gebäude unbeschränkt verfügen darf, s. Stichwort „Pächter“. Muss er das von ihm errichtete Bauwerk bei Ablauf des Erbbaurechts *entschädigungslos* an den Eigentümer herausgeben, so sind die HK auf die Laufzeit des Erbbaurechts zu verteilen (zust. BFH I R 199/70 aaO). Über die Bedeutung einer *Entschädigung*, die der Grundstückseigentümer bei Ablauf des Erbbaurechts für das auf ihn übergehende Bauwerk des Erbbauberechtigten zu leisten hat, für die AfA des Erbbauberechtigten s. Anm. 156. Die Absetzung der vom Erbbauberechtigten aufgewendeten HK richtet sich im übrigen nach den allg. Regeln des § 7, dh. insbes. bei Gebäuden und Gebäudeteilen nach Abs. 4–5a, bei Betriebsvorrichtungen nach Abs. 1–3.

► *Erschließungsbeiträge* des Erbbauberechtigten s. § 5 Anm. 1052 und BFH v. 8.12.1988 – IV R 33/87, BStBl. II 1989, 407; v. 23.11.1993 – IX R 84/92, BStBl. II 1994, 292.

**Erbbaurecht (Erbbauperpflichteter)**: Es besteht keine AfA-Befugnis hinsichtlich der im Zeitpunkt der Erbbaurechtsbestellung vorhandenen und der vom Erbbauberechtigten errichteten Gebäude. Aufwendungen des Grundstückseigentümers zur Erlangung des Anspruchs auf die Erbbauzinsen sind keine AK eines immateriellen WG, sondern sofort abziehbare WK; bei entgeltlichem Übergang des Eigentums am Gebäude ist das Entgelt idR als Verkaufserlös anzusehen (BFH v. 19.1.1982 – VIII R 102/78, BStBl. II 1982, 533); s. auch § 5 Anm. 1054 „Vom Erbbauberechtigten errichtetes Gebäude“.

**Erbe**: Über AfA bei unentgeltlichem Erwerb s. Anm. 143, bei Erbauseinsetzung s. Anm. 144.

**Erdgas-, Erdölbohrungen**: Schrifttum und Fragen der Aktivierung und Passivierung s. § 5 Anm. 2200.

► *AfA bei fündigen Erdgasbohrungen*: Vgl. FinMin. Nds. v. 21.5.1963, StEK EStG § 7 Nr. 15. AfA bei Bohrungen, die nach dem 31.12.1974 fündig werden, vgl. Erlasse der FinVerw., FR 1975, 245 u. 299; BMF u. NRW v. 26.3.1976, FR 1976, 196.

► *AfA von Aufwendungen für Gewinnrechte und Tiefbohrungen*: Vgl. ferner Erlasse der FinVerw. v. 20.5.1980, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 59, geltend bezüglich ND einer Bohrung und AfA-Methode für Bohrungen, mit deren Herstellung nach dem 31.12.1979 begonnen worden ist; v. 14.9.1981, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 60.

► *AfA bei Erdölbohrungen*: Über AfA bei Tiefbohrungen vgl. FinMin. NRW v. 13.5.1975 Anl. 2, StEK EStG § 6 Abs. 1 Ziff. 2 Nr. 44; dazu FG Münster v. 18.3.1980, EFG 1980, 294, rkr. Vgl. ferner BMF v. 20.5.1980 aaO.

**Erfindungen**: s. „Patente“; die Ausführungen dort gelten sinngemäß für ungeschützte Erfindungen.

**Erhöhte Absetzungen:** Verhältnis zu AfA gem. § 7 s. Anm. 40 und § 7a Anm. 9; bei Gebäuden s. Anm. 385.

**Erinnerungswert:** s. Anm. 154.

**Fernheizung:** Keine gesonderte Aktivierung und Abschreibung der Anschlußkosten, s. § 6 Anm. 661.

**Fernsammelantenne** ist unselbständiger Gebäudeteil (FG Düss. v. 24.10.1973, EFG 1974, 12, rkr.); anders „Satellitenempfangsanlagen“ s. Anm. 350.

**Fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** s. Anm. 141–145, bei Gebäuden s. Anm. 402–407, bei Absetzungen für Substanzverringerung s. Anm. 543–546.

**Filmrechte** sind abnutzbare immaterielle WG (BMF v. 23.2.2001, BStBl. I 2001, 175, Tz. 38; RADAU, DStR 2003, 1278; HRUSCHKA, DStR 2003, 1559). Sie sind linear abzuschreiben; Leistungs-AfA oder degressive AfA sind nicht zulässig, da Filmrechte als immaterielle WG unbeweglich sind (BMF v. 23.2.2001, aaO; HRUSCHKA, aaO; aA RADAU, aaO). Die betriebsgewöhnliche ND beträgt grds. 50 Jahre, wenn nicht im Einzelfall eine kürzere ND nachgewiesen wird (BMF v. 23.2.2001, aaO Tz. 17).

**Firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter:** Als solche bezeichnet der BFH bestimmte nichtabnutzbare immaterielle WG. Vgl. § 6 Anm. 852, 854, zur Frage der AfA seit dem BIRiLiG v. 19.12.1985 s. Anm. 205.

**Flugzeuge:** Zur ND s. AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig „Luftfahrtunternehmen und Flughafenbetriebe“ (BStBl. I 1994, 769).

**Fußballspieler:** Über Aktivierung der *Ablösung*, die ein Fußballverein für den Erwerb eines Berufsspielers zahlt, s. § 5 Anm. 908. Die AfA bemessen sich grds. nach der Laufzeit des Vertrags mit dem Spieler (FinMin. NRW v. 26.7.1974, FR 1974, 539).

**Fußbodenbeläge** sind regelmäßig Gebäudebestandteile (s. Anm. 350). Dies gilt auch für einen Spezialfußbodenbelag in einem Fleischverarbeitungsbetrieb (FG Bdb. v. 1.6.1999, DStRE 2001, 763). Dagegen ist ein Spaltenfußboden oberhalb eines Güllekanals in einer Milchviehanlage eine Betriebsvorrichtung (Sächs. FG v. 11.7.2001, DStRE 2001, 1365, rkr.).

**Garage:** ND nach RFH v. 26.10.1938 (RStBl. 1939, 115) 40 Jahre; heute wegen leichterer Bauweise zT kürzer; s. auch „Tiefgarage“, „Parkhaus“. – Wann Gebäude, s. Anm. 350, wann unselbständiger Teil eines Wohngebäudes s. Anm. 397 aE.

**Gartenanlage:** Über AfA s. § 6 Anm. 644.

**Gasspeicher** (Untertage-Gasspeicher, Kavernen- oder Porenspeicher): Über AfA vgl. FinMin. Nds. v. 22.11.1982, StEK EStG § 5 Bil. Nr. 46.

**Gaststätteneinbauten:** s. „Einbauten in Gebäuden“.

**Gebäude:** Begriff s. Anm. 322–327; Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen s. auch Anm. 316, 317, 330–350 und BFH v. 11.1.2002 – II B 13/01, BFH/NV 2002, 760. Lineare AfA nach Abs. 4 s. Anm. 380–450; degr. AfA nach Abs. 5 s. Anm. 460–498; s. auch „Lichtspieltheater“, „Parkhaus“, „Tiefgarage“, „Warenhaus“.

**Gebäudeteile:** s. Anm. 500–508. Zur Bedeutung der Abnutzung unselbständiger Gebäudeteile für die ND des Gebäudes s. Anm. 425. Zum Wechsel zwischen beweglich und unbeweglich s. Anm. 313, 315.

**Gebrauchsmuster** ist ein immaterielles WG (H 31a EStH „Immaterielle Wirtschaftsgüter“). Aktivierbar ist nur ein entgeltlich erworbenes, nicht ein selbst geschaffenes G. (§ 5 Abs. 2; s. § 5 Anm. 2200 „Gebrauchsmuster“; s. auch Anm. 120, 205). Ein entgeltlich erworbenes G. ist abnutzbar (RFH v. 29.6.1934, RStBl., 1075). Die rechtliche Laufzeit beträgt 3 Jahre und kann um 3 und nochmals 2 Jahre verlängert werden (§ 23 GebrMG v. 28.8.1986). Jedoch wird ein Gebrauchsmuster in der kaufmännischen Praxis wegen der schnellen technischen Entwicklung im Allg. sogleich bis auf einen Erinnerungswert abgeschrieben (HUSEMANN, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Anlagegegenstände, 1970, 260); jedenfalls ist keine längere ND als 3 Jahre zugrunde zu legen (HUSEMANN aaO).

**Geldspielautomaten:** Die ND wurde auf 3 Jahre geschätzt (FG Düss. v. 25.11.1981, EFG 1982, 406, rkr.).

**Gemälde:** s. „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.]; BORDEWIN, ebd., 443).

**Geschäftsbeziehungen:** s. „Kundenstamm“; für Beziehungen zu Lieferanten und dergl. gilt dasselbe.

**Geschäftswert:** Über AfA s. Anm. 198–212. Praxiswert s. Anm. 204.

**Geschmacksmuster:** Die gesetzliche Schutzfrist beträgt 5 Jahre, verlängerbar bis auf 25 Jahre (§§ 27, 28 GeschmacksmG idF des GeschmacksmusterreformG v. 12.3.2004, BGBl. I 2004, 390). Die betriebsgewöhnliche ND beträgt aber wegen des Risikos der technischen und wirtschaftlichen Entwertung wie bei Gebrauchsmustern höchstens 3 Jahre (glA HUSEMANN, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Anlagegegenstände, 1970, 261 im Anschluss an HEINEN, Handelsbilanzen, 4. Aufl. 1968, 162: wenige Jahre, meistens sofortige Abschreibung).

**Glasschmelzanlagen:** Trotz der herkömmlichen Unterscheidung in Ober- und Unterofen handelt es sich bei der Anlage um ein einziges WG; s. § 6 Anm. 1500.

**Gleisanlagen:** vgl. o. V., StBp. 1961, 203; über Festwertbildung s. § 6 Anm. 173 „Bahnanlagen“; Gleisanlage als selbständiges WG s. BFH v. 16.11.1989 – IV R 30–31/89, BFH/NV 1991, 361; s. auch Anm. 350 „Bahnanlagen“.

**Grunddienstbarkeit** ist ein Nutzungsrecht; zur Abschreibbarkeit s. Anm. 121, 122.

#### **Grundstücksbestandteile:**

► *Sachen als Grundstücksbestandteile:* Mit dem Grund und Boden fest verbundene Sachen, insbes. Gebäude, bilden bürgerlich-rechtlich mit dem Grund und Boden eine Einheit (§§ 93, 94 BGB, ausgenommen Scheinbestandteile). Strechtlich gilt dies nicht: Grund und Boden einerseits, Gebäude (auch Gebäudeteile) und Betriebsvorrichtungen andererseits sind selbständige WG. Über die Abgrenzung *Grund und Boden/Gebäude* s. § 6 Anm. 780, *Grund und Boden/Bodenschatz* s. Anm. 563, über *Gebäude und Gebäudeteile* s. Anm. 503, § 6 Anm. 654–661, 715 u. 637–639; s. auch Anm. 330–350.

► *Rechte als Grundstücksbestandteile (§ 96 BGB):* Rechte, die mit dem Eigentum an einem Grundstück verbunden sind (*Grunddienstbarkeiten*, § 1018 BGB; *Reallasten*, § 1105 Abs. 2 BGB; das *Jagdrecht*, § 3 des BJagdG idF v. 29.9.1976, BGBl. I 1976, 2849), gelten zwar bürgerlich-rechtlich als Bestandteile des Grundstücks, bilden aber strechtlich selbständige WG, die einer von dem Grundstück unab-



hängigen strechtlichen Behandlung zugänglich sind (BFH v. 18.7.1974 – IV R 187/69, BStBl. II 1974, 767, betr. Forstrecht; für Zurechnung eines Wegerechts zum Grund und Boden des herrschenden Grundstücks BFH v. 7.10.1960 – VI 120/60 U, BStBl. III 1960, 491). Zur Abnutzbarkeit von Nutzungsrechten s. Anm. 120–122.

Die *Belastung* kann wirtschaftlich zum teilweisen Übergang des Eigentums am belasteten Grundstück führen.

Vgl. BFH v. 18.8.1977 – VIII R 7/74 (BStBl. II 1977, 796) betr. Belastung zum U-Bahnbau; offengelassen im Falle BFH v. 11.3.1976 – IV B 65/72 (BStBl. II 1976, 535) betr. Ausspülung von Salz und Anlegung unterirdischer Erdöl-speicher; Teilung in zwei WG ablehnend BFH v. 24.3.1982 – IV R 96/78 (BStBl. II 1982, 643) betr. Ferngasleitung unter einem landw. Grundstück.

**Güterfernverkehrsgenehmigung:** s. Anm. 205.

**Handelsbilanz:** Maßgeblichkeit für die AfA s. allg. Anm. 21; bei degr. AfA s. Anm. 278; Gebäude s. Anm. 385, 421 u. 470; Geschäftswert s. Anm. 209. Zur Diskussion über den Maßgeblichkeitsgrundsatz s. DZIADKOWSKI, DStZ 2001, 9.

**Hardware:** ND 5 Jahre (amtl. AfA-Tabelle für die allg. verwendbaren WG).

Verkürzung ablehnend BFH v. 16.6.1995 – X B 237/94, BFH/NV 1995, 1062; v. 8.11.1996 – VI R 29/96, BFH/NV 1997, 288, gegen FG Köln v. 17.7.1995, EFG 1996, 851; Nds. FG v. 14.3.1997, EFG 1997, 954, rkr.; BMF v. 19.6.1984, DB 1984, 1695; OFD Berlin v. 17.9.1992, StEK EStG § 9 Nr. 599.

Bei schlüssiger Darlegung Verkürzung auf 3 Jahre möglich (OFD Frankfurt v. 20.9.1988, DStR 1988, 749; für 3 Jahre auch Voss, FR 1989, 72). Auch der BFH schließt im Urteil v. 8.11.1996 (aaO) die Darlegung einer kürzeren ND nicht aus (ebenso FG Rhld.-Pf. v. 8.11.1995, EFG 1996, 362, rkr.). Die selbständige Nutzbarkeit eines Druckers und einer Festplatte wird verneint; sie bilden zusammen mit dem Computer eine einheitliche Computeranlage, deren AK auf die ND zu verteilen sind (OFD Kiel v. 19.7.1993, FR 1993, 586).

**Heizungsanlagen** sind regelmäßig Gebäudebestandteile (s. Anm. 350); ferner BFH v. 7.9.2000 III R 48/97 (BStBl. II 2001, 253) betr. den Späneofen einer Tischlerei (keine Betriebsvorrichtung, sondern Gebäudebestandteil).

**Hochregallager:** ND 15 Jahre (s. OFD Düss. v. 30.7.1976, DB 1976, 1793). Die AfA sind einheitlich für die gesamte Anlage vorzunehmen (vgl. OFD Düss. v. 6.8.1974, DB 1975, 326; BMF v. 29.6.1976, BB 1976, 915; zur Selbständigkeit s. Anm. 350 „Hochregallager“ sowie BFH v. 28.5.2003 – II R 41/01, BStBl. II 2003, 693, gegen FG Bdb. v. 15.5.2001, EFG 2001, 1260).

**Hofbefestigung** als WG s. Anm. 350 „Bodenbefestigungen“. Bei einer Betondecke mit einliegendem Baustahlgewebe wurde die ND auf 10 Jahre geschätzt (FG Münster v. 24.5.1962, NWB 1962 F. 1, 143).

**Holz,** stehendes: Über AfA s. § 6 Anm. 740–743.

**Hopfenanbau:** Betriebsgewöhnliche ND bestimmter Anlagegüter vgl. OFD München v. 26.4.1982, StEK EStG § 13 Nr. 394.

**Hotel:** Hotels sind Wirtschaftsgebäude, sie dienen nicht Wohnzwecken (s. Anm. 387 „Soweit sie nicht Wohnzwecken dienen“). Die AfA richten sich nach Abs. 4 oder Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 oder 2 (s. Anm. 386–388, 420–440, 477–495).

**Immaterielle Wirtschaftsgüter:** Abnutzbarkeit s. Anm. 120; zur Frage, ob bewegliche WG, s. Anm. 315; s. auch „Auftragsbestand“, „Vertreterrecht“.

**Immobilienfonds:** AfA bei Erwerb von Anteilen s. Anm. 467, 480, 498.

**Industriefilme** (erworbene): Für Schätzung der ND auf 5–10 Jahre OEFFLING, StBp. 1978, 64.

**Ingangsetzungskosten:** s. „Anlaufkosten“.

**Insolvenz:** Zahlungen für ein Bauvorhaben, für die wegen Insolvenz des Bauunternehmers Herstellungsleistungen nicht erbracht worden sind, zählen nicht zu den HK (BFH v. 4.7.1990 – GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830, m. Anm. v. SÖFFING, FR 1990, 580, und LS, DStR 1990, 558; MATHIAK, DStR 1990, 691; HERRMANN, StW 1991, 372; aA noch BFH v. 24.3.1987 – IX R 31/84, BStBl. II 1987, 695).

**Jagdwaffen:** Schätzung der ND mit 10 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, EFG 1998, 61, rkr., betr. eine fest in die Decke eingebaute Beleuchtungsanlage einer Apotheke; s. auch Anm. 350).

**Know-how:** ND 3–5 Jahre (KNOPPE, Die Besteuerung der Lizenz- u. Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 111), nur ausnahmsweise länger, bis etwa 10 Jahre (glA BÖHME, Die Besteuerung des Know-how, München 1967, 104); s. auch „Erfindungen“, „Lizenzrechte“, „Patente“.

**Konkurs:** s. „Insolvenz“.

**Kontingent:** Über Abnutzbarkeit s. § 5 Anm. 2200.

**Konzession:** s. Anm. 205.

#### **Kraftfahrzeuge:**

► *Pkw:* s. Anm. 195 „Abweichung von den AfA-Tabellen“ sowie Hess. FG v. 9.5.2000, EFG 2000, 1377, rkr. (ND 8 Jahre bei jährlicher Fahrleistung von nicht mehr als 15000 km) und FG München v. 12.8.2002, EFG 2002, 1511, rkr. (ND 8 Jahre bei jährlicher Fahrleistung von 20000–25000 km). Das BVerfG hat eine Verfassungsbeschwerde gegen die Angemessenheit einer ND von 8 Jahren bei einem beruflich eingesetzten Pkw nicht zur Entscheidung angenommen (Beschl. v. 22.4.2002, DStZ 2002, 686).

► *Lkw:* Die ND richtet sich nach der für den jeweiligen Wirtschaftszweig geltenden AfA-Tabelle (s. Anm. 197).

**Kranfahrzeug,** schweres: ND 5 Jahre (FG Ba.-Württ. v. 20.12.1972, EFG 1973, 108, rkr.). Nach der AfA-Tabelle für das Baugewerbe (BStBl. I 2001, 840) beträgt die ND bei Autokranen bis 30 t Hubgewicht 6 Jahre, über 30 t Hubgewicht 8 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. Anm. 205) ein gegenüber dem Geschäftswert selbständiges abnutzbares WG sein, s. auch „Archiv“, „Belieferungsrechte“, „Bierlieferungsrecht“; § 5 Anm. 2200 „Kundenstamm“.

**Kunstgegenstände:**

**Schrifttum:** MÜLLER-KATZENBURG/HOFMANN, Abschreibungsmöglichkeiten bei Kunstgegenständen, BB 2000, 2563.

► *Begriff:* Gemeint sind hier Sachen, die im Sprachgebrauch als Kunstgegenstände oder Antiquitäten bezeichnet werden, wie Gemälde, Plastiken, Keramik, Möbel, Teppiche, Uhren usw. Dass der Gegenstand das Ergebnis einer künstlerischen Tätigkeit bildet, ist nicht nötig, er kann zum Kunstgewerbe gehören oder schlicht Dekoration bilden. Der künstlerische Wert wird allerdings von der Rspr. als für die wirtschaftliche Abnutzbarkeit bedeutsam beurteilt, s.u. „Wirtschaftliche Abnutzung“.

► *Abnutzbarkeit:* Nach BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87 (BStBl. II 1990, 50) sind die von einem Optiker angeschafften optischen, ophthalmologischen und meteorologischen Geräte, deren Wert ausschließlich von Alter, Seltenheit und Bedeutung in der jeweiligen Zeit ihrer Herstellung oder Nutzung bestimmt wird und die lediglich Werbe- und Demonstrationszwecken dienen, keine abnutzbaren WG; das Gleiche gilt für antiquarische Bücher, Graphiken, Gemälde und Plastiken aus dem Bereich der Optik und des Optikhandwerks, die den gleichen Zwecken dienen. Im Übrigen ist bei solchen Gegenständen – wie auch sonst – zwischen technischer und wirtschaftlicher Abnutzung zu unterscheiden. Eine technische Abnutzung kann ggf. unabhängig vom wirtschaftlichen Wertverzehr zu berücksichtigen sein (BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, BStBl. II 1986, 355, m. Anm. in HFR 1986, 291; FG Ba.-Württ. v. 12.11.1996, EFG 1997, 154, rkr.; LÜCK, DStZ 1990, 216; krit. BEATER, BB 1990, 1869; LÜCK, DStZ 1991, 322; v. BORNHAUPT, FR 2000, 971/973). Nach Thür. FG v. 28.8.1996 (DStRE 1997, 767, rkr.) ist auch das *Gemälde* eines modernen Malers, der ein bereits anerkannter Meister ist, kein abnutzbares WG, wenn auf Grund eines nicht unbedeutenden Preises die Erwartung gerechtfertigt ist, dass das Bild seinen Wert behält bzw. steigert. Der *Preis* eines Kunstgegenstands besagt für sich allein nichts über seine Abnutzbarkeit (vgl. C. H. HEUER, DStR 1983, 357). Vgl. auch „Musikinstrumente“.

► *Technische Abnutzung:* Bei angemessener Pflege, wie sie öfter hochwertigen Kunstgegenständen gewidmet wird (Fernhalten von Rauch, chemischen Einflüssen, Erschütterungen usw. von Gemälden, evtl. Klimatisierung), tritt eine technische (physische) Abnutzung meist nur in einem langen Zeitraum – uU in mehreren Jahrhunderten – ein und kann dann praktisch nicht berücksichtigt werden.

GIA BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75, BStBl. II 1978, 164; FG Berlin v. 10.4.1984, EFG 1984, 610; aA FG Schl.-Holst. v. 30.10.1964, EFG 1965, 271, rkr.: Die laufende Vornahme von Erhaltungsaufwand steht der Abnutzbarkeit nicht entgegen, sondern bestätigt sie im Gegenteil; LOHMEYER, DStR 1971, 236 f.; C. H. HEUER, DStR 1983, 357.

Allenfalls kommt dann eine Absetzung wegen *außergewöhnlicher technischer Abnutzung* in Betracht, zB wenn ein Bild sich als nicht dauerhaft erweist, etwa weil die Farben ausbleichen, sich zersetzen, oder wenn eine Beschädigung des Gegenstands eintritt (BFH v. 9.8.1989 – X R 131–137/87 aaO). Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist auch möglich, wenn zB wegen Stilwandels der Marktpreis deutlich sinkt (BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75 aaO; LÜCK, DStZ 1990, 216).

Unter bestimmten Umständen kann aber eine *gewöhnliche technische Abnutzung* in kürzerer Zeit eintreten, bes. zB bei Plastiken im *Freien*, bei *Antiquitäten*, die im

Betrieb einer Apotheke benutzt werden (FG Rhld.-Pf. v. 11.9.1985, EFG 1986, 171, rkr.; s. aber auch BFH v. 9.8.1989 – X R 131–133/87 aaO, der solche Gegenstände bei einem Optiker als nichtabnutzbar eingestuft hat, s.o. unter *Abnutzbarkeit*), bei betrieblich oder beruflich genutzten *Stilmöbeln* (glA BFH v. 31.1.1986 – VI R 78/82, aaO, dazu H. KLEIN, FR 1986, 249; OFFERHAUS, StBp. 1985, 47, gegen FG Berlin v. 10.4.1984, EFG 1984, 610, rkr.; anders Nds. FG v. 16.4.1997, EFG 1997, 953, rkr., wonach ein 150 Jahre alter *Empire-Schrank* jährlich nur einem so geringen Wertverzehr unterliegt, dass die AfA stl. zu vernachlässigen ist), bei *Gemälden* in Geschäftsräumen, Gaststätten und Hotels (OSWALD, DStZ 1971, 145, StBp. 1977, 189 u. 1979, 17 mit Hinweis auf die amtl. AfA-Tabellen, die für das Hotel- u. Gaststättengewerbe bei hochwertigen Gemälden und Graphiken eine ND von 20 Jahren, bei sonstigen Bildern von 10 Jahren und bei echten Teppichen von 15 Jahren vorsehen, ausgenommen Werke anerkannter Meister; s. aber auch oben unter „Abnutzbarkeit“).

► *Wirtschaftliche Abnutzung*: Der BFH unterscheidet zwischen Werken anerkannter Meister und Gebrauchskunst, dh. er macht die Anerkennung der wirtschaftlichen Abnutzung vom künstlerischen Rang des Gegenstands abhängig. Gemälde eines anerkannten Meisters nutzen sich danach wirtschaftlich nicht ab (BFH v. 2.12.1977 – III R 58/75 aaO; Thür. FG v. 28.8.1996 aaO), wohl aber Gegenstände von nur vorübergehendem Interesse, dh. bei denen mit einem baldigen Geschmackswandel zu rechnen ist (BFH aaO; v. 23.4.1965 – VI 327/64 U, BStBl. III 1965, 382 gg. EFG 1965, 113; 20 Jahre; vgl. OSWALD aaO). „Als anerkannter Meister ist ein Künstler erst dann zu betrachten, wenn eine Vielzahl kunstsachverständiger und kunstinteressierter Personen sein Gesamtwerk als künstlerisch einschätzt“, was auch bei lebenden Künstlern der Fall sein kann (FG Berlin v. 31.5.1979, EFG 1979, 480, rkr.). Aber auch das Urteil von Sachverständigen, bes. über lebende oder vor kurzem verstorbene Künstler, ist zeitbedingt und ändert sich später häufig, so dass man uE Werke solcher Künstler nur ausnahmsweise als zeitlos hochwertig und daher als wirtschaftlich nicht abnutzbar bezeichnen kann.

**Kurhaus:** Seine wirtschaftliche ND kann erheblich kürzer sein als die technische (RFH v. 15.3.1939, RStBl., 758); s. auch „Hotel“.

**Ladeneinbauten:** s. „Einbauten in Gebäuden“ und Anm. 350; § 6 Anm. 657 f.

**Leasing:** Die Berechtigung zur Vornahme von AfA hängt davon ab, wem der Leasing-Gegenstand zuzurechnen ist; s. § 5 Anm. 1165, 1190.

**Leistungs-AfA:** s. Anm. 232–236.

**Leitungsnetz:** s. dazu MARKMILLER, Abschreibungs-ABC für Versorgungsunternehmen, 10. Aufl. 2003, „Leitungsnetz“.

► *Die Teile der Wasserversorgungsanlage* einer Dorfgemeinde (Pumpwerk, Hochbehälter, Quellen- und Brunnenanlage, Rohrnetz) bilden selbständige WG, und zwar das Rohrnetz (s. auch Anm. 350) ein einziges WG (BFH v. 19.8.1971 – V R 18/71, BStBl. II 1972, 75, offen lassend, ob das Gleiche für das Rohrnetz einer Stadtgemeinde gilt). Werden durch zwei neue Versorgungsleitungen die bereits länger bestehenden Leitungsnetze zweier Stadtteile an andere als die bisherigen Hochbehälter angeschlossen, so bilden die neuen Leitungen keine neuen WG, sondern Verbesserungen des vorhandenen Leitungsnetzes (BFH v. 16.5.1974 – V R 109/72, DB 1974, 2336; glA OFD München v. 16.6.1975, StEK UStG 1967 § 30 Nr. 186). Zur Vereinfachung werden aber die innerhalb eines Wj. angeschafften oder hergestellten *Erweiterungen und Verbesserungen* wie ein in

dem Wj. angeschafftes oder hergestelltes selbständiges WG behandelt und gesondert abgeschrieben (BMF v. 10.6.1974, FR 1974, 347; OFD München aaO; H. BECKER, JbFStR 1974/75, 115–118).

► *Für Teile einer Gas- und Stromversorgungsanlage* gilt entsprechendes wie bei Wasserversorgungsanlagen (BFH v. 12.12.1985 – V R 126/80, BB 1986, 1193; v. 6.2.1986 – V R 119/81, BB 1986, 1194).

Leitungsnetz und Hausanschlüsse wurden als ein einziges WG (BFH v. 13.8.1957 – I 91/56 U, BStBl. III, 440; v. 12.12.1985 – V R 126/80 aaO), Transformatorstation und Leitungsnetz wurden als zwei verschiedene WG beurteilt (BFH v. 16.5.1974 – V R 109/72, nv.: Anschluss der Station an das vorhandene Leitungsnetz bedeutet nur Ergänzung des vorhandenen WG Leitungsnetz). Das Leitungssystem eines Ortsnetzes (sämtliche Leitungen, Kabelverteiler und Hausanschlüsse) im Niederspannungsbereich mit einer Spannungsebene bis zu 380 Volt ist als ein einziges WG innerhalb der Versorgungsanlagen eines Versorgungsunternehmens anzusehen (BMF v. 10.6.1974 aaO).

Das Leitungsnetz eines Versorgungsunternehmens kann entsprechend seinen Teilfunktionen (Antransport, Fern- und Zwischentransport, Abnehmergruppen) in mehrere WG aufgeteilt werden (BFH v. 16.12.1987 – X R 12/82, BStBl. II 1988, 539). Innerhalb des Gesamtnetzes eines Unternehmens, das Mineralölprodukte in Leitungen transportiert, bildet eine neu errichtete Leitung jedenfalls dann ein selbständiges WG, wenn sie den Anschluss an eine weitere Raffinerie herstellt, einen neuen Kundenkreis erschließt und infolge eines größeren Rohrdurchmessers eine größere Durchlaufkapazität als die vorhandenen Leitungen hat. In einem solchen Fall ist die zentrale Steuerung des Gesamtnetzes unerheblich.

**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. 386–388, 420–440, 477–495).

**Lizenzrechte:** Ein einmaliges Entgelt für die Gewährung einer Lizenz und AK eines bereits bestehenden Lizenzrechts eines Dritten sind nach Abs. 1 zu verteilen (BFH v. 18.7.1972 – VIII R 16/68, BStBl. II 1972, 884). Die wirtschaftliche ND beträgt, auch bei längerer Vertragszeit, im Allg. nur 3–5 Jahre (KROPPE, Die Besteuerung der Lizenz- u. Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 110, HUSEMANN, Grundsätze ordn. Bilanzierung für Anlagegegenstände, Düss. 1970, 271); s. aber auch Anm. 205.

**Lufterhitzer:** Ob Gebäudeteil oder Betriebsvorrichtung, s. Anm. 350 „Heizungsanlagen“. Die ND wurde mit 10 Jahren angenommen von FG Münster v. 5.11.1971, EDSStZ 1972, 13.

**Marken:** Die gesetzliche Laufzeit beträgt 10 Jahre, jedoch unbegrenzt verlängerbar um jeweils weitere 10 Jahre (§ 47 MarkenG). Nach BFH v. 4.9.1996 – II B 135/96 (BStBl. II 1996, 586, ergangen zur Einheitsbewertung des Betriebsvermögens) ist es nicht ernstlich zweifelhaft, dass entgeltlich erworbene Warenzeichen (so die Bezeichnung bis 1994), die auf Dauer betrieblich genutzt werden, keinem Wertverzehr unterliegen. Nach BMF v. 12.7.1999 (BStBl. I 1999, 686) kann eine Marke unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten nur zeitlich begrenzt genutzt werden und ist dadurch dem Grunde nach ein abnutzbares WG. Als ND gilt in Anlehnung an § 7 Abs. 1 Satz 3 ein Zeitraum von 15 Jahren, wenn der Stpfl. keine kürzere ND nachweist. Dies gilt auch für „Arzneimittelzulassungen“ (s. dort). Krit. hierzu NAVE, NWB F. 17, 1793 (23.2.2004).

**Mehrschichtige Nutzung:** Bedeutung für die ND s. Anm. 192. Bei degr. AfA s. Anm. 293.

**Methodenwechsel:** Über Wechsel der AfA-Methode bei beweglichen WG des Anlagevermögens s. Anm. 360–377. Methodenwechsel bei Gebäuden: Geltendmachung einer kürzeren ND bei linearer AfA nach § 7 Abs. 4 s. Anm. 420–440; kein Wechsel zwischen linearer und degressiver AfA s. Anm. 489.

**Mieter:** Über persönliche *Berechtigung zur AfA* s. Anm. 57. Über *Mietereinbauten* als bewegliche oder unbewegliche WG s. Anm. 340, 345. Über ND der vom Mieter vorgenommenen Bauaufwendungen s. „Pächter“.

**Milchreferenzmenge:** Sie ist ein immaterielles WG, das der BGH mit einem Brennrecht vergleicht (BGH v. 26.4.1991 – V ZR 53/90, NJW 1991, 3280). Die erworbene Referenzmenge ist wegen der zeitlichen Befristung der Milchkontingentierung bis zum Jahr 2000 (EWG-VO Nr. 3950/92 v. 28.12.1992) ein abnutzbares WG. Die AK sind nach § 7 Abs. 1 auf die ND (10 Jahre) abzuschreiben (glA HILLER, INF 1994, 395).

**Miteigentümer:** Berechtigung zu AfA s. Anm. 43–44, 498. Bei der Bebauung eines Grundstücks in Bruchteilsgemeinschaft durch einen Miteigentümer unter Zustimmung des anderen Miteigentümers sind die HK des Gebäudes auch insoweit, als sie auf den ideellen Anteil des (anderen) Miteigentümers entfallen, wie HK eines materiellen WG zu aktivieren, es sei denn, es handelt sich um Baumaßnahmen mit einer nur vorübergehenden Nutzungsmöglichkeit. Der Aufwand für die dem bauenden Miteigentümer zustehende Möglichkeit zur Nutzung des dem anderen Miteigentümer gehörenden Anteils am Gebäude ist nach Abs. 1 auf die Dauer der Nutzungsmöglichkeit zu verteilen, grds. nach der betriebsgewöhnlichen ND des Gebäudes, bei voraussichtlich kürzerer Nutzung entsprechend dieser kürzeren ND (BFH v. 31.10.1978 – VIII R 182/75, BStBl. II 1979, 399); s. auch Anm. 43 und 53–56; § 5 Anm. 1256. Über AK des Miteigentümers eines Grundstücks, der bei der Teilungsversteigerung des Grundstücks zur Aufhebung der Grundstücksgemeinschaft (§ 753 BGB) den Zuschlag erhält, s. § 6 Anm. 1500 „Zwangsversteigerung“.

**Möbel:** s. „Kunstgegenstände“.

**Musikboxen:** Als AfA sind bei nach dem 31.12.1957 angeschafften M. jährlich 25 vH zugelassen worden (OFD Kiel v. 10.9.1959, NWB 1959 F. 1, 149).

**Musikinstrumente:** Als Arbeitsmittel unterliegen sie der Abnutzung wie andere Arbeitsmittel auch. 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 (Nds. FG v. 11.6.1982, EFG 1982, 561, rkr.; BFH v. 21.10.1988 – VI R 18/86, BStBl. II 1989, 356, hat es offen gelassen, ob 30 oder nur 15 Jahre); 10 Jahre bei einer Elektroorgel (FG Düss. v. 20.4.1993, 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 (BFH v. 26.1.2001 – VI R 26/98, BStBl. II 2001, 194, betr. eine über 300 Jahre alte Meistergeige; krit. RÖSSLER, DStZ 2001, 441, der einen technischen Verschleiß bezweifelt; ebenso FG Ba.-Württ. v. 12.11.1996, EFG 1997, 154, rkr.). Bei über 100 Jahre alten Instrumenten, die regelmäßig bespielt werden, kann die Restnutzungsdauer 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 aaO; v. 1.3.2002 – VI R 141/00, BFH/NV 2002, 787, gegen FG Ba.-Württ. v. 18.7.2000, EFG 2000, 1182; aA auch FG Hamb. v.



15.5.1985 – III 188/82 nv., rkr., das bei einem 260 Jahre alten Cello eine Restnutzungsdauer 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 in Höhe von 7 vH anerkannt hat).

**Nachholung unterlassener AfA:** s. allg. Anm. 95–97, bei Gebäuden s. Anm. 414, 491. Nachholung von Absetzungen für Substanzverringerung s. Anm. 552. Eine Nachholung ist jedenfalls dann nicht möglich, wenn ein WG des notwendigen Betriebsvermögens erstmals bilanziert wird (BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75).

**Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** s. allg. Anm. 135, bei linearer Gebäude-AfA nach Abs. 4 s. Anm. 394–398; bei degr. Gebäude-AfA s. Anm. 486.

**Netzanlagen** der Versorgungsunternehmen: s. „Leitungsnetz“.

**Nießbraucher:** Berechtigung zu AfA s. Anm. 60–88.

**Nutzungsdauer:** s. „Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer“.

**Nutzungsrecht:** Bei einem schuldrechtlichen, 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). Über AfA von Nutzungsrechten s. auch Anm. 121. Über unentgeltliche Nutzung eines fremden WG s. ferner Anm. 50–56, über Nießbrauch s. Anm. 60–88.

**Ölfeuerungsanlage:** s. „Sammelheizung“. Ortsnetz: s. „Leitungsnetz“.

**Pächter, Mieter:** Über persönliche *Berechtigung zu AfA* s. Anm. 57.

▶ *Einbauten* in Gebäuden usw. als bewegliche oder unbewegliche WG s. Anm. 340, 345, § 5 Anm. 1256.

▶ *Heimfallverpflichtung* des Pächters s. § 5 Anm. 1260–1263.

▶ *Entfernungs- und Wiederherstellungsverpflichtung* des Pächters s. § 5 Anm. 1264–1266.

▶ *Nutzungsdauer* von Aufwendungen des Pächters für Bauten auf dem gepachteten Grundstück und für die Einbauten usw. an dem gepachteten Gebäude, wenn der Pächter nicht wirtschaftlicher Eigentümer ist: ND ist grds. die betriebsgewöhnliche, dh. wie bei einem Eigentümer zu schätzende ND. Nur wenn die Pachtdauer voraussichtlich kürzer sein wird als die betriebsgewöhnliche ND, ist die Pachtdauer der Bemessung der AfA zugrunde zu legen. Maßgebend ist, wie lange der Pächter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrags rechnen kann. Bei der Ermittlung der wahrscheinlichen Dauer des Pachtvertrags „sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für eine über die förmliche Vertragsdauer hinausgehende wahrscheinliche Nutzungsmöglichkeit sprechen“.

BFH v. 22.6.1967 – IV 172/63, BStBl. II 1968, 5; RFH v. 19.8.1931, RStBl., 925; v. 20.4.1933, RStBl., 638; v. 2.12.1942 – VI 143,144/42, RStBl. 1943, 19; BFH v. 19.11.1953 – IV 360/53 U, BStBl. III 1954, 18; v. 22.6.1967 – IV 172/63, BStBl. II 1968, 5; v. 26.1.1978 – V R 137/75, BStBl. II, 280 (283); v. 31.10.1978 – VIII R 182/75, BStBl. II 1979, 399; v. 31.10.1978 – VIII R 146/75, BStBl. II 1979, 507; nicht nur wirtschaftliche, sondern auch persönliche Umstände; VerwG Berlin v. 25.3.1952, StuZBl. Berlin, 576; Hess. FG v. 16.6.1970, EDStZ, 391, rkr.

Ist der Vertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen worden, so muss die Pacht-dauer nach den Umständen, zB dem Umfang der Bauaufwendungen des Päch-

ters, geschätzt werden. Die gesetzliche Kündigungsfrist ist nicht maßgebend. Das Risiko der Kündigung vor dem Ende der technischen ND des WG kann aber eine kürzere wirtschaftliche ND bedingen (glA BFH v. 10.5.1963 – IV 467/60, HFR 1964, 75: Gegenüber einer technischen ND von 80 Jahren wurde die wirtschaftliche ND einer vom Stpfl. auf Gelände der Bundesbahn errichteten Halle auf 33⅓ Jahre geschätzt). Bei einem Gebäude, das der Stpfl. auf fremdem Boden ohne ausdrücklichen Vertrag, aber mit Duldung des Eigentümers errichtet hatte, nahmen FA und FG mit Billigung des BFH eine ND der durch die Aufwendungen erlangten Nutzungsmöglichkeit von 50 Jahren an, dh. eine ND, wie sie generell der Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 u. Abs. 5 zugrunde liegt (BFH v. 31.10.1978 – VIII R 146/75, BStBl. II 1979, 507). Vgl. aber o. V., DB 1964, 715: Bei Gebäuden auf fremdem Boden kann nicht mit einer ND von 50 Jahren gerechnet werden, weil erfahrungsgemäß in einer so langen Zeit eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die zu einer Kündigung führen wird; auch die technische ND von solchen Gebäuden beträgt dann gewöhnlich weniger als 50 Jahre, weil der Pächter im Hinblick auf die mögliche frühere Beendigung des Mietvertrags entsprechend leichter baut.

Die Einräumung eines *Vorkaufsrechts* zugunsten des Pächters rechtfertigt nicht die Annahme, dass der Pachtvertrag wahrscheinlich verlängert werden wird, zumal wenn der Aufwand des Pächters nicht so hoch ist, dass ein vernünftiger Kaufmann ihn nicht für einen nur zehnjährigen Pachtvertrag gemacht haben würde (BFH v. 22.3.1960 – I 13/59, StRK EStG [bis 1974] § 7 R. 62). Vgl. auch FG Hamb. v. 13.8.1953, EDSz 1954, 256.

Ist bei einem auf unbestimmte Zeit geschlossenen Vertrag die ND zunächst auf einen längeren Zeitraum geschätzt worden, so ist eine kürzere Schätzung vorzunehmen, wenn die *Kündigung des Pachtvertrags* und der Abbruch mit einiger Wahrscheinlichkeit zu befürchten sind. Wenn ein auf bestimmte Zeit geschlossener Pachtvertrag bereits einmal verlängert worden ist, ist idR eine solche Befürchtung unbegründet (BFH v. 27.2.1959 – III 97/58 U, BStBl. III 1959, 190).

Ist die ND zunächst, den Umständen nach zutreffend, entsprechend der vereinbarten Pachtzeit geschätzt worden, so rechtfertigt eine *Verlängerung der Pachtzeit* es nicht, den Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen (glA DStPr. EStG § 7 Nr. 38); s. auch Anm. 187 über Entdeckung der objektiven Unrichtigkeit der Schätzung. Zur Bedeutung der *Schätzung des Stpfl.* s. allg. Anm. 185.

► *Erwirbt der Pächter das rechtliche Eigentum* an einem von ihm errichteten Gebäude, an dem er bis dahin weder rechtliches noch wirtschaftliches Eigentum besaß, so richten sich die weiteren AfA nach Abs. 4 (s. Anm. 380 ff.).

**Parkhaus** zur Unterbringung von Kfz.: Für eine wirtschaftliche ND von 30 Jahren BMF v. 20.11.1958, BB 1958, 1236; OFD Frankfurt v. 9.1.1995, FR 1995, 241. Bei Bauantrag nach dem 31.3.1985 gilt die typisierte ND von 25 bzw. 33 Jahren, s. Anm. 387–389, 481.

**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*. „Die Erfahrung lehrt, dass der Patentschutz in den meisten Fällen nicht während der ganzen Schutzzeit aufrechterhalten wird, sei es, dass die Erfindung in der Schutzzeit überholt wird, sei es, dass ihre Ausnutzung aus anderen Gründen nicht mehr rentierlich erscheint“ (RFH v. 30.6.1927, Slg. Bd. 21, 341; v. 7.7.1927, RStBl., 200; v. 8.5.1929, RStBl., 410; v. 11.3.1936, RStBl., 786). 8 Jahre nehmen an BFH v. 20.2.1970 – III R 75/66 u. v. 5.6.1970 – III R 82/67, BStBl. II 1970, 484 u. 594; BMF v. 18.7.1977, StEK

ESTG § 7 Nr. 107: soweit nicht die vertraglichen Vereinbarungen über die Nutzung des Patents oder andere Umstände im einzelnen Fall die Annahme einer längeren oder kürzeren ND geboten erscheinen lassen. Der RFH aaO wollte aber gegen eine Übernahme der unter Kaufleuten üblichen Schätzung mit 5 Jahren für die stl. Bewertung offenbar keine Einwendungen erheben (glA FELIX/STRECK, StEK ESTG § 7 Nr. 107). Da der technische Fortschritt sich seitdem beschleunigt hat, ist uE die betriebsgewöhnliche ND von Patenten je nach den Umständen mit 3–5 Jahren, von ungeschützten Erfindungen mit höchstens 3 Jahren zu schätzen (glA KNOPPE, Die Besteuerung der Lizenz- und Know-how-Verträge, 2. Aufl. 1972, 110 [112]). Wenn bei der Nutzung eines Patents am Jahresende nicht mehr mit einem Erfolg zu rechnen ist, können die AK ganz abgeschrieben werden (RFH v. 30.6.1927 aaO).

**Personal-Computer:** Nach der AfA-Tabelle für die allg. verwendbaren Anlagegüter v. 18.4.1997 (BStBl. I 1997, 376) beträgt die ND 4 Jahre. Die Tabelle gilt für alle Anlagegüter, die nach dem 30.6.1997 angeschafft oder hergestellt worden sind. Für vor diesem Zeitpunkt angeschaffte PC gilt eine ND von 5 Jahren BFH v. 16.6.1995 – X B 237/94, BFH/NV 1995, 1062; v. 8.11.1996 – VI R 29/96, BFH/NV 1997, 288. Vgl. auch „Hardware“, „Software“.

**Pflanzenanlagen:** Die gleichartigen Pflanzen einer *Dauerkultur* bilden in ihrer Gesamtheit ein einheitliches bewegliches WG des Anlagevermögens (BMF v. 17.9.1990, BStBl. I 1990, 420). Die AfA richten sich daher 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; LOHSE, Inf. 1977, 222; zweifelnd EGGESIECKER/BÄTTENHAUSEN, Inf. 1975, 266).

**Plansichter** einer Getreidemühle: Selbständiges WG, nicht unselbständiger Teil einer Maschinenanlage; so OFD Koblenz v. 26.8.1974, BB 1975, 827.

**Praxiswert:** Über AfA s. Anm. 204.

**Rabatte:** Zur Frage der Minderung der AHK s. Anm. 130, 132.

**Rechte:** s. allg. Anm. 120, 121.

**Rentenverpflichtung** als AK eines WG:

- ▶ *bei WG des Betriebsvermögens* s. § 6 Anm. 1150–1155; § 5 Anm. 1366–1373.
- ▶ *bei WG des Privatvermögens* ist der Rentenbarwert nach §§ 13, 14 BewG zu ermitteln, da diese Vorschriften gem. § 1 BewG für alle Steuerarten gelten und das ESTG für die Bewertung der AK in einem solchen Fall keine besonderen Bestimmungen enthält. BFH v. 30.7.1965 – VI 264/64 U (BStBl. III 1965, 663) billigte aber zu § 23 die Anwendung der versicherungsmathematischen Berechnung, wenn die Parteien selbst sie „ihren Überlegungen zugrunde gelegt haben oder wenn sie darauf bestehen, dass diese Schätzungsmethode als die exaktere bei der Besteuerung angewendet wird“.
- ▶ *Wertsicherungsklausel:* Führt sie zu einer Änderung der Rentenzahlungen, so ändert sich gleichwohl nicht die Höhe der AK des gegen Eingehung der Rentenverpflichtung erworbenen WG und dementsprechend nicht die Bemessungsgrundlage der AfA (s. § 6 Anm. 291 betr. betriebliche Rentenverpflichtung, BFH v. 29.11.1983 – VIII R 231/80 (BStBl. II 1984, 109) betr. private Rentenverpflichtung. Der erhöhte Ertragsanteil bildet zusätzliche WK, die Erhöhung des Stammrechtsanteils wirkt sich dagegen nicht aus.

**Rezepte:** s. „Know-how“, „Lizenzrechte“, „Patente“.

**Röntgeneinrichtung** eines Arztes bildet ein einziges WG, da die Teile zueinander in einem einheitlichen Funktionszusammenhang stehen (FG Berlin v. 30.6.1971, EFG 1972, 4, rkr.).

**Sammelheizung:** s. Anm. 350 „Heizungsanlagen“ als unselbständige Gebäude- oder Betriebsvorrichtungen. ND bei Selbständigkeit idR 20 Jahre (FG Karlsruhe v. 18.12.1958, EFG 1959, 125, rkr.; OFD Düss. v. 21.2.1963, FR 1963, 468).

**Sanierung:** Über Enteignung gegen Entschädigung im Rahmen einer Stadtsanierung s. Anm. 156, 175, 251, 254. 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:** s. „Ladeneinbauten“.

**Scheinbestandteile:** s. Anm. 333.

**Schiffe:** Zur ND s. AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig Hochsee-, Küsten- und Binnenschiffahrt (BStBl. I 1992, 570).

► *Binnenschiffe:* Über ND s. die erwähnte AfA-Tabelle. Dort sind aber, abgesehen von Motorbooten und Fähren, Schiffe der Personenschiffahrt nicht aufgeführt. Ein Erfahrungssatz lässt sich in der Tat nicht angeben. Je anspruchsvoller die marktwirtschaftliche Zielsetzung des Schiffsbetriebs ist, desto schneller veraltet das Schiff sowohl in technischer als auch in wirtschaftlicher Hinsicht. ZT hängt das Ende der ND auch von der – meist schwer abzuschätzenden – Möglichkeit zur Finanzierung eines Ersatzbaus ab.

*Aufteilung in Kasko und Motor:* Ein Schiff ist ein einziges WG. Während die FinVerw. 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. auch § 6 Anm. 1500 „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); Einzelheiten vgl. FA für Prüfungsdienste in Hamb., DB 1964, 823.

► *Schrottwert:* s. dieses Stichwort und Anm. 155.

**Schlachtwert:** Bei der Abschreibung von zum Anlagevermögen gehörendem Vieh (zB Milchkühe) ist ein (verbleibender) Schlachtwert zu berücksichtigen (s. Anm. 157) und zwar auch bei Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit für geringwertige WG nach § 6 Abs. 2 (BFH v. 15.2.2001 – IV R 19/99, BStBl. II 2001, 549, m. Anm. v. SCHÖNBERG, HFR 2001, 657). Letzteres gilt nicht für Tiere, die in Wj. angeschafft oder hergestellt worden sind, die vor dem 1.7.2002 enden (BMF v. 14.11.2001, BStBl. I 2001, 864, Rn. 25; H 40 EStH „Viehvermögen“).

**Schlösser:** s. „Burgen“.

**Schnellbaukosten:** s. Anm. 137; über Teilwertabschreibung s. „Beschleunigungskosten“.

**Schrottwert:** Grds. nur bei Gegenständen von großem Gewicht oder aus wertvollem Material (zB Schiffen) zu berücksichtigen (s. Anm. 155), nicht aber bei Gebäuden (s. Anm. 392). Über *degressive AfA* s. Anm. 294. Bei Bemessung von *Sonderabschreibungen* und *erhöhten Absetzungen* ist ein Schrottwert nicht von den AHK abzusetzen (Abschn. 43 Abs. 4 EStR 1987), wohl aber ggf. bei der Bemessung

sung der neben den Sonderabschreibungen laufenden normalen AfA (FinVerw., EDSz 1968, 370 = BB 1969, 28).

**Schwebende Geschäfte:** Aufwendungen zum Erwerb von Gewinnaussichten aus schwebenden Geschäften dienen der Anschaffung eines WG. Die AfA gem. Abs. 1 richten sich nach der voraussichtlichen Dauer der Verwirklichung der Gewinnaussichten (FG Hamb. v. 14.5.1962, EFG 1963, 105, rkr.; FG München v. 20.7.1967, EFG 1968, 11, rkr., betr. das an einen Versicherungsagenten gezahlte Entgelt für die Überlassung seines Versicherungsbestands); s. auch „Belieferungsrecht“.

**Schwimmbecken:** s. dazu FUCHS/SCHROEDER, EStL. Probleme im Zusammenhang mit Schwimmbädern und Saunen, FR 1983, 556.

► *Gebäudeteil oder selbst. WG:* Ein Sch. in einem Wohngebäude bildet einen unselbständigen Gebäudeteil und ist daher mit dem Gebäude zusammen abzuschreiben (BFH v. 26.11.1985 – IX R 107/84, BFH/NV 1986, 284); s. auch Anm. 350 u. § 6 Anm. 715. Eine frei neben oder an dem Wohngebäude stehende Schwimmhalle und erst recht ein offenes Schwimmbecken im Freien bildet ein WG für sich (Außenanlage, s. Anm. 335 oder selbständiges Gebäude; BFH v. 1.8.1978 – VIII R 17/74, BStBl. II 1979, 14, u. FG Nürnberg v. 5.11.1976, EFG 1977, 108, rkr. betr. Schwimmbecken; BFH v. 20.11.1980 – IV R 8/78, BStBl. II 1981, 201 betr. Schwimmhalle als selbständiges Gebäude; anders, aber bei Anwendung des § 21 Abs. 2, BFH v. 26.10.1982 – VIII R 74/81, BStBl. II 1983, 364, wo ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zwischen einer freistehenden Schwimmhalle und dem Wohngebäude bejaht wurde); die AfA erfolgen bei einem Schwimmbecken linear nach Abs. 1.

► *Nutzungsdauer* lt. AfA-Tabelle für den Wirtschaftszweig Heil-, Kur-, Sport- und Freizeitbäder 20 Jahre (BStBl. I 1995, 326).

**Skonti:** Zur Frage der Minderung der AHK s. Anm. 130, 132.

**Software:** Hierbei handelt es sich grds. um immaterielle WG (§ 5 Anm. 1716), bei denen nur lineare AfA nach Abs. 1 zulässig sind (s. Anm. 315 u. 350 „Computer-Programme“). Die ND von Computern und Computerprogrammen beträgt regelmäßig 5 Jahre (OFD Berlin v. 17.9.1992, StEK EStG § 9 Nr. 599). Die ND von Standardsoftware muss sich im Regelfall an der von Hardware orientieren (Nds. FG v. 16.1.2003, EFG 2003, 601, rkr.; s. auch „Hardware“). Die Kosten für den Erwerb von Updates für Standardsoftware sind BA/WK (Nds. FG aaO).

**Sonderabschreibungen:** Verhältnis zu AfA gem. § 7 s. Anm. 40 und § 7a Anm. 9. Bedeutung von S. für die Bemessungsgrundlage der AfA bei Gebäuden s. Anm. 385. Bedeutung für degr. Gebäude-AfA s. Anm. 474.

**Sprinkleranlagen** sind grds. Gebäudebestandteile (s. Anm. 350; ferner FG Nürnberg v. 1.3.2002, EFG 2002, 1013, rkr.).

**Staffel-AfA:** s. Anm. 300.

**Stillegung:** s. Anm. 123, 174.

**Stilmöbel:** Möbel, die in einem bestimmten Stil nachgebaut sind, aber nicht Kunstgegenstände sind, haben idR keine längere ND als andere Möbel. Denn auch Kunstgegenstände (s. dieses Stichwort) unterliegen im Fall ihrer mehr als nur geringfügigen Benutzung der technischen und, soweit ein Geschmackswandel möglich ist, auch der wirtschaftlichen Abnutzung. AfA sind in beiden Fällen geboten. Der nach Beendigung der geschätzten ND vielleicht noch erzielbare Einzelveräußerungspreis braucht nicht von den zu verteilenden AHK abgesetzt

zu werden; s. Anm. 156 u. SOCHER, FR 1963, 387. Im übrigen s. „Kunstgegenstände“.

**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. Anm. 107–111.

**Teilungsversteigerung:** s. „Miteigentümer“.

**Teilwertabschreibung:** Verhältnis zur AfA s. Anm. 25. Keine Bedeutung für die ND eines Gebäudes s. Anm. 421. Lineare Gebäude-AfA und Teilwertabschreibung s. Anm. 385.

**Teppich:** Abnutzbar, auch wenn wertvoller Perser (FG Berlin v. 6.9.1972, EFG 1973, 6, aus anderen Gründen aufgehoben). ND im Hotel- und Gaststättengewerbe: bei echten Orientteppichen 15 Jahre, bei normalen Teppichen 5 Jahre, bei einfachen 3 Jahre (AfA-Tabelle Wirtschaftszweig Nr. 7000 Pos. 40); s. auch „Kunstgegenstände“.

**Teppichboden:** Ob selbständiges WG, s. § 6 Anm. 715 „Fußbodenbelag“. Die ND kann je nach Qualität des Belags und Stärke seiner Beanspruchung sehr unterschiedlich sein und uU nur wenige Jahre betragen; s. auch Anm. 350 „Fußbodenbeläge“.

**Textilbauten:** s. „Zelthallen“, „Tragflughallen“.

**Tiefgarage:** ND regelmäßig 30 Jahre (OFD Düss. v. 22.10.1962, DB 1962, 1488; OFD Frankfurt v. 9.1.1995, FR 1995, 241); s. auch „Parkhaus“.

**Tiere** eines landwirtschaftlichen Betriebs: Abnutzbar sind nur Tiere des Anlagevermögens; Abgrenzung vom Umlaufvermögen und Beginn der AfA bei einzeln bewerteten Tieren s. § 6 Anm. 730 f. Zu HK und ND s. BMF v. 22.2.1995 (BStBl. I 1995, 179): Zuchthengste 5 Jahre, Zuchtstuten 10 Jahre, Zuchtbullen 3 Jahre, Milchkühe 3 Jahre, übrige Kühe 5 Jahre, Zuchteber und Zuchtsauen 2 Jahre, Zuchtböcke und Zuchtschafe 3 Jahre, Legehennen 1,33 Jahre, Damtiere 10 Jahre.

**Tragflughallen:** Sämtliche Teile bilden ein einheitliches WG mit einheitlicher AfA, die ND wird bei Tragflughallen mit festem Fundament auf 10 Jahre und bei T. ohne festes Fundament auf 7 Jahre geschätzt (OFD Düss. v. 30.7.1976, DB 1976, 1793); s. auch Anm. 350 „Tragflughallen“.

**Transformator** wurde als Betriebsvorrichtung beurteilt durch BFH v. 1.7.1983 – III R 161/81 (BStBl. II 1983, 686, verfassungsrechtlich gebilligt durch BVerfG v. 30.9.1983 – I BvR 1272/83, StRK InvZulG 1975 § 4b R. 26); s. ferner Anm. 350.

**Überdachungen:** s. Anm. 350. 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:** s. Anm. 398; Mietereinbauten s. Anm. 340, 345.

**Unentgeltlicher Erwerb:** Fiktive AK s. dieses Stichwort. Beginn der ND iSd. Abs. 4 Satz 2 bei unentgeltlichem Erwerb s. Anm. 425.

**Unterlassung von AfA:** s. „Nachholung unterlassener AfA“.

**Urheberrechte:** s. auch „Gebrauchsmuster“, „Geschmacksmuster“, „Lizenzrechte“, „Marken“, „Patente“, „Warenzeichen“. Urheberrechte sind allein schon deshalb abnutzbar, weil ihre rechtliche 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 10 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<sub>j</sub>, in dem das für den Beginn der Frist maßgebende Ereignis eingetreten ist (§ 69 UrhRG). *Die wirtschaftliche Nutzungsdauer* solcher Urheberrechte ist aber oft weit kürzer als die rechtliche Schutzfrist und muss deshalb vorsichtig geschätzt werden.

**Veräußerungserlös:** Bedeutung für die Bemessung der AfA s. Anm. 156, 392.

**Verkehrsgenehmigung:** s. Anm. 120, 205.

**Verlagsrecht** „ist das ausschließliche Recht eines Verlegers zur Vervielfältigung und Verbreitung eines Werkes der Literatur oder der Tonkunst (§§ 1, 8 VerlG)“, so BFH v. 14.3.1979 – I R 37/75 (BStBl. II 1979, 470). Das V. ist ein abnutzbares WG des Anlagevermögens (BFH aaO). Vgl. auch § 5 Anm. 2200; LÖFFLER/FAUT, BB 1973, 1108; JAHRMARKT, DB 1980, 1412; Anm. 120, 205.

**Verlagswert** ist als firmenwertähnliches WG abnutzbar wie der Geschäftswert (s. Anm. 120, 205; aA noch BFH v. 24.11.1982 – I R 123/78, BStBl. II 1983, 113, zur Rechtslage vor dem BiRiLiG: nur Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert möglich). BMF v. 20.11.1986 (BStBl. I 1986, 533) lässt daher AfA wie beim Geschäftswert zu (jährlich  $\frac{6}{3}$  vH ab Wj. 1987 bzw. 1987/88; Kritik s. Anm. 205 „Nutzungsdauer“).

**Verlorene Vorauszahlungen:** s. „Insolvenz“.

**Versorgungsunternehmen:** s. „Leitungsnetz“.

**Vertreterrecht**, erworben durch die Ablösung eines Handelsvertreter-Ausgleichsanspruchs, ist ein abnutzbares immaterielles WG (BFH v. 18.1.1989 – X R 10/86, BStBl. II 1989, 549); s. auch Anm. 120.

**Videüberwachungsanlage** in Diskothek ist kein bewegliches WG, sondern Gebäudebestandteil (FG Sachs.-Anh. v. 15.8.2000, EFG 2001, 96, rkr.). Anders Thür. FG v. 25.6.1997 (EFG 1997, 1542, rkr., Rev. wurde als unbegründet zurückgewiesen durch BFH v. 28.10.1999 – III R 55/97, BStBl. II 2000, 150) bei Videüberwachungsanlage 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).

**Wald:** s. „Holz“.

**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. 386–388, 420–440, 477–495).

**Warenzeichen:** s. „Marken“.

**Wegebeitrag** an eine Gemeinde: Über Aktivierung und Abnutzbarkeit s. § 5 Anm. 2200.

**Wegerecht:** s. „Grunddienstbarkeit“.

**Werkzeuge:** AfA sind zulässig bei Zugehörigkeit zum Anlagevermögen (zur Abgrenzung vom Umlaufvermögen s. § 6 Anm. 265). Auch wenn ein Werkzeug nicht selbständig nutzbar ist und deshalb nicht als geringwertiges WG nach § 6 Abs. 2 voll abgeschrieben werden kann (s. § 6 Anm. 1300), kann es selbständig bewertbar sein und können seine AHK daher selbständig nach § 7 absetzbar

sein. Bei Maschinenwerkzeugen beginnen AfA allerdings erst mit der Einfügung in die Maschine, dann aber entsprechend der ND des Werkzeugs (glA GRIEGER, DStZ 1973, 66).

**Wirtschaftsprüfungsmandate:** Ihre ND schätzte der BFH im entschiedenen Fall auf 10 Jahre (BFH v. 19.1.1960 – I 213/59, StRK EStG [bis 1974] § 5 R. 220).

**Wohnrecht:** s. Anm. 54, 60 – 88, 121. *Dauerwohnrecht* nach §§ 31–42 WEG s. dieses Stichwort.

**Zelthallen:** Falls Gebäude (Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen s. Anm. 350 „Zelthallen“), schätzt die FinVerw. die ND auf 15 Jahre (StEK BewG 1965 § 68 Nr. 43); s. ferner „Traglufthallen“.

**Zubehör,** das als Erstausrüstung zusammen mit Kränen oder Baggern angeschafft wird, ist zu aktivieren (OFD Kiel v. 7.3.1991, StEK EStG § 5 Akt. Nr. 118); Zubehör von Gebäuden: s. Anm. 334.

**Zuckerrübenlieferrechte** sind nicht abnutzbare immaterielle WG (s. Anm. 205). Zur Verfestigung eines vor dem 1.7.1970 entstandenen Zuckerrübenlieferrechts zum immateriellen WG s. BFH v. 11.9.2003 – IV R 25/02 (BFH/NV 2004, 617) und – IV R 53/02 (FR 2004, 170 mit Anm. KANZLER, FR 2004, 172, mit Anm. v. SCHÖNBERG, HFR 2004, 316).

**Zuschreibung:** s. Anm. 21.

**Zuschüsse:** Durch *Hingabe* eines Zuschusses kann ein abnutzbares immaterielles WG angeschafft werden; s. § 5 Anm. 1605, 1629. (s. Anm. 386–388, 420–440, 477–495). *Empfang eines Zuschusses:* Bedeutung für die AfA s. Anm. 139.