

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Neufassung der Regelung in Abs. 1 Satz 5 zur AfA-Bemessungsgrundlage nach Einlage des Wirtschaftsguts aus dem Privat- in das Betriebsvermögen (JStG 2010)
- Umsetzung des EuGH-Urteils Busley und Cibrian v. 15.10.2009 in Abs. 5 Satz 1 (EU-UmsG)
- Bestätigende Neuregelung des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b (BestG-HBeglG 2004)
- Aufhebung von § 10a EStDV (Ges. über die weitere Bereinigung von Bundesrecht)
- Redaktionelle Änderung in § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV (VO zur Änderung steuerlicher VO)
- Fundstellen: EU-UmsG (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334)
SteuerVOÄndVO (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)
JStG 2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)
Ges. über die weitere Bereinigung von Bundesrecht (BGBl. I 2010, 1864)
BestG-HBeglG 2004 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310)

§ 7

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

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

(1) ¹Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen). ²Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts. ³Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt ein Zeitraum von 15 Jahren. ⁴Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des

ESTG § 7

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

(2)–(4) *unverändert*

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

1. bei Gebäuden im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 1, die vom Steuerpflichtigen auf Grund eines vor dem 1. Januar 1994 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines vor diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
 - im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 3 Jahren jeweils 10 Prozent,
 - in den darauf folgenden 3 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 18 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
2. bei Gebäuden im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 2, die vom Steuerpflichtigen auf Grund eines vor dem 1. Januar 1995 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines vor diesem Zeitpunkt

rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,

- im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 36 Jahren jeweils 1,25 Prozent,
3. bei Gebäuden im Sinne des Absatzes 4 Satz 1 Nummer 2, soweit sie Wohnzwecken dienen, die vom Steuerpflichtigen
- a) auf Grund eines nach dem 28. Februar 1989 und vor dem 1. Januar 1996 gestellten Bauantrags hergestellt oder nach dem 28. Februar 1989 auf Grund eines nach dem 28. Februar 1989 und vor dem 1. Januar 1996 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
- im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 3 Jahren jeweils 7 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2 Prozent,
 - in den darauf folgenden 24 Jahren jeweils 1,25 Prozent,
- b) auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1995 **und vor dem 1. Januar 2004** gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines **nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 2004** rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
- im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils 5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 6 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 36 Jahren jeweils 1,25 Prozent,
- c) auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Januar 2006 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2003 und vor dem 1. Januar 2006 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind,
- im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 9 Jahren jeweils 4 Prozent,
 - in den darauf folgenden 8 Jahren jeweils 2,5 Prozent,
 - in den darauf folgenden 32 Jahren jeweils 1,25 Prozent,
- der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.²Im Fall der Anschaffung kann Satz 1 nur angewendet werden, wenn der Hersteller für das veräußerte Gebäude weder Absetzungen für Abnutzung nach Satz 1 vorgenommen noch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen hat.³Absatz 1 Satz 4 gilt nicht.

ESTG § 7

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

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

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des ESTG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) ¹Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen und § 52a nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2010 anzuwenden. ²Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn gilt Satz 1 mit der Maßgabe, dass diese Fassung erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden ist, der für einen nach dem 31. Dezember 2009 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2009 zufließen.

...

(21) ¹§ 7 Absatz 1 Satz 4 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals für Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 vorgenommen werden. ²§ 7 Absatz 1 Satz 6 in der Fassung des Gesetzes vom 24. März 1999 (BGBl. I S. 402) ist erstmals für das nach dem 31. Dezember 1998 endende Wirtschaftsjahr anzuwenden. ³§ 7 Absatz 1 Satz 4 in der Fassung des Artikels 9 des Gesetzes vom 29. Dezember 2003 (BGBl. I S. 3076) ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 angeschafft oder hergestellt worden sind. ⁴**§ 7 Absatz 1 Satz 5 zweiter Halbsatz in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) ist erstmals für Einlagen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 vorgenommen werden.**

...

(21c) § 7 Absatz 5 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 8. April 2010 (BGBl. I S. 386) ist auf Antrag auch für Veranlagungszeiträume vor 2010 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind.

...

§ 10a EStDV

Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige vor dem 21. Juni 1948 angeschafft oder hergestellt hat

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595), aufgehoben durch Ges. über die weitere Bereinigung von Bundesrecht v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1864)

(1) ¹Bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden, nicht in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet belegenen Gebäuden, die der Steuerpflichtige vor dem

21. Juni 1948 angeschafft oder hergestellt hat, sind für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der am 21. Juni 1948 maßgebende Einheitswert des Grundstücks, soweit er auf das Gebäude entfällt, zuzüglich der nach dem 20. Juni 1948 aufgewendeten Herstellungskosten zugrunde zu legen.²In Reichsmark festgesetzte Einheitswerte sind im Verhältnis von einer Reichsmark zu einer Deutschen Mark umzurechnen.

(2) In dem Teil des Landes Berlin, in dem das Grundgesetz bereits vor dem 3. Oktober 1990 galt, ist Absatz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des 21. Juni 1948 der 1. April 1949 und an die Stelle des 20. Juni 1948 der 31. März 1949 treten.

(3) ¹Im Saarland ist Absatz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des am 21. Juni 1948 maßgebenden Einheitswerts der letzte in Reichsmark festgesetzte Einheitswert und an die Stelle des 20. Juni 1948 der 19. November 1947 treten.²Soweit nach Satz 1 für die Bemessung der Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung von Frankennwerten auszugehen ist, sind diese nach dem amtlichen Umrechnungskurs am 6. Juli 1959 in Deutsche Mark umzurechnen.

§ 11d EStDV

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung bei nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595), geändert durch SteuerVO-ÄndVO v. 17.11.2010 (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282)

(1) ¹Bei den nicht zu einem Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern, die der Steuerpflichtige unentgeltlich erworben hat, bemessen sich die Absetzungen für Abnutzung nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten 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 Herstellungskosten und nach dem **Prozentsatz**, der für den Rechtsvorgänger maßgebend sein würde, wenn er noch Eigentümer des Wirtschaftsguts wäre.²Absetzungen für Abnutzung durch den Rechtsnachfolger sind nur zulässig, soweit die vom Rechtsvorgänger und vom Rechtsnachfolger zusammen vorgenommenen Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Abschreibungen bei dem Wirtschaftsgut noch nicht zur vollen Absetzung geführt haben.³Die Sätze 1 und 2 gelten für die Absetzung für Substanzverringerung und für erhöhte Absetzungen entsprechend.

(2) Bei Bodenschätzen, die der Steuerpflichtige auf einem ihm gehörenden Grundstück entdeckt hat, sind Absetzungen für Substanzverringerung nicht zulässig.

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M. Tax (London), Richter am FG, z. Zt. München
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Levedag, Zum Verbot der Doppelabschreibung bei der „AfA nach Einlage“, DStR 2010, 249; Strahl, Praxisrelevante Steuergesetzesänderungen durch das JStG 2010, KÖSDI 2011, 17290.

Verwaltungsvorschrift: BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204.

Kompaktübersicht

J 10-1 Grundinformation:

- ▶ **Abs. 1 Satz 5:** Abs. 1 Satz 5 wird durch die Neufassung der Vorschrift an die Rspr. des BFH (v. 18.8.2009 – X R 40/06, BStBl. II 2010, 961; v. 16.3.2010 – VIII R 48/07, BStBl. II 2010, 964) angepasst. Die Regelung gilt gem. § 52 Abs. 21 Satz 4 für Einlagen von WG, die zuvor im PV zur Einkünfterzielung genutzt worden sind, und nach dem 31.12.2010 erfolgen. Im Zusammenhang mit der Neufassung des Gesetzes steht BMF v. 27.10.2010 (BStBl. I 2010, 1204), das die Rechtslage für die VZ bis Ende 2010 an die Rspr. des BFH anpasst.
- ▶ **Abs. 5 Satz 1:** Die bisherige Rechtslage, nach der die degressive AfA nur für im Inland belegene Gebäude in Anspruch genommen werden konnte, war nicht mit der unionsrechtl. Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar (EuGH v. 15.10.2009 – Rs. C-35/08 [Busley und Cibrian], DStR 2009, 2186). Das Ges. v. 8.4.2010 weitet den Anwendungsbereich auf Gebäude aus, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem anderen Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) anwendbar ist, belegen sind.
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b:** Die zunächst bis maximal 30.6.2011 noch anwendbare Regelung wird unbefristet in Kraft gesetzt.
- ▶ **§ 10a EStDV:** Der Gesetzgeber streicht die Regelung ersatzlos, da für diese kein praktischer Anwendungsfall mehr existieren dürfte.
- ▶ **§ 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV:** Das Merkmal „Hundertsatz“ wird durch das Merkmal „Prozentsatz“ ersetzt. Inhaltliche Auswirkungen dieser Änderung sind nicht ersichtlich.

J 10-2 Rechtsentwicklung: zur Gesetzesentwicklung bis 2000 s. § 7 Anm. 6 und zur Gesetzesentwicklung bis Ende 2009 s. § 7 Anm. J 08-2.

- ▶ **Ges. zur Umsetzung stl. EU-Vorgaben sowie zur Änderung stl. Vorschriften v. 8.4.2010** (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334): In Abs. 5 Satz 1 wird der Anwendungsbereich der Regelung erweitert, indem nunmehr auch Gebäude erfasst werden, die in einem Mitgliedsstaat der EU oder eines EWR-Abkommensstaats belegen sind.
- ▶ **SteuerVO-ÄndVO v. 17.11.2010** (BGBl. I 2010, 1544; BStBl. I 2010, 1282): In § 11d Abs. 1 Satz 1 wird eine redaktionelle Anpassung vorgenommen und das Wort „Hundertsatz“ durch „Prozentsatz“ ersetzt.
- ▶ **JStG 2010 v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 1 Satz 5 wird neu gefasst.

- ▶ **Ges. über die weitere Bereinigung von Bundesrecht v. 8.12.2010** (BGBl. I 2010, 1864): § 10a EStDV wurde aufgehoben.
- ▶ **BestG-HBegIG 2004 v. 5.4.2011** (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b wird mit gleichem Wortlaut neu erlassen.

Zeitlicher Anwendungsbereich:

J 10-3

- ▶ **Abs. 1 Satz 5:** Nach Art. 32 Abs. 1 tritt das JStG 2010 für die Neufassung des § 7 Abs. 1 Satz 5 (Art. 1 Nr. 8) am Tag nach der Verkündung (14.12.2010) in Kraft. Der Gesetzgeber spaltet die Anwendbarkeit nach den in der Neufassung geregelten Fallgruppen:
 - Soweit die Regelung gegenüber der bisherigen Rechtslage zu einer Schlechterstellung führen kann (Fall des Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2), gilt die Vorschrift gem. § 52 Abs. 21 Satz 4 für Einlagen von WG aus dem PV, die nach dem 31.12.2010 vorgenommen werden (ebenso BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204 Tz. 7).
 - Im Übrigen gilt die Neufassung der Vorschrift gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 ab dem VZ 2010, da § 52 Abs. 1 in der am 14.12.2010 geltenden Fassung die Anwendung des Gesetzes für den gesamten VZ 2010 anordnet. BMF v. 27.10.2010 aaO regelt für die VZ bis Ende 2009, dass die der Neufassung zugrunde liegende Rspr. des BFH in allen noch offenen Fällen anzuwenden ist.
- ▶ **Abs. 5 Satz 1:** Das Ges. v. 8.4.2010 trat am 15.4.2010 (dem Tag nach der Verkündung) in Kraft. In § 52 Abs. 21c ist geregelt, das Abs. 5 idF des Ges. v. 8.4.2010 auf Antrag auch für VZ vor 2010 anzuwenden ist, soweit StBescheide noch nicht bestandskräftig sind.
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b:** Das BestG-HBegIG 2004 ist nach seinem Art. 8 am 12.4.2011 in Kraft getreten.
- ▶ **§ 10a EStDV** ist mit In-Kraft-Treten des Ges. über die weitere Bereinigung von Bundesrecht v. 8.12.2010 gem. Art. 63 iVm. Art. 112 des Ges. am 15.12.2010 außer Kraft getreten.
- ▶ **§ 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV:** Die geänderte Fassung ist seit dem 23.11.2010 in Kraft.

Grund der Änderungen:

J 10-4

- ▶ **Abs. 1 Satz 5:** Die Neufassung des Abs. 1 Satz 5 war im ursprünglichen Gesetzentwurf der BReg. nicht enthalten (BTDrucks. 17/2249). Sie wurde in einer anderen Fassung vom BRat in seiner Stellungnahme und Prüfbite (BTDrucks. 17/2823) vorgeschlagen, um nach den Urteilen des BFH v. 18.8.2009 – X R 40/06 (BStBl. II 2010, 961) und v. 16.3.2010 – VIII R 48/07 (BStBl. II 2010, 964) die Rechtslage klarzustellen. Die Anregung wurde in

der Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 17/3549) umgesetzt und soll Folgendes regeln:

- Zum einen stellt der Gesetzgeber anknüpfend an die BFH-Rspr. und abweichend von der früheren Verwaltungsauffassung in R 7.3 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStR 2008 in Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1 klar, dass nunmehr das AfA-Volumen bei Einlage eines WG in das BV, das zuvor im PV zur Einkünfteerzielung genutzt, im PV abgeschrieben wurde und für das im PV stille Reserven gebildet wurden, nach der Einlage im BV unter Einbeziehung der im Einlagewert enthaltenen stillen Reserven abgeschrieben werden darf.
- Zum anderen regelt der Gesetzgeber in Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 den bislang ungeklärten Fall, wie das AfA-Volumen zu bestimmen ist, wenn der Einlagewert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 5 niedriger ist als der Betrag, der den fortgeführten AHK im PV bis zur Einlage entspricht.

► **Abs. 5 Satz 1:** s. Anm. J 10-1.

► **Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b:** BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07 (BGBl. I 2010, 68) hat entschieden, dass das HBegIG 2004 formell verfassungswidrig zu Stande gekommen und daher nichtig sei. Es hat die Fortgeltung der hierin enthaltenen Regelungen und damit des Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b bis längstens 30.6.2011 angeordnet. Der Gesetzgeber will die Regelung durch eine bestätigende Neuregelung über dieses Datum hinaus wirksam erlassen.

► **§ 10a EStDV:** Die Regelung erfasste Gebäude, die im Gebiet der früheren Bundesrepublik belegen und vor dem 21.6.1948 angeschafft oder hergestellt worden sind und regelte die Bemessung der AfA. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die von der Regelung erfassten Gebäude mittlerweile abgeschrieben worden sind und der Regelung keine materielle Bedeutung mehr zukommt (BTDrucks. 17/2279, 42).

► **§ 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV:** Es handelt sich um eine Anpassung des Normtexts an die heute gebräuchliche Ausdrucksweise.

J 10-5 **Bedeutung der Änderungen:**

► **Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1:** Die Neufassung des Gesetzes in Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1 ist zu begrüßen, da der Gesetzgeber insoweit der für den Stpfl. vorteilhaften Rspr. des BFH v. 18.8.2009 – X R 40/06 aaO und v. 16.3.2010 – VIII R 48/07 aaO folgt und nicht die abweichende Verwaltungsauffassung aus R 7.3 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStR 2008 gesetzlich festschreibt. Nunmehr ist sichergestellt, dass bei WG, die vor der Einlage im PV zur Einkünfteerzielung im Rahmen der Überschusseinkunftsarten verwendet wurden, stille Reserven, die vor der Einlage des WG noch im PV entstanden sind, nach der Einlage im BV zu AfA-Potenzial führen. Dies vermeidet

den vom BFH kritisierten Wertungswiderspruch der früheren Verwaltungsauffassung, dass WG, die vor der Einlage im PV nicht zur Einkünfteerzielung verwendet worden waren, nach der Einlage im BV vom Einlagewert iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 5 (regelmäßig dem Teilwert) und damit unter Einbeziehung aller im PV entstandenen stillen Reserven bis auf „Null“ abgeschrieben werden können.

- ▶ **Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2:** Mit der Regelung in Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 trägt der Gesetzgeber zur Rechtssicherheit bei, da er einen bislang ungeklärten Fall gesetzlich regelt. Ist ein WG vor der Einlage im PV zur Einkünfteerzielung im Rahmen der Überschusseinkunftsarten verwendet und abgeschrieben worden, kann der Einlagewert (Teilwert) niedriger als der Wert der fortgeführten AHK sein, dh. das WG hat im PV einem Wertverlust unterlegen. In diesem Fall ordnet Abs. 1 Nr. 5 Halbs. 2 an, dass AfA-Volumen im BV nur in Höhe des Einlagewerts vorhanden ist. Folge dieser Regelung ist, dass die Differenz zwischen fortgeführten AHK im PV bis zur Einlage und dem niedrigeren Einlagewert nicht im Wege der AfA genutzt werden kann. Obwohl das WG durchgehend zur Einkünfteerzielung im PV und BV verwendet wird, kann der Betrag der ursprünglichen AHK nicht vollständig abgeschrieben werden. Dies ist vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzips verfassungsrechtl. bedenklich, allerdings eine Folge der fehlenden StVerstrickung im PV außerhalb des Anwendungsbereichs von § 23. Das BVerfG hat diese auf dem Dualismus der Einkunftsarten beruhende Unterscheidung als verfassungskonform angesehen (vgl. BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BGBl I 2010, 1296).
- ▶ **Abs. 5 Satz 1:** s. Anm. J 10-1.
- ▶ **Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b:** s. Anm. J 10-4.
- ▶ **§ 10a EStDV:** s. Anm. J 10-4.
- ▶ **§ 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV:** s. Anm. J 10-4.

Die Änderungen im Detail

- **Abs. 1 Satz 5 Halbs. 1 (Bemessungsgrundlage der AfA bei Wirtschaftsgütern, die im Privatvermögen zur Einkünfteerzielung verwendet wurden, wenn der Einlagewert die fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten des Wirtschaftsguts im Privatvermögen im Einlagezeitpunkt übersteigt)**

J 10-6 **Abnutzbare Wirtschaftsgüter:**

- ▶ **Abs. 1 Satz 5** hat nur Auswirkungen für WG, die der AfA unterliegen. Die Regelung hat somit zB keine Auswirkungen auf Beteiligungen gem. § 17, die in ein BV eingelegt werden. Somit hat die Gesetzesänderung keine Auswirkungen auf die in BFH v. 2.9.2008 – X R 48/02 (BStBl. II 2010, 162) für die Einlage von wertgeminderten Beteiligungen gem. § 17 vertretene Lösung.
- ▶ **Gruppen von Wirtschaftsgütern:** Für abnutzbare WG, die innerhalb der Drei-Jahres-Frist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 2 Buchst. a, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 ohnehin mit den fortgeführten AHK (gekürzter Einlagewert) und nicht mit dem Teilwert einzulegen sind, hat die Neufassung des § 7 Abs. 1 Satz 5 nur die Bedeutung, dass für die Ermittlung des gekürzten Einlagewerts auch noch Absetzungen für Substanzverringerung, Sonderabschreibungen und erhöhte AfA über den Wortlaut des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 hinaus mindernd zu berücksichtigen sind (vgl. BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204 Tz. 6). Die Neufassung des § 7 Abs. 1 Satz 5 hat primär Bedeutung für die zum Teilwert einzulegenden abnutzbaren WG außerhalb der Drei-Jahres-Frist (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1).

Nach einer Verwendung zur Erzielung von Überschusseinkünften eingelegte WG: Die Regelung gilt nur für WG, die vor der Einlage im Rahmen der Überschusseinkunftsarten zur Einkünfteerzielung verwendet wurden. In BFH v. 18.8.2009 – X R 40/06 (BStBl. II 2010, 961) wird der Zweck der Regelung als Verbot der Doppelabschreibung charakterisiert. Es solle verhindert werden, dass im Anschluss an die Abschreibung im Bereich der Überschusseinkunftsarten nach der Einlage dieselben AHK nochmals und damit „doppelt“ abgeschrieben werden könnten. Für WG, die im PV nicht zur Einkünfteerzielung verwendet wurden, gilt Abs. 1 Satz 5 nicht, dh. diese WG werden zum Teilwert eingelegt und können im BV voll abgeschrieben werden.

Einlage in ein Betriebsvermögen: Abs. 1 Satz 5 gilt für die Abschreibung von WG, die in ein Einzelunternehmen, eine Mitunternehmerschaft oder

eine KapGes. eingelegt werden. Die Abgrenzung von „Einlage“ und „Einbringung“ bei der Überführung von WG des PV in ein gewerbliches Gesamthandsvermögen war Gegenstand jüngerer Entscheidungen des BFH (v. 17.7.2008 – I R 77/06, BStBl. II 2009, 464; v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; v. 24.4.2007 – I R 35/05, BStBl. II 2008, 253), die hier nicht vertieft behandelt werden können. Die FinVerw. nimmt eine verdeckte Einlage aus dem PV an, wenn der Gegenwert des WG ausschließlich einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto und keinem Kapital- oder Darlehenskonto des Gesellschafters gutgeschrieben wird (BMF v. 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190). Durch die übereinstimmenden Entscheidungen des IV. und des I. Senats des BFH ist demgegenüber klargestellt worden, dass im Kombinationsfall bei der Übertragung eines WG in das Gesamthandsvermögen gegen teilweise Gewährung von Gesellschaftsrechten (Erhöhung eines Gesellschafterkapitalkontos) und teilweise Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto nur eine vollentgeltliche Einbringung vorliegt (vgl. vertiefend Levedag, DStR 2010, 249 [251]; Strahl, KÖSDI 2010, 17290 [17293]). Ein WG, das nach verdeckter Einlage in eine KapGes. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1 mit dem Teilwert aktiviert wird, ist auf der Gesellschaftsebene gem. Abs. 1 Satz 5 abzuschreiben.

Minderung des Einlagewerts: Die Neuregelung lässt verschiedene Auslegungen zu. Nach der Rspr. des BFH beinhaltet Abs. 1 Satz 5 die Regelung einer vom Einlagewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 abweichenden AfA-Bemessungsgrundlage (BFH v. 18.8.2009 – X R 40/06, BStBl. II 2010, 961; v. 16.3.2010 – VIII R 48/07, BStBl. II 2010, 964), jedoch keine Regelung zur Ermittlung des Einlagewerts selbst, da hierfür eine Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 5 erforderlich gewesen wäre. Das AfA-Volumen wird begrenzt, nicht der Einlagewert abweichend von § 6 Abs. 1 Nr. 5 anders bestimmt. Dies vertritt auch Rz. 2 des BMF-Schr. v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204. Diese Auslegung führt dazu, dass nach Inanspruchnahme des AfA-Volumens das WG mit einem nicht weiter abschreibbaren Restbuchwert im BV stehen bleibt, der bei Veräußerung oder Entnahme zu einer Steuerminderung führt. Der Gesetzeswortlaut, der nunmehr, ausdrücklich die bisher geregelte Minderung der AK/HK durch die Minderung des „Einlagewerts“ ersetzt, lässt allerdings auch die Auslegung zu, dass § 7 Abs. 1 Satz 5 jetzt als *lex specialis* zu § 6 Abs. 1 Nr. 5 anzusehen ist. In diesem Fall wären Einlagewert und AfA-Volumen deckungsgleich, das WG könnte auf „Null“ abgeschrieben werden und würde bei Entnahme oder Veräußerung des WG aus dem BV durch die Verrechnung des Restbuchwerts nicht zu einer weiteren Steuerminderung führen.

UE ist die erstgenannte Auslegung diejenige, die dem Gesetzgeber vorschwebte, was aus dem im Vorfeld der Neuregelung und mit dieser abge-

stimmten BMF-Schreiben ersichtlich ist. Nimmt man den Standpunkt ein, der Normzweck des § 7 Abs 1 Satz 5 sei es, eine Doppelabschreibung zu verhindern und bezieht in die Betrachtung des im BV möglicherweise anfallenden Gewinnminderungspotentials sowohl die AfA als auch den Restbuchwert bei Abgang des WG aus dem BV, erfüllt nur die zuletzt genannten Auffassung den Normzweck vollständig. Sieht man im BMF-Schreiben eine Auslegungsquelle für die Neuregelung scheint der Gesetzgeber diese beiden Formen von Gewinnminderungen getrennt zu betrachten.

Minderung „um Absetzungen, die bis zur Einlage vorgenommen worden sind, höchstens jedoch bis zu den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten“:

- ▶ **Missglückte Formulierung:** Die gesetzliche Formulierung ist wie schon die frühere Fassung uE irreführend. Der Gesetzestext ist mit der Gesetzesbegründung bei wörtlichem Verständnis nicht zu vereinbaren. Die Formulierung „mindert sich der Einlagewert“ indiziert, dass das WG mit dem Einlagewert (regelmäßig dem Teilwert) im BV aktiviert und im BV vom Einlagewert nur ein Betrag abgeschrieben werden könne, der den Absetzungen im PV bis zur Einlage entspricht und ein nicht weiter abschreibbarer Sockelbetrag in Höhe des Restbuchwerts, den das WG im PV im Zeitpunkt der Einlage gehabt hat, zurückbleibt. Folgt man der alternativen Auslegung, stellt sich dieses Problem nicht, da in diesem Fall Einlagewert und AfA-BMG identisch wären.
- ▶ **Regelungsinhalt:** Dies ist allerdings nicht gemeint. Denn in Abs. 1 Satz 5 wird nur geregelt, wie das insgesamt zur Verfügung stehende AfA-Volumen zu bestimmen ist, das dann nach Abs. 1 Satz 1 linear vom Einlagewert abgesetzt wird (ebenso BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204 Tz. 2). Deutlich wird dies aus der Formulierung in Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 („bemisst sich die weitere Absetzung“). Zur Bestimmung des AfA-Volumens ist bei WG, die vor der Einlage im PV zur Einkünfteerzielung verwendet wurden, nicht von AfA-Potenzial in Höhe des vollen Einlagewerts, sondern in Höhe eines geminderten Einlagewerts nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 5 auszugehen (vgl. auch BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204 Tz. 3). Ausweislich der Gesetzesbegründung sollten die Urteile des BFH v. 18.8.2009 (X R 40/06, BStBl. II 2010, 961) und v. 16.3.2010 (VIII R 48/07, BStBl. II 2010, 964) umgesetzt werden. Der BFH hat entschieden, dass in Abs. 1 Satz 5 normierte „Verbot der Doppelabschreibung“ verlange, dass die vor der Einlage in Anspruch genommenen Abschreibungsbeträge bei einer Einlage zum Teilwert nicht nochmals abgeschrieben werden dürften, nicht aber, dass im PV gebildete stille Reserven nicht zu Abschreibungspotenzial führen könnten und „eingefroren“ würden. Dieser Regelungszweck sei hinreichend beachtet – so der BFH –, wenn das

WG zum Teilwert eingelegt und im BV bis auf einen nicht weiter abschreibbaren Restbetrag in Höhe der vor der Einlage verbrauchten Absetzungen abgeschrieben werde. Unter der alternativen Auslegung führen die stillen Reserven im PV ebenfalls zu AfA-Potenzial.

- ▶ **Fallgruppen** (vgl. vertiefend Levedag, DStR 2010, 249 [252f.]): BMF v. 27.10.2010 (BStBl. I 2010, 1204) bildet Fallgruppen zu Abs. 5 Satz 1 Halbs. 1, die uE im Einklang mit der Regelungsintention der Neufassung und den Urteilen des BFH v. 18.8.2009 (X R 40/06, BStBl. II 2010, 961) und v. 16.3.2010 (VIII R 48/07, BStBl. II 2010, 964) stehen. Auf die Beispiele im BMF-Schreiben wird verwiesen.
 - Ist der Einlagewert des WG höher als oder gleich den historischen AHK im PV, ist die AfA ab dem Zeitpunkt der Einlage nach dem um die bereits in Anspruch genommenen AfA oder Substanzverringerungen (planmäßigen AfA), Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen geminderten Einlagewert zu bemessen. Das AfA-Potenzial im BV setzt sich somit zusammen aus den im PV entstandenen und im Einlagewert enthaltenen stillen Reserven sowie dem Restbuchwert des WG im PV im Zeitpunkt der Einlage (den fortgeführten AHK im Einlagezeitpunkt).
 - Ist der Einlagewert des WG geringer als die historischen AHK, aber nicht geringer als die fortgeführten AHK, ist die AfA ab dem Zeitpunkt der Einlage nach den fortgeführten AHK zu bemessen. Das AfA-Potenzial im BV besteht also nur aus dem Betrag in Höhe der fortgeführten AHK im PV im Einlagezeitpunkt. Das WG bleibt nach Verbrauch dieses AfA-Potenzials im BV mit einem nicht weiter abschreibbaren Sockelbetrag stehen. Zwar sind im PV auch stille Reserven entstanden, die im Einlagewert enthalten sind (Einlagewert > Restbuchwert im PV). Diese führen jedoch nicht zu AfA-Potenzial im BV. Da die stillen Reserven nicht höher sind, als die im PV schon abgezogene AfA, käme es bei einer Abschreibung des WG im BV auf Null insoweit zu einer Doppelabschreibung, die Abs. 1 Satz 5 gerade verhindern will. Bezieht man neben der AfA auch das Gewinnminderungspotenzial aus dem nicht weiter abschreibbaren Restbuchwert durch Entnahme oder Veräußerung in die Betrachtung ein, würde das Regelungsziel, ein Verbot der Doppelabschreibung zu sicherzustellen, nicht erreicht (vgl. oben).

- **Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 (Bemessungsgrundlage der AfA bei Wirtschaftsgütern, die im Privatvermögen zur Einkünfteerzielung verwendet wurden, wenn der Einlagewert geringer als die fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten des Wirtschaftsguts im Privatvermögen im Einlagezeitpunkt ist)**

J 10-7 **Einlagewert niedriger als fortgeführte AHK:** Ist der Einlagewert (Teilwert) niedriger als die fortgeführten AHK im Einlagezeitpunkt, liegt also der Teilwert unter dem Restbuchwert des WG bei Einlage, hat das WG im PV einem Wertverlust unterlegen. Schwierig ist in diesen Fällen, den Einlagewert zu bestimmen. Bei stl. Verstrickung des eingelegten WG im PV (und damit des im PV entstandenen latenten Verlusts) hat der BFH für eine Beteiligung gem. § 17 entschieden (BFH v. 2.9.2008 – X R 48/02, BStBl. II 2010, 162), Einlagewert sei der Betrag *der historischen AK im PV*, da § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b eine planwidrige Regelungslücke aufweise. Ob diese zu § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b ergangene Rspr. sich auf andere WG als wesentliche Beteiligungen übertragen lässt, die im PV bereits steuerverstrickt sind und außerhalb der Dreijahresfrist eingelegt werden, ist uE höchstrichterlich nicht geklärt. Nimmt man auch für die Einlagen dieser WG eine planwidrige Regelungslücke an, wären diese nicht mit dem niedrigeren Teilwert, sondern mit den historischen AHK des PV einzulegen. Es spricht allerdings uE mehr dafür, mit dem BFH (v. 7.10.1965 – IV 230/65 U, BStBl. III 1966, 36) steuerverstrickte WG des PV, bei denen in der Zeit vor der Einlage Wertminderungen eingetreten sind, gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbs. 1 zum niedrigeren Teilwert einzulegen. Das BMF geht ohne weitere Erläuterung davon aus, für die Prüfung des Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2, ob der Einlagewert niedriger als die fortgeführten AHK im PV sei, sei der Teilwert des WG mit den fortgeführten AHK im Einlagezeitpunkt zu vergleichen (BMF v. 27.10.2010, BStBl. I 2010, 1204 Tz. 5).

Bemessung der weiteren AfA vom Einlagewert: AfA-Potenzial kann nach dem Regelungszweck des Abs. 1 Satz 5 Halbs. 2 nach der Einlage unabhängig von der Höhe des anzusetzenden Einlagewerts nur in Höhe des Restbuchwerts vorhanden sein. Wird das WG in Höhe der historischen AHK des PV in PV und BV abgeschrieben, ist das Verbot der Doppelabschreibung nicht verletzt. Das Gesetz ordnet an, dass AfA-Potenzial im BV nur in Höhe des Einlagewerts vorhanden ist. BMF v. 27.10.2010 aaO Tz. 5 vertritt dementsprechend, das WG sei vom Einlagewert bis auf Null abzuschreiben. Diese Auslegung des BMF ist richtig, wenn § 7 Abs. 1 Satz 5 als *lex specialis* zu § 6 Abs. 1 Nr. 5 angesehen wird, so dass sich Einlage- und niedrigerer Teilwert entsprechen.

Verfall von AfA-Potenzial: Die Auslegung der Neuregelung iSd. BMF-Schr. v. 27.10.2010 hat zur Folge, dass die Differenz zwischen dem Restbuchwert

des PV (fortgeführte AHK) und dem niedrigeren Einlagewert verfällt und nicht als AfA genutzt werden kann, obwohl das WG durchgehend zur Einkünfteerzielung eingesetzt worden ist. Dies sieht BMF v. 27.10.2010 aaO Tz. 5 als unbeachtlichen Verlust im PV. Ob diese Sichtweise zwingend ist, ist uE zweifelhaft. BFH v. 2.9.2008 – X R 48/02 (BStBl. II 2010, 162) hat zu eingelegten Beteiligungen gem. § 17 erkannt, es müsse das WG mit den historischen AHK eingelegt und ein Korrekturposten gebildet werden, der bei der Veräußerung oder Entnahme der eingelegten Beteiligung gewinnerhöhend aufzulösen sei. Auf diese Weise werde die Realisation des im PV entstandenen Verlusts hinausgeschoben und wirke sich nicht im BV aus (vgl. Manz, NWB F 17, 2333 ff.). Diese Rspr. ließe sich auch auf andere steuerverstrickte abnutzbare WG des PV anwenden. Allerdings sind andere WG wie Gebäude im Unterschied zur Beteiligung nach § 17 nicht durchgehend steuerverstrickt. Deshalb ist der Verfall des AfA-Potenzials uE systemkonform. Würde das WG mit den historischen AHK als Einlagewert eingelegt, könnte jedenfalls ohne Verletzung des Verbots der Doppelabschreibung noch AfA in Höhe der fortgeführten AHK in Anspruch genommen werden. Diskutiert wird auch, ob bei Einlage zum Teilwert weitere AfA mit dem Ergebnis eines negativen Buchwerts in Betracht komme, wobei diese AfA-Beträge ggf. über Aufwandseinlagen zu buchen seien (Müller, EFG 2007, 726).

