§ 7a Gemeinsame Vorschriften für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) [1]Werden in dem Zeitraum, in dem bei einem Wirtschaftsgut erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden können (Begünstigungszeitraum), nachträgliche Herstellungskosten aufgewendet, so bemessen sich vom Jahr der Entstehung der nachträglichen Herstellungskosten an bis zum Ende des Begünstigungszeitraums die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen nach den um die nachträglichen Herstellungskosten erhöhten Anschaffungs- oder Herstellungskosten. [2]Entsprechendes gilt für nachträgliche Anschaffungskosten. [3]Werden im Begünstigungszeitraum die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts nachträglich gemindert, so bemessen sich vom Jahr der Minderung an bis zum Ende des Begünstigungszeitraums die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen nach den geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

(2) [1]Können bei einem Wirtschaftsgut erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden, so sind die Vorschriften über erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder die Teilherstellungskosten und an die Stelle des Jahres der Anschaffung oder Herstellung das Jahr der Anzahlung oder Teilherstellung treten. [2]Nach Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts sind erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur zulässig, soweit sie nicht bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen worden sind. [3]Anzahlungen auf Anschaffungskosten sind im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung aufgewendet. [4]Werden Anzahlungen auf Anschaffungskosten durch Hingabe eines Wechsels geleistet, so sind sie in dem Zeitpunkt aufgewendet, in dem dem Lieferanten durch Diskontierung oder Einlösung des Wechsels das Geld tatsächlich zufließt. [5]Entsprechendes gilt, wenn anstelle von Geld ein Scheck hingegeben wird.

(3) Bei Wirtschaftsgütern, bei denen erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen werden, müssen in jedem Jahr des Begünstigungszeitraums mindestens Absetzungen in Höhe der Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Absatz 1 oder 4 berücksichtigt werden.

(4) Bei Wirtschaftsgütern, bei denen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden, sind die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Absatz 1 oder 4 vorzunehmen.

(5) Liegen bei einem Wirtschaftsgut die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen auf Grund mehrerer Vorschriften vor, so dürfen erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur auf Grund einer dieser Vorschriften in Anspruch genommen werden.

(6) Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen sind bei der Prüfung, ob die in § 141 Absatz 1 Nummer 4 und 5 der Abgabenordnung bezeichneten Buchführungsgrenzen überschritten sind, nicht zu berücksichtigen.

(7) [1]Ist ein Wirtschaftsgut mehreren Beteiligten zuzurechnen und sind die Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur bei einzelnen Beteiligten erfüllt, so dürfen die erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen nur anteilig für diese Beteiligten vorgenommen werden. [2]Die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen dürfen von den Beteiligten, bei denen die Voraussetzungen dafür erfüllt sind, nur einheitlich vorgenommen werden.

(8) [1]Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen sind bei Wirtschaftsgütern, die zu einem Betriebsvermögen gehören, nur zulässig, wenn sie in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufgenommen werden, das den Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und die Höhe der jährlichen Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen enthält. [2]Das Verzeichnis braucht nicht geführt zu werden, wenn diese Angaben aus der Buchführung ersichtlich sind.

(9) Sind für ein Wirtschaftsgut Sonderabschreibungen vorgenommen worden, so bemessen sich nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums die Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden und bei Wirtschaftsgütern im Sinne des § 7 Absatz 5a nach dem Restwert und dem nach § 7 Absatz 4 unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz, bei anderen Wirtschaftsgütern nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer.

Autoren: Prof. Dr. Heribert M. *Anzinger*, Universität Ulm,
Anton *Siebenhüter*, Vorsitzender Richter am Finanzgericht, Augsburg
Mitherausgeber: Prof. Dr. Heribert M. *Anzinger*, Universität Ulm

Anm. | Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7a

I. Grundinformation zu § 7a 1
II. Rechtsentwicklung des § 7a 2
III. Bedeutung des § 7a 3
IV. Sachlicher Geltungsbereich des § 7a 4
V. Verhältnis des § 7a zu anderen Vorschriften 5

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Absetzungen und Sonderabschreibungen bei nachträglicher Änderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

I. Einordnung des Abs. 1 11
II. Absetzungen und Sonderabschreibungen bei nachträglichen Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 1)
1. Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen 12
2. Nachträgliche Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum 13
3. Bemessung der Absetzungen bei nachträglichen Herstellungskosten 14
III. Entsprechende Anwendung auf nachträgliche Anschaffungskosten (Abs. 1 Satz 2) 15
IV. Nachträgliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum (Abs. 1 Satz 3) 16

Anm. | Anm.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen für Anzahlungen und Teilherstellungskosten

I. Einordnung des Abs. 2 21
II. Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilherstellungskosten (Abs. 2 Satz 1)
1. Anzahlungen auf Anschaffungskosten 22
2. Teilherstellungskosten 23
3. Bemessung der Absetzungen bei Anzahlungen und Teilherstellungskosten 24
III. AfA-Bemessung nach Anschaffung oder Herstellung (Abs. 2 Satz 2) 25
IV. Aufwendungen im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung (Abs. 2 Satz 3) 26
V. Anzahlungszeitpunkt bei Zahlung durch Wechsel (Abs. 2 Satz 4) . . 27
VI. Anzahlungszeitpunkt bei Zahlung durch Scheck (Abs. 2 Satz 5) . . . 28

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Mindest-AfA bei erhöhten Absetzungen 34

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Nur Normal-AfA neben Sonderabschreibungen 41

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Kumulationsverbot

I. Mehrere Begünstigungsvorschriften sind anwendbar 46
II. Bei „einem" Wirtschaftsgut 47
III. Kumulationsverbot und Wahlrecht 48

G. Erläuterungen zu Abs. 6: Buchführungsgrenzen 54

H. Erläuterungen zu Abs. 7: Inanspruchnahme durch mehrere Beteiligte

I. Anteilige Inanspruchnahme bei mehreren Beteiligten (Abs. 7 Satz 1)
1. Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1
a) Ein Wirtschaftsgut ist mehreren Beteiligten zuzurechnen . . 61
b) Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nur bei einzelnen Beteiligten erfüllt 62
2. Anteilige Inanspruchnahme durch die Beteiligten 63
II. Einheitliche Inanspruchnahme (Abs. 7 Satz 2) 64

I. Erläuterungen zu Abs. 8: Buchmäßige Nachweise

I. Führung eines besonderen Verzeichnisses (Abs. 8 Satz 1)
1. Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens . . . 71
2. Besonderes Verzeichnis 72
3. Laufend zu führen 73
4. Rechtsfolgen bei fehlendem Verzeichnis 74
II. Aus der Buchführung ersichtliche Angaben (Abs. 8 Satz 2) . . . 75

Anm. | Anm.

J. Erläuterungen zu Abs. 9: Restwert-AfA nach Sonderabschreibungen

I. AfA nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bei Sonderabschreibungen 81
II. Gebäude und Wirtschaftsgüter iSd. § 7 Abs. 5a 82
III. Bewegliche Wirtschaftsgüter
1. Lineare AfA neben Sonderabschreibungen 83
2. Degressive AfA neben Sonderabschreibungen 84

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7a

Schrifttum: *Kronthaler*, § 7a Abs. 7 EStG und Bruchteilseigentum, DB 1988, 676; *Breuninger*/*U. Prinz*, Sonderabschreibungen für Anzahlungen auf Anschaffungskosten nach dem FördG – aktuelle Entwicklung und Streitpunkte, FR 1993, 350; *Söffing*, Steuerliche Konsequenzen aus der Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen nach Abnahme eines Gebäudes, BB 1995, 2558; *Best*/*Mergener*, Anzahlungen und Modernisierungsobjekte nach dem FördG, DStR 1996, 1833; *Stuhrmann*, Anzahlungen auf Anschaffungskosten bei Verpfändung eines Kontos oder Abtretung der Kaufpreisforderung, BB 1996, 461; *Zitzmann*, Steuervorteile nach dem FördG bei Gebäuden des Privatvermögens ab 1997, DB 1997, 1001; *Zitzmann*, Sonderabschreibungen nach § 3 FördG bei nachträglichen Herstellungskosten während eines Begünstigungszeitraums, DB 1998, 952; *Grube*, Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden im Einkommensteuerrecht, DStZ 2000, 469; *Schirmer*, Auswirkungen der Neuregelung der steuerlichen Teilwertabschreibung und des steuerlichen Wertaufholungsgebots, StBp. 2000, 161; *Grützner*, Überlegungen zur Inanspruchnahme der Vergünstigungen nach § 7g EStG n.F., StuB 2008, 332; *Wendt*, Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung nach dem neu gefassten § 7g EStG 2008, FR 2008, 598; *Hey*, Erscheinungsformen steuerlicher Wirtschaftspolitik, in SIEKER (Hrsg.), Steuerrecht und Wirtschaftspolitik, DStJG 39 (2016), 11; *Scheffler*, Finanzielle Effekte des Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus, DStR 2016, 688; *Schulze-Osterloh*, Die Verknüpfung der GoB mit steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften in § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, FR 2016, 712; *Hüsing*, Im Koalitionsvertrag vereinbarte Förderung der Elektromobilität: Wie viel bringt die Sonderabschreibung?, DB 2018, 1417; *Morawitz*, Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus – Einführung einer zeitlich befristeten Sonderabschreibung, DStR 2019, 1545; *Apitz*, Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus (§ 7b EStG), EStB 2020, 100.

Verwaltungsanweisungen: R 7a EStR 2012; H 7a EStH 2019.

1 I. Grundinformation zu § 7a

Die Vorschrift enthält allgemeine Regelungen für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, die im EStG oder in Nebengesetzen vorgesehen sind. Sie regelt keinen dieser Vergünstigungstatbestände selbständig, sondern setzt dessen Vorliegen voraus. Soweit die jeweilige Begünstigungsvorschrift eine eigene Regelung trifft, geht diese der generellen Regelung in § 7a vor. Mit der Regelungstechnik des „vor die Klammer Ziehens" allgemeiner Bestimmungen dient § 7a der Rechtsvereinheitlichung und Vereinfachung.

§ 7a enthält eine Folge von Einzelbestimmungen, die ohne einen systematischen oder inhaltlichen Zusammenhang aneinander gereiht sind, so in Abs. 1 die Behandlung nachträglicher AHK bzw. nachträglicher Minderungen der ursprünglichen AHK, in Abs. 2 die Vornahme von erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen für Anzahlungen oder für Teil-HK, in den Abs. 3 und 4 das Verhält-

nis zur Normal-AfA nach § 7, in Abs. 5 ein Verbot der Mehrfachbegünstigung, in Abs. 6 eine ergänzende Regelung zu § 141 AO, in Abs. 7 die Behandlung mehrerer Beteiligter, in Abs. 8 die Anforderungen an den buchmäßigen Nachweis und in Abs. 9 die Abschreibung des Restwerts nach Ablauf des Begünstigungszeitraums der Begünstigungsvorschrift.

II. Rechtsentwicklung des § 7a

2

§ 7a EStG 1949–1974: Der frühere § 7a (eingefügt durch MRG Nr. 64 v. 22.6.1948, StuZBl. 1948, 123) regelte Sonderabschreibungen für die Ersatzbeschaffung von WG, die durch höhere Gewalt (insbes. Krieg oder behördliche Eingriffe gegen den Willen des Betriebsinhabers) aus dem BV ausgeschieden waren, und für die Ersatzbeschaffung durch rassisch Verfolgte. Die Vorschrift war durch Zeitablauf gegenstandslos geworden, da die Begünstigung nur für bis zum 31.12.1958 angeschaffte oder hergestellte WG gewährt wurde.

EStRG 1974: Ihren geltenden Regelungsgegenstand erhielt die Vorschrift durch das Einkommensteuerreformgesetz v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530; s. Dok. ESt. Anm. 321). Diese erste Fassung des § 7a enthielt in Abs. 6 noch eine Regelung, die erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen bei WG im BV untersagte, wenn sie zur Entstehung oder Erhöhung eines Verlustes führten („Verlustklausel"). Sie war erstmals auf nach dem 31.12.1974 angeschaffte oder hergestellte WG sowie auf nachträgliche Herstellungsarbeiten anzuwenden, die nach dem 31.12.1974 abgeschlossen worden sind (§ 52 Abs. 10 idF EStRG v. 5.8. 1974).

Gesetz zur Änderung des EStG, KStG und anderer Gesetze v. 20.8.1980 (BGBl. I 1980, 1545; BStBl. I 1980, 589; s. Dok. ESt. Anm. 368): Die allgemeine Verlustklausel in Abs. 6 aF wurde mit der Einf. des § 15a gestrichen; die nachfolgenden Absätze rückten auf. Die allgemeine Verlustklausel war letztmals für das Wj. anzuwenden, das dem Wj. vorangegangen ist, für das § 15a erstmals anzuwenden war (spätestens im VZ 2000; s. § 15a Anm. 2).

Steuerbereinigungsgesetz 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1985, 735; s. Dok. ESt. Anm. 383): Abs. 4 wurde auf unbewegliche WG ausgedehnt und ein neuer Abs. 9 eingefügt, der die Restwertabschreibung nach Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen regelt. Die Änderungen sind erstmals für den VZ 1985 anwendbar (§ 52 Abs. 1 idF des StBereinG 1985).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505; s. Dok. ESt. Anm. 426): In Abs. 1 wurde ein Satz 3 eingefügt, der mW ab VZ 1990 (§ 52 Abs. 1 EStG 1990) die Rechtsfolgen einer nachträglichen Minderung der AHK regelt.

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654; s. Dok. ESt. Anm. 431): Im Beitrittsgebiet gilt § 7a ab dem 1.1.1991 (Anl. I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 Abs. 1 Nr. 1 zum Einigungsvertragsgesetz).

EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346; s. Dok. ESt. Anm. 600): Sprachliche Anpassungen an die neuere deutsche Rechtschreibung in der Neubekanntmachung des EStG blieben ohne inhaltliche Änderungen. Die geltende Vorschrift beruht inhaltlich unverändert auf der Fassung des WoBauFG v. 22.12.1989.

3 III. Bedeutung des § 7a

§ 7a stellt die rechtstechnische Verknüpfung einzelner Subventions- und Lenkungsnormen mit den Vorschriften über die AfA her. Das EStG und verschiedene Nebengesetze enthalten an verschiedenen Stellen Regelungen über erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen, die nicht dem Zweck der periodengerechten Aufwandsverteilung der AHK (s. § 7 Anm. 14), sondern verschiedenen Lenkungszwecken, insbes. der wirtschaftspolitisch motivierten Investitionsförderung dienen.

Zu Erscheinungsformen und verfassungsrechtl. Rechtfertigung s. Einf. ESt. Anm. 700; *Hey* in DStJG 39 (2016), 11 (33).

Die Norm regelt die Einzelfragen, die durch das Nebeneinander der Vorschriften für erhöhte Abschreibungen und Sonderabschreibungen und der allgemeinen Absetzungsvorschriften entstehen. § 7a enthält daneben keine selbständigen Begünstigungen (BFH v. 18.11.1997 – XIII R 71/96, BFH/NV 1998, 575). Gleichgültig ist, ob die Begünstigungsnorm im EStG enthalten ist oder ob es sich um eine sonstige gesetzliche Regelung oder eine Rechtsverordnung handelt (s. R 7a Abs. 1 EStR 2012).

Durch ihre Regelungstechnik dient die Norm der Steuervereinfachung. Durch § 7a werden Regelungen vor die Klammer gezogen, die ansonsten zu den einzelnen Begünstigungsnormen getroffen werden müssten. Gleichzeitig schafft die Vorschrift Rechtssicherheit, da immer dann auf sie zurückgegriffen werden kann, wenn die jeweilige Subventions- oder Lenkungsnorm keine vorrangige eigenständige Regelung trifft.

4 IV. Sachlicher Geltungsbereich des § 7a

Die Norm gilt für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen im Rahmen der Einkünfteermittlung der unbeschränkt und beschränkt Stpfl. Im Investitionszulagenrecht gelten § 7a Abs. 2 Sätze 3–5 aufgrund gesetzlicher Verweisung entsprechend (§ 5 Satz 5 InvZulG 2010). Ferner ist die degressive AfA des § 7 Abs. 2 gem. § 7a Abs. 8 zu dokumentieren (§ 7 Abs. 2 Satz 3; s. § 7 Anm. 273).

Gewinn- und Überschusseinkünfte: Die Vorschrift gilt für alle Einkunftsarten. Zwar sind nach dem Wortlaut der Verweisung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 bei den Überschusseinkünften nur die Regelungen des § 7a für erhöhte Absetzungen zu beachten (s. § 9 Anm. 528). Für Sonderabschreibungen enthält diese Verweisung eine unplanmäßige Regelunglücke (s. § 9 Anm. 528). Lässt eine Subventionsnorm ausnahmsweise Sonderabschreibungen bei den Überschusseinkünften zu (zB § 4 FördG und § 7b EStG), sind gleichwohl auch die Vorschriften des § 7a für Sonderabschreibungen, insbes. also Abs. 4, anzuwenden (glA *Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 2 [6/2020]; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 22 [7/2020]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 1; *Stuhrmann* in *B/B*, § 7a Rz. 5 [8/2014]). Bei Überschusseinkünften keine Bedeutung haben die speziell auf die Gewinnermittlung zugeschnittenen Abs. 6 und 8.

Erhöhte Absetzungen sind Absetzungen, die an die Stelle der in § 7 geregelten Absetzungen treten. Erhöhte Absetzungen sehen im geltenden Recht die folgenden Vorschriften vor

– § 7h (Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen),

- § 7i (Baudenkmäler) und
- § 7 und § 12 Abs. 3 SchutzbauG in Verbindung mit Schutzbau-Höchstbetragsverordnung v. 25.2.1970 (Schutzbauten).

Aufgehobene bzw. zeitlich ausgelaufene erhöhte Absetzungen enthielten § 7b (Ein- und Zweifamilienhäuser) und § 7c (Mietwohnungen) idF des EStG v. 8.10.2009, § 7d (Umweltschutzanlagen), § 7k (Sozialwohnungen), § 82a EStDV (Heiztechnologien), § 82g EStDV (Vorläuferregelung von § 7h), § 82i EStDV (Vorläuferregelung von § 7i) und die §§ 14–15 BerlinFG. Die Kommentierungen zu diesen Vorschriften sind im elektronischen HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) abgelegt, ausgenommen die Vorschriften des BerlinFG.

Sonderabschreibungen sind als solche definierte Abschreibungen, die neben den Absetzungen nach anderen Vorschriften die vorgezogene Berücksichtigung der AHK als Aufwand ermöglichen. Vorschriften über Sonderabschreibungen enthalten im geltenden Recht:

- § 7b Abs. 1 idF des MietwohnFördG v. 4.8.2019 (Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau ab dem VZ 2018),
- § 7c Abs. 1 idF des WElektroMobFördG („JStG 2019") v. 12.12.2019 (Sonderabschreibungen für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder für die VZ 2020 bis 2030),
- § 7g Abs. 5 (AV kleiner und mittlerer Unternehmen) und
- Billigkeitserlasse der Verwaltung bei Katastrophenschäden an privaten Wohngebäuden (s. *Grube*, DStZ 2000, 469).

Aufgehobene bzw. zeitlich ausgelaufene Sonderabschreibungen enthielten § 7f (AV privater Krankenhäuser), § 58 Abs. 1 (Fortführung von Abschreibungen nach DDR-Recht), § 76 EStDV (WG von Land- und Forstwirten), § 81 EStDV (WG im Kohle- und Erzbergbau), § 82d EStDV (Anlagen für Forschung und Entwicklung), § 82f EStDV (Schiffe und Luftfahrzeuge), § 4 FördG (Investitionen in den neuen Bundesländern) und § 3 ZonenRFG (Investitionen im Zonenrandgebiet). Die Kommentierungen zu den EStDV-Vorschriften sind im elektronischen HHR-Archiv (www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) abgelegt.

§ 7a gilt nicht für

- die Bewertungsfreiheit für geringwertige WG gem. § 6 Abs. 2,
- Teilwertabschreibungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2,
- Rücklagen nach § 6b,
- degressive AfA nach § 7 Abs. 2 und 5,
- Absetzungen für Substanzverringerung nach § 7 Abs. 6 und
- Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 sowie
- Rücklagen nach den §§ 1, 3 AIG.

V. Verhältnis des § 7a zu anderen Vorschriften 5

§ 7a bestimmt selbst nicht, in welchen Fällen erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen vorgenommen werden dürfen. Die Vorschrift regelt mithin nur bestimmte Rechtsfolgen, wenn eine Begünstigungsnorm erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen vorsieht. Hat der Gesetzgeber mit der Begünstigungsnorm

– offen oder verdeckt – eigenständige Rechtsfolgeregelungen getroffen, die von § 7a abweichen, kommen diese Regelungen als lex specialis zur Anwendung; die allgemeinen Vorschriften des § 7a werden verdrängt (BFH v. 6.2.1992 – IV R 8/91, BStBl. II 1992, 558; BFH v. 26.2.2002 – IX R 34/99, BFH/NV 2002, 1139).

Beispiel:

§ 7g Abs. 5 lässt – abweichend von § 7a Abs. 4 – degressive AfA neben der Sonderabschreibung zu (s. § 7g Anm. 5 und 142). § 7h und § 7i fördern jede abgeschlossene Baumaßnahme, die von anderen Baumaßnahmen sachlich abgrenzbar ist (s. § 7i Anm. 20; BFH v. 20.8.2002 – IX R 40/97, BStBl. II 2003, 582). Damit kommt der für nachträgliche HK geltende Abs. 1 Satz 1 nicht zur Anwendung, wenn es sich um eine abgrenzbare Baumaßnahme handelt. Stattdessen beginnt ein neuer Begünstigungszeitraum, in dem die erhöhten Absetzungen aus den Kosten der nachträglichen Baumaßnahme geltend gemacht werden können (R 7a Abs. 3 Satz 2 EStR 2012).

6–10 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Absetzungen und Sonderabschreibungen bei nachträglicher Änderung der Anschaffungs- und Herstellungskosten

11 I. Einordnung des Abs. 1

Abs. 1 regelt die Höhe der Absetzungen, wenn sich während eines Begünstigungszeitraums (s. Anm. 13) die ursprünglichen AHK erhöhen oder mindern. Dabei kommt es nicht darauf an, ob ein Stpfl. tatsächlich erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch nimmt. Ausreichend ist, dass der Zeitraum läuft, in dem die Begünstigungen in Anspruch genommen werden können. Für die außerhalb des Begünstigungszeitraums entstandenen AHK gelten die allgemeinen Regeln des § 7.

Vorrangige Sondervorschriften: Soweit einzelne Sondervorschriften für nachträgliche AHK spezielle Regelungen enthalten (zB der frühere § 7b Abs. 3 Satz 2), gehen sie dem Satz 1 vor. Dies gilt vor allem auch, wenn einzelne Abschreibungsvorschriften AHK selbständig begünstigen (R 7a Abs. 3 Satz 2 EStR 2012). In diesen Fällen wird der Grundsatz der einheitlichen Abschreibung eines WG durchbrochen und die nachträglichen AHK werden wie ein selbständiges WG abgeschrieben.

Beispiele für Sondervorschriften:

- *§§ 7h und 7i:* Nach beiden Normen können nachträgliche AHK selbständig begünstigt werden (s. Anm. 5; s. § 7i Anm. 20).
- *§ 12 Abs. 3 SchutzbauG* lässt den sofortigen Abzug von Aufwendungen als BA oder WK zu, wenn vorhandene Schutzbauten den Anforderungen angepasst werden.

Der Stpfl. ist nicht verpflichtet, von der Möglichkeit der selbständigen erhöhten Absetzung von nachträglichen AHK nach Sondervorschriften Gebrauch zu machen. Verzichtet er auf die Begünstigung, richten sich die Absetzungen nach den allgemeinen Vorschriften, zu denen auch Satz 1 gehört (*Zitzmann*, DB 1998, 952).

Beispiel:

Im Jahr 01 hat der Stpfl. für 100 000 € ein Gebäude saniert. Die Aufwendungen sind nach § 7i begünstigt. Im Jahr 03 fallen weitere 20 000 € an. Der Stpfl. meint, die nachträglichen Aufwendungen könnten selbständig abgeschrieben werden. Das FA bestreitet dies.

In den Jahren 03 bis 08 ergeben sich per Saldo keine Unterschiede. Im Jahr 09 kann der Stpfl. nach Ansicht des FA 8400 € (7 % der einheitlichen Bemessungsgrundlage von 120000 €) absetzen. Nach Ansicht des Stpfl. ergeben sich Absetzungen iHv. 8800 € (7 % von 100000 € und 9 % von 20000 €). Der Stpfl. muss Beweisvorsorge treffen, damit er im ersten Streitjahr 09 die Voraussetzungen für sein Wahlrecht noch belegen kann. Weiteres Beispiel zum Wahlrecht s. Anm. 14.

II. Absetzungen und Sonderabschreibungen bei nachträglichen Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 1)

1. Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen

12

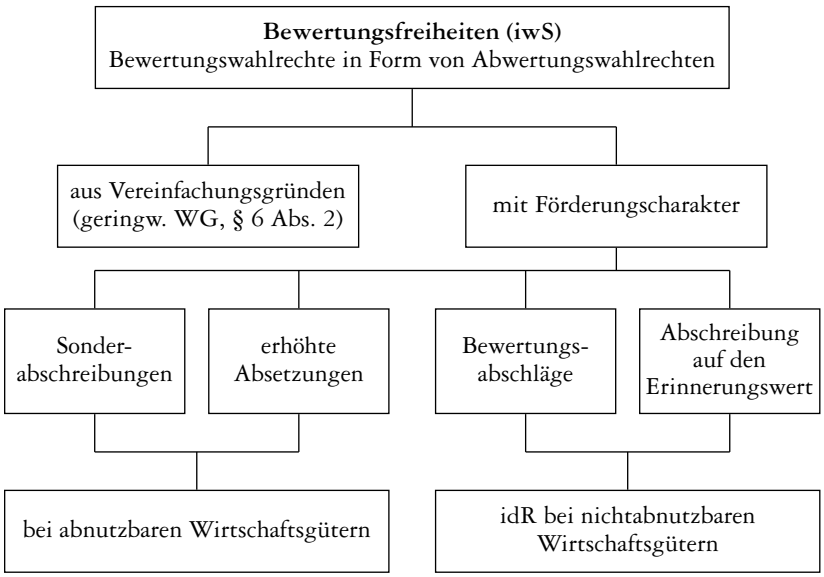
Abs. 1 gilt nur für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen. Diese Begriffe sind nicht abstrakt-generell definiert. Ihre Bedeutung ist induktiv aus der Verwendung im Gesetz abzuleiten. Wo sich dem Gesetz die Einstufung als erhöhte Absetzung oder Sonderabschreibung in den Überschriften der Normen oder im Normtext selbst nicht entnehmen lässt, ist bei abnutzbaren WG aus einer über den einer Periode nach § 7 zuzuordnenden Aufwand hinaus geregelten Absetzung zu schließen, dass es sich um eine erhöhte Absetzung oder eine Sonderabschreibung handelt (vgl. auch *Stuhrmann*, FR 1982, 321; *Söffing*, FR 1982, 422).

Erhöhte Absetzungen sind – wie sich aus Abs. 3 ergibt – Absetzungen, die anstelle der AfA nach § 7 vorgenommen werden können. Die in § 7 vorgesehenen Absetzungen sind keine erhöhten Absetzungen. Dies gilt auch für die degressive AfA des § 7 Abs. 2 und 5.

BFH v. 24.11.1993 – X R 28/93, BStBl. II 1994, 322; BFH v. 18.6.1996 – IX R 40/95, BStBl. II 1996, 645; BFH v. 26.2.2002 – IX R 42/99, BStBl. II 2002, 472; BFH v. 25.5.2004 – VIII R 6/01, BFH/NV 2004, 1461; *Stuhrmann* in *B/B*, § 7a Rz. 9 (8/2014).

Sonderabschreibungen sind Absetzungen, die neben den AfA nach § 7 zulässig sind (s. § 7 Anm. 54).

Abgrenzung zu anderen Bewertungsfreiheiten: Abs. 1 gilt nicht für andere Bewertungsfreiheiten als erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen. Vorschriften über Bewertungsabschläge und Abschreibungen auf den Erinnerungswert ohne Förderungscharakter, die dem Stpfl. wie bei erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen die Freiheit einräumen, einen niedrigeren Ansatz auszuweisen, als er sich bei Anwendung des § 6 ergeben würde, fallen damit nicht unter den Anwendungsbereich der Norm.



Nicht unter Abs. 1 fallen damit insbesondere

- *Wertansatzwahlrechte* (Abwertungswahlrechte) mit Vereinfachungszweck (so § 6 Abs. 2 für gWG).
- *Bewertungsabschläge* bei nicht abnutzbaren WG, auf die keine planmäßigen Abschreibungen vorgenommen werden können (zB Importwarenabschlag nach § 80 EStDV aF) oder auf nichtabnutzbare und abnutzbare WG (zB § 1 Abs. 1 EntwHilfeStG v. 23.12.1963, BGBl. I 1963, 1013; ausgelaufen zum 31.12.1973). Bei Gewährung eines Bewertungsabschlags dürfen die begünstigten WG um einen bestimmten Prozentsatz niedriger als zu den AHK angesetzt werden.

13 2. Nachträgliche Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum

Satz 1 greift ein, wenn im Begünstigungszeitraum nachträgliche HK oder nachträgliche AK (Satz 2; s. Anm. 15) aufgewendet werden.

Begünstigungszeitraum ist der Zeitraum, in dem bei einem WG erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen (s. Anm. 12) in Anspruch genommen werden können. Das ist der Zeitraum, in dem die Tatbestandsvoraussetzungen im begünstigten WG vorliegen. Auf Merkmale in der Person des Stpfl. kommt es nicht an. Deshalb berührt der nachträgliche Eintritt oder Austritt von Stpfl. in Gesellschaften den Lauf des Begünstigungszeitraums eines WG der Gesellschaft nicht. Unerheblich ist ferner, ob der Stpfl. die buchmäßigen Nachweise des Abs. 8 (s. Anm. 71) erbringt oder nicht. Ebenso wenig kommt es darauf an, ob er den Abzug erhöhter Absetzungen oder Sonderabschreibungen wählt oder ob er auf die jeweilige Begünstigung verzichtet. Hat der Stpfl. die höchstmöglichen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen, verkürzt Satz 1 den Lauf des Begünstigungszeitraums nicht (Beispiel s. Anm. 81). Das gilt auch, wenn keine Sonderabschreibungen vorgenommen worden sind (glA *Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 7 [6/2020]; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 32 [7/2020]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 2; *Stuhr-*

mann in *B/B*, § 7a Rz. 21 [8/2014]). Einen vorzeitigen Ablauf des Begünstigungszeitraums, nachdem Sonderabschreibungen vollständig ausgenutzt wurden, sahen aber einzelne Sondervorschriften (zB § 4 Abs. 3 FördG) vor.

▶ *Beginn, Ende und Dauer* eines Begünstigungszeitraums bestimmt sich nach den Regelungen der jeweiligen Begünstigungsnorm (vgl. R 7a Abs. 2 Satz 1 EStR 2012). Da alle Begünstigungsnormen die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen als Ganzjahresabsetzungen ausgestaltet haben, umfasst der Begünstigungszeitraum immer ein ganzes Wj. bzw. Kj. Erstjahr ist das Jahr, in dem die jeweilige Begünstigungsnorm erstmals erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen zulässt. Der Begünstigungszeitraum endet dann mit Ablauf des Jahres, in dem letztmals erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen abgezogen werden können.

Beispiele:

- § 7b: Der Begünstigungszeitraum von insgesamt vier Jahren beginnt mit dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung.
- § 7c: Der Begünstigungszeitraum erstreckt sich nur auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung.
- §§ 7h und 7i: Der Begünstigungszeitraum von insgesamt zwölf Jahren (vor VZ 2004: zehn Jahre) beginnt mit dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung (s. § 7i Anm. 20).
- § 7g Abs. 5: Der fünfjährige Begünstigungszeitraum beginnt ebenfalls im Jahr der Anschaffung oder Herstellung.

Nachträgliche Herstellungskosten sind Aufwendungen, die auf ein WG nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung gemacht werden (s. § 6 Anm. 256; BFH v. 18.11. 1997 – VIII R 71/96, BFH/NV 1998, 575). Davon abzugrenzen ist die Herstellung eines anderen WG, wenn etwa die Aufwendungen das vorhandene WG so umgestaltet werden, dass ein neues WG entsteht oder dass ein zweites WG hergestellt wird (vgl. R 7.3 Abs. 5 EStR 2012 und § 7 Anm. 137). Zur ebenfalls erforderlichen Abgrenzung von anschaffungsnahen Aufwendungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a s. § 6 Anm. 480; BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl. I 2003, 386.

Aufwendung im Begünstigungszeitraum: Satz 1 verlangt als Voraussetzung für Absetzungen von nachträglichen AHK, dass sie im Begünstigungszeitraum „aufgewendet" werden, und regelt sodann die Absetzungen ab dem Jahr der „Entstehung". Aus dem Begriff „Aufwendungen" ergibt sich, dass der Stpfl. die Kosten selbst getragen haben muss. Soweit der maßgebliche Zeitpunkt der Aufwendung bzw. der Entstehung von nachträglichen AHK innerhalb des Begünstigungszeitraums zu ermitteln ist, ergeben sich aus den beiden Begriffen keine Unterschiede (zu den Einzelheiten zum Wj./Kj., in dem AHK als aufgewendet anzusehen sind s. § 7 Anm. 137).

Vorauszahlungen: Sind Vorauszahlungen selbständig begünstigt, läuft für sie ein eigener Begünstigungszeitraum (R 7a Abs. 2 Satz 3 EStR 2012). Werden Sonderabschreibungen bereits auf Vorauszahlungen in voller Höhe ausgenutzt, schließt sich hieran kein zweiter Begünstigungszeitraum für die AHK mehr an (BFH v. 20.4. 2004 – IX R 49/03, BFH/NV 2004, 1035; BFH v. 20.4.2004 – IX R 48/03, BFH/NV 2004, 1255, zu § 4 Abs. 3 FördG; s. Anm. 22).

14 **3. Bemessung der Absetzungen bei nachträglichen Herstellungskosten**

Die Absetzungen für nachträgliche AHK richten sich „vom Jahr der Entstehung" bis „zum Ende des Begünstigungszeitraums" nach Satz 1. Die Abschreibungen in früheren Jahren bleiben somit unverändert.

Jahr der Entstehung: Herstellungskosten sind „entstanden" oder „aufgewendet" (s. Anm. 13), wenn sie nach den GoB als Aufwand bis zum Ende des Wj. durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines WG entstanden sind (s. § 6 Anm. 229). Auf die Fertigstellung der nachträglichen Arbeiten kommt es nicht an (s. H 7a Beispiel 1 EStH 2019 mit Aufwendungen, die im Dezember und im Januar des Folgejahres entstanden sind). § 9a EStDV ist nicht sinngemäß anzuwenden (glA *Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 10 [6/2020]; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 33 [7/2020]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 2: Abzug, sobald die Aufwendungen in das WG „eingegangen" sind).

Beispiel:

Der Stpfl. kann ab dem Jahr 01 100 000 € nach § 7i begünstigt abschreiben. Im Dezember 03 wendet er weitere 20 000 € und im Januar 04 10 000 € auf. Die nachträglichen Baumaßnahmen sind insgesamt eigenständig nach § 7i förderungsfähig, nicht aber die jeweiligen Baumaßnahmen im Dezember 03 und Januar 04 für sich allein (s. Anm. 5 und § 7i Anm. 20).

Wählt der Stpfl. die gesonderte Absetzung der nachträglichen AHK nach § 7i, greift Satz 1 nicht ein. Die im Jahr 01 aus der Bemessungsgrundlage von 100 000 € begonnenen erhöhten Absetzungen werden unverändert nach § 7i bis ins Jahr 12 fortgeführt. Im Jahr 03 ergibt sich keine Änderung. Ab dem Jahr 04 beginnt ein weiterer Begünstigungszeitraum aus einer Bemessungsgrundlage von 30 000 €, der mit Ablauf des Jahres 15 endet (AfA 04–08: 11 700 € = 9 % von 100 000 € und von 30 000 €). In den Jahren 09–11 können jeweils Absetzungen iHv. 9 700 € (7 % von 100 000 € zuzüglich 9 % von 30 000 €) abgezogen werden. Im Jahr 12 werden die ursprünglichen AHK, im Jahr 15 die nachträglichen AHK vollständig abgeschrieben.

Macht der Stpfl. von seinem Wahlrecht keinen Gebrauch, greift Satz 1. Die Aufwendungen im Dezember 03 erhöhen bereits im VZ 03 die erhöhten Absetzungen. Die AfA im Jahr 03 beträgt somit 10 800 € (9 % von 120 000 €). In den Jahren 04–08 beträgt die AfA 11 700 € (9 % von 130 000 €). Die erhöhten Absetzungen ab 09 betragen 9 100 € (7 % von 130 000 €). Zum 31.12.12 verbleibt ein Restwert von 6 300 €, der nach § 7i Abs. 1 Satz 8 weiter abzuschreiben ist (hierzu s. § 7i Anm. 33 und § 7h Anm. 20). Im Vergleich der beiden Abschreibungsalternativen führt die Anwendung von Satz 1 zu einem einmaligen Vorteil in Höhe einer AfA von 1 800 € im Jahr 03 (9 % von 20 000 €). Dem stehen ab dem Jahr 09 Nachteile gegenüber.

Anschaffungskosten entstehen mit der Pflicht des Stpfl., sie zu bezahlen (BFH v. 10.4.1973 – VIII R 157/72, BStBl. II 1973, 595; BFH v. 16.4.2002 – IX R 53/98, BFH/NV 2002, 1152). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Bezahlung kommt es nicht an. Ob Anzahlungen auf AK begünstigt sind, richtet sich nach der einzelnen Begünstigungsvorschrift.

Ende des Begünstigungszeitraums: Der Begünstigungszeitraum endet mit Ablauf des Jahres, in dem letztmals erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen abgezogen werden können. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums kommt Satz 1 nicht mehr zur Anwendung. Sind nachträgliche AHK während des Begünstigungszeitraums angefallen und wurden Sonderabschreibungen vorgenommen, hat die Restwertabschreibung in den Folgejahren nach Abs. 9 zu erfolgen, es sei denn, Sondervorschriften bestimmen etwas anderes (s. Anm. 81). Wurden erhöhte Absetzungen vorgenommen, so ist die weitere Abschreibung regelmäßig in der jeweiligen Vorschrift geregelt (zB § 7h Abs. 1 Satz 5; § 7i Abs. 1 Satz 8; s. § 7h Anm. 20). Entstehen nachträgliche AHK erstmals nach Ablauf eines Begünstigungszeitraums,

gelten für die Berechnung der Absetzungen die allgemeinen Vorschriften (s. § 7 Anm. 137; Beispiel s. Anm. 81).

AfA-Bemessungsgrundlage: Abs. 1 Satz 1 gilt sowohl für die Bemessungsgrundlage von erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen als auch für die Bemessungsgrundlage der Normal-AfA, selbst wenn der Stpfl. auf die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen verzichtet. Lässt eine Begünstigungsnorm Sonderabschreibungen zu, erhöhen nachträgliche AHK somit auch die nach Abs. 4 vorzunehmende Normal-AfA. Entsprechend (Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 16) mindert sich ggf. die Normal-AfA.

- *Neue Bemessungsgrundlage* für die Absetzungen errechnet sich ab dem Jahr der Entstehung der nachträglichen AHK (s. Anm. 137) aus den ursprünglichen AHK des begünstigten WG zuzüglich der nachträglichen AHK (ggf. abzgl. der nachträglichen Minderungen).
- *Vom Jahr der Entstehung an:* Aus der Formulierung ergibt sich, dass auch die Absetzungen für nachträgliche AHK Ganzjahresabschreibungen sind. Die Absetzungen sind also nicht zeitanteilig vorzunehmen, vielmehr hat immer die gesamte Jahresabsetzung zu erfolgen (zutr. R 7a Abs. 3 Satz 1 EStR 2012; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 33 [7/2020]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 2; *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 9).
- *Die Höhe der Abschreibungen* ergibt sich aus der jeweils anzuwendenden Begünstigungsnorm. Beispielsrechnungen s. H 7a EStH 2019; Beispiele in Anm. 11, 14 und 81.

III. Entsprechende Anwendung auf nachträgliche Anschaffungskosten (Abs. 1 Satz 2) 15

Satz 1, der erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen von nachträglichen HK regelt, gilt entsprechend, wenn nachträgliche AK (s. § 6 Anm. 206) entstehen. Während bei der Anschaffung eines neuen WG unter den Voraussetzungen der jeweiligen Begünstigungsnorm ggf. jeweils ein neuer Begünstigungszeitraum beginnt, können nachträgliche AK auf ein bereits vorhandenes WG – wie nachträgliche HK – erst ab dem Jahr ihres Entstehens bis zum Ablauf des bereits begonnenen Begünstigungszeitraums berücksichtigt werden. Nachträgliche AK entstehen mit Eintritt der Zahlungsverpflichtung (glA *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 33 [7/2020]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 2). Die Abschreibung der nachträglichen AK während des Begünstigungszeitraums und die Abschreibung eines zum Ende des Begünstigungszeitraums verbleibenden Restwerts ist wie bei nachträglichen HK vorzunehmen (s. Anm. 14).

IV. Nachträgliche Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum (Abs. 1 Satz 3) 16

Abs. 1 Satz 3 regelt nachträgliche Minderungen der ursprünglichen AHK spiegelbildlich zu nachträglichen Erhöhungen (Abs. 1 Sätze 1 und 2). Dies bedeutet, dass nachträgliche Minderungen während eines Begünstigungszeitraums ab dem Jahr der Minderung bis zum Ablauf des Begünstigungszeitraums zu berücksichtigen sind. Erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen können in diesen Jahren

nur noch aus den niedrigeren AHK vorgenommen werden. Die höheren Absetzungen früherer Jahre bleiben unberührt.

Nachträgliche Minderung: Die AHK müssen sich nach dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung gemindert haben. Eine nachträgliche Minderung liegt somit nicht vor, wenn das mindernde Ereignis auf den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung zurückwirkt. Keine nachträgliche Minderung begründen die endgültige Festsetzung eines nur vorläufig höher vereinbarten Kaufpreises oder die Rückabwicklung eines noch nicht vollzogenen Kaufvertrags. Sie sind als rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu berücksichtigen.

BFH v. 19.7.1993 – GrS 2/92, BStBl. II 1993, 897, Rz. 62; BFH v. 6.3.2007 – IX R 51/04, BFH/NV 2007, 1456; BFH v. 25.6.2009 – IX R 13/07, BFH/NV 2009, 1801; FG Düss. v. 17.4.2003 – 16 K 5643/02 F, EFG 2003, 1296, rkr.; FG München v. 18.11.2008 – 12 K 2715/08, EFG 2009, 305, rkr., Rz. 18; *Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 13 (6/2020); *Stuhrmann* in *B/B*, § 7a Rz. 30 (8/2014).

- *Zuschüsse:* Eine nachträgliche Minderung der AHK kommt vor allem bei der späteren Gewährung von Zuschüssen in Betracht. Maßgeblich ist der Zeitpunkt der Bewilligung (R 7a Abs. 1 Satz 2 EStH 2019; zust. *Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 13 [6/2020]).
- *Preisnachlass, Wandelung oder Minderung:* Anschaffungskosten werden gemindert, wenn die Zahlungsverpflichtung, die zu ihrer Entstehung geführt hat, ganz oder teilweise rückgängig gemacht wird, zB durch Preisnachlass, Wandelung oder Minderung (vgl. BFH v. 26.3.1992 – IV R 74/90, BStBl. II 1993, 96; *Söffing*, BB 1995, 2558). Hierbei kommt es nicht auf die zivilrechtl. Bezeichnung von Rückzahlungen an. Ausschlaggebend ist, ob ein Rückfluss von Geldern maßgeblich durch den Anschaffungsvorgang veranlasst ist (vgl. BFH v. 26.2. 2002 – IX R 20/98, BStBl. II 2002, 796: Provisionsnachlass des Vermittlers einer Fondbeteiligung mindert AK des Fonderwerbers).
- *Nachträgliche Rückgängigmachung der Minderung:* Der Fall, dass eine Minderung in einem späteren Jahr wieder rückgängig gemacht wird (zB Rückforderung eines Zuschusses), ist genauso zu behandeln, als ob nachträgliche AHK angefallen wären (R 7a Abs. 4 Satz 3 EStR 2012).

Im Begünstigungszeitraum muss die Minderung der AHK erfolgen. Bei Zuschüssen kommt es unabhängig von der Art der Einkünfteermittlung auf den Zeitpunkt ihrer Bewilligung, nicht auf den Zuflusszeitpunkt an (zutr. R 7a Abs. 4 Sätze 2 und 4 EStR 2012). Das folgt aus dem Grundgedanken des Satzes 1, wonach es auf den Zeitpunkt ankommt, in dem die AHK „entstanden" sind bzw. „aufgewendet" wurden (s. Anm. 14). Spiegelbildlich ist eine Minderung zu berücksichtigen, sobald feststeht, dass der Stpfl. die AHK nicht tragen muss und deshalb letztlich kein Aufwand vorliegt.

Auch bei Baumaßnahmen, die nach §§ 7h und 7i gefördert werden, kommt es nach dem Gesetzeswortlaut der Abs. 1 Satz 3 vorgehenden Vorschriften der § 7h Abs. 1 Satz 4 und § 7i Abs. 1 Satz 7 nicht auf den Zufluss an, sondern darauf, ob die Aufwendungen des Stpfl. durch Zuschüsse „gedeckt" sind (s. § 7i Anm. 32).

Rechtsfolge der Minderung: Von der ursprünglichen AfA-Bemessungsgrundlage wird ein Abzug in Höhe der Minderung vorgenommen. Ab dem Jahr der Minderung bis zum Ende des Begünstigungszeitraums bemessen sich erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen und die Normal-AfA nach den geminderten AHK.

Fällt die Minderung der AHK während des Kj. an, so ist keine zeitanteilige Herabsetzung der Abschreibungen für dieses Jahr vorzunehmen, sondern es ist so zu

verfahren, als ob die Minderung schon zu Beginn des Jahres eingetreten wäre. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut der Vorschrift („vom Jahr der Minderung an"; ebenso R 7a Abs. 4 Satz 1 EStR 2012; s. auch Anm. 14).

Berechnungsbeispiel s. H 7a Beispiel 3 EStH 2019.

Einstweilen frei. 17–20

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen für Anzahlungen und Teilherstellungskosten

I. Einordnung des Abs. 2 21

Abs. 2 regelt, wie erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen auf Anzahlungen und Teil-HK vorgenommen werden, wenn eine Begünstigungsvorschrift Absetzungen bereits auf Anzahlungen oder Teil-HK erlaubt. Satz 1 regelt die AfA-Bemessung in den gesetzlich geregelten Ausnahmefällen bei solchen Anzahlungen oder Teil-HK, Satz 2 das Verhältnis zu den späteren Abschreibungen des WG. Satz 3 bestimmt den Zahlungszeitpunkt bei Anzahlungen, die Sätze 4 und 5 den Zahlungszeitpunkt bei Hingabe eines Wechsels oder Schecks.

Nach den allgemeinen Regeln können auf Anzahlungen und Teil-HK vor Lieferung oder Fertigstellung weder AfA noch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen vorgenommen werden (*Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 14 [6/2020]). Anzahlungen auf AK und Teil-HK sind nur begünstigt, wenn dies in einer besonderen Abschreibungsvorschrift ausdrücklich vorgesehen ist (BFH v. 27.6.1995 – IX R 130/90, BStBl. II 1996, 215). Mit dieser Vorverlagerung von Abschreibungen in Abweichung von den allgemeinen Bilanzierungs- und Abschreibungsgrundsätzen will der Gesetzgeber regelmäßig zusätzliche Investitionsanreize schaffen. Derzeit sind alle Begünstigungsnormen, die solche Regelungen enthielten, zeitlich ausgelaufen (vgl. zB § 7d Abs. 5; § 7f Abs. 3; § 81 Abs. 4 EStDV; § 82f EStDV; § 4 Abs. 1 Satz 5 FördG).

II. Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilherstellungskosten (Abs. 2 Satz 1)

1. Anzahlungen auf Anschaffungskosten 22

Anzahlungen auf AK sind Vorleistungen auf ein zu einem späteren Anschaffungszeitpunkt noch zu vollziehendes Anschaffungsgeschäft. Die Leistungen des Erwerbers müssen in Erfüllung des Anschaffungsgeschäfts erbracht werden, also unmittelbar der Tilgung der Kaufpreisverbindlichkeit dienen. Zahlungen des Erwerbers, die nur „bei Gelegenheit" eines Anschaffungsgeschäfts erfolgen, durch die aber objektiv eine (teilweise) Tilgung der Kaufpreisverbindlichkeit nicht eintritt und nach den Vorstellungen der Vertragsparteien auch nicht eintreten soll, stellen keine Anzahlungen dar.

BFH v. 4.3.1983 – III R 20/82, BStBl. II 1983, 509; BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758; BFH v. 14.1.2004 – IX R 33/03, BFH/NV 2004, 582; BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49; BFH v. 20.1.2009 – IX R 9/07, BStBl. II 2009, 471, Rz. 12; R 7a Abs. 5 Satz 1 EStR 2012.

Es muss ein wirksamer Kaufvertrag abgeschlossen worden sein (R 7a Abs. 5 Satz 1 EStR 2012). Handelt ein Vertreter ohne Vertretungsmacht, kommt der Vertrag erst im Zeitpunkt der Genehmigung zustande (*Zitzmann*, DB 1997, 1001). Um Zahlungen durch ihre Tilgungsbestimmung als Anzahlungen zu qualifizieren, müssen diese vertraglich vereinbart werden (vgl. zur Erfüllungswirkung von Vorleistungen *Buck-Heeb* in *Erman*, 16. Aufl. 2020, § 362 HGB Rz. 3; BGH v. 20.9.1985 – V ZR 148/84, NJW 1986, 248: Nichtigkeit eines Grundstückskaufvertrags, weil Vorauszahlung nicht beurkundet worden war; *Best*/*Mergener*, DStR 1996, 1833; *Breuninger*/*U. Prinz*, FR 1993, 350). Diese Vereinbarung kommt, wenn keine besonderen Formvorschriften greifen, stillschweigend durch Entgegennahme der Anzahlung mit entsprechender Tilgungsbestimmung zustande. Anzahlungen liegen auch vor, wenn Zahlungen in der vollen Höhe des Kaufpreises vorgenommen werden. Unerheblich ist, ob die Anzahlungen verzinst werden (R 7a Abs. 5 Satz 2 EStR 2012).

Zahlung setzt endgültigen Verlust der Verfügungsmacht über den Wert der geleisteten Anzahlung voraus. Deshalb sind Zahlungen auf Treuhand- oder Notaranderkonten oder Konten, die zugunsten des Stpfl. gesperrt sind, keine Anzahlungen (zutr. R 7a Abs. 5 Sätze 9–10 EStR 2012).

Anzahlung auf Anschaffungskosten: Abs. 2 setzt bezogen auf Anzahlungen eine Anschaffung voraus. Der Stpfl. muss Erwerber sein, nicht also Bauherr (vgl. OFD Kiel v. 17.5.1995, StEK EStG § 7a Nr. 15). Für die Abgrenzung der Anschaffung zur Herstellung gelten die allgemeinen Regeln (s. § 6 Anm. 162).

Die Anzahlung muss zur Anschaffung eines begünstigten WG erfolgen und darf den Kaufpreis nicht übersteigen (BFH v. 6.3.2007 – IX R 51/04, BFH/NV 2007, 1456). Daran fehlt es, wenn der Kaufvertrag ein nachträgliches Bestimmungsrecht bezüglich des Kaufgegenstands vorsieht („blind pool-Angebote"). In diesen Fällen wird nicht für die Anschaffung des später gelieferten WG angezahlt, sondern eine stl. nicht begünstigte Forderung erworben (FG Berlin v. 19.10.1979 – III 45-45/78, EFG 1980, 301, rkr.). Das Gleiche gilt bei Anzahlungen auf eine Kaufoption, sofern nicht in der Zahlung die Annahme eines Angebots liegt. Beim Kauf von Gebäuden ist der Kaufgegenstand auch dann hinreichend bestimmt, wenn sich im Rahmen der noch nicht abgeschlossenen Bauplanung und der Bauausführung noch kleinere Änderungen ergeben (BFH v. 11.8.2010 – IX R 5/10, BFH/NV 2011, 22; FG Hamb. v. 12.10.2000 – VII 13/98, EFG 2001, 382, rkr.: Abweichung vom Notarvertrag von ca. 4 % der vermietbaren Fläche ist unschädlich).

Unübliche (willkürliche) Anzahlungen: „Willkürliche" Zahlungen sind keine Anzahlungen (R 7a Abs. 5 Satz 4 EStR 2012). Gemeint sind damit gemessen am Maßstab des § 3 Abs. 2 MaBV unüblich frühe Anzahlungen (R 7a Abs. 2 Satz 8 EStR 2012; H 7a „Anzahlungen auf Anschaffungskosten" EStH mit Beispielen), die vom Zweck der Begünstigung von Anzahlungen, die Liquidität des Investors zu verbessern und die Finanzierung der jeweiligen vom Gesetz geförderten Investition zu erleichtern, nicht gedeckt sind. Je größer der Vorauszahlungszeitraum ist, desto genauer ist zu prüfen, ob eine Anzahlung auf die AK oder eine Zahlung aus einem anderen, nicht begünstigten Grund geleistet wird. Allein der Umstand, dass Anzahlungen mehrere Jahre vor einer Investition erfolgen, lässt aber weder den Zurechnungszusammenhang entfallen, noch kann daraus ein Missbrauch iSd. § 42 Abs. 1 Satz 1 AO abgeleitet werden (zutr. *Fischer*, FR 2004, 526; *Breuninger*/*U. Prinz*, FR 1993, 350). Die Verwaltungspraxis sieht Anzahlungen nicht als willkürlich an, wenn das WG im Folgejahr geliefert wird oder bei Gebäuden Teilzahlungen nach § 3 Abs. 2 MaBV angefordert werden können (R 7a Abs. 5 Sätze 6

und 7 EStR 2012). Daraus ist nicht zu folgern, dass eine willkürliche Vorauszahlung immer dann vorliegt, wenn das WG nicht im Folgejahr geliefert wird (BFH v. 16.7.2003 – IX B 60/03, BStBl. II 2003, 945; *Zitzmann*, DB 1997, 2001). Es ist weder unüblich noch willkürlich, wenn Vorauszahlungen auf ein Gebäude nicht ratenweise nach § 3 Abs. 2 MaBV erfolgen, sondern eine Sicherheit nach § 7 MaBV gestellt und der volle Kaufpreis vorausgezahlt wird (BFH v. 14.1.2004 – IX R 33/03, BFH/NV 2004, 582;R 7a Abs. 5 Satz 7 EStR 2012).

Rückwirkender Wegfall der Begünstigung von Anzahlungen: Im Jahr der Zahlung kann der Stpfl. die Berücksichtigung von Anzahlungen idR dadurch erreichen, dass er den Kaufvertrag über ein begünstigtes WG vorlegt und die Anzahlung belegt. Soweit erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen auf Anzahlungen zulässig sind, schaffen die jeweiligen Begünstigungsnormen aber keinen eigenständigen Fördertatbestand unter diesen leicht zu erfüllenden Voraussetzungen. Vielmehr wird lediglich der Zeitpunkt der Förderung vorverlagert, alle sonstigen Fördervoraussetzungen der jeweiligen Begünstigungsnorm müssen in den Folgejahren nachträglich erfüllt werden. Stellt sich in späteren Jahren heraus, dass dies nicht geschieht, sind auch die Anzahlungen nicht begünstigt. Die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen auf Anzahlungen sind dann – ggf. rückwirkend (§ 175 AO) – zu versagen (BFH v. 25.6.2009 – IX R 13/07, BFH/NV 2009, 1801).

- *Ausbleibende Anschaffung:* Liegen die Voraussetzungen für AfA, erhöhte AfA und Sonderabschreibungen bezogen auf das WG nicht vor, weil das WG, auf das die Anzahlung geleistet wurde, nicht angeschafft wird, entfällt die Begünstigung rückwirkend (BFH v. 20.1.2009 – IX R 9/07, BStBl. II 2009, 471, Rz. 14). Das gilt nicht, wenn der vollzogene Erwerb nach Übergang des wirtschaftlichen Eigentums später wegen einer Leistungsstörung rückgängig gemacht wird. Dann ist die begünstigte Anschaffung erfolgt, die Voraussetzungen der Sonderabschreibung bleiben erhalten (BFH v. 6.5.2014 – IX R 34/13, BFH/NV 2014, 1732, Rz. 17) und die Anzahlung bleibt begünstigt. Entspricht das gelieferte WG nicht den vertraglichen Vereinbarungen, ist im Einzelfall zu prüfen, ob ein anderes WG angeschafft wurde. Jedenfalls kleinere Abweichungen sind unschädlich (BFH v. 26.6.2003 – III R 16/01, BStBl. II 2004, 22, Rz. 18, zum InvZulG; BFH v. 11.8.2010 – IX R 5/10, BFH/NV 2011, 22).
- *Rücktritt vom Kaufvertrag:* Ist das wirtschaftliche Eigentum am WG vor der Rückabwicklung des Kaufvertrags noch nicht übergegangen, sind die StBegünstigungen auf Anzahlungen rückgängig zu machen (so BFH v. 28.6.2002 – IX R 51/01, BStBl. II 2002, 758, für den Fall einer Rückabwicklung eines nach § 4 FördG subventionierten Gebäudekaufs; ggf. aber Abzug der Vorauszahlungen als „verlorene Aufwendungen"; FG Berlin v. 10.10.2002 – 1 K 1285/00, EFG 2003, 406, rkr.).
- *Weiterverkauf eines Gebäudes:* Die Begünstigung der Anzahlungen entfällt auch, wenn der Stpfl. das Objekt vor dem Weiterverkauf nicht – wie vom FördG vorgesehen – zu Zwecken der Einkunftserzielung (Vermietung) verwendet (BFH v. 29.6.2004 – IX R 7/01, BFH/NV 2004, 1408).
- *Nichteinhalten von Verbleibensvoraussetzungen:* Muss ein WG nach der Begünstigungsnorm eine bestimmte Zeit im BV des Stpfl. verbleiben, entfällt der Abzug von Sonderabschreibungen auf Vorauszahlungen bei vorzeitigem Verkauf (so BFH v. 29.3.2001 – IV R 49/99, BStBl. II 2001, 437, bei Sonderabschreibungen auf Anzahlungen gem. § 82f EStDV und anschließendem Verkauf des Schiffs).

- *Kaufpreisminderung:* Eine nachträgliche Minderung des Kaufpreises hat idR keine Rückwirkung. Es kommt Abs. 1 Satz 3 zur Anwendung (FG Hamb. v. 12.10.2000 – VII 13/98, EFG 2001, 382, rkr.; R 7a Abs. 5 Satz 2 EStR 2012; *Söffing*, BB 1995, 2558). Es darf aber insgesamt kein die geminderten AHK übersteigender Betrag abgeschrieben werden (BFH v. 6.3.2007 – IX R 51/04, BFH/NV 2007, 1456).

23 2. Teilherstellungskosten

Teilherstellungskosten sind alle bis zum Ende eines Wj. bzw. Kj. entstandenen HK, wenn das WG erst später fertiggestellt wird (s. § 6 Anm. 265; BFH v. 15.11.1985 – III R 110/80, BStBl. II 1986, 367). Auf den Zeitpunkt der Bezahlung kommt es nicht an (R 7a Abs. 6 Satz 2 EStR 2012). Anzahlungen auf Teil-HK sind bereits begrifflich nicht denkbar (BFH v. 10.3.1982 – I R 75/79, BStBl. II 1982, 426). Entstanden sind Teil-HK, wenn für die Herstellung eines WG Güter tatsächlich verbraucht oder Leistungen tatsächlich in Anspruch genommen wurden. Der erreichte Fertigstellungsgrad ist zum Jahresende zu dokumentieren, damit die Voraussetzungen für die jeweilige Begünstigung ausreichend nachgewiesen werden können.

Bei Generalunternehmern lässt die Verwaltungspraxis die vereinfachte Berechnung der Teil-HK nach dem Baufortschritt zu (R 7a Abs. 6 Satz 4 EStR 2012). Danach gehört bis zum Jahresende auf einer Baustelle angeliefertes Baumaterial auch dann zu den Teil-HK, wenn es noch nicht verbaut wurde. Zahlungen nach dem Baufortschritt können als Schätzungsgrundlage für entstandene Teil-HK herangezogen werden.

24 3. Bemessung der Absetzungen bei Anzahlungen und Teilherstellungskosten

Die Begünstigung von Anzahlungen auf AK oder Teil-HK führt dazu, dass die jeweiligen erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen einer Begünstigungsnorm zeitlich in einen früheren VZ vorgezogen werden können. Sie endet mit Ablauf des Wj. vor der Anschaffung oder Herstellung, weil ab dem folgenden Wj. die erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen selbst vorgenommen werden können.

Begünstigungszeitraum: Mit der Anzahlung/Teilherstellung beginnt nach überzeugender Auffassung jeweils ein eigener (erster) Begünstigungszeitraum zu laufen, in dem die vorgezogenen erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen geltend gemacht werden können. An die Stelle des Jahres der Anschaffung tritt das Jahr der Anzahlung. Das Jahr der Herstellung wird durch das Jahr der Teilherstellung ersetzt. Dieser erste Begünstigungszeitraum endet mit Ablauf des Jahres, das dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung (ggf. der nachträglichen Herstellung) vorangeht, da ab dem Jahr der Anschaffung/Herstellung kein Bedarf für eine vorgezogene Begünstigung mehr besteht (zutr. R 7a Abs. 2 Satz 3 EStR 2012; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 41 [10/2018]; *Graw* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 7a Rz. 51; *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 11). Nach der Gegenansicht ist ein einheitlicher Begünstigungszeitraum vorzuverlegen. Die AfA auf die Anzahlungen setzt sich dann unmittelbar in den AfA auf die AHK fort (*Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 17 [6/2020]).

An den (ersten) Begünstigungszeitraum für Anzahlungen oder Teil-HK schließt sich ein (zweiter) Begünstigungszeitraum für die AHK an. In diesem weiteren Begünstigungszeitraum ab dem Jahr der Anschaffung/Herstellung können noch nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden (R 7a Abs. 2 Satz 4 EStR 2012). Dies gilt nicht, wenn die höchstmöglichen Sonderabschreibungen bereits von Anzahlungen vorgenommen wurden. Dann verbietet Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 25) sämtliche weiteren erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen, so dass es auch keinen zweiten Begünstigungszeitraum mehr geben kann (BFH v. 20.4.2004 – IX R 49/03, BFH/NV 2004, 1035; BFH v. 20.4.2004 – IX R 48/03, BFH/NV 2004, 1255, zu § 4 Abs. 3 FördG). Zur Restwertabschreibung in diesen Fällen s. Beispiel in Anm. 81 und 83.

Höhe der erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen: Die Bemessungsgrundlage für erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen aus Anzahlungen wird nach den allgemeinen Grundsätzen ermittelt. An die Stelle der AHK treten die Anzahlungen auf AK bzw. die Teil-HK. Bei der Anschaffung von Gebäuden ist die Aufteilung der Aufwendungen in einen Anteil für Grund und Boden und einen Anteil für das Gebäude notwendig (R 7a Abs. 5 Satz 3 EStR 2012). In welchem Umfang Absetzungen zulässig sind, richtet sich nach der jeweiligen Begünstigungsnorm. Normal-AfA kann vor der Anschaffung/Herstellung nicht geltend gemacht werden.

Das Kumulationsverbot des Abs. 5 greift bereits dann ein, wenn erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen auf Anzahlungen oder Teil-HK geltend gemacht wurden. Abs. 5 ist insofern entsprechend anzuwenden (s. Anm. 47).

Nachträgliche Teilherstellungskosten: Sind Teil-HK begünstigt, können erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen regelmäßig auch für nachträgliche Teil-HK in Anspruch genommen werden (R 7a Abs. 2 Satz 3 EStR 2012). Auch bei nachträglichen Herstellungsarbeiten kann der Stpfl. vor der Fertigstellung mit Absetzungen beginnen.

III. AfA-Bemessung nach Anschaffung oder Herstellung (Abs. 2 Satz 2) 25

Abs. 2 Satz 2 schließt eine Doppelförderung in den aufeinanderfolgenden Begünstigungszeiträumen aus. Nach Anschaffung oder Herstellung sind die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur soweit möglich, als sie nicht bereits für Anzahlungen auf AK oder (Teil-)HK in Anspruch genommen worden sind. Der Stpfl. kann wählen, ob er die Abschreibungsvergünstigungen nur auf die Anzahlungen/Teil-HK oder nur auf die AHK vornimmt oder ob er sie auf beide Möglichkeiten verteilt (s. Anm. 24). Vorrangige Bemessungsgrundlage sind die endgültigen AHK.

IV. Aufwendungen im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung (Abs. 2 Satz 3) 26

Die Sätze 3 bis 5 regeln den – insbes. bei Zahlungen am Jahresende – maßgeblichen Zeitpunkt, in dem Anzahlungen als aufgewendet gelten. Satz 3 stellt den Grundsatz auf, dass auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung abzustellen ist. Die Sätze 4 und 5 bestimmen diesen Zeitpunkt bei Wechsel- oder Scheckzahlungen.

Zeitpunkt der „tatsächlichen" Zahlung: Wie bei § 11 Abs. 2 Satz 1 ist maßgeblich, wann der Stpfl. seine Leistungshandlung erbracht und seine wirtschaftliche Verfügungsmacht verloren hat. Auf den Zugang beim Zahlungsempfänger (Zahlungserfolg) kommt es für die Bestimmung des Abflusszeitpunkts nicht an (BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49). Bei einer Banküberweisung ist damit der Zeitpunkt entscheidend, an dem der Schuldner seiner Bank den Überweisungsauftrag erteilt, soweit die Ausführung gesichert ist (BFH v. 22.5.1987 – III R 47/82, BStBl. II 1987, 673; BFH v. 2.8.1988 – VIII R 18/80, BFH/NV 1989, 307).

Bei Zahlungen auf ein Treuhand- oder Notaranderkonto liegen regelmäßig keine wirksamen Anzahlungen vor, da der Geldbetrag noch nicht in den Verfügungsbereich des Empfängers transferiert worden ist (R 7a Abs. 5 Satz 9 EStR 2012; BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49, unter 3.; FG Ba.-Württ. v. 1.2.1996 – 1 V 7/95, EFG 1996, 557, rkr.; *Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 20 [6/2020]). Das gilt nicht, wenn die Valuta wirtschaftlich nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO bereits einem anderen zuzurechnen ist (ähnlich BFH v. 20.1.2009 – IX R 9/07, BStBl. II 2007, 471; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 42 [10/2018]; *Stuhrmann* in *B/B*, § 7a Rz. 38 [8/2014]) oder die Zahlungspflicht durch die Zahlung auf das Treuhandkonto nach den vertraglichen Vereinbarungen erloschen ist (Nds. FG v. 19.7. 2000 – 2 K 763/97, EFG 2000, 1193, rkr.).

Sog. Überweisung zu treuen Händen ist danach als Anzahlung im Zeitpunkt des Überweisungsauftrags anzusehen. Sie liegt vor, wenn der Kaufpreis auf ein Konto des Verkäufers überwiesen wird, dieser über die Mittel aber im Verhältnis zum Käufer erst verfügen darf, wenn er alle vereinbarten Sicherheiten (zB Bürgschaft nach § 7 MaBV; Rangbestätigung für Grundpfandrechte) erbracht hat. In solchen Fällen stehen die Geldmittel dem Empfänger nur im Verhältnis zum Käufer noch nicht frei zur Verfügung. Entscheidend ist nach der Rspr. in diesen Fällen nur, dass die Vermögensminderung beim Zahlenden eingetreten ist. Diese Voraussetzung ist gegeben, da eine Rückforderung nur möglich ist, wenn der Empfänger die Bedingungen nicht erfüllt. Die Überweisung zu treuen Händen ist nicht vergleichbar mit einer Überweisung auf ein Notaranderkonto (BFH v. 24.8.2004 – IX R 28/02, BFH/NV 2005, 49).

Bei Zahlung auf ein Sperrkonto unterscheidet die Verwaltungspraxis zutr. danach, in wessen Interesse das Konto eingerichtet wurde. Dient das Sperrkonto der Sicherung des Zahlenden, ist hiernach regelmäßig eine Anzahlung zu verneinen (vgl. R 7a Abs. 5 Sätze 9–10 EStR 2012). Maßgeblich ist, ob ein Abfluss vorliegt, weil der Zahlende die Verfügungsmacht verloren hat (vgl. BFH v. 22.5.1987 – III R 47/82, BStBl. II 1987, 673: Zurückverweisung an das FG zur weiteren Prüfung; BFH v. 2.8.1988 – VIII R 18/80, BFH/NV 1989, 307: Abfluss bejaht, da der Empfänger und der Zahlende nur gemeinsam über das Sperrkonto verfügen konnten; s. auch *Stuhrmann*, BB 1996, 461).

Bei Zahlung im sog. Ein-Banken-Modell ist die Bank des Anzahlenden gleichzeitig Bank des Zahlungsempfängers. Diese Doppelfunktion darf nicht dazu genutzt werden, dass eine Anzahlung im wirtschaftlichen Erg. der Vertragspakete (§ 42 AO) wieder an den Zahlenden zurückgelangt (zB durch Sicherung des Erwerbers mittels Rückverpfändung seiner eigenen Anzahlung). Der Anzahlungskredit des Erwerbers muss deshalb mittelbar mit einer Bürgschaft der Bank abgesichert werden (FinSen. Berlin v. 12.11.1996 – III B 21 - S 2253a - 7/96, DStR 1996, 1894; OFD Frankfurt v. 23.9.1998 – S 2181 A - 4 - St II 24, FR 1999, 43).

V. Anzahlungszeitpunkt bei Zahlung durch Wechsel (Abs. 2 Satz 4) 27

Die Sätze 4 und 5 enthalten Sonderregelungen, soweit Anzahlungen durch Wechsel oder Scheck vorgenommen werden. Abweichend vom Grundsatz des Satzes 3 sind die Anzahlungen nicht bereits im Zeitpunkt der „tatsächlichen Zahlung" (= Abflusszeitpunkt; s. Anm. 26) aufgewendet, sondern erst später, wenn dem Lieferanten (Verkäufer) das Geld tatsächlich zufließt.

Zweck der Sonderregelungen: Gemäß den zu § 11 entwickelten Grundsätze ist mit der Übergabe eines Schecks eine Zahlung bewirkt (s. § 11 Anm. 45; BFH v. 20.3.2001 – IX R 97/97, BStBl. II 2001, 482; BFH v. 16.9.2014 – VIII R 15/13, BStBl. II 2015, 468). Auch die Hingabe eines Wechsels hat die Rspr. vor Inkrafttreten des § 7a ggf. als Anzahlung genügen lassen (s. § 11 Anm. 45; BFH v. 17.1.1973 – I R 17/70, BStBl. II 1973, 487). Da es sich bei Wechsel und Scheckzahlungen wirtschaftlich um Kreditgewährungen handelt, hat der Gesetzgeber eine missbräuchliche Ausnutzung dieser Rechtslage – insbes. bei Zahlungen am Jahresende oder kurz vor einem für die jeweilige Begünstigung geltenden Stichtag – befürchtet. So wäre es zB möglich gewesen, mit Scheck und Wechselzahlungen eine Anzahlung zu bewirken, ohne dass der Käufer wirtschaftlich im Zahlungszeitpunkt Geldmittel aufwendet bzw. der Lieferant (Verkäufer) Geldmittel erhalten hat. Um dies zu verhindern, bestimmen die Sätze 4 und 5, dass bei Scheck- und Wechselzahlungen eine Anzahlung erst vorliegt, wenn dem Lieferanten Geld tatsächlich zufließt. Die Auslegung der Sätze 4 und 5 hat sich am Zweck der Missbrauchsbekämpfung zu orientieren.

Tatsächlicher Zufluss durch Diskontierung eines Wechsels liegt vor, wenn der Diskonterlös dem Lieferanten des begünstigten WG gleichsam wie Bargeld zur freien Verfügung steht. Sicherungsrechte der diskontierenden Bank können daher dem stl. Zufluss trotz Gutschrift des Diskontbetrags auf einem Konto des Lieferanten entgegenstehen. Dies ist zB der Fall, wenn der Diskonterlös bis zur Einlösung des Wechsels auf einem Festgeldkonto angelegt werden muss und eine anderweitige Verwendung ausgeschlossen ist (BFH v. 30.10.1986 – III R 56/86, BStBl. II 1987, 137).

- *Diskontierung eines Wechsels* ist der Ankauf eines noch nicht fälligen Wechsels durch eine Bank (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 Kreditwesengesetz). Die diskontierende Bank schreibt dem Lieferanten (Verkäufer) des WG die Wechselsumme unter Abzug von Zwischenzinsen, Unkosten und Provisionen gut. Unerheblich ist, dass die Deutsche Bundesbank selbst infolge der Abgabe von Kompetenzen an die Europäische Zentralbank keine Wechsel und Schecks mehr ankauft (§ 19 Nr. 4 BBankG: Schecks und Wechsel werden nur noch zum Einzug übernommen) und deshalb auch keinen Diskontsatz im herkömmlichen Sinne mehr festlegt. Die Geschäftsbanken wickeln Diskontgeschäfte nunmehr aufgrund eines „Basiszinssatzes" ab.
- *Zufluss beim Lieferanten:* Die Diskontierung eines Wechsels muss zu einem Zufluss beim Lieferanten, dh. beim Verkäufer des begünstigten WG, führen. Nutzt ein Käufer einen Wechsel dazu, ihn zu seinen eigenen Gunsten zu diskontieren und bezahlt er mit den dadurch erlangten Mitteln den Kaufpreis, liegt beim Lieferanten kein Zufluss durch die Diskontierung, sondern erst durch die spätere Zahlung vor (BFH v. 14.6.1985 – III R 22/82, BStBl. II 1985, 528).

Rückfluss des Diskontbetrags: Eine Anzahlung liegt grds. nur vor, wenn sie in Erfüllung des Anschaffungsgeschäfts erfolgt (s. Anm. 22). An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn der Lieferant eines WG den diskontierten Betrag an den Käufer zurückgibt

und der Kaufpreis somit nicht durch die Wechselhingabe, sondern später auf anderem Wege beglichen wird. Zahlungen eines Käufers, die nur „bei Gelegenheit" eines Anschaffungsgeschäfts vorgenommen werden, durch die aber objektiv eine (zumindest teilweise) Tilgung der Kaufpreisschuld nicht eintritt, sind keine Anzahlungen.

- *Wechseldiskontierung ohne „wirtschaftlichen Wert":* Schließen der Lieferant und der Käufer eines WG ein Bündel von Verträgen mit dem Erg., dass der Lieferant zwar einen Wechsel diskontiert, der Diskonterlös für ihn jedoch keinen wirtschaftlichen Wert hat, liegt keine Anzahlung vor. Wirtschaftliche Wertlosigkeit liegt zB vor, wenn der Diskonterlös letztlich zum Käufer zurückfließt, dieser damit den Wechsel einlöst und der Lieferant wegen der vereinbarten Sicherungsabreden praktisch nie auf das Geld zugreifen konnte (BFH v. 28.11. 1980 – III R 17/78, BStBl. II 1981, 286).
- *Rückgängigmachung der Diskontierung eines Wechsels:* Diskontiert ein Verkäufer einen Wechsel zunächst bei seiner Bank, macht diese die Diskontierung jedoch unter Belastung seines Kontos vor der Einlösung des Wechsels rückgängig und gibt sodann den Wechsel an den Käufer zurück, liegt ebenfalls keine Anzahlung auf den Kaufpreis durch den Wechsel vor (BFH v. 14.6.1985 – III R 22/82, BStBl. II 1985, 528).
- *Kein Rückfluss* liegt vor, wenn ein Wechsel bei Fälligkeit nicht eingelöst, sondern durch einen weiteren Wechsel ersetzt wird. Eine solche zeitliche Verlängerung des Wechselkredits ist unschädlich, wenn der Käufer letztlich seine Wechselschuld einlöst (FG Berlin v. 5.11.1980 – II 167/78, EFG 1981, 359, rkr.).

Einlösung eines Wechsels: Einlösung bedeutet die Zahlung durch einen aus dem Wechsel Verpflichteten. Da Satz 5 auf den Zufluss abstellt, kommt es bei der zahlungstechnischen Abwicklung der Einlösung nicht auf den genauen zivilrechtl. Zeitpunkt der Einlösung (zB Tag der Belastung des Kontos des Zahlenden) an. Maßgeblich ist, an welchem Tag das Geld einem Konto des Lieferanten (oder eines Empfangsbevollmächtigten) gutgeschrieben wird und er deshalb die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt hat (BFH v. 21.11.1980 – III R 19/79, BStBl. II 1981, 179). Die Wertstellung durch die Bank ist auch dann maßgeblich, wenn aus technischen Gründen bei der Bank die Verbuchung erst am nächsten Tag erfolgt (FG Rhld.-Pf. v. 13.9.1979 – III 217/77, EFG 1980, 95, rkr.).

28 VI. Anzahlungszeitpunkt bei Zahlung durch Scheck (Abs. 2 Satz 5)

Bei einer Anzahlung mittels Scheck gilt die Regelung in Satz 4 für Wechsel entsprechend. Üblich ist beim Scheck die Einlösung. Für die Leistung des Verpflichteten kommt es hier nicht auf den Zeitpunkt der Einlösung, sondern auf die Gutschrift beim Lieferanten des begünstigten WG an.

Die Diskontierung eines Schecks ist zivilrechtl. möglich, in der Praxis aber selten. Die entsprechende Anwendung der für die Diskontierung von Wechseln geltenden Regelungen macht es aber überflüssig, für stl. Zwecke die zivilrechtl. Unterscheidung zwischen der Diskontierung eines Schecks und der Einlösung zu überprüfen. Der tatsächliche Zufluss erfolgt – wenn der Scheck gedeckt ist – in beiden Fällen an dem Tag, an dem der Geldbetrag dem Verkäufer zur freien Verfügung steht, zumeist also am Tag der Gutschrift auf einem Bankkonto.

29–33 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Mindest-AfA bei erhöhten Absetzungen

34

Zweck des Abs. 3 ist es, Steuervorteile durch solche niedrigen Absetzungen, mit denen die allgemeine Pflicht zu Abschreibungen (s. § 7 Anm. 89) umgangen würde, zu verhindern. Erhöhte Absetzungen treten an die Stelle der gem. § 7 vorzunehmenden AfA. Wo Stpfl. ein Wahlrecht bezüglich der Höhe von erhöhten Absetzungen haben (Beispiel s. § 7i Anm. 20), könnten sie anstelle von höheren Absetzungen auch Beträge geltend machen, die unter der Normal-AfA liegen.

Erhöhte Absetzungen: Abs. 3 gilt nur für erhöhte Absetzungen (s. Anm. 4), nicht für Sonderabschreibungen. Die erhöhten Absetzungen müssen tatsächlich in Anspruch genommen werden, dh., es genügt nicht, wenn die Voraussetzungen einer Begünstigungsnorm gegeben sind, der Stpfl. aber keine erhöhten Absetzungen beantragt. Verzichtet ein Stpfl. auf erhöhte Absetzungen, kommt Abs. 3 nicht zur Anwendung und der Stpfl. kann – wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind – anstelle der erhöhten Absetzungen degressive AfA geltend machen.

Mindest-AfA: Es müssen in jedem Jahr des Begünstigungszeitraums mindestens die Absetzungen in Höhe der Absetzungen nach § 7 Abs. 1 oder 4 berücksichtigt werden.

- *Absetzungen nach § 7 Abs. 1 oder 4:* Die Verweisung schafft keine eigenständige AfA-Vorschrift, dh., es müssen alle Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 und 4 (Rechtsgrundverweisung) vorliegen. Die Mindest-AfA ist daher nur und insoweit vorzunehmen, als eine AfA nach den allgemeinen Voraussetzungen notwendig ist.
- *Absetzungen „in jedem Jahr":* Die Mindest-AfA ist in jedem VZ innerhalb des Begünstigungszeitraums (s. Anm. 13) vorzunehmen. Hat sich ein Stpfl. für erhöhte Absetzungen entschieden, unterlässt er in einem späteren Jahr aber den Abzug, so kann er insoweit die erhöhten Absetzungen der §§ 7h und 7i nicht innerhalb des Begünstigungszeitraums nachholen (s. § 7i Anm. 20; s. § 7h Anm. 16; BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75).
- *Absetzungen „bei Wirtschaftsgütern":* Grundsätzlich ist ein WG einheitlich abzuschreiben. Die jeweiligen Begünstigungsnormen können zu Ausnahmen führen. Lässt eine Begünstigungsnorm erhöhte Absetzungen nur aus einem Teil der AHK zu, ist vom restlichen Teil die Mindest-AfA abzuziehen (so zu § 7c BFH v. 26.2.2002 – IX R 42/99, BStBl. II 2002, 472 aE; Beispiel s. Anm. 47). Zulässig kann auch der Abzug degressiver Absetzungen aus einem Teil der AHK und erhöhter Absetzungen aus dem anderen Teil der AHK sein. Zur Berechnung der Mindest-AfA in einem solchen Fall s. Beispiel in Anm. 46.

Einstweilen frei. 35–40

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Nur Normal-AfA neben Sonderabschreibungen

41

Sonderabschreibungen werden zusätzlich zu den „normalen" Absetzungen des § 7 Abs. 1 und 4 gewährt. Zweck des Abs. 4 ist es, Vorteile durch die Kumulation von hohen degressiven Absetzungen und Sonderabschreibungen zu verhindern. Sehen aber Begünstigungsvorschriften – wie § 7g Abs. 5 – ausdrücklich vor, dass Sonderabschreibungen und degressive Absetzungen nebeneinander gewährt werden, ge-

hen diese spezielleren Regelungen dem Abs. 4 vor. Erst nach Einf. der Sonderabschreibung nach § 7c hat Abs. 4 daher einen eigenen Anwendungsbereich erhalten. Diese Vorschrift enthält in § 7c Abs. 1 keine Abs. 4 vorgehenden Regelung. Die Sonderabschreibungen für Elektronutzfahrzeuge und elektrische Lastenfahrräder kann daher nicht neben degressiver AfA nach § 7 Abs. 2 geltend gemacht werden. Für die Sonderabschreibung nach § 7b für den Mietwohnungsneubau gilt § 7 Abs. 2 nicht, weil er bewegliche WG voraussetzt. Für neu hergestellte oder angeschaffte unbewegliche WG enthält das geltende Recht nur die Regelungen für „normale" Absetzung in § 7 Abs. 4.

Sonderabschreibungen: Abs. 4 greift bei WG jeder Art ein, bei denen Sonderabschreibungen tatsächlich in Anspruch genommen werden. Es genügt bereits, wenn Sonderabschreibungen auf Anzahlungen oder Teil-HK geltend gemacht wurden. Für den Restkaufpreis besteht dann kein abtrennbares Abschreibungswahlrecht mehr. Nicht ausreichend ist es dagegen, wenn zwar die Voraussetzungen für Sonderabschreibungen erfüllt sind, der Stpfl. sie aber nicht geltend macht. In diesen Fällen bleibt der Abzug degressiver Absetzungen zulässig. Für erhöhte Absetzungen gilt Abs. 3.

Absetzungen nach § 7 Abs. 1 oder 4: Der Stpfl. muss die Absetzungen in den Jahren, in denen er Sonderabschreibungen in Anspruch nimmt, nach § 7 Abs. 1 oder 4 vornehmen. Unterlässt der Stpfl. die Absetzungen, gehen sie außerhalb der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich verloren (BFH v. 24.10.2001 – X R 153/97, BStBl. II 2002, 75).

- *Absetzungen nach Abs. 1 oder 4:* Welche Absetzungsmethode des Abs. 1 zur Anwendung kommt (lineare AfA; Leistungs-AfA; AfaA) und in welcher Höhe, bestimmt sich ohne Besonderheiten nach den allgemeinen Grundsätzen des § 7 Abs. 1 oder 4. Bei nachträglichen Änderungen der AHK ist Abs. 1 zu beachten.
- *Wechsel von der degressiven zur linearen AfA:* Abs. 4 verbietet nur die gleichzeitige Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen und degressiver AfA in demselben Wj. Wechselt der Stpfl. zur linearen AfA oder entfallen die Voraussetzungen der degressiven AfA rückwirkend, kann er wieder Sonderabschreibungen in Anspruch nehmen (BFH v. 23.4.2003 – I B 11/03, BFH/NV 2003, 1053; BFH v. 14.3.2006 – I R 83/05, BStBl. II 2006, 799 [800]; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 51 [7/2020]; *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 18).
- *Wechsel von der linearen zur degressiven AfA:* Fallen die Voraussetzungen für Sonderabschreibungen rückwirkend weg, entfällt auch das Verbot der degressiven Abschreibung rückwirkend. Der Stpfl. kann im Rahmen der wegen der Rückwirkung erfolgenden Bescheidänderungen sein Abschreibungswahlrecht zwischen degressiver und linearer Abschreibung neu ausüben (BMF v. 4.10. 1973, StEK EStDV §§ 75–84 Nr. 92; s. § 7 Anm. 285).

42–45 Einstweilen frei.

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Kumulationsverbot

46 I. Mehrere Begünstigungsvorschriften sind anwendbar

Wo sich der Geltungsbereich einzelner Begünstigungsvorschriften für ein WG überschneidet (zB wenn ein Baudenkmal, das nach § 7i gefördert wird, in einem Sanierungsgebiet gem. § 7h liegt oder ein Elektronutzfahrzeug iSd. § 7c von einem

Stpfl. angeschafft wird, der die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 erfüllt), beschränkt Abs. 5 die Anwendbarkeit auf einen Fördertatbestand und gewährt dabei ein Wahlrecht.

Erhöhte Absetzung und Sonderabschreibungen: Abs. 5 gilt nur für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen. Mehrfachbegünstigungen durch die Kombination von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen mit solchen anderen Begünstigungen verhindert Abs. 5 nicht. Zu prüfen ist aber regelmäßig, ob die jeweils zur Anwendung kommende weitere Begünstigungsnorm ein eigenständiges Kumulationsverbot enthält (s. BFH v. 14.1.2004 – X R 19/02, BStBl. II 2004, 711).

Degressive AfA: Abs. 5 verbietet nicht, degressive Gebäude-AfA neben erhöhten Absetzungen in Anspruch zu nehmen. Stellt ein Stpfl. ein bautechnisch neues Gebäude her, erhält er aber die dem Ensembleschutz unterliegende Fassade (s. § 7i Anm. 29), lässt der BFH kumulativ degressive AfA des § 7 Abs. 5 und erhöhte Absetzungen nach § 7i zu (BFH v. 25.5.2004 – VIII R 6/01, BFH/NV 2004, 1461; s. Anm. 47). Der Stpfl. kann somit die AHK eines stl. einheitlichen WG aufteilen und zwei sich widersprechenden Absetzungsmethoden zuordnen. Die Mindest-AfA in diesen Fällen ist uE – dem Zweck des Abs. 3 entsprechend – nur aus den AHK zu berechnen, aus denen der Stpfl. die erhöhten Absetzungen vornimmt.

Beispiel:

Im VZ 01 abgeschlossene Sanierungsmaßnahmen an einem Gebäude sind stl. als Neubau anzusehen. Von den insgesamt 500 000 € für AHK entfallen 20 000 € auf die dem Ensembleschutz unterliegende Fassade. Der Stpfl. macht im VZ 01 für das Gebäude die degressive AfA des § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. c geltend. Ferner beantragt er für die Fassade erhöhte Absetzungen nach § 7i iHv. 1 800 € (9 % von 20 000 €). Im VZ 02 will er wegen hoher Verluste aus einer anderen Einkunftsart die erhöhten Absetzungen nicht ausnutzen und macht keine Absetzungen geltend. Im VZ 03 gibt er keine EStErklärungen ab.

Das FA muss im VZ 02 von Amts wegen die degressive AfA iHv. 19 200 € (4 % von 480 000 €) für das Gebäude und eine Mindest-AfA iHv. 400 € (2 % von 20 000 € nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) für die Fassade ansetzen. Auch bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen im VZ 03 ist so zu verfahren. Der Stpfl. kann nicht geltend machen, eine Mindest-AfA von 400 € sei nicht zu berücksichtigen, da die degressive AfA für das Gebäude eine aus den gesamten AHK berechnete Mindest-AfA von 10 000 € (2 % von 500 000 €) übersteigt.

Eine Nachholung der in den VZ 02 und 03 nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen von jeweils 1 400 € ist nicht möglich. Nimmt der Stpfl. in den Folgejahren wieder jeweils die höchsten zulässigen erhöhten Absetzungen in Anspruch (Aufzeichnungspflichten s. Anm. 74), verbleiben somit zum Ende des Begünstigungszeitraums des § 7i die AHK, die noch nicht abgesetzt worden sind. Dieser Restwert erhöht im VZ 03 die AHK des Gebäudes und ist mit diesen degressiv abzuschreiben (s. § 7i Anm. 33 und § 7h Anm. 20).

II. Bei „einem" Wirtschaftsgut

47

Das Kumulationsverbot gilt nur, wenn die Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nach verschiedenen Vorschriften bei einem WG (= gleicher „Abschreibungsgegenstand") vorliegen (BFH v. 26.2.2002 – IX R 42/99, BStBl. II 2002, 472; BFH v. 28.10.2008 – IX R 53/06, BStBl. II 2009, 310). Bei mehreren WG kann der Stpfl. für jedes WG frei entscheiden, welche Absetzungsmethode er wählt. Der Begriff des WG ist identisch mit dem des § 7 (BFH v. 18.11. 1997 – VIII R 71/96, BFH/NV 1998, 575); s. § 7 Anm. 79.

Beispiel:

Der Stpfl. nutzte ein Gebäude teilweise zu eigenen Wohnzwecken und teilweise für eine Arztpraxis, so dass stl. zwei WG vorlagen. Er nahm die erhöhten Absetzungen des (alten) § 7b idF EStG 2009 in Anspruch. Der BFH entschied, dass § 7b das ganze Gebäude, mithin beide WG, förderte. Damit waren zusätzliche erhöhte Absetzungen für die Arztpraxis unzulässig (BFH v. 6.2.1992 – IV R 8/91, BStBl. II 1992, 558).

Werden erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen auf AK oder für Teil-HK in Anspruch genommen, steht dies Absetzungen von dem später angeschafften oder hergestellten WG gleich (s. Anm. 24).

Aufteilung der Aufwendungen für ein Wirtschaftsgut: Einzelne Begünstigungsvorschriften behandeln nachträgliche AHK, die bei einem WG anfallen, als eigenständigen Begünstigungstatbestand. Solche Sonderregelungen gehen dem Abs. 5 vor. Die nachträglichen AHK müssen daher nicht wie die ursprünglichen AHK behandelt werden (BFH v. 28.10.2008 – IX R 53/06, BStBl. II 2009, 310; R 7a Abs. 7 EStR 2012). Vielmehr können Abschreibungswahlrechte neu ausgeübt werden (Beispiel zu §§ 7h, 7i s. Anm. 5).

Auch wenn erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur von Teilen der AHK eines WG zugelassen werden, bleibt es bei einer wirtschaftsgutsbezogenen Betrachtung. Für jedes WG kann einheitlich nur eine Förderung in Anspruch genommen werden.

BFH v. 6.2.1992 – IV R 8/91, BStBl. II 1992, 558; BFH v. 26.2.2002 – IX R 42/99, BStBl. II 2002, 472; BFH v. 26.2.2002 – IX R 34/99, BFH/NV 2002, 1139; BFH v. 28.10.2008 – IX R 53/06, BStBl. II 2009, 310, Rz. 18; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 53 (7/2020); *Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 28 (6/2020).

48 III. Kumulationsverbot und Wahlrecht

Aus dem Entscheidungsgebot des Abs. 5 folgt ein Auswahlrecht für eine der möglichen Absetzungsmethoden (Beispiel zu den erhöhten Absetzungen der §§ 7h und 7i s. § 7h Anm. 4). Das Wahlrecht kann bis zur Rechtskraft der StFestsetzung – ggf. auch im Einspruchsverfahren und einem finanzgerichtlichen Verfahren – ausgeübt werden. Danach ist eine neue Wahl nur noch möglich, wenn die StBescheide früherer VZ noch aus anderen Gründen geändert werden können oder wenn sich die Wahl auf die Höhe der Abschreibungssumme nicht ausgewirkt hat. Da sich die Bestandskraft eines StBescheids nur auf die Höhe der festgesetzten Steuer erstreckt, kann in diesem Fall der Rechtsgrund noch ausgetauscht werden.

49–53 Einstweilen frei.

54 G. Erläuterungen zu Abs. 6: Buchführungsgrenzen

Abs. 6 ist keine estl. Gewinnermittlung-Vorschrift, sondern eine Ergänzung von § 141 Abs. 1 AO (zum früheren Verlustabzugsverbot des Abs. 6 aF s. Anm. 2). Ein Stpfl. soll die Buchführungspflicht für einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb nicht dadurch vermeiden können, dass er den Gewinn um erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen mindert; zur Feststellung der Buchführungspflicht werden diese wieder hinzugerechnet.

Keine Berücksichtigung: Abs. 6 gilt nur für die Bemessung der Gewinngrenzen nach § 141 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AO und hier nur für erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen (Begriffe s. Anm. 12). Gewinnminderungen anderer Art führen dagegen nicht zur Anwendung von Abs. 6. Die Vorschrift gilt daher nicht für Rücklagen nach § 6b, Ansparabschreibungen nach § 7g aF (BFH v. 28.5.2009 – III R 8/06, BStBl. II 2010, 346; FG Berlin-Brandenb. v. 14.11.2007 – 7 K 7124/07, EFG 2008, 514, rkr.) und den Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 (glA *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 54 [7/2020]; *Görke* in *HHSp.*, § 141 AO Rz. 39 [9/2009]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 11).

Korrekturumfang: Bei der Prüfung, ob die Gewinngrenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AO überschritten wurden, ist der Gewinn um alle zuvor abgezogenen Sonderabschreibungen zu erhöhen. Erhöhte Absetzungen sind dagegen nicht in voller Höhe, sondern nur insoweit dem Gewinn hinzuzurechnen, als sie die Mindestabsetzungen nach Abs. 3 übersteigen (glA *Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 29 [6/2020]). Diese den Gesetzeswortlaut einschränkende Auslegung vermeidet eine durch den Zweck des Abs. 6 nicht gedeckte und daher gleichheitswidrige Benachteiligung von Stpfl., die erhöhte Absetzungen in Anspruch nehmen, im Vergleich zu Stpfl., die Absetzungen nach § 7 Abs. 1 oder 4 abziehen.

Einstweilen frei. 55–60

H. Erläuterungen zu Abs. 7: Inanspruchnahme durch mehrere Beteiligte

I. Anteilige Inanspruchnahme bei mehreren Beteiligten (Abs. 7 Satz 1)

1. Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1

a) Ein Wirtschaftsgut ist mehreren Beteiligten zuzurechnen 61

Satz 1 regelt die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen, wenn ein WG mehreren Beteiligten zuzurechnen ist, aber nur einzelne Beteiligte alle Voraussetzungen für die jeweilige Begünstigungsnorm erfüllen. Beteiligte verlieren ihre Abschreibungsberechtigung nicht deshalb, weil ein anderer Beteiligter die Begünstigungsvoraussetzungen nicht erfüllt. Allerdings können sie die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur anteilig und nur einheitlich in Anspruch nehmen.

Zurechnung eines Wirtschaftsguts: Ob ein einziges WG vorliegt, ist nach allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (s. § 7 Anm. 79 und 348). Die Zurechnung von WG auf einen Stpfl. dient im Rahmen der erhöhten Absetzungen und der Sonderabschreibungen der Einkünftezurechnung, also der richtigen Ermittlung der mit dem WG erzielten Einnahmen und Ausgaben. Ein WG ist dem Stpfl. deshalb iSd. Satzes 1 zuzurechnen, wenn er den Aufwand getragen hat, es zur Erzielung von Einkünften verwendet und deshalb berechtigt ist, Abschreibungen vorzunehmen (s. § 7 Anm. 89).

Mehreren Beteiligten zuzurechnen ist ein WG nur dann, wenn mehrere Stpfl. zur AfA berechtigt sind. Typischerweise ist dies der Fall, wenn mehrere Stpfl. (zivilrechtl. oder wirtschaftliche) Miteigentümer des WG sind oder es zum Gesamthandsvermögen einer PersGes. gehört. Allein das zivilrechtl. (oder wirtschaftliche)

Eigentum ist für die Zurechnung von WG aber nicht genügend. Der einzelne Stpfl. muss auch den Aufwand getragen haben und es zur Einkünfteerzielung mit Gewinnerzielungsabsicht verwenden (*Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 59 [7/2020]; *Handzik* in *LBP*, § 7a Rz. 56 [8/2015]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 14).

Beispiel:

Ein nach § 7i begünstigtes Objekt steht im Eigentum von Ehegatten. Vermieter ist nur der Ehemann, der deshalb allein Einkünfte aus VuV erzielt (s. BFH v. 30.6.1999 – IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118). Er kann daher die vom ihm getragenen begünstigten Aufwendungen ohne Begrenzung durch Satz 1 erhöht absetzen. Gleiches gilt, wenn nur die Ehefrau Eigentümerin des Grundstücks ist (vgl. BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778).

Für die Zurechnung unerheblich ist es, ob am WG Bruchteilseigentum oder Gesamthandseigentum besteht und ob es zu einem BV oder zum PV gehört. Der klare Gesetzeswortlaut ermöglicht keine hieran anknüpfenden Unterscheidungen (aA *Kronthaler*, DB 1988, 676, für Bruchteilseigentum in einem BV).

Personengesellschaften: Zu trennen ist die Frage, ob die Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen auf der Ebene der Gesellschaft oder auf der Ebene der Gesellschafter erfüllt sind (s. Anm. 62), von der Frage, ob die jeweilige Begünstigung von der Gesellschaft oder vom Gesellschafter in Anspruch genommen werden kann.

- *Grundsatz:* Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen sind personenbezogene Steuerbegünstigungen, wenn nicht im einzelnen Begünstigungstatbestand etwas anderes geregelt ist. Dies steht einer einheitlichen Betrachtungsweise entgegen (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 761; BFH v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BStBl. II 2008, 545, Rz. 15). Das Wahlrecht zur Inanspruchnahme der jeweiligen Begünstigung steht daher den Gesellschaftern und nicht der Gesellschaft zu. Die Inanspruchnahme der Absetzungen und die Ermittlung der Höhe des jedem Gesellschafter zustehenden Anteils richtet sich nach Abs. 7 (s. Anm. 63 und 64).
- *Vorrangige Sondervorschriften:* § 7g Abs. 7 bestimmt wie § 1 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 2010, dass die PersGes. an die Stelle des Stpfl. tritt. Damit hat der Gesetzgeber den allgemeinen Grundsatz durchbrochen, dass das geförderte WG der Gesellschaft zuzurechnen ist. In diesen Fällen muss die Gesellschaft das Wahlrecht zur Ausübung der jeweiligen Absetzung einheitlich ausüben (BFH v. 17.7.2007 – IX R 5/07, BFH/NV 2007, 2097; *Zitzmann*, DB 1997, 1001 [1004] zum FördG). Das hierdurch entstandene Abschreibungsvolumen ist nach den allgemeinen Gewinnverteilungsregeln den Gesellschaftern zuzurechnen. Abs. 7 kommt nicht zur Anwendung (BFH v. 27.7.2004 – IX R 20/03, BFH/NV 2004, 1473, zum FördG).

62 b) Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen nur bei einzelnen Beteiligten erfüllt

Sind die Absetzungsvoraussetzungen erfüllt, die an das WG anknüpfen, kommt dies allen Beteiligten zugute, denen das WG zuzurechnen ist. Trotz gemeinsamer Zurechnung der objektbezogenen Abzugsvoraussetzungen kann aber die Abschreibungsbefugnis unterschiedlich sein, wenn die Begünstigungsnorm weitere personenbezogene Tatbestandsmerkmale enthält, so zB die Eigenschaft als Vertriebener oder Verfolgter im früheren § 7e.

Bei Personengesellschaften müssen die personenbezogene Absetzungsvoraussetzungen beim einzelnen Gesellschafter vorliegen (BFH v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BStBl. II 2008, 545, Rz. 15). Die Begünstigungsnorm kann aber vorsehen, dass die jeweiligen Voraussetzungen durch die Gesellschaft erfüllt werden. In diesen Fällen sind die Tätigkeiten der Gesellschaft dem Stpfl. zuzurechnen.

Werden Gesellschaftsanteile veräußert, kann der Erwerber personenbezogene StBegünstigungen des Erwerbers nicht fortführen. Handlungen der Gesellschaft, die zeitlich vor dem Beitritt zur Gesellschaft liegen, bleiben außer Betracht. In Fällen der Gesamtrechtsnachfolge können die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen des Rechtsvorgängers dagegen fortgeführt werden.

Beispiele:

- *Tätigkeit als Bauherr:* Die Tatbestände des § 7h Abs. 1 Satz 1 und des § 7i Abs. 1 Satz 1 setzen voraus, dass „der Steuerpflichtige" HK aufwendet, also Bauherr ist. Bei Miteigentum müssen alle Miteigentümer Bauherren sein, um die Voraussetzungen zu erfüllen. Bei PersGes. genügt es, wenn die Gesellschaft die Baumaßnahmen durchführt. Die Bautätigkeit der Gesellschaft wird dann dem Stpfl. zugerechnet.

  Erwirbt ein Gesellschafter seinen Gesellschaftsanteil erst nach Abschluss der Baumaßnahmen, kann die bisherige Zurechnung nicht mehr nachträglich geändert werden. Bauherr war und bleibt der Erstgesellschafter mit der Folge, dass die erhöhten Absetzungen vom Neugesellschafter nicht in Anspruch genommen werden können. Dies gilt auch, wenn die Gesellschaftsanteile von den übrigen Erstgesellschaftern erworben werden, denn die anderen Erstgesellschafter waren während der Bautätigkeit nur in Höhe ihrer damaligen Gesellschaftsanteile Bauherren. Damit können ab dem Ausscheiden eines Erstgesellschafters die übrigen Gesellschafter nur ihre erhöhten Absetzungen fortführen, während der Neugesellschafter nur die Normal-AfA abziehen kann (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760).
- *Bescheinigungen:* Die für erhöhte Absetzungen nach den §§ 7h und 7i nötigen Bescheinigungen sind objektbezogen (s. § 7i Anm. 35). Damit ist es unschädlich, wenn die Bescheinigungen (Verwaltungsakte) nicht an den Stpfl. adressiert wurden.
- *Veräußerungsverbot:* Die Sonderabschreibungen des § 82f Abs. 1 EStDV (Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe, Luftfahrzeuge ua., die vor dem 1.1.1999 angeschafft oder hergestellt wurden) sind rückgängig zu machen, wenn das Schiff oder Flugzeug innerhalb von acht Jahren verkauft wird (§ 82f Abs. 3 EStDV). Schädlich kann ein Verkauf durch die Gesellschaft, aber auch ein Verkauf der Gesellschaftsanteile durch den Gesellschafter sein (BFH v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BStBl. II 2008, 545, Rz. 17; FG Düss. v. 17.11.1995 – 14 K 1782/91 F, EFG 1996, 171, rkr.).
- *Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen:* Auch erhöhte Absetzungen nach § 7d (WG, die dem Umweltschutz dienen) wurden nur unter der Bedingung gewährt, dass bestimmte Voraussetzungen mindesten fünf Jahre erfüllt werden. Deshalb war für den veräußernden Gesellschafter die Veräußerung seines Anteils schädlich (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243).
- *Eine Gesamtrechtsnachfolge* mit der Möglichkeit, erhöhte Absetzungen des Vorgängers fortzuführen, liegt auch vor, wenn ein Gesellschafter im Rahmen der Liquidation einer vermögensverwaltenden Gesellschaft das weitgehend aus einem WG (Grundstück) bestehende Gesellschaftsvermögen im Wege der Übertragung von Aktiva und Passiva übernimmt (BFH v. 25.6.2002 – IX R 47/98, BStBl. II 2002, 756, zum BerlinFG).

2. Anteilige Inanspruchnahme durch die Beteiligten 63

Abs. 7 durchbricht den Grundsatz, dass ein WG an sich zwingend einheitlich abgeschrieben werden muss (so zB BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910, für eine bilanzierende PersGes., die vor Inkrafttreten des Abs. 7 Absetzungen nach § 14 BerlinFG in Anspruch nehmen wollte). Folge eines Zwangs zur einheitli-

chen Abschreibung wäre, dass kein Beteiligter erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen geltend machen kann, wenn nur ein einziger anderer Beteiligter eine Begünstigungsvoraussetzung nicht erfüllt. Dies hat der Gesetzgeber für eine unzumutbare Härte gehalten und vorgesehen, dass die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur für den Gesellschafter, der die Voraussetzungen nicht erfüllt, verloren gehen (vgl. BTDrucks. 7/1470, 312). An diesem Begünstigungszweck hat sich die Auslegung der Norm zur Frage der Rechtsfolgen zu orientieren.

Anteilige Abschreibungen: Satz 1 führt zu einer unterschiedlichen Abschreibung ein und desselben WG. Jeder Stpfl. kann erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur insoweit in Anspruch nehmen, als er die Voraussetzungen im jeweiligen VZ selbst erfüllt.

Die Stpfl., die die Voraussetzungen für die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen erfüllen, können ihr Wahlrecht ausüben und die erhöhten Absetzungen einheitlich (Satz 2; s. Anm. 64) geltend machen. Nicht begünstigte Stpfl. können nur die Normal-AfA abziehen (vgl. BFH v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243; BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760).

Höhe des Anteils: Die Höhe des jeweiligen Anteils eines Stpfl. ist nach den allgemeinen Bestimmungen zu ermitteln, die auch für den Abzug der Normal-AfA gelten. In der Regel wird daher bei Miteigentümern das Verhältnis der Anteile am gemeinsamen WG ausschlaggebend sein (s. § 7 Anm. 94), während es bei PersGes. auf den Gesellschaftsanteil ankommt. Dieser Grundsatz gilt dort nicht, wo auch die Normal-AfA abweichend zu verteilen ist, zB weil der Anteil der getragenen Aufwendungen oder der Nutzung zu Zwecken der Einkünfteerzielung von den Beteiligungsverhältnissen abweicht (s. § 7 Anm. 94). Hat ein Stpfl. keine Aufwendungen getragen, kann allein seine zivilrechtl. Beteiligung nicht zu WK oder BA führen. Vor allem aber kann ein Stpfl. von seinen Aufwendungen auf ein WG sogar dann AfA abziehen, wenn er zivilrechtl. überhaupt nicht beteiligt ist (Beispiel s. Anm. 61). Eine anteilige Beteiligung kann unter vergleichbaren Umständen keine Schlechterstellung herbeiführen. Die persönliche Berechtigung zum Abzug von Normal-AfA (s. § 7 Anm. 89) und erhöhten Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen ist nach einheitlichen Kriterien zu beurteilen.

Im Erg. glA BFH v. 25.8.1992 – IX R 320/87, BStBl. II 1993, 105; BFH v. 30.6.1999 – IX R 83/95, BFH/NV 2000, 118; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 59 (7/2020); *Handzik* in *LBP*, § 7a Rz. 56 (8/2015); *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 14.

Nach aA soll es nur auf die vermögensrechtl. Anteile ankommen (*Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 22).

Degressive AfA: Abs. 7 gilt nicht für die degressive AfA. Deshalb ist im Erg. Abs. 7 Satz 2 auf die Wahl zwischen linearer und degressiver AfA entsprechend anzuwenden (Schl.-Holst. FG v. 3.3.2005 – 3 K 50146/03, EFG 2005, 1026, rkr.; zust. *Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 33 [6/2020]; *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 22).

64 II. Einheitliche Inanspruchnahme (Abs. 7 Satz 2)

Zweck des Abs. 7 Satz 2 ist es, das Besteuerungsverfahren zu vereinfachen, indem eine einheitliche Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen vorgeschrieben wird. Alle Stpfl., die abschreibungsberechtigt sind, müssen die Absetzungen gleichermaßen vornehmen. Damit nimmt der Gesetzge-

ber Nachteile für einzelne Stpfl. in Kauf, da die Wahlrechte pauschal ausgeübt werden müssen, die Interessenlage verschiedener Stpfl. aber unterschiedlich sein kann.

Mehrere Begünstigte: Abs. 7 Satz 2 greift immer dann ein, wenn ein WG mehreren Stpfl. (= „Beteiligten") zuzurechnen ist (s. Anm. 61) und auch mehrere Stpfl. alle Voraussetzungen für den Abzug von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen erfüllen (s. Anm. 62). Unerheblich ist, ob alle oder nur einzelne am WG Beteiligte die Voraussetzungen einer Begünstigungsnorm erfüllen (*Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 58 [7/2020]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 14; *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 23). Sieht man Satz 2 als von Satz 1 unabhängige Regelung an, ergibt sich dies bereits aus dem Gesetzeswortlaut. Sieht man Satz 2 als Folgeregelung von Satz 1 an, führt die Auslegung nach dem Sinn und Zweck der Norm zum selben Erg.

Einheitliche Inanspruchnahme: Der Höhe nach können erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen von allen Berechtigten nur einheitlich abgezogen werden. Streitig ist, ob ein Wahlrecht zur Inanspruchnahme einer Begünstigung auch dem Grunde nach einheitlich ausgeübt werden muss. Es ist uE zulässig, dass ein Berechtigter auf erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen vollständig verzichtet, während andere Berechtigte sie in Anspruch nehmen. Die dadurch auftretenden praktischen Schwierigkeiten sind nicht größer als im Normalfall des Abs. 7 Satz 1, in dem einzelne Stpfl. die Absetzungsvoraussetzungen erfüllen, andere nicht und Satz 1 unterschiedliche Absetzungen vorschreibt. Diese Ansicht entspricht der Rspr. zu § 7b aF (FG Hamb. v. 26.11.1982 – III 102/82, EFG 1983, 404, rkr., Abs. 7 damals noch Abs. 8). Nach aA darf die Handhabung zu § 7b nicht verallgemeinert werden. Erfüllen mehrere Stpfl. die Voraussetzungen einer Begünstigungsnorm, so sollen sie dazu verpflichtet sein, ihr Wahlrecht einheitlich auszuüben. Also müssen entweder alle erhöhte Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen in Anspruch nehmen oder alle hierauf verzichten (*Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 60 [7/2020]; *Graw* in *Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, 2020, § 7a Rz. 84; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 14; *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 23). Der BFH hat die Rechtsfrage bisher ausdrücklich offengelassen (BFH v. 13.2.1990 – IX R 102/85, BStBl. II 1990, 953).

Einstweilen frei. 65–70

I. Erläuterungen zu Abs. 8: Buchmäßige Nachweise

I. Führung eines besonderen Verzeichnisses (Abs. 8 Satz 1)

1. Erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens 71

Zweck des besonderen Verzeichnisses für erhöhte Absetzungen (s. Anm. 12) und Sonderabschreibungen (s. Anm. 12) ist es, der FinVerw. die Prüfung zu erleichtern, ob diese neben oder zusammen mit den Regel-AfA zutreffend vorgenommen worden sind. Weiterhin soll es mit dem Verzeichnis für die Stpfl. einfacher gemacht werden, die formalen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der stl. Begünstigungen zu erfüllen. Im Gegensatz zur Rechtslage vor Inkrafttreten des Abs. 8 ist es nicht mehr erforderlich, dass ein Stpfl. Bücher führt und die Buchführung ordnungsgemäß ist (BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47; Abs. 8 damals noch Abs. 9).

Wirtschaftsgüter, die zu einem Betriebsvermögen gehören: Das WG muss notwendiges oder gewillkürtes (Sonder-)BV sein. Ein besonderes Verzeichnis muss somit nur bei den Einkunftsarten mit Gewinnermittlung (§ 2 Abs. 2 Nr. 1) geführt werden. Bei den Überschusseinkünften, insbes. also bei Einkünften aus VuV, ist es nicht erforderlich. Ermittelt der Stpfl. den Gewinn durch Einnahmeüberschussrechnung, ist ein Verzeichnis unverzichtbar, bei buchführenden Stpfl. kann es ggf. durch die Buchführung ersetzt werden (hierzu s. Anm. 75).

Anzahlungen und Teilherstellungskosten: Abs. 8 erwähnt nicht ausdrücklich, ob ein Verzeichnis auch dann zu führen ist, wenn erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen bereits von Anzahlungen oder Teil-HK vorgenommen werden. In diesen Fällen ist uE ein Verzeichnis notwendig, da der weite Gesetzeswortlaut eine solche Auslegung nahelegt und das Erg. dem Gesetzeszweck entspricht. Zudem können weitere erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in einem für spätere VZ nötigen Verzeichnis nur dann richtig dargestellt werden, wenn Absetzungen auf Anzahlungen oder Teil-HK berücksichtigt werden (glA *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 65 [7/2020]; *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 24).

72 2. Besonderes Verzeichnis

Besonderes Verzeichnis ist ein Verzeichnis, das neben der Buchführung bzw. einer Einnahmeüberschussrechnung – mithin zusätzlich – geführt wird. Aufzuzeichnen sind (ohne dass die nähere formale Ausgestaltung des Verzeichnisses vorgeschrieben wird)

- die Bezeichnung des WG, von dem Absetzungen vorgenommen werden;
- der Tag der Anschaffung oder Herstellung: Diese Angabe wird aus der Buchführung idR nicht ersichtlich sein (s. Anm. 75);
- die AK oder HK: Hierzu zählen auch die nachträglichen HK. Sind nachträgliche HK nach den §§ 7h und 7i selbständig begünstigt (Beispiel s. Anm. 5; s. § 7i Anm. 20), werden sie materiell-rechtl. als eigener Absetzungsgegenstand behandelt. In diesen Fällen sind getrennte Aufzeichnungen für die Absetzungen vom Gebäude und den jeweiligen Baumaßnahmen nötig, da unterschiedliche Begünstigungszeiträume und Absetzungen zu überwachen sind;
- die betriebsgewöhnliche ND: Siehe § 7 Anm. 172;
- die Höhe der jährlichen Absetzungen, also der AfA, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen.

73 3. Laufend zu führen

Laufende Aufzeichnung bedeutet, dass die maßgeblichen Sachverhalte in ihrer zeitlichen Reihenfolge zu erfassen sind (BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47). Insbesondere muss ersichtlich sein, in welcher Höhe in den jeweiligen VZ Absetzungen vorgenommen wurden. Das Verzeichnis ist daher jährlich fortzuführen.

Das besondere Verzeichnis muss nicht zeitnah erstellt werden. Es genügt, wenn es im Zeitpunkt der Geltendmachung der erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen beim FA vorgelegt wird (BFH v. 9.8.1984 – IV R 151/81, BStBl. II 1985, 47; H 7a „Verzeichnis" EStH 2019; zust. *Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 34 [6/2020] „bei Inanspruchnahme angelegt wird"; glA *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*,

20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 24). Damit kann das Verzeichnis im Einspruchsverfahren oder einem finanzgerichtlichen Verfahren nachgereicht werden. Ebenso sind Fehlerkorrekturen und Ergänzungen nachträglich bis zur Unanfechtbarkeit des StBescheids möglich. Dies gilt uE auch, wenn Abs. 8 über die Verweisung des § 7 Abs. 2 Satz 3 „entsprechend" zur Anwendung kommt. Solange ein Stpfl. noch berechtigt ist, die degressive AfA zu wählen (s. § 7 Anm. 279), kann er ein besonderes Verzeichnis erstmalig vorlegen (aA *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 66 [7/2020]).

4. Rechtsfolgen bei fehlendem Verzeichnis

74

Die Führung des Verzeichnisses ist materiell-rechtl. Anspruchsvoraussetzung für den Abzug von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen. Fehlt das Verzeichnis, sind die StBegünstigungen zu versagen, es sei denn Satz 2 (s. Anm. 75) greift ein. In einem früheren VZ gewährte Absetzungen fallen nicht rückwirkend weg, wenn das Verzeichnis später nicht fortgeführt wird. Die erhöhten Absetzungen sind nur in dem VZ zu versagen, in dem das Verzeichnis nicht vorgelegt wird. Legt ein Stpfl. in einem späteren VZ wieder ein Verzeichnis vor, können erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen wieder gewährt werden (*Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 15; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 65 [7/2020]; *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 24).

Beispiel 1

(anknüpfend an das Beispiel in Anm. 46, in dem der Stpfl. im VZ 01 keine StErklärungen abgab und geschätzt wurde): Im VZ 01 sind bei der Schätzung erhöhte Absetzungen nach § 7i nicht nur wegen des fehlenden Antrags, sondern auch wegen des fehlenden besonderen Verzeichnisses nicht zu berücksichtigen. Legt der Stpfl. im VZ 02 und später wieder ein Verzeichnis vor, stehen ihm auch wieder die erhöhten Absetzungen zu. Inhaltlich muss er im Verzeichnis für das Jahr 01 die Mindest-AfA angeben, da diese AfA bei der Schätzung zu berücksichtigen war.

Abwandlung: Der Stpfl. will im VZ 01 die Folgen der Schätzung seiner Einnahmen durch möglichst hohe AfA ausgleichen. Er legt keine Gewinnermittlung, aber ein besonderes Verzeichnis über die erhöhten Absetzungen vor. Als Folge sind von den geschätzten Einnahmen die erhöhten Absetzungen abzuziehen.

Fehlerhaftes Verzeichnis: Fehlen einzelne gesetzlich vorgeschriebene Angaben, liegt kein Verzeichnis iSd. Abs. 8 vor. Der Stpfl. muss die fehlenden Angaben ergänzen oder die erhöhten Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen sind zu versagen. Dies gilt nicht, wenn der Stpfl. ein vollständiges Verzeichnis vorgelegt hat, aber str. ist, ob seine Angaben inhaltlich zutr. sind. In solchen Fällen scheitert der Abzug erhöhter Absetzungen oder Sonderabschreibungen nicht an der äußeren Form des Verzeichnisses.

Beispiel 2:

Der Stpfl. gibt im Verzeichnis nach § 7i begünstigte AHK iHv. 1 Mio. € an. Das FA meint, nur Aufwendungen iHv. 500 000 € seien begünstigt. Das FG schließt sich in einem Urteil der Ansicht des FA an. Die erhöhten Absetzungen sind aus dem Betrag von 500 000 € zu gewähren. Sie können nicht vollständig mit der Begründung versagt werden, dass das Verzeichnis inhaltlich falsch sei und nach Schluss der mündlichen Verhandlung beim FG ein berichtigtes Verzeichnis nicht mehr nachgereicht werden kann.

75 II. Aus der Buchführung ersichtliche Angaben (Abs. 8 Satz 2)

Sind die nach Satz 1 erforderlichen Angaben (s. Anm. 71) aus der Buchführung ersichtlich, so braucht ein gesondertes Verzeichnis nicht geführt zu werden. An dem Erfordernis der „Ersichtlichkeit" kann es allerdings fehlen, wenn die Angaben nur versteckt in verschiedenen Konten enthalten sind. Auch müssen aus der Buchführung alle Angaben, insbes. der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die betriebsgewöhnliche ND und die Höhe der jährlichen Absetzungen ersichtlich sein; ggf. müssen diese Angaben zusätzlich in die Buchführung (zB in ein Bestandsverzeichnis nach R 5.4 EStR 2012) aufgenommen werden. Für die Praxis dürfte es daher regelmäßig zweckmäßig sein, ein besonderes Verzeichnis zu führen bzw. ein solches Verzeichnis nachträglich herzustellen, falls zB im Rahmen einer Betriebsprüfung die Buchführung für nicht ausreichend gehalten wird.

76–80 Einstweilen frei.

J. Erläuterungen zu Abs. 9: Restwert-AfA nach Sonderabschreibungen

81 I. AfA nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bei Sonderabschreibungen

Abs. 9 regelt die AfA für die Wj. bzw. Kj., die unmittelbar an das letzte Jahr des Begünstigungszeitraums anschließen. Die Vorschrift greift nur ein, wenn der Stpfl. Sonderabschreibungen tatsächlich in Anspruch genommen hat; teilweise Inanspruchnahme genügt. Für erhöhte Absetzungen gilt Abs. 9 nicht. Die Restwertabschreibung bei erhöhten Absetzungen wird regelmäßig in den jeweiligen Vorschriften gesondert geregelt (zB § 7h Abs. 1 Satz 5; § 7i Abs. 1 Satz 8; s. § 7h Anm. 20).

Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums: Der Begünstigungszeitraum endet immer mit dem Ablauf eines Wj. bzw. Kj., da Sonderabschreibungen unabhängig vom Monat des Beginns der Normal-AfA als Ganzjahres-AfA ausgelegt sind. Begünstigungszeitraum sind die Wj. oder Kj., in denen nach der jeweiligen Begünstigungsvorschrift Sonderabschreibungen längstens in Anspruch genommen werden dürfen (s. Anm. 13). Hat ein Stpfl. die höchstmöglichen Sonderabschreibungen bereits vor Ablauf des Begünstigungszeitraums vollständig in Anspruch genommen, verkürzt Abs. 9 den Begünstigungszeitraum nicht.

Beispiel:

Ein Stpfl. macht für ein bewegliches WG (AHK 50 000 €; Nutzungsdauer zehn Jahre) im Jahr 01 Sonderabschreibungen nach § 7g Abs. 5 iHv. 20 % und die lineare AfA (ab Juli 01) geltend.

	AHK	50 000 €
1. Jahr	Sonderabschreibung 20 %	10 000 €
	lineare AfA (Anm. 41)	2 500 €
2. Jahr	lineare AfA	5 000 €
3. Jahr	lineare AfA	5 000 €
4. Jahr	lineare AfA	5 000 €
5. Jahr	lineare AfA	5 000 €
Restwert		17 500 €

Die Restnutzungsdauer beträgt fünf Jahre, die Restwert-AfA also für die Jahre 06 bis 10 jeweils 3 500 €.

Vorrangige Sondervorschriften in einzelnen Begünstigungsvorschriften können von Abs. 9 abweichende Regelungen enthalten, zB regelte § 4 Abs. 3 FördG für bestimmte Sonderabschreibungen (ebenso § 14d Abs. 1 Nr. 2 BerlinFG), dass der Begünstigungszeitraum endet, sobald der Stpfl. die höchstmöglichen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen hat. In diesen Fällen begann die Restwertabschreibung abweichend vom obigen Beispiel im Jahr nach der Ausnutzung der Sonderabschreibungen.

Degressive AfA neben Sonderabschreibungen: Abs. 9 geht – ebenso wie Abs. 4 (s. Anm. 41) – davon aus, dass neben Sonderabschreibungen nur lineare Normal-AfA möglich ist. Die Vorschrift ist daher nicht anwendbar, wenn einzelne Begünstigungsnormen degressive Absetzungen neben Sonderabschreibungen zulassen. Wählt ein Stpfl. gem. § 7g Abs. 1 Sonderabschreibungen und degressive AfA, wird er daher nicht durch Abs. 9 gezwungen, nach fünf Jahren zur linearen AfA überzugehen. Der Stpfl. kann sein Wahlrecht zum Übergang zur linearen AfA frei ausüben (zu Folgen der Wahl s. Anm. 84). Als Besonderheit bei degressiver AfA ist lediglich zu beachten, dass die Sonderabschreibungen im Jahr ihrer Inanspruchnahme den Buchwert und damit die Bemessungsgrundlage für die degressive AfA des Folgejahres mindern.

Anzahlungen und Teilherstellungskosten: Abs. 9 gilt auch für Anzahlungen und Teil-HK (BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/13, BStBl. II 2014, 563, Rz. 18). Der Begünstigungszeitraum endet mit dem ersten Begünstigungszeitraum für die Anzahlungen und Teil-HK, wenn der volle Kaufpreis angezahlt worden ist. Im zweiten Begünstigungszeitraum kommt nur noch Restwert-AfA in Betracht (BFH v. 20.4. 2004 – IX R 49/03, BStBl. II 2004, 600, Rz. 17).

II. Gebäude und Wirtschaftsgüter iSd. § 7 Abs. 5a 82

Für Gebäude und WG iSd. § 7 Abs. 5a (Gebäudeteile, die selbständige WG sind, ETWohnungen, im Teileigentum stehende Räume) sieht Abs. 9 die Vornahme linearer AfA vor. Die Höhe der linearen AfA wird aus dem Restwert und der Restnutzungsdauer ermittelt.

Restwert ist die Summe der gesamten AHK abzgl. der im Begünstigungszeitraum vorgenommenen Sonderabschreibungen und der daneben vorgenommenen Normal-AfA.

Restnutzungsdauer bestimmt sich nach § 7 Abs. 4. Die für die Abschreibung eines Gebäudes anzusetzende Gesamtnutzungsdauer wird durch Sonderabschreibungen nicht verlängert. Deshalb sind die fiktiven ND des § 7 Abs. 4 um den jeweiligen Begünstigungszeitraum zu kürzen (BFH v. 20.6.1990 – I R 155/87, BStBl. II 1992, 622, zum ZRFG; BFH v. 21.11.2013 – IX R 12/13, BStBl. II 2014, 563, Rz. 18; R 7a Abs. 9 Sätze 1 und 2 EStR 2012) und die Bemessungsgrundlage gleichmäßig auf diese RestND zu verteilen (*Boeker* in *Lademann*, § 7a Rz. 36 [6/2020]; *Brandis* in *Blümich*, § 7a Rz. 69 [7/2020]; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 17; *Pfirrmann* in *Kirchhof/Seer*, 20. Aufl. 2021, § 7a Rz. 26).

Berechnungsbeispiele: Siehe R 7a Beispiel 4 EStH 2019 und *Schirmer*, StBp. 2000, 161 [165] zum Zusammenspiel von Sonderabschreibungen und Teilwertabschreibungen.

III. Bewegliche Wirtschaftsgüter

83 **1. Lineare AfA neben Sonderabschreibungen**

Bei beweglichen WG kann die Restwertabschreibung nur eine lineare AfA sein, wenn neben Sonderabschreibungen in früheren VZ lineare Abschreibungen erfolgten (Abs. 4; s. Anm. 41), weil dann ein Übergang zu degressiven Absetzungen nach § 7 Abs. 3 Satz 3 ausgeschlossen ist. Die Höhe der linearen AfA wird bestimmt durch den Restwert und die RestND des WG. Die jährliche lineare AfA ergibt sich somit aus dem Restwert geteilt durch die RestND in Jahren.

Restwert sind die gesamten AHK abzgl. der im Begünstigungszeitraum vorgenommenen Sonderabschreibungen und der vorgeschriebenen Normal-AfA (Abs. 4; s. Anm. 41). Der Restwert ist zum Ende des Begünstigungszeitraums zu ermitteln.

Restnutzungsdauer ist die restliche ND des WG nach Ablauf des Begünstigungszeitraums. Sie ist nach den allgemeinen Grundsätzen (s. § 7 Anm. 179) neu zu schätzen (R 7a Abs. 10 Satz 1 EStR 2012). Nach der Verwaltungspraxis darf für die weitere Bemessung der AfA die um den Begünstigungszeitraum verminderte ursprüngliche ND des WG als RestND zugrunde gelegt werden (R 7a Abs. 10 Satz 2 EStR 2012). Es muss also nicht in jedem Einzelfall geprüft werden, ob sich während der Nutzung des WG Umstände ergeben haben, die für eine neue kürzere oder längere ND sprechen.

84 **2. Degressive AfA neben Sonderabschreibungen**

Macht ein Stpfl. nach § 7g Abs. 1 neben Sonderabschreibungen degressive Abschreibungen nach § 7 Abs. 2 geltend, sind nach Ablauf des Begünstigungszeitraums keine besonderen Anpassungen der Abschreibung zwingend vorgeschrieben. Der Stpfl. kann die degressive AfA beliebig lange fortführen (zutr. R 7a Abs. 10 Satz 3 EStR 2012; *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 18).

Wechsel von der degressiven zur linearen AfA: Wechselt ein Stpfl., der Sonderabschreibungen nach § 7g in Anspruch genommen hat, in einem Jahr des Begünstigungszeitraums von der degressiven AfA zur linearen AfA, kommt im Jahr des Wechsels zunächst § 7 Abs. 3 Satz 2 zur Anwendung (s. § 7 Anm. 282). Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums greift dann Abs. 9 (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7a Rz. 16). Praktisch hat Letzteres wegen des Gleichklangs der Normen aber keine Auswirkungen. Wechselt ein Stpfl. im ersten Jahr nach Ablauf des Begünstigungszeitraums oder danach zur linearen AfA, ist Abs. 9 zeitlich bereits ausgelaufen. Die weiteren Abschreibungen sind nach § 7 Abs. 3 Satz 2 zu ermitteln.