

ABSCHREIBUNG VON GEBÄUDEN UND SONSTIGEN BAUTEN

MERKBLATT NR. 1862.3 | 03 | 2022

INHALT

1. Einleitung
2. Abgrenzung einzelner Wirtschaftsgüter
 - 2.1 Vom Gebäude abzugrenzende selbstständige Wirtschaftsgüter
 - 2.1.1 Gebäude
 - 2.1.2 Sonstige Bauten
 - 2.1.3 Außenanlagen
 - 2.1.4 Scheinbestandteile
 - 2.1.5 Betriebsvorrichtungen
 - 2.1.6 Sonstige Mietereinbauten und -umbauten
 - 2.2 Unterschiedlich genutzte Gebäudeteile
 - 2.3 Betriebsgebäude auf Ehegatten-Grundstücken
3. Bemessungsgrundlage der Abschreibung
 - 3.1 Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 - 3.2 Übertragung stiller Reserven
 - 3.3 Nachträgliche Anschaffungskosten
 - 3.3.1 Herstellung eines Vermögensgegenstands
 - 3.3.2 Erweiterung eines Vermögensgegenstands
 - 3.3.3 Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands
 - 3.4 Anschaffungsnahe Herstellungskosten
 - 3.5 Erhaltungsaufwand
4. Kaufpreisaufteilung zwischen Grund und Boden sowie Gebäuden
5. Abschreibungsarten
 - 5.1 Beginn der Abschreibung
 - 5.2 Lineare Abschreibung (§ 7 Abs. 4 EStG)
 - 5.3 Degressive Abschreibung (§ 7 Abs. 5 EStG)
 - 5.4 Anwendung kürzerer Nutzungsdauern (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG)
 - 5.5 Änderung der Bemessungsgrundlage
6. Sonderabschreibungen
 - 6.1 Absetzung für außergewöhnliche und technische Abnutzung
 - 6.2 Teilwertabschreibung
 - 6.3 Mietwohnungsneubauten (§ 7b EStG)
 - 6.4 Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 7h EStG)
 - 6.5 Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen (§ 7i EStG)

1. EINLEITUNG

Für Gebäude, Gebäudeteile oder Außenanlagen, die zur Erzielung von Einkünften eingesetzt werden, sind Abschreibungen zu berücksichtigen. Die steuerlichen Vorgaben zur Gebäudeabschreibung sind in einer Reihe von Spezialvorschriften geregelt und unterscheiden sich insb. in Abhängigkeit von:

- der Gebäudenutzung,
- der Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen oder
- dem Jahr der Fertigstellung (bzw. dem Jahr des Bauantrags).

Weitere Aspekte sind insb. die Abgrenzung selbstständiger Wirtschaftsgüter, die Aufteilung von Kaufpreisen zwischen Grund und Boden sowie Gebäuden oder die zutreffende Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung.

2. ABGRENZUNG EINZELNER WIRTSCHAFTSGÜTER

2.1 Vom Gebäude abzugrenzende selbstständige Wirtschaftsgüter

Gebäude sind von sonstigen Bauten sowie anderen selbstständigen Wirtschaftsgütern zu unterscheiden, da diese separat abgeschrieben werden.

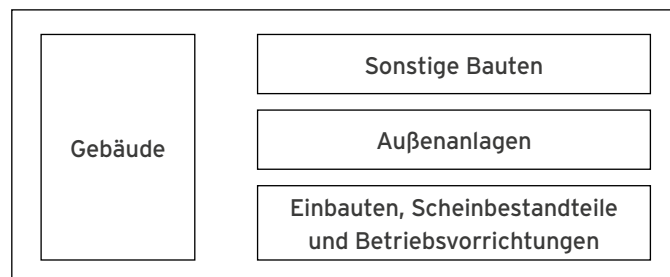


Abbildung 1: Abzugrenzende selbstständige Wirtschaftsgüter

HINWEIS Zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen enthält der gleichlautende Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 05.06.2013, BStBl. I 2013, S. 734, in Anlage 1 eine umfangreiche tabellarische Darstellung.

2.1.1 Gebäude

Ein **Gebäude** ist ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist.¹

EXKURS Nach IDW RH HFA 1.016 ist handelsrechtlich auch die Anwendung des sog. Komponentenansatzes zulässig. Der Komponentenansatz ist nach Auffassung des IDW in den Fällen zulässig, in denen physisch separierbare Komponenten ausgetauscht werden, die in Relation zum gesamten Sachanlagevermögensgegenstand jeweils wesentlich sind. Im Rahmen des Komponentenansatzes werden die identifizierten einzelnen Komponenten jedoch nicht gesondert angesetzt, sondern nur gesondert bzw. komponentenweise bewertet. Insofern liegen – auch bei handelsrechtlicher Anwendung des Komponentenansatzes – keine voneinander abzugrenzenden Wirtschaftsgüter vor. In der Steuerbilanz ist der Komponentenansatz nach herrschender Meinung nicht zulässig.

2.1.2 Sonstige Bauten

In der amtlichen AfA-Tabelle² werden folgende Beispiele für **sonstige Bauten** genannt: Hallen in Leichtbauweise (ND: 14 J.), Tennishallen u. ä. (ND: 20 J.), Traglufthallen (ND: 10 J.), Kühlhallen (ND: 20 J.), Baracken und Schuppen (ND: 16 J.), Baubuden (ND: 8 J.), Pumpen-, Trafostations- oder Schalt Häuser (ND: 20 J.), Silobauten (ND: 17-33 J.) sowie Schornsteine (ND: 10-33 J.).

2.1.3 Außenanlagen

Außenanlagen sind selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter, die der Benutzung eines Grundstücks dienen.³ Typische Beispiele sind Hof- und Platzbefestigungen, Parkplätze, Zufahrten (ND: 9 J. [falls in Kies, Schotter, Schlacke] oder 19 J. [falls mit Packlage]), Grünanlagen (ND: 15 J.), Außenbeleuchtungen (ND: 19 J.) und Einfriedungen (ND: 5 J. [falls aus Holz] oder 17 J.).

1 Vgl. R 71 Abs. 5 EStR. Die einzelnen Tatbestandsmerkmale werden ausführlich im gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 05.06.2013, BStBl. I 2013, S. 734, erläutert.

2 Vgl. BMF v. 15.12.2000, BStBl. I 2000, S. 1532.

3 Vgl. H 6.4 EStH „Außenanlagen“ sowie H 7.1 EStH „Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind“.

2.1.4 Scheinbestandteile

Scheinbestandteile gem. § 95 BGB entstehen, wenn bewegliche Wirtschaftsgüter zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt werden und sind unter „Technischen Anlagen oder Maschinen“ oder unter „Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ auszuweisen. Eine Einfügung zu einem vorübergehenden Zweck ist anzunehmen, wenn

- die Nutzungsdauer der eingefügten beweglichen Wirtschaftsgüter länger als die Nutzungsdauer ist, für die sie eingebaut werden,
- die eingefügten beweglichen Wirtschaftsgüter auch nach ihrem Ausbau noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert repräsentieren und
- nach den Umständen, insb. nach Art und Zweck der Verbindung, damit gerechnet werden kann, dass sie später wieder entfernt werden.⁴

Beispiele für Scheinbestandteile sind Wohncontainer, Kinderschaukeln und Sandkästen oder von Vermietern zur Erfüllung besonderer Bedürfnisse des Mieters eingefügte Anlagen, deren Nutzungsdauer nicht länger als die Laufzeit des Vertragsverhältnisses ist.

2.1.5 Betriebsvorrichtungen

Betriebsvorrichtungen sind selbstständige Gebäudeteile, die für die Betriebsausübung eine besondere Bedeutung haben (z. B.: Hochregallager, Lastenaufzug etc.). Für Abgrenzungszwecke gegenüber dem Gebäude stellt der BFH auf den Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude ab. Ist ein solcher Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude gegeben, so handelt es sich nicht um eine Betriebsvorrichtung, sondern um einen Gebäudeteil (z. B.: Elektroinstallation, Heizungsanlage, Kaufhausrolltreppen etc.).⁵ Von Scheinbestandteilen erfolgt die Abgrenzung dadurch, dass Betriebsvorrichtungen nicht nur vorübergehend eingebaut werden. Unerheblich für die Klassifikation als Betriebsvorrichtung ist hingegen, ob der Einbau durch den Eigentümer oder ggf. durch einen Mieter erfolgt ist.

2.1.6 Sonstige Mietereinbauten und -umbauten

Sofern es sich nicht um Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen handelt, sind sonstige Mietereinbauten und -umbauten als selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter bei den Sachanlagen innerhalb der „Grundstücke, Grundstücksgleichen Rechten und Bauten einschl. der Bauten auf fremden Grundstücken“ zu aktivieren und gem. § 7 Abs. 5a EStG nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen abzuschreiben. Sonstige Mietereinbauten und -umbauten liegen vor, wenn

- entweder der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm geschaffenen sonstigen Mietereinbauten oder Mieter-

4 H 7.1 EStH „Scheinbestandteile“.

5 Vgl. H 4.2 Abs. 5 EStH „Unselbstständige Gebäudeteile“.

umbauten ist (z.B. wenn die eingebauten Sachen während der voraussichtlichen Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden oder der Mieter bei Beendigung des Mietvertrags eine Erstattung des verbliebenen gemeinen Wertes verlangen kann) oder

- die Mietereinbauten oder Mieterumbauten unmittelbar den besonderen betrieblichen oder beruflichen Zwecken des Mieters dienen und mit dem Gebäude nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (z.B. die Errichtung oder Entfernung von Zwischenwänden).

2.2 Unterschiedlich genutzte Gebäudeteile

Wird ein Gebäude für unterschiedliche Zwecke genutzt, kann dieses angesichts der unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhänge steuerlich aus max. vier selbstständigen Wirtschaftsgütern bestehen:⁶

- eigenbetrieblichen Zwecken dienender Gebäudeteil,
- fremdbetrieblichen Zwecken dienender Gebäudeteil,
- eigenen Wohnzwecken dienender Gebäudeteil und
- fremden Wohnzwecken dienender Gebäudeteil.

HINWEIS Eigenbetrieblich genutzte **Grundstücksteile von untergeordnetem Wert** müssen nicht als Betriebsvermögen ausgewiesen werden. Dies ist der Fall, wenn der Wert des Gebäudeteils zzgl. des Grund und Bodens

- nicht mehr als 20 % des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und
- nicht mehr als 20.500 € beträgt.⁷

Im Hinblick auf die stetig steigenden Immobilienpreise ist zu beachten, dass diese Grenzwerte zu jedem Bilanzstichtag erneut geprüft werden müssen.

2.3 Betriebsgebäude auf Ehegatten-Grundstücken

Errichtet ein Unternehmer-Ehegatte mit eigenen Mitteln ein Gebäude auf einem auch dem Nichtunternehmer-Ehegatten gehörenden Grundstück, wird der Nichtunternehmer-Ehegatte **zivilrechtlich Eigentümer** des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils. Sofern keine abweichenden Vereinbarungen zwischen den Eheleuten getroffen werden, wird der Nichtunternehmer-Ehegatte zudem auch **wirtschaftlicher Eigentümer** des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils, welcher zu seinem Privatvermögen gehört.

Nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung ist der vom Unternehmer-Ehegatten getragene Aufwand in der Steuerbilanz in einem **Aufwandsverteilungsposten** eigener Art zu periodisieren. Dieser für die typisierte Verteilung des eigenen Aufwands gebildete Bilanzposition kann nicht Sitz stiller Reserven sein, weshalb im Fall einer Entnahme auch kein

Entnahmegewinn entstehen kann.⁸ In der eBilanz-Taxonomie ist für den Aufwandsverteilungsposten ein separater Posten vorgesehen.

3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE DER ABSCHREIBUNG

3.1 Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Der Bewertungsmaßstab Anschaffungskosten ist zugrunde zu legen, wenn Vermögensgegenstände von Dritten erworben wurden und im Unternehmen keine Bearbeitung stattgefunden hat. Die einzelnen Komponenten der Anschaffungskosten werden in § 255 Abs. 1 HGB definiert.

Komponenten	Beispiele
Anschaffungspreis	Einzel zurechenbare Aufwendungen für den Erwerb
+ Anschaffungsnebenkosten	Maklerprovisionen, Gutachtergebühren, Notariats- und Grundbuchkosten (nur soweit sie mit der Eigentumsübertragung im Zusammenhang stehen), Steuern (u.a. Grunderwerbsteuer)
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	Umbauten, Verbesserungen
./. Anschaffungspreisminderungen	Zuschüsse
= Anschaffungskosten	

Tabelle 1: Ermittlung der Anschaffungskosten

Nebenkosten des Erwerbs sind sämtliche Aufwendungen, welche nach subjektiver Beurteilung des Unternehmens für die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über den erworbenen Gegenstand erforderlich sind. Insoweit können auch objektiv nicht erforderliche Aufwendungen (z.B. Beratungskosten) Anschaffungskosten sein. Ein nur mittelbarer Zusammenhang von Aufwendungen zur Anschaffung ist hingegen nicht ausreichend. So rechnen Aufwendungen im Zusammenhang mit der **Vertragsvorbereitung, Vertragsgestaltung und -begleitung** nur dann zu den Anschaffungsnebenkosten, wenn sie nach Fassung des grundsätzlichen Erwerbsentschlusses angefallen sind.⁹

Hingegen ist der Bewertungsmaßstab **Herstellungskosten** zugrunde zu legen, wenn Vermögensgegenstände hergestellt, erweitert oder über ihren ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert werden. Die einzelnen Komponenten der Herstellungskosten werden in § 255 Abs. 2 HGB definiert. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG gelten die Einbeziehungswahlrechte auch für die Steuerbilanz, diese sind dort jedoch in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben.

⁶ Vgl. R 4.2 Abs. 4 EStR.

⁷ Vgl. § 8 EStDV; R 4.2 Abs. 8 EStR.

⁸ Vgl. BFH, Urteil v. 09.03.2016, X R 46/14, BStBl. II 2016, S. 976; BMF v. 16.12.2016, BStBl. I 2016, S. 1431.

⁹ Vgl. BFH, Urteile v. 20.04.2004, VIII R 4/02, BStBl. II 2004, S. 597 und v. 27.03.2007, VIII R 62/05, BStBl. II 2010, S. 159.

Bestandteil	Einbeziehungs-
Materialkosten	Pflicht
Materialgemeinkosten	Pflicht
Fertigungskosten	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten (einschl. Abschreibungen auf Fertigungsanlagen)	Pflicht
Sonderkosten der Fertigung	Pflicht
Kosten der allgemeinen Verwaltung	Wahlrecht
Aufwendungen für soziale Einrichtungen	Wahlrecht
Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen und für betriebliche Altersversorgung	Wahlrecht

Tabelle 2: Ermittlung der Herstellungskosten

Für die Steuerbilanz sind **weitere Wertmaßstäbe** beim Zugang von Wirtschaftsgütern etwa für den Fall der Einlage (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG), beim unentgeltlichen Erwerb (§ 6 Abs. 3 bis 5 EStG) sowie beim Tausch (§ 6 Abs. 6 EStG) normiert:

- **Einlagen** sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist.
- Steuerrechtlich erfolgt nach § 6 Abs. 3 EStG bei **unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs** sowie nach § 6 Abs. 5 EStG im Falle der **Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betriebsvermögen** eine Buchwertverknüpfung.
- Wird ein einzelnes Wirtschaftsgut im Wege des **Tausches** übertragen, bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts (§ 6 Abs. 6 EStG). Handelsrechtlich wird hingegen auch eine Buchwertfortführung (d.h. Ansatz zu dem Betrag, mit dem der hingegebene Gegenstand zuletzt hätte bilanziert werden können) sowie eine ergebnisneutrale Behandlung (d.h. Buchwertfortführung zzgl. der mit dem Tausch verbundenen zusätzlichen Ertragssteuerbelastung) als zulässig erachtet.

Insbesondere in Herstellungsfällen von Gebäuden stellt sich zudem die Problematik des Vorsteuerabzugs. Grundsätzlich gilt, dass Vorsteuerbeträge insoweit nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören, wie sie bei der Umsatzsteuer abgezogen werden können (§ 9b Abs. 1 EStG). Sind Vorsteuerbeträge hingegen nicht abziehbar, ergibt sich daraus im Umkehrschluss, dass diese den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (insoweit) zuzurechnen sind. Im Fall einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bleiben die Anschaffungskosten unberührt (§ 9b Abs. 2 EStG).

Bei Gebäuden stellt sich nun die Herausforderung, dass es für den Vorsteuerabzug zunächst einer Zuordnungsentscheidung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen bedarf, welche nicht zwingend identisch zur Zuordnung zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen erfolgen muss. Unabhängig von der Zuordnungsentscheidung kann ein Vorsteuerabzug

jedoch nur max. in der Höhe erfolgen, wie das Grundstück zu unternehmerischen, den Vorsteuerabzug nicht ausschließenden Zwecken verwendet werden soll.¹⁰

HINWEIS Die Zuordnung muss nach Auffassung der Finanzverwaltung spätestens in der zum 31.07. des Folgejahres einzureichenden Umsatzsteuererklärung erfolgen.

3.2 Übertragung stiller Reserven

Bei der Veräußerung von Grund und Boden sowie von Gebäuden ist eine Übertragung von aufgedeckten stillen Reserven nach § 6b EStG oder bei Ausscheiden aufgrund höherer Gewalt nach R 6.6 EStR möglich. Die Übertragungsfrist beträgt bei Gebäuden 6 Jahre.¹¹ Die Steuerneutralität wird dadurch erreicht, dass die aufgedeckten stillen Reserven gewinnneutral auf das Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden.¹²

HINWEIS Da es sich bei der Übertragung von stillen Reserven nach § 6b EStG ausschließlich um ein steuerliches Wahlrecht handelt, welches in der Handelsbilanz nicht dargestellt werden kann, kommt es zu Wertdifferenzen in der Handels- und Steuerbilanz, welche die Beachtung verschiedener **Dokumentationspflichten** voraussetzt. Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte ist grundsätzlich, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zuführende Verzeichnisse aufgenommen werden. In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen (§ 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG).

3.3 Nachträgliche Anschaffungskosten

Nachträgliche Veränderungen des Kaufpreises können sich ergeben, wenn dieser (teilweise) von späteren Ereignissen (z.B. Erteilung einer Bau- oder Betriebsgenehmigung) abhängig gemacht wurde oder wenn dieser nachträglich (z.B. nach einem Rechtsstreit) rückwirkend angepasst wird. Keine nachträglichen Anschaffungspreisänderungen ergeben sich hingegen aus Wertschwankungen von im Zusammenhang mit dem Erwerb entstandenen Verbindlichkeiten.

Nach dem erstmaligen Zeitpunkt der Inbetriebnahme führen Maßnahmen an bestehenden Gegenständen grundsätzlich zu nicht aktivierbarem Erhaltungsaufwand. Nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Aufwendungen jedoch als Herstellungskosten

¹⁰ Vgl. dazu auch ausführlich Merkblatt Nr. 1693 „Umsatzsteuer bei Immobilien“.

¹¹ Für 2021 verlängern sich pandemiebedingt die Fristen um drei Jahre (vgl. § 52 Abs. 14 EStG).

¹² Vgl. dazu auch ausführlich Merkblatt Nr. 1918 „Vermeidung der Aufdeckung von stillen Reserven – 6b-Rücklage und Rücklage für Ersatzbeschaffung“.

zu aktivieren, wenn eine der drei folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:¹³

- **Herstellung** eines Vermögensgegenstands,
- **Erweiterung** eines Vermögensgegenstands oder
- **wesentliche Verbesserung** eines Vermögensgegenstands, die über dessen ursprünglichen Zustand hinausgeht.

3.3.1 Herstellung eines Vermögensgegenstands

Eine Maßnahme an einem bestehenden Gegenstand hat den **Charakter der Herstellung** eines neuen Gegenstandes, wenn die wesentlichen Komponenten des Gegenstandes unbrauchbar geworden sind (sog. Vollverschleiß) und durch die Maßnahmen unter Verwendung der noch nutzbaren Teile ein neuer Gegenstand hergestellt wird. Erhaltungsaufwand liegt hingegen vor, wenn nur einzelne (wesentliche) Komponenten erneuert werden.

BEISPIELE Aufwendungen zur Beseitigung von Mängeln gehören auch dann zu den Herstellungskosten, wenn sie zwar bei der Herstellung aufgetreten, aber erst nach der Fertigstellung behoben worden sind. Wesentliche Komponente eines Gebäudes ist das Dach. Wird z. B. nach einer Nutzung von 20 Jahren das Dach erneuert, so liegt grundsätzlich Erhaltungsaufwand vor.

3.3.2 Erweiterung eines Vermögensgegenstands

Eine **Erweiterung eines Vermögensgegenstands** ist gegeben, wenn Maßnahmen dazu dienen, den Gegenstand in seiner Substanz zu vermehren (z. B. Aufstockung von Gebäuden, nachträglicher Einbau neuer Bestandteile mit bisher nicht vorhandenen Funktionen). Eine Erweiterung liegt jedoch nicht vor, wenn durch die Maßnahme selbstständig verwertbare Anlagen errichtet werden.

3.3.3 Wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands

Eine **wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands**, die über dessen ursprünglichen Zustand hinausgeht, ist anzunehmen, wenn über eine zeitgemäße substanzerhaltende Erneuerung hinaus die Gebrauchsmöglichkeit eines Gegenstandes (Nutzungspotential) im Ganzen deutlich erhöht wird. Eine Erhöhung der Gebrauchsmöglichkeit liegt insb. im Fall einer wesentlichen Verlängerung der Nutzungsdauer sowie im Fall einer qualitativen Verbesserung (Hebung des Standards) vor.

Die Finanzverwaltung hat in diesem Zusammenhang den sehr einfachen Standard, den mittleren Standard und den sehr anspruchsvollen Standard definiert.¹⁴ Von einer Hebung des Standards soll dann auszugehen sein, wenn ein Bündel

von Baumaßnahmen bei mind. **drei Bereichen** der zentralen Ausstattungsmerkmale zu einer Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchswertes führt. Zentrale Ausstattungsmerkmale in diesem Zusammenhang sollen v. a. Umfang und Qualität der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster sein. Sofern Baumaßnahmen zur Erweiterung mit Maßnahmen zur Erhöhung des Nutzungswerts zusammenfallen, so soll eine Hebung des Standards bereits dann vorliegen, wenn eine Verbesserung von mind. **zwei Bereichen** der zentralen Ausstattungsmerkmale erfolgt.

HINWEIS In Anlage 24 zum BewG zur Ermittlung der Gebäuderegelerstellungskosten werden hingegen fünf Standardstufen im Hinblick auf die Ausstattungsmerkmale Dach, Fenster und Außentüren, Innenwände und -türen, Deckenkonstruktion und Treppen, Fußböden, Sanitäreinrichtungen, Heizung und sonstige technische Ausstattung unterschieden.

3.4 Anschaffungsnah Herstellungskosten

Speziell im Hinblick auf Gebäude ist zudem die Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu **anschaffungsnahen Herstellungskosten** zu beachten. Danach gehören zu den Herstellungskosten auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen – ohne die Umsatzsteuer – 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen.

Von erheblicher praktischer Bedeutung ist die genaue Beachtung **des Drei-Jahres-Zeitraums**, welcher nach der Anschaffung des Gebäudes (d. h. Übergang von Nutzen und Lasten) beginnt.

BEISPIEL Mit notariellem Vertrag vom 01.03.2021 ist ein Mietwohngrundstück erworben worden. Als Datum des Übergangs von Nutzen und Lasten wurde in der Urkunde der 01.07.2021 vereinbart. Der Drei-Jahres-Zeitraum beginnt in diesem Fall am 01.07.2021 und endet am 30.06.2024. Aufwendungen, welche vor dem 01.07.2021 oder nach dem 30.06.2024 anfallen, sind folglich nicht in die 15 %-Betrachtung einzubeziehen.

Nach dem Gesetzeswortlaut werden nur solche Aufwendungen umfasst, die „nach“ der Anschaffung anfallen. Folglich sind Aufwendungen, die nach Abschluss des Kaufvertrags, jedoch vor Übergang von Nutzen und Lasten getragen werden, nach den allgemeinen handelsrechtlichen Abgrenzungskriterien entweder als Anschaffungs-, Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand zu berücksichtigen. Zu beachten ist ferner, dass Baumaßnahmen zum Ende des Dreijahreszeitraums weder abgeschlossen, abgerechnet noch bezahlt sein müssen.

¹³ Zu Einzelheiten im Hinblick auf Gebäude vgl. BMF v. 18.07.2003, BStBl. I 2003, S. 386, sowie IDW RS IFA 1 „Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten bei Gebäuden in der Handelsbilanz“.

¹⁴ Vgl. BMF v. 18.07.2003, BStBl. I 2003, S. 386.

Zwischenzeitlich sind auch die wesentlichen **Zweifelsfragen**, die bei der Anwendung dieser Vorschrift anfänglich bestanden, höchstrichterlich entschieden:¹⁵

- Bei einem aufgrund von verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen aus mehreren Einheiten bestehenden Gebäude ist dabei nicht auf das gesamte Gebäude, sondern auf den jeweiligen selbstständigen Gebäudeteil abzustellen.
- Aufwendungen für Erweiterungen sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen, gehören nach dem Gesetzeswortlaut nicht zu den relevanten Aufwendungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG). Hingegen sind sog. Schönheitsreparaturen (z. B. Malerarbeiten) bei der Prüfung der 15 %-Grenze einzubeziehen.

HINWEIS Handelsrechtlich gilt die Regelung § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG nicht, sodass im Einzelfall zu prüfen ist, ob die Handels- und Steuerbilanz insoweit auseinanderfallen. Nach IDW RS IFA 1, Tz. 15, kann jedoch regelmäßig vermutet werden, dass bei erheblichen baulichen Maßnahmen in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung bereits zu diesem Zeitpunkt ein Bedarf an baulichen Maßnahmen bestanden hat. Eine 15 %-Grenze nennt der IDW-Rechnungslegungsstandard indes nicht.

3.5 Erhaltungsaufwand

Sofern keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorliegen und auch keine anschaffungsnahen Herstellungskosten gegeben sind, liegen sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen vor. Umfasst sind davon alle substanzerhaltenden Erneuerungen, bei denen ein Gebäude als Ganzes durch die Ersetzung einzelner Bestandteile oder Instandsetzungs- oder Modernisierungsmaßnahmen lediglich in ordnungsgemäßem Zustand entsprechend seinem ursprünglichen Zustand erhalten oder dieser in zeitgemäßer Form wiederhergestellt wird. Dem Gebäude wird in diesen Fällen nur der zeitgemäße Wohnkomfort wiedergegeben, den es ursprünglich besessen, aber durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten verloren hat.

HINWEIS Betragen die Aufwendungen nach Fertigstellung eines Gebäudes für die einzelne Baumaßnahme nicht mehr als 4.000 € (Rechnungsbetrag ohne Umsatzsteuer) je Gebäude, ist auf Antrag dieser Aufwand stets als Erhaltungsaufwand zu behandeln (sog. geringfügige Baumaßnahmen, R 21.1 EStR).

Erhaltungsaufwendungen können teilweise mit erheblichen finanziellen Aufwendungen einhergehen. Bei Gebäuden im Privatvermögen, die überwiegend Wohnzwecken dienen, eröffnet § 82b EStDV für größere Instandhaltungsmaßnahmen die Möglichkeit, dass entsprechende Aufwendungen nach einem entsprechenden Antrag auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden.

4. KAUFPREISAUFTEILUNG ZWISCHEN GRUND UND BODEN SOWIE GEBÄUDEN

Bei Anschaffung eines bebauten Grundstücks stellt sich zunächst die Aufgabe der Kaufpreisaufteilung zwischen dem Wirtschaftsgut „Grund und Boden“ und dem Wirtschaftsgut „Gebäude“. Die Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück hat nach dem **Verhältnis der Verkehrswerte** (bzw. Teilwerte) auf den Grund und Boden einerseits und auf das Gebäude andererseits zu erfolgen. Dazu sind zunächst Boden- und Gebäudewert gesondert zu ermitteln und sodann die Anschaffungskosten nach dem Verhältnis der beiden Wertanteile aufzuteilen.

$$\text{Gebäudewertanteil} = \text{Gesamtkaufpreis} \times \frac{\text{Gebäudewert}}{\text{Bodenwert} + \text{Gebäudewert}}$$

Abbildung 2: Kaufpreisaufteilung

In der Praxis stellt sich damit die Herausforderung einer Verkehrswertbestimmung. Nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH¹⁶ kann dazu grundsätzlich auf eine im Kaufvertrag ggf. enthaltene Aufteilung zurückgegriffen werden. Allerdings hat das Finanzamt im Einzelfall zu prüfen, ob nennenswerte Zweifel an der vertraglichen Aufteilung bestehen. Ein widerlegbares Indiz ist dabei regelmäßig eine Abweichung von den örtlichen Bodenrichtwerten.

Zur Handhabung dieses „Alltagsproblems“ der Kaufpreisaufteilung hat die **Finanzverwaltung** eine Excel-basierte **Arbeitshilfe** veröffentlicht. Die mit der Arbeitshilfe gewonnenen Berechnungsergebnisse sind jedoch nicht bindend. So sind Abweichungen von den Ergebnissen der Arbeitshilfe bei begründeten Einwendungen (z. B. in Form von Sachverständigengutachten) möglich.

In der zuletzt aktualisierten Fassung wurde der Kritik des BFH an früheren Versionen Rechnung getragen. Die aktualisierte Arbeitshilfe fragt nunmehr Daten zu sämtlichen Bewertungsverfahren ab, welche nach der ImmoWertV zur Ermittlung des Gebäudewertes unterschieden werden.

¹⁵ Vgl. BMF v. 20.10.2017, BStBl. I 2017, S. 1447.

¹⁶ Vgl. BFH, Urteil v. 21.07.2020, IX R 26/19, BStBl. II 2021, S. 372.

Verfahren	Beschreibung	Vorrangige Anwendung ¹⁷
Vergleichswertverfahren (§ 15 ImmoWertV)	Wertermittlung mithilfe sog. Vergleichsgrundstücke	Unbebaute Grundstücke, Wohnungs- und Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser
Ertragswertverfahren (§§ 17–20 ImmoWertV)	Wertermittlung auf Basis des abgeworfenen Ertrages	Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte Grundstücke
Sachwertverfahren (§§ 21–23 ImmoWertV)	Wertermittlung erfolgt anhand des Wiederbeschaffungswertes des Objektes, unter Berücksichtigung der Abnutzung und anderer wertmindernder Faktoren	Sonstige bebaute Grundstücke oder als nachrangiges Verfahren, falls keine geeigneten Vergleichspreise oder ortsübliche Mieten vorliegen

Tabelle 3: Wertermittlungsverfahren nach ImmoWertV

Zudem ermöglicht die aktualisierte Arbeitshilfe des BMF – im Rahmen des Sachwertverfahrens – auch die Berücksichtigung von (durch den örtlichen Gutachterausschuss) ggf. festgelegten Regionalfaktoren.

HINWEIS Die Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung (Stand: Mai 2021) steht auf der Webseite www.bundesfinanzministerium.de zum Download zur Verfügung. Aktuelle Bodenrichtwerte sind auf der Webseite www.bodenrichtwerteboris.de abrufbar.

5. ABSCHREIBUNGSARTEN

Im Unterschied zu der Konzeption der linearen Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG, bei der die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer maßgebend für die Bemessung der Absetzung ist, sind bei Gebäuden gem. § 7 Abs. 4 und 5 EStG typisierte Abschreibungssätze zu beachten. Diese typisierten Abschreibungssätze schwanken in Abhängigkeit der Verwendung und des Zeitpunkts der Fertigstellung.

5.1 Beginn der Abschreibung

Abschreibungen sind grundsätzlich vorzunehmen, sobald ein Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist. Eine Anschaffung setzt die wirtschaftliche Verfügungsmöglichkeit voraus, welche im Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten gegeben ist.

BEISPIEL Mit notariellem Vertrag vom 01.03.2021 ist ein Mietwohngrundstück erworben worden. Als Datum des Übergangs von Nutzen und Lasten wurde in der Urkunde der 01.07.2021 vereinbart. Die Kaufpreiszahlung soll am 15.06.2021 und die Eintragung im Grundbuch am 15.07.2021 erfolgt sein. Das Mietwohngrundstück wurde mit Übergang von Nutzen und Lasten am 01.07.2021 angeschafft. Die übrigen genannten Zeitpunkte sind für den Beginn der Abschreibung ohne Bedeutung.

Im Falle einer Herstellung beginnt die Abschreibung mit der Fertigstellung des Gebäudes. Dabei kann von einer „Fertigstellung“ regelmäßig ab dem Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit ausgegangen werden. Nach § 145 Abs. 1 Satz 3 BewG gelten

Gebäude dann als bezugsfertig, wenn den zukünftigen Bewohnern oder sonstigen Benutzern zugemutet werden kann, sie zu benutzen; die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde ist nicht entscheidend.

HINWEIS Wohnungen können im Allgemeinen als fertiggestellt/bezugsfertig angesehen werden, wenn die Türen und Fenster eingebaut, Anschlüsse für Strom- und Wasserversorgung, die Heizung sowie sanitäre Einrichtungen vorhanden sind und die Möglichkeit zur Einrichtung einer Küche besteht. Unerheblich ist danach, wenn geringfügige Restarbeiten ausstehen, wie z. B. Erstanstrich von Wänden und Heizkörpern, Tapezierarbeiten oder Verlegen des Bodenbelages.¹⁸

5.2 Lineare Abschreibung (§ 7 Abs. 4 EStG)

Bei der Abschreibung von Gebäuden findet grundsätzlich die lineare Abschreibung Anwendung. Im Erstjahr und im Letztjahr der Nutzung ist die lineare Abschreibung jeweils nur zeitanteilig vorzunehmen.¹⁹

Eine Anpassung dieser typisierten Abschreibungssätze ist lediglich möglich, sofern eine kürzere Nutzungsdauer als die hinter den typisierten Abschreibungssätzen stehende (typisierte) Nutzungsdauer nachgewiesen werden kann (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG). Eine tatsächlich längere Nutzungsdauer führt hingegen nicht zu einer Abweichung von der Typisierung.

5.3 Degressive Abschreibung (§ 7 Abs. 5 EStG)

Für Gebäude, welche in früheren Jahren angeschafft wurden, bestand zudem ein Wahlrecht zur Anwendung der degressiven Gebäudeabschreibung.

5.4 Anwendung kürzerer Nutzungsdauern (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG)

Gemäß § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG kann der Steuerpflichtige von den typisierten Nutzungsdauern abweichen und die tatsäch-

¹⁷ Vgl. R B 182 ErbStR.

¹⁸ Vgl. BFH, Beschluss v. 09.12.1997, X B 213/96, BFH/NV 1998, S. 698. Zum Zeitpunkt der Fertigstellung eines Lagergebäudes vgl. BFH, Urteil v. 21.07.1989, III R 89/85, BStBl. II 1989, S. 906.

¹⁹ Nach § 7 Abs. 5 Satz 3 EStG ist die degressive Abschreibung hingegen nicht zeitanteilig vorzunehmen.

Abschreibung von Gebäuden und sonstigen Bauten

liche Nutzungsdauer bei der Bemessung der Abschreibungen zugrunde legen. Der Ansatz einer von der gesetzlich typisierten Nutzungsdauer abweichenden, kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG setzt jedoch voraus, dass der Steuerpflichtige die Verkürzung als für ihn günstige Tatsache konkret darlegt und greifbare Anhaltspunkte benennt, die im Einzelfall für eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer sprechen.²⁰

Nutzungsdauer eines Gebäudes ist nach § 11c Abs. 1 EStDV der Zeitraum, in dem ein Gebäude voraussichtlich seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann. Dabei ist zunächst von der technischen Nutzungsdauer, also dem Zeitraum, in dem das Gebäude technisch nutzbar ist, auszugehen. Sofern in Ausnahmefällen das Gebäude vor Ablauf der technischen Nutzungsdauer wirtschaftlich verbraucht

ist, kann auch auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer Bezug genommen werden.

HINWEIS Abgesehen von seltenen, offenkundigen Einzelfällen werden Steuerpflichtige ihrer Feststellungslast nur durch die Vorlage eines qualifizierten Sachverständigen-gutachtens nachkommen können. Allerdings hat der BFH dazu klargestellt, dass sich Steuerpflichtige dazu jeder Darlegungsmethode bedienen können, die im Einzelfall geeignet erscheint. Die Vorlage eines Bausubstanzgutach-tens ist jedenfalls nicht Voraussetzung für die Anerken-nung einer verkürzten tatsächlichen Nutzungsdauer.²¹

Ergibt sich im Laufe der Nutzung des Gebäudes eine neue Prognose der voraussichtlichen Nutzungsdauer, die die

²⁰ Vgl. BFH, Beschluss v. 22.04.2013, IX B 181/12, BFH/NV 2013, S. 1267.

²¹ Vgl. BFH, Urteil v. 28.07.2021, IX R 25/19, BFH/NV 2022, S. 108. Nachfolgend auch bereits FG Münster, Urteil v. 27.01.2022, 1 K 1741/18 E.

Fall	Verwendung/Zuordnung	Zeitpunkt der Fertigstellung/ des Bauantrags	Typisierter Abschreibungssatz	Typisierte ND
1	<ul style="list-style-type: none"> Keine Nutzung für Wohnzwecke und Zuordnung zum Betriebsvermögen 	<ul style="list-style-type: none"> Bauantrag nach dem 31.03.1985 	3 %	33 Jahre
2	Nichterfüllung der Bedingungen nach Fall 1	<ul style="list-style-type: none"> Fertigstellung nach dem 31.12.1924 	2 %	50 Jahre
3	Nichterfüllung der Bedingungen nach Fall 1	<ul style="list-style-type: none"> Fertigstellung vor dem 01.01.1925 	2,5 %	40 Jahre

Tabelle 4: Lineare Gebäudeabschreibung

Fall	Verwendung/Zuordnung	Zeitpunkt der Fertigstellung/des Bauantrags	Typisierter Abschreibungssatz	Typisierte ND
4	<ul style="list-style-type: none"> Belegenheit Gebäude in Mitgliedstaat der EU/EWR Keine Nutzung für Wohnzwecke und Zuordnung zum Betriebsvermögen 	<ul style="list-style-type: none"> Bauantrag vor dem 01.01.1994 oder Rechtswirksamer Anschaffungsvorgang vor dem 01.01.1994 	<ul style="list-style-type: none"> Jahr der Fertigstellung und drei Folgejahre: 10 % Weitere drei Folgejahre: 5 % Weitere 18 Jahre: 2,5 % 	25 Jahre
5	<ul style="list-style-type: none"> Belegenheit Gebäude in Mitgliedstaat der EU/EWR Nichterfüllung der weiteren beiden Bedingungen nach Fall 4 	<ul style="list-style-type: none"> Bauantrag vor dem 01.01.1995 oder Rechtswirksamer Anschaffungsvorgang vor dem 01.01.1995 	<ul style="list-style-type: none"> Jahr der Fertigstellung und sieben Folgejahre: 5 % Weitere sechs Folgejahre: 2,5 % Weitere 36 Jahre: 1,25 % 	50 Jahre
6	<ul style="list-style-type: none"> Belegenheit Gebäude in Mitgliedstaat der EU/EWR Wohnzwecke 	<ul style="list-style-type: none"> Nach dem 28.02.1989 und vor 01.01.1996 gestellter Bauantrag oder Rechtswirksamer Anschaffungsvorgang nach dem 28.02.1989 und vor dem 01.01.1996 	<ul style="list-style-type: none"> Jahr der Fertigstellung und drei Folgejahre: 7 % Weitere sechs Folgejahre: 5 % Weitere sechs Folgejahre: 2 % Weitere 24 Folgejahre: 1,25 % 	40 Jahre
7	<ul style="list-style-type: none"> Belegenheit Gebäude in Mitgliedstaat der EU/EWR Wohnzwecke 	<ul style="list-style-type: none"> Nach dem 31.12.1995 und vor 01.01.2004 gestellter Bauantrag oder Rechtswirksamer Anschaffungsvorgang nach dem 31.12.1995 und vor dem 01.01.2004 	<ul style="list-style-type: none"> Jahr der Fertigstellung und sieben Folgejahre: 5 % Weitere sechs Folgejahre: 2,5 % Weitere 36 Folgejahre: 1,25 % 	40 Jahre
8	<ul style="list-style-type: none"> Belegenheit Gebäude in Mitgliedstaat der EU/EWR Wohnzwecke 	<ul style="list-style-type: none"> Nach dem 31.12.2003 und vor 01.01.2006 gestellter Bauantrag oder Rechtswirksamer Anschaffungsvorgang nach dem 31.12.2003 und vor dem 01.01.2006 	<ul style="list-style-type: none"> Jahr der Fertigstellung und neun Folgejahre: 4 % Weitere acht Folgejahre: 2,5 % Weitere 32 Folgejahre: 1,25 % 	40 Jahre

Tabelle 5: Degressive Gebäudeabschreibung

bisher angenommene Nutzungsdauer unterschreitet, so ist der Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen. Verlängert sich die Nutzungsdauer, so ist eine Anpassung bis zu den nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG zugrunde gelegten Nutzungsdauern vorzunehmen.

5.5 Änderung der Bemessungsgrundlage

Fehler bei der Bemessung der Abschreibungsbeträge basierend auf der Heranziehung von inkorrekten Anschaffungs- oder Herstellungskosten bedingen eine Anpassung der Bemessungsgrundlage im Jahr, in dem verfahrensrechtlich eine Änderung möglich ist. Eine zu Unrecht überhöht vorgenommene AfA führt nicht dazu, dass sich das AfA-Volumen erhöht.²²

HINWEIS Grundsätzlich kann auch eine unterlassene Gebäude-AfA nachgeholt werden. Ist bei einem Gebäude die AfA nach den gesetzlich typisierten Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG unterblieben und hat sich die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes nicht geändert, sind weiterhin die gesetzlich vorgeschriebenen Prozentsätze anzusetzen, sodass sich ein längerer Abschreibungszeitraum als von 33, 40 oder 50 Jahren ergibt.²³

Aktuell hat der BFH zudem entschieden, dass auch bestandskräftig zu Unrecht als sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand geltend gemachte Anschaffungskosten zu einer Minderung des AfA-Volumens führen und insoweit einer Weiterführung der AfA entgegenstehen.²⁴

Sofern nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu berücksichtigen sind, bemisst sich in den Fällen des § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG (lineare Abschreibung nach typisierter Nutzungsdauer) die weitere Abschreibung nach der bisherigen Bemessungsgrundlage zzgl. der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Da der bisherige AfA-Satz weiter angewendet wird, kommt es zu einer Verlängerung der Abschreibungsdauer.²⁵

BEISPIEL Zum 01.01.2000 wurde ein Mietwohngrundstück zu Anschaffungskosten von 10 Mio. € angeschafft. Somit wären in den Jahren 2000 bis 2049 jeweils 2 % von 10 Mio. € = 200.000 € an Abschreibung zu verrechnen. Im Laufe des Jahres 2020 fallen nachträgliche Herstellungskosten von 2 Mio. € an.

²² Vgl. BFH, Urteil v. 21.11.2013, IX R 12/13.

²³ Vgl. BFH, Urteil v. 03.07.1984, IX R 45/84, BStBl. II 1984, S. 709.

²⁴ Vgl. BFH, Urteil v. 28.04.2020, IX R 14/19.

²⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 20.02.1975, IV R 241/69, BStBl. II 1975, S. 412 und Urteil v. 20.01.1987, IX R 103/83, BStBl. II 1987, S. 491.

Die nachträglichen Herstellungskosten sind so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres 2020 angefallen. Folglich erhöht sich die Abschreibung in den Jahren 2020 bis 2049 auf 2 % von 12 Mio. € = 240.000 €. Zudem verlängert sich der Abschreibungszeitraum bis ins Jahr 2054 hinein (19 Jahre à 200.000 € + 34 Jahre à 240.000 € + 2 Monate à 20.000 € = 12.000.000 €).

6. SONDERABSCHREIBUNGEN

6.1 Absetzung für außergewöhnliche und technische Abnutzung

Gemäß § 7 Abs. 4 Satz 3 i. V. m. Abs. 1 Satz 7 EStG sind neben den planmäßigen Abschreibungen – ergänzend – auch **Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung** zulässig, um außergewöhnlichen Tatsachen Rechnung tragen zu können (z. B.: Naturkatastrophen oder Brand). Es gilt das Wertaufholungsgebot bei Wegfall der Gründe in späteren Wirtschaftsjahren; Wertsteigerungen aus sonstigen Gründen führen hingegen nicht zu einer Zuschreibung.

Das Wahlrecht zur Vornahme derartiger Abschreibungen besteht jedoch nur, solange diese nicht bereits zwingend geboten sind, wie im Falle eines vollständigen Werteverzehrs oder bei Eintritt der Unbrauchbarkeit. Daneben ist das Maßgeblichkeitsprinzip zu beachten, dass bei einer handelsrechtlichen außerplanmäßigen Abschreibung (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB) eine entsprechende steuerbilanzielle Abbildung bedingt.

6.2 Teilwertabschreibung

Von der Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung sind Sachverhalte zu trennen, die außerhalb dieser Aspekte eine Wertminderung des Wirtschaftsgutes bedingen. Derartige Sachverhalte sind Gegenstand einer möglichen **Teilwertabschreibung** gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG. Der (niedrigere) Teilwert ist ein objektiver Wert, welcher von der Marktlage am Bilanzstichtag bestimmt wird.²⁶ Zur Ermittlung des Teilwerts bestehen die sog. Teilwertvermutungen, welche jedoch widerlegt werden können.²⁷

- Im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Fertigstellung eines Wirtschaftsguts entspricht der Teilwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Bei nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (z. B. Grund und Boden) entspricht der Teilwert auch zu späteren, dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nachfolgenden Bewertungsstichtagen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (z. B. Gebäuden) entspricht der Teilwert zu späteren, dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung nachfolgenden

²⁶ Vgl. R 6.7 EStR.

²⁷ Vgl. H 6.7 EStH „Teilwertvermutungen“.

den Bewertungsstichtagen den um die lineare AfA verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Eine Abschreibung auf einen niedrigeren Teilwert ist im Falle einer voraussichtlich dauernden Wertminderung möglich. Für die Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens kann von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ausgegangen werden, wenn der Wert des jeweiligen Wirtschaftsguts zum Bilanzstichtag mind. für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt. Die verbleibende Nutzungsdauer ist für Gebäude nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG zu bestimmen.

Auch hier gilt das Wertaufholungsgebot. Im Unterschied zur Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung steht der Erfassung derartiger Wertminderungen nicht die Anwendung der degressiven Abschreibung entgegen.

HINWEIS Im Bereich der Überschusseinkünfte können Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringering sowie erhöhte Absetzungen als Werbungskosten berücksichtigt werden, nicht aber Teilwertabschreibungen. Teilwertabschreibungen auf ein im Privatvermögen gehaltenes vermietetes Gebäude sind nicht zulässig.

6.3 Mietwohnungsneubauten (§ 7b EStG)

Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG begünstigt die Anschaffungen und Herstellungen von neuen Wohnungen innerhalb der EU. Die zeitlich befristete Regelung gilt ab dem VZ 2018 und kann letztmals für den VZ 2026 geltend gemacht werden.²⁸

Die Sonderabschreibung beläuft sich auf jeweils 5% p.a., sowohl im Jahr des Zugangs als auch in den folgenden drei Jahren und kann zusätzlich zur linearen Abschreibung nach § 7 Abs. 4 EStG geltend gemacht werden. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums richtet sich die weitere Abschreibung dann nach § 7a Abs. 9 EStG (sog. Restwert-AfA).

Als Neuanschaffung gelten Anschaffungsvorgänge, bei denen die Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt ist. Zudem ist die Sonderabschreibung an weitere Bedingungen in Bezug auf den Zeitpunkt der Stellung des Bauantrages geknüpft. So muss der Bauantrag nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellt werden. Schließlich ist zu beachten, dass die Sonderabschreibung eine Begrenzung in Bezug auf die Höhe des Zugangswertes je Wohnfläche von 2.000 €/m² enthält.

HINWEIS Sollten die zeitlichen oder betragsmäßigen Tatbestandsvoraussetzungen nicht beachtet werden, so hat dies nach § 7b Abs. 3 EStG eine Rückgängigmachung der Sonderabschreibung zur Folge.

6.4 Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen (§ 7h EStG)

Die Sonderabschreibung nach § 7h EStG begünstigt Gebäude des Betriebs- oder Privatvermögens, die in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet (§ 142 Abs. 1 Satz 1 BauGB) oder in einem städtebaulichen Entwicklungsbereich (§ 165 Abs. 3 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 BauGB) liegen. Dies setzt voraus, dass die jeweilige Gemeinde eine entsprechende Sanierungssatzung oder eine Entwicklungssatzung beschlossen hat.

Erfasst werden nur solche Baumaßnahmen an bestehenden Gebäuden, die auf einem Modernisierungs- und Instandsetzungsgebot gem. § 177 BauGB oder einer konkreten vertraglichen Vereinbarung mit der Gemeinde basieren. Baumaßnahmen auf freiwilliger Grundlage sind hingegen nicht begünstigt.

6.5 Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen (§ 7i EStG)

Die Abschreibung nach § 7i EStG begünstigt Gebäude des Betriebs- oder Privatvermögens, die nach landesrechtlichen Vorschriften als Baudenkmal anerkannt sind. Da die Abschreibung nach § 7i EStG anstelle der AfA nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG tritt, handelt es sich nicht um eine Sonderabschreibung im engeren Sinne.

HINWEIS Sofern keine Nutzung zur Einkünfteerzielung vorliegt, kommt ggf. ein Sonderausgabenabzug nach § 10f oder § 10g EStG infrage. Für die Verteilung von Erhaltungsaufwand kann zudem eine Sonderbehandlung nach § 11b EStG möglich sein.

Voraussetzung der Sonderabschreibung ist deshalb stets eine Bescheinigung der Denkmalbehörde. Eine Übersicht über die zuständigen Bescheinigungsbehörden bei Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für Baudenkmale (§§ 7i, 10f, 11b EStG) oder für schutzwürdige Kulturgüter (§ 10g EStG) enthält das BMF-Schreiben vom 04.06.2015 (BStBl. I 2015, S. 506).

Nach § 7i EStG können im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren Abschreibungen von jeweils bis zu 9% verrechnet werden. Somit können innerhalb von acht Jahren max. 72% der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, geltend gemacht werden.

²⁸ Vgl. dazu auch ausführlich das DWS-Merkblatt Nr. 1872 „Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus“.