

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Befristete Wiedereinführung der degressiven AfA
- Fundstelle: WachstumsStG, BGBl. I 2008, 2896

§ 7

Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch WachstumsStG v. 21.12.2008 (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133)

...

(2) Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2008 und vor dem 1. Januar 2011 angeschafft oder hergestellt worden sind, kann der Steuerpflichtige statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen. ²Die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen kann nach einem unveränderlichen Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) vorgenommen werden; der dabei anzuwendende Prozentsatz darf höchstens das Zweieinhalbfache des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen und 25 Prozent nicht übersteigen. ³Absatz 1 Satz 4 und § 7a Abs. 8 gelten entsprechend. ⁴Bei Wirtschaftsgütern, bei denen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen wird, sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht zulässig.

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

betragen zur Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen ist nicht zulässig.

...

Autor: Dr. Christian **Levedag**, LL.M., Richter am FG, München
Mitherausgeber: Richter am BFH Michael **Wendt**, München

Schrifttum: Ott, Steueraktualitäten 2009, GmbH-Steuerpraxis 2009, 39; Korn/Strahl, Beratungsrelevante Aspekte zum JStG 2009 und zu weiteren steuerlichen Änderungsvorschriften, KÖSDI 2009, 16358.

Kompaktübersicht

J 08-1 **Grundinformation:** Gem. § 52 Abs. 21 Satz 3 idF des UntStReformG 2008 wurden die Regelungen über die degressive AfA in § 7 Abs. 2 und Abs. 3 in der bis zum 31.12.2007 geltenden Fassung für bewegliche WG abgeschafft, die vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind. Durch die Neuregelung 2008 des WachstumsStG werden Abs. 2 und Abs. 3 in geänderter Fassung wieder eingeführt.

J 08-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2000* vgl. § 7 Anm. 6.

► **HBegIG 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Der zuvor in R 44 Abs. 2 Satz 1 EStR enthaltene Grundsatz, dass AfA im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nur zeitanteilig in Anspruch genommen werden kann, wurde gesetzlich geregelt. Die Halbjahresregelung des R 44 Abs. 2 Satz 3 EStR 2003 entfiel. Die degressive AfA für Mietwohnbauten wurde durch Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 Buchst. c abgesenkt, für Mietwohnbauten als Jahres-AfA beibehalten.

▷ *In Abs. 1 wurde ein neuer Satz 4 eingefügt*, der die zwingende Zwölftelung der linearen AfA nach Abs. 1 Satz 1 einführt und die Halbjahres-Vereinfachungsregelung des R 44 Abs. 2 Satz 3 EStR 2003 für bewegliche WG des Anlagevermögens außer Kraft setzt. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines WG vermindert sich für dieses Jahr der Absetzungsbetrag um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung/Herstellung vorausgeht.

▷ *Abs. 2 Satz 3* wurde um die Angabe „Abs. 1 Satz 4 gilt entsprechend“ ergänzt.

▷ *In Abs. 4 Satz 1* wurde die Angabe „Abs. 1 Satz 4“ nach dem Semikolon als Folgeänderung zur Einfügung des neuen Satzes 4 durch die Angabe „Abs. 1 Satz 5“ ersetzt.

- ▷ *In Abs. 5 Satz 1 Nr. 3* wurde Buchst. "b" durch die Buchst. "b und c" ersetzt, wobei die Regelung des neuen Buchst. c die degressive AfA für Mietwohnbauten senkte. Buchst. b enthält die bisherige Abschreibungsmöglichkeit für Gebäude, die auf Grund eines nach dem 31.12.1995 und vor dem 1.1.2004 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines nach dem 31.12.1995 und vor dem 1.1.2004 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft worden sind. Nach Buchst. c gelten für Mietwohnneubauten, die auf Grund eines nach dem 31.12.2003 gestellten Bauantrags hergestellt oder auf Grund eines nach dem 31.12.2003 abgeschlossenen obligatorischen Vertrags bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wurden, folgende neue Abschreibungssätze:
- im Jahr der Fertigstellung und den folgenden 9 Jahren jeweils 4 %,
 - im den darauf folgenden 8 Jahren jeweils 2,5 %,
 - in den darauf folgenden 32 Jahre jeweils 1,25 %.
- ▷ *In Abs. 5 wurde ein neuer Satz 3 eingefügt*, wonach Abs. 1 Satz 4 nicht für die degressive Abschreibung von Mietwohnbauten gilt.
- ▶ ***Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006*** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): In Abs. 2 wurde ein neuer Satz 3 eingefügt. Danach erhöht sich für bewegliche WG des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, der Höchstsatz für die degressive AfA von 20 % auf 30 %.
- ▶ ***JStG 2007 v. 13.12.2006*** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Abs. 2 Sätzen 2 und 3, Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a und Buchst. b, Abs. 5 Satz 1 Nr. 1–3 wurden jeweils die Wörter „vom Hundert“ durch das Wort „Prozent“ sowie in Abs. 2 Sätzen 2 und 3 jeweils das Wort „Hundertsatz“ bzw. „Hundertsatzes“ durch das Wort „Prozentsatz“ bzw. „Prozentsatzes“ ersetzt.
- ▶ ***UntStReformG 2008 v. 14.8.2007*** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Abs. 2 und Abs. 3 wurden aufgehoben.
- ▶ ***Ges. zur Umsetzung steuerrechtlicher Regelungen des Maßnahmenpakets „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“ (WachstumsStG) v. 21.12.2008*** (BGBl. I 2008, 2896; BStBl. I 2009, 133): Abs. 2 und Abs. 3 wurden in geänderter Fassung wieder eingefügt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nach Art. 4 Abs. 1 tritt das WachstumsStG ohne eigene Anwendungsregelung für § 7 Abs. 2 und 3 am 1.1.2009 in Kraft. Die Vorschrift gilt gem. § 52 Abs. 1 idF des JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) erstmals für den VZ 2009. J 08-3

Grund der Änderungen: Der Gesetzgeber will flankierend zum Konjunkturpaket I (sog. Maßnahmenpaket „Beschäftigungssicherung durch Wachstumsstärkung“) J 08-4

tumsstärkung“) stl. Regelungen zum Investitionsanreiz schaffen (BTDrucks. 16/10930, 5). Die degressive AfA ist außerdem notwendig, um vor dem Hintergrund der Abgeltungsteuer die Investition in Sacheinlagen zu fördern (vgl. Schmidt/Kulosa XXVIII. § 7 Rn 130). Zur wirtschaftspolitischen und betriebswirtschaftlichen Bedeutung der AfA vgl. § 7 Anm. 9 und 10.

- J 08-5 **Bedeutung der Änderungen:** Die Regelung ist im Zusammenhang mit der vorübergehenden Anhebung der Größenmerkmale für die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags in § 7g zu sehen. Die degressive AfA für bewegliche WG konnte nach dem UntStReformG 2008 nicht mehr genutzt werden, da der Gesetzgeber damals das Ziel verfolgte, erhöhtes Abschreibungsvolumen nur bei Inanspruchnahme über die Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 oder in den übrigen gesetzlichen Fällen von Sonderabschreibungen (§ 7a Abs. 4) zu gewähren. Eine degressive Abschreibung konnte neben der Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 idF des UntStReformG 2008 nicht beansprucht werden. Mit dem WachstumsStG wird die degressive AfA für bewegliche WG innerhalb der gesetzlich normierten Zweijahresfrist befristet wieder eingeführt. Sie kann nunmehr auch zusammen mit der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 genutzt werden (§ 7g Abs. 5 idF des WachstumsStG). Zudem werden die Größenmerkmale in § 7g Abs. 1 befristet erhöht, um mehr Unternehmen die Nutzung des Investitionsabzugsbetrags zu ermöglichen. Die degressive AfA lohnt sich wegen der Beschränkung auf maximal 25 % nur für WG mit relativ langer Nutzungsdauer.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 2 (Degressive Absetzung für Abnutzung)

- J 08-6 **Begünstigte Wirtschaftsgüter:** Die Vorschrift erfasst bewegliche abnutzbare WG des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2008 und vor dem 1.1.2011 angeschafft oder hergestellt werden. Ausgeschlossen sind allerdings WG, deren AHK (ohne USt.) den Betrag von 1 000 € überschreiten, da anderenfalls zwingend der Sofortabzug als geringwertiges WG (§ 6 Abs. 2) oder die fünfjährige Poolabschreibung (§ 6 Abs. 2a) vorrangig ist (vgl. Ott, GmbH-Steuerpraxis 2009, 39 [43]). Erfasst sind auch gebrauchte WG (Schmidt/Kulosa XXVIII. § 7 Rn 131). Voraussetzung ist weiter, dass die AfA im Rahmen einer Gewinneinkunftsart zu berücksichtigen ist. Wird das WG unterjährig angeschafft oder fertig gestellt, ist die degressive AfA zeitanteilig vorzunehmen.

Bis auf die geänderten Abschreibungssätze (das Zweieinhalbfache des linearen AfA-Satzes und 25 % des Buchwerts) sowie der im Tatbestand

aufgenommenen Befristung für die Anschaffung oder Herstellung beweglicher abnutzbarer WG des Anlagevermögens nach dem 31.12.2007 und vor dem 1.1.2011 weisen § 7 Abs. 2 und 3 keine Änderung zu der Fassung vor Inkrafttreten des UntStReformG 2008 auf (dazu § 7 Anm. 270ff.). Diese Befristung gilt nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut unabhängig davon, ob das WG in einem kalenderjahrgleichen oder in einem abweichenden Wj. angeschafft oder fertiggestellt wird.

Der Abschreibungssatz beträgt nunmehr höchstens das Zweieinhalbfache der linearen AfA, maximal 25 % der AHK. § 52 Abs. 21a Satz 3 in der durch das WachstumsStG unberührt gelassenen Fassung lässt die durch das UntStReformG 2008 abgeschaffte Fassung des § 7 Abs. 2 und 3 in der bis zum 31.12.2007 geltenden Fassung fortgelten. Bewegliche WG, die vor dem 1.1.2008 angeschafft oder hergestellt worden sind, sind auch nach Abschaffung durch das UntStReformG 2008 weiter degressiv mit dem 3-fachen der linearen AfA, höchstens 30 % der AHK abschreibbar. Für im VZ 2008 angeschaffte und hergestellte bewegliche WG des Anlagevermögens gibt es nur die lineare AfA und ggf. Sonderabschreibungen.

| | | | |
|---|---|--|---|
| Zwischen VZ 2001 und 2005 angeschaffte oder hergestellte WG | Im VZ 2006 und 2007 angeschaffte oder hergestellte WG | Im VZ 2008 angeschaffte oder hergestellte WG | Im VZ 2009 und 2010 angeschaffte oder hergestellte WG |
| 2-fache der linearen AfA, höchstens 20 % | 3-fache der linearen AfA, höchstens 30 % | Keine degressive AfA | 2,5-fache der linearen AfA, höchstens 25 % |

■ Absatz 3 (Wechsel der AfA-Methode)

Wie bei der früheren erst 2007 abgeschafften degressiven AfA ist gem. J 08-7 Abs. 3 der Übergang zur linearen AfA zulässig, nicht von der linearen zur degressiven (Korn/Strahl, KÖSDI 2009, 16358 [16363]).

§ 7