taxlex

Steuerrecht ▪ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR STEUER UND BERATUNG
MAI 2010
05
www.taxlex.at
169–216

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr-Schliesselberger

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Heribert Bach
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Kurt Schweighart
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl

WKO

Helwig Aubauer
Rainer Thomas
Günter Steinlechner

Top Thema

Die Unternehmereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts in Österreich

Unternehmenssteuerrecht

Die Einlage wertgeminderter Beteiligungen in das Betriebsvermögen

Umsatzsteuerbefreiung von Privatlehrern

Finanzstrafrecht

Selbstanzeige trotz abgabenrechtlicher Verjährung?

Die vertretbare Rechtsansicht im Steuerstrafrecht

Legislative WKO

IRÄG 2010: Allgemeines und Arbeitsrecht

P.b.b. Verlagspostamt 1010 Wien, Erscheinungsort Wien 05 Z 036143 M ISSN 1813-4432

MANZ

Doppelabschreibung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern

Der folgende Beitrag untersucht die Frage, inwieweit eine Abschreibung abnutzbarer Wirtschaftsgüter über die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus ohne Eigentümerwechsel möglich bzw zulässig ist.

§§ 6, 7, 8, 13, 16 EStG

Absetzung für Abnutzung; Doppelabschreibung; Mehrfachabschreibung; Missbrauch

SEBASTIAN BERGMANN / MARTIN LEHNER

A. Allgemeines zur AfA

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) kommt sowohl im Bereich der betrieblichen (§§ 7 ff EStG) als auch im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte (§ 16 Abs 1 Z 8 iVm § 7 EStG) zur Anwendung.[1]) Der AfA unterliegen nur abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Erzielung von Einkünften dienen und mindestens ein Jahr verwendet werden.[2]) Eine Sonderform der AfA ist auch die sofortige Absetzung der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten geringwertiger Wirtschaftsgüter iSd § 13 EStG.[3])

Durch die AfA sollen einerseits der Wertverzehr von Wirtschaftsgütern abgebildet (Wertverzehrthese) und andererseits die Kosten für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens auf die Nutzungsdauer verteilt werden (Aufwandsverteilungsthese).[4]) In der zentralen Bestimmung des § 7 Abs 1 EStG werden beide Aspekte kombiniert.[5]) Die im Folgenden näher darzustellende Möglichkeit einer doppelten oder sogar darüber hinausgehenden mehrfachen Abschreibung von Wirtschaftsgütern ist beiden Zugängen fremd. Der Wertverzehrthese liegt die Annahme zugrunde, dass die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts zu einem Vermögenstausch führt.[6]) Betriebsausgaben bzw Werbungskosten entstehen erst durch die Nutzung. Es soll jedoch nicht mehr an Wert „verzehrt" werden, als tatsächlich eingesetzt wurde. Ähnliches gilt für die Aufwandsverteilungsthese, die davon ausgeht, dass bei der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts bereits Betriebsausgaben bzw Werbungskosten vorliegen.[7]) Diese werden über die Nutzungsdauer „verteilt". Eine Verteilung von mehr Aufwand, als durch die Anschaffung oder Herstellung verursacht wurde, ist nicht systemgerecht.[8])

B. AfA-Bemessungsgrundlage

1. Allgemein

Als Bemessungsgrundlage der AfA sind grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten heranzuziehen, mit denen das Wirtschaftsgut aktiviert wird (§ 7 Abs 1 Satz 1 EStG).[9]) Davon gehen sowohl die Wertverzehrthese als auch die Aufwandsverteilungsthese aus. Liegen keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten vor, muss ersatzweise auf eine alternative Bewertung zurückgegriffen werden.[10])

2. Einlage und Entnahme

Im Fall der Einlage eines Wirtschaftsguts in einen Betrieb wird für Zwecke der AfA mangels Anschaffungs- oder Herstellungskosten ersatzweise auf die Bewertungsvorschrift der Einlage zurückgegriffen. Als AfA-Bemessungsgrundlage gilt daher gem § 6 Z 5 EStG der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage.[11]) Wird umgekehrt ein Wirtschaftsgut aus einem Betrieb entnommen und außerbetrieblich zur Erzielung von Einkünften genutzt, ist als Ersatz für die fehlenden

Dr. *Sebastian Bergmann,* LL. M., und Mag. *Martin Lehner* sind Universitätsassistenten am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes-Kepler-Universität Linz. Die Autoren gratulieren Herrn Dekan Univ.-Prof. Dr. *Markus Achatz* herzlich zum 50. Geburtstag und wünschen ihm alles Gute auf seinem weiteren beruflichen und privaten Lebensweg.

1) *Doralt,* EStG[13] (2009) § 7 Tz 9; *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht I[9] (2007) Tz 420.
2) EStR 2000 Rz 3102; *Kanduth-Kristen* in Jakom[3] (2010) § 7 Rz 11.
3) *Doralt,* EStG[11] § 13 Tz 1.
4) *Doralt,* EStG[13] § 7 Tz 1; *Werndl* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff,* dEStG[7] (1988) § 7 Rn A 4, A 12; *Brandis* in *Blümich,* dEStG[104] (2009) § 7 Rz 30; *Kulosa* in *Schmidt,* dEStG[28] (2009) § 7 Rz 2 f.
5) *Doralt,* EStG[13] § 7 Tz 1; *Kanduth-Kristen* in Jakom[3] § 7 Rz 1; *Brandis* in *Blümich,* dEStG[104] § 7 Rn 32.
6) *Nolde* in *Herrmann/Heuer/Raupach,* dEStG[202] (2001) § 7 Anm 9; *Kulosa* in *Schmidt,* dEStG[28] § 7 Rz 3.
7) *Nolde* in *Herrmann/Heuer/Raupach,* dEStG[202] § 7 Anm 9; *Kulosa* in *Schmidt,* dEStG[28] § 7 Rz 2.
8) In diesem Sinne *Kulosa* in *Schmidt,* dEStG[28] § 7 Rz 60.
9) *Doralt,* EStG[13] § 7 Tz 24.
10) *Werndl* in *Kirchhof/Söhn/Mellinghoff,* dEStG[7] § 7 Rz B 5; *Nolde* in *Herrmann/Heuer/Raupach,* dEStG[202] § 7 Anm 142.
11) EStR 2000 Rz 3111; *Doralt,* EStG[13] § 7 Tz 24; *Kanduth-Kristen* in Jakom[3] § 7 Rz 33; *Hofstätter/Zorn/Fuchs* in *Hofstätter/Reichel,* EStG[40] (2007) § 7 Rz 7.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme (§ 6 Z 4 EStG) heranzuziehen.[12]) Das ersatzweise Abstellen auf die Einlage- bzw Entnahmewerte statt der Anschaffungs- oder Herstellungskosten wird damit begründet, dass Einlagen und Entnahmen entsprechend der Abgrenzung zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen *„anschaffungsähnliche Vorgänge"* darstellen.[13])

Aus dem ersatzweisen Heranziehen des Teilwerts als AfA-Bemessungsgrundlage bei Einlagen und Entnahmen resultiert, dass neues AfA-Volumen dann und insoweit generiert werden kann, als der im Zeitpunkt der Einlage bzw Entnahme maßgebliche Teilwert in Folge entsprechender Wertentwicklung den bisherigen Buchwert übersteigt. Nicht berücksichtigt wird dabei, ob für das Wirtschaftsgut bereits Abschreibungen geltend gemacht wurden.[14]) Insoweit können Abschreibungen über die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus geltend gemacht werden.

C. Nutzungsdauer

Bei Einlage bzw Entnahme eines abnutzbaren Wirtschaftsguts ist auch dessen Nutzungsdauer neu zu bemessen. Die Bemessung hat objektiv und individuell zu erfolgen. Nicht berücksichtigt werden darf dabei die Dauer der bisherigen Nutzung. Entscheidend ist allein der Zustand im Zeitpunkt der Einlage bzw Entnahme.[15]) Auch bei der Einlage bzw Entnahme bereits voll abgeschriebener Wirtschaftsgüter darf daher nicht eine Nutzungsdauer von Null angenommen werden.[16])

D. Doppelabschreibungsverbot bis zum StruktAnpG 2006

Für vor dem 31. 12. 2006 beginnende[17]) Wirtschaftsjahre normierte die mittlerweise außer Kraft getretene Bestimmung des § 6 Z 5 Teilsatz 2 EStG aF ein eingeschränktes Verbot der Doppelabschreibung iZm der Einlage spekulationsverfangener Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen. Wurden solche spekulationsverfangenen Wirtschaftsgüter vor der Einlage zur Erzielung nichtbetrieblicher Einkünfte verwendet, waren als Einlagewert (und somit auch als AfA-Bemessungsgrundlage) zur Verhinderung mehrfacher Abschreibungen[18]) die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich der bereits außerbetrieblich geltend gemachten Abschreibungen (= Restbuchwert) anzusetzen.[19]) Da dieses Verbot der Doppelabschreibung jedoch zeitlich auf den Ablauf der Spekulationsfrist beschränkt war, wurde im Schrifttum die bereits damals bestehende Möglichkeit einer Doppelabschreibung nach Ablauf der Spekulationsfrist aufgezeigt.[20]) Mit dem StruktAnpG 2006[21]) ist selbst diese (ohnehin lückenhafte) Regelung entfallen. Der Gesetzgeber scheint nunmehr bewusst auf ein weiteres Verbot mehrfacher Abschreibungen verzichtet zu haben. Aus ertragsteuerlichen Grundsätzen lässt sich uE kein entsprechendes Doppelabschreibungsverbot ableiten. In diesem Sinne hat auch der BFH in der mehrfachen Abschreibung von Wirtschaftsgütern keinen Verstoß gegen ertragsteuerliche Grundsätze gesehen, sondern zu deren Verhinderung vielmehr eine ausdrückliche gesetzliche Regelung für erforderlich gehalten.[22])

E. Gestaltungsbeispiele

Die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten zur Generierung neuer AfA-Volumina sind zahlreich und werden im Folgenden nur fallweise ohne Anspruch auf Vollständigkeit dargestellt.

Beispiel 1: Ein Steuerpflichtiger mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kauft beruflich veranlasst einen PC mit Bildschirm. Die Anschaffungskosten iHv € 1.800,– macht er über drei Jahre[23]) verteilt als AfA geltend (§ 16 Abs 1 Z 8 iVm § 7 EStG). Als er sich anschließend selbständig macht, legt er den bereits außerbetrieblich vollständig abgeschriebenen PC mit Bildschirm in sein Betriebsvermögen ein. Die Bewertung der Einlage erfolgt mit dem Teilwert von € 500,–. Davon kann der Steuerpflichtige nunmehr wiederum betriebliche AfA geltend machen (§ 7 EStG). Es kommt insoweit zu einer Doppelabschreibung.

Steuerlich attraktiv ist insb die Einlage vormals zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte genutzter und im Zuge dessen zumindest teilweise abgeschriebener Wirtschaftsgüter in ein Betriebsvermögen. Zwar führt auch der umgekehrte Fall der Entnahme in das Privatvermögen bei anschließender Nutzung zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte zum Ansatz des Teilwerts als AfA-Bemessungsgrundlage, doch kommt es dann zu einem steuerpflichtigen Entnahmegewinn (Reinvermögenzuwachstheorie). Nichtsdestotrotz können auch solche Gestaltungen höchst attraktiv sein.

Beispiel 2: Ein Steuerpflichtiger verfügt über ein bereits vollständig abgeschriebenes, außerbetrieblich vermietetes Zinshaus sowie über ein gewerbliches Einzelunternehmen, welches den Gewinn nach § 5 EStG ermittelt. Um die Kapitalgrundlage des krisengebeutelten Einzelunternehmens zu stärken, legt der Steuerpflichtige das Zinshaus in dessen gewillkürtes Betriebsvermögen ein. Der Teilwert im Zeitpunkt der Einlage (§ 6 Z 5 EStG) beträgt € 5.000.000,–. Davon setzt der Steuerpflichtige jährlich € 100.000,– (2%) AfA ab (§ 7 iVm § 8 Abs 1 Teilsatz 3 EStG). Nachdem sich das Einzelunternehmen nach zwei Jahren wirtschaftlich erholt hat, entnimmt er das Zinshaus wieder in sein Privatvermögen. Der Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme (§ 6 Z 4 EStG) beträgt ebenfalls € 5.000.000,–. In Höhe der stillen Reserven von € 200.000,– (= € 5.000.000,– [Teilwert] –

12) EStR 2000 Rz 6433 e; *Doralt,* EStG[13] § 7 Tz 24/1, § 16 Tz 157.
13) BFH 9. 8. 1983, VIII R 177/80 BStBl 1983 II 759; *Kulosa* in *Schmidt,* dEStG[28] § 7 Rz 78; *Nolde* in *Herrmann/Heuer/Raupach,* dEStG[202] § 7 Anm 142.
14) *Brandis* in *Blümich,* dEStG[104] § 7 Rz 264; *Kulosa* in *Schmidt,* dEStG[28] § 7 Rz 80.
15) *Doralt,* EStG[13] § 7 Rz 42, 45 f mwN.
16) *Doralt,* EStG[13] § 7 Rz 45/1; EStR 2000 Rz 3116.
17) Zum Außerkrafttreten s § 124 b Z 135 EStG.
18) Vgl ErläutRV 621 BlgNR 17. GP 69 (70).
19) Siehe dazu ausführlich *Lang,* Die Einlagebewertung nach § 6 Z 5 EStG, GesRZ 1996, 1 (16).
20) *Doralt/Mayr,* EStG[6] § 6 Tz 363, 372; *Quantschnigg/Schuch,* ESt-HB (1993) § 6 Tz 204 f; *Hofstätter/Zorn* in *Hofstätter/Reichel,* EStG[38] § 6 Z 5 Rz 28; *Lang,* GesRZ 1996, 1 (8, 18).
21) Strukturanpassungsgesetz 2006, BGBl I 2006/100.
22) BFH 27. 1. 1994 IV R 101/92 BStBl 1994 II 638.
23) LStR 2002 Rz 340.

€ 4.800.000,– [Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme]) stellt sich ein steuerpflichtiger Entnahmegewinn ein. Dem steht ein neu generiertes außerbetriebliches AfA-Volumen in Höhe des Teilwerts von € 5.000.000,– als Entnahmewert gegenüber, wovon jährlich € 75.000,– (1,5%) überschussmindernd als AfA geltend gemacht werden können (§ 16 Abs 1 Z 8 lit e iVm § 7 EStG).

Zu beachten ist jedoch, dass solche Gestaltungen von Seiten der Finanzverwaltung wohl einer strengen Missbrauchsprüfung unterzogen werden und ihnen bei Fehlen außersteuerlicher Gründe die Anerkennung versagt werden dürfte.

Dieselben (Bewertungs-)Grundsätze wie bei der AfA gelten auch für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter iSd § 13 EStG. Die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten lassen sich in diesem Zusammenhang noch weiter auf die Spitze treiben.

Beispiel 3: Ein Rechtsanwaltsanwärter mit außerbetrieblichen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erwirbt (beruflich veranlasst) eine Montblanc-Füllfeder um € 390,–. Da die Füllfeder ein geringwertiges Wirtschaftsgut darstellt, kann er die Anschaffungskosten sofort in vollem Umfang als Werbungskosten geltend machen (§ 16 Abs 1 Z 8 lit a iVm § 13 EStG).[24]) Noch im selben Jahr absolviert er erfolgreich die Rechtsanwaltsprüfung und lässt sich als selbständiger Rechtsanwalt eintragen. Als solcher erzielt er nunmehr statt außerbetrieblicher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betriebliche Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die fast neue Montblanc-Füllfeder legt er in sein Betriebsvermögen ein. Die Bewertung erfolgt mit dem Teilwert in (angenommener) Höhe von € 370,– (§ 6 Z 5 EStG). Im Betriebsvermögen kommt es zum Sofortabzug des Einlagewerts des geringwertigen Wirtschaftsguts als Betriebsausgabe (§ 13 EStG). Insgesamt konnten somit innerhalb eines Jahres für eine um € 390,– angeschaffte Montblanc-Füllfeder überschuss- bzw gewinnmindernde Aufwendungen iHv € 760,– geltend gemacht werden. Bei einer (angenommenen) Steuerprogression von 50% wurde die Luxusfüllfeder daher beinahe gänzlich vom Fiskus finanziert. Missbrauch liegt keiner vor, die zeitnahe Einlage in das Betriebsvermögen ist in derart gelagerten Fällen vielmehr logische berufliche Konsequenz.

Wie der BFH zur mit der aktuellen österreichischen Rechtslage vergleichbaren, jedoch zwischenzeitlich geänderten deutschen Rechtslage treffend festhielt, mag *„[d]ie Möglichkeit, durch die Einlage von Wirtschaftsgütern, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten sich bereits zuvor im Wege der Sofortabschreibung in vollem Umfang steuermindernd ausgewirkt haben, erneut Volumen für eine Sofortabschreibung zu schaffen, [...] unbefriedigend erscheinen [...]. Sie entspricht jedoch der formalen Systematik des ertragsteuerlichen Bewertungsrechts“.*[25])

F. Verbot der Doppelabschreibung in Deutschland

Anders als das österreichische EStG enthält § 7 Abs 1 Satz 5 des deutschen EStG[26]) ein Verbot der Doppelabschreibung für den Fall der Einlage von vormals zur Erzielung von außerbetrieblichen Überschusseinkünften dienenden Wirtschaftsgütern in ein Betriebsvermögen: *„Bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 4 bis 7 in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, mindern sich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung, Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind“.* § 7 Abs 1 Satz 5 dEStG ordnet keine von der üblichen Teilwertbewertung (§ 6 Nr 5 Satz 1 dEStG) abweichende Einlagebewertung an, sondern statuiert vielmehr eine eigenständige, vom Einlagewert zu unterscheidende AfA-Bemessungsgrundlage.[27]) Aus dieser AfA-Bemessungsgrundlage sind in weiterer Folge die jährlichen AfA-Beträge zu ermitteln, die bei gleichmäßiger Verteilung der Nutzung über die Gesamtdauer auf ein Jahr entfallen. Diese jährlichen AfA-Beträge sind sodann vom Teilwert als Einlagewert abzusetzen.[28])

Unter den *„Anschaffungs- oder Herstellungskosten“* iSd § 7 Abs 1 Satz 5 dEStG sind nicht die historischen (fortgeführten) Anschaffungs- und Herstellungskosten, sondern ist der Teilwert als Einlagewert zu verstehen.[29]) Die vom Einlagewert zu unterscheidende AfA-Bemessungsgrundlage ermittelt sich somit aus der Differenz zwischen dem Teilwert als Einlagewert und den vor der Einlage bereits in Anspruch genommenen Absetzungen.[30]) In der Höhe der Differenz des Teilwerts und der gesonderten AfA-Bemessungsgrundlage verbleibt schließlich ein nicht weiter abschreibbarer Restbuchwert des Wirtschaftsguts (Sockelbetrag), bis dieses wieder aus dem Betriebsvermögen entnommen bzw veräußert wird.[31])

---

24) Vgl zur grundsätzlichen Zulässigkeit des Werbungskosten- bzw Betriebsausgabenabzugs bei Montblanc-Füllfedern UFS 25. 6. 2009, RV/0778-W/09; 20. 8. 2004, RV/0846-W/04; *Puchinger,* Zur Absetzbarkeit von „Luxus“-Schreibgeräten, RdW 2010, 110; krit *Bodis,* UFS – auch Goldfüllfeder abzugsfähig? RdW 2009, 739; *ders,* Zur Absetzbarkeit „luxuriöser“ Arbeitsmittel, RdW 2010, 174.

25) BFH 27. 1. 1994, IV R 101/92, BStBl 1994 II 638; vgl dazu ausführlich *Kottke,* Zur Gestaltung der nochmaligen Reaktivierung des Abschreibungsvolumens, BB 1995, 908 (908).

26) Vormals § 7 Abs 1 Satz 4 dEStG, eingefügt am 24. 3. 1999 durch Art 1 Nr 11 des deutschen Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (BGBl 1999 I 402; BStBl 1999 I 304).

27) BFH 18. 8. 2009, X R 40/06, DStR 2009, 2655; 24. 1. 2008, IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; 24. 1. 2008, IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; 20. 4. 2005, X R 53/04, BStBl 2005 II 698; *Levedag,* Zum Verbot der Doppelabschreibung bei der „AfA nach Einlage“ – Zugleich eine Anmerkung zum BFH-Urteil v 18. 8. 2009, X R 40/06, DStR 2010, 249 (250); *Wichmann,* Einlage von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in ein Betriebsvermögen, DStR 1999, 1221 (1221); *Gröpl,* Die Einlage von Wirtschaftsgütern nach deren Nutzung für Überschusseinkünfte – ein bilanzsteuerrechtliches Dilemma? Das Verhältnis von § 7 Abs 1 Satz 4 zu § 6 Abs 1 Nr 5 EStG, DStR 2000, 1285 (1286 ff); *Tiedtke,* Gestaltungsüberlegungen zur Vermeidung des eingeschränkten Abschreibungsvolumens bei Einlage eines Wirtschaftsgutes in ein Betriebsvermögen nach dessen Nutzung für Überschusseinkünfte, DStR 2001, 1501 (1501 f); *Nolde* in *Herrmann/Heuer/Raupach,* dEStG[202] § 7 Anm 218, 225; *Brandis* in *Blümich,* dEStG[104] § 7 Amn 265.

28) BFH 18. 8. 2009, X R 40/06, DStR 2009, 2655; *Levedag,* DStR 2010, 249 (250).

29) BFH 18. 8. 2009, X R 40/06, DStR 2009, 2655; 24. 1. 2008, IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; 24. 1. 2008, IV R 66/05, BFH/NV 2008, 1301; *Levedag,* DStR 2010, 249 (250); *Gröpl,* DStR 2000, 1285 (1286); noch aA Abschn 7.3 Abs 6 Satz 1 und 2 der dEStR 2008.

30) BFH 18. 8. 2009, X R 40/06, DStR 2009, 2655; *Levedag,* DStR 2010, 249 (250).

31) *Levedag,* DStR 2010, 249 (251); *Nolde* in *Herrmann/Heuer/Raupach,* dEStG[202] § 7 Anm 225.

Beispiel 4: Ein Steuerpflichtiger legt ein zuvor über mehrere Jahre außerbetrieblich vermietetes Grundstück mit Gebäude in sein Betriebsvermögen ein. Ursprüngliche Anschaffungs- und Herstellungskosten für das Gebäude: € 500.000,– (das Grundstück selbst ist nicht abnutzbar); AfA vor Einlage: € 200.000,–; Restbuchwert vor Einlage: € 300.000,–; Teilwert im Zeitpunkt der Einlage: € 1.000.000,–.
Die AfA-Bemessungsgrundlage beträgt € 800.000,– (= € 1.000.000,– [Teilwert bei Einlage] – € 200.000,– [AfA bis zur Einlage]). Es verbleibt ein nicht weiter abschreibbarer Sockelbetrag von € 200.000,– (= € 1.000.000,– [Teilwert bei Einlage] – € 800.000,– [AfA-Bemessungsgrundlage] = AfA vor Einlage).

Die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage als Differenz zwischen dem Einlagewert (Teilwert) und den bereits vor Einlage in Anspruch genommenen Absetzungen kommt jedoch nur dann zur Anwendung, wenn die stillen Reserven im Einlagezeitpunkt (wie im obigen Beispiel 4) die vor der Einlage bereits geltend gemachten AfA-Beträge betragsmäßig übersteigen.[32]) Wären die im Zuge der Erzielung von Überschusseinkünften angewachsenen stillen Reserven hingegen kleiner als die bereits geltend gemachten AfA-Beträge, so würde durch eine solcherart erfolgte Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage über die Zielsetzung des Verhinderns einer Doppelabschreibung hinaus auch die Möglichkeit einer einfachen Abschreibung teilweise untergraben werden.

Beispiel 5: Ursprüngliche Anschaffungs- und Herstellungskosten: € 500.000,–; AfA vor Einlage: € 300.000,–; Restbuchwert vor Einlage: € 200.000,–; Teilwert im Zeitpunkt der Einlage: € 400.000,–.
Die stillen Reserven im Zeitpunkt der Einlage betragen € 200.000,– (= € 400.000,– [Teilwert bei Einlage] – € 200.000,– [Restbuchwert vor Einlage]) und sind somit kleiner als die vor der Einlage geltend gemachte AfA iHv € 300.000,–. Die in Beispiel 4 angewendete Berechnungsmethode würde zu einer AfA-Bemessungsgrundlage von € 100.000,– führen (= € 400.000,– [Teilwert bei Einlage] – € 300.000,– [AfA vor Einlage]). Vor der Einlage wären hingegen noch Abschreibungen in der Höhe des Restbuchwerts von € 200.000,– möglich gewesen. Als nicht weiter abschreibbarer Sockelbetrag würden € 300.000,– verbleiben (= € 400.000,– [Teilwert bei Einlage] – € 100.000,– [AfA-Bemessungsgrundlage] = AfA vor Einlage).

Dem Verbot der Doppelabschreibung iSd § 7 Abs 1 Satz 5 dEStG ist daher für den Fall, dass die stillen Reserven im Einlagezeitpunkt kleiner sind als die vor der Einlage bereits geltend gemachten AfA-Beträge, bereits Genüge getan, wenn nur noch der Restbuchwert im Einlagezeitpunkt abgeschrieben werden darf.[33])

Beispiel 6: Ursprüngliche Anschaffungs- und Herstellungskosten (wie Beispiel 5): € 500.000,–; AfA vor Einlage: € 300.000,–; Restbuchwert vor Einlage: € 200.000,–; Teilwert im Zeitpunkt der Einlage: € 400.000,–.
Die AfA-Bemessungsgrundlage beträgt € 200.000,– (= Restbuchwert vor Einlage) statt € 100.000,– (= € 400.000,– [Teilwert bei Einlage] – € 300.000,– [AfA vor Einlage]). Als nicht weiter abschreibbarer Sockelbetrag verbleiben € 200.000,– (= € 400.000,– [Teilwert bei Einlage] – € 200.000,– [AfA-Bemessungsgrundlage] ≠ AfA vor Einlage).

Hinsichtlich bereits geltend gemachter AfA-Beträge kommt das Doppelabschreibungsverbot des § 7 Abs 1 Satz 5 dEStG jedoch nur dann zum Tragen, wenn das eingelegte Wirtschaftsgut nicht ohnedies innerhalb der letzten drei Jahre angeschafft oder hergestellt wurde, weil andernfalls § 6 Nr 5 Satz 1 lit a iVm Satz 2 dEStG abweichend von der üblichen Teilwertbewertung eine Bewertung der Einlage mit den um die bisherige AfA gekürzten historischen Anschaffungs- bzw Herstellungskosten anordnet.[34])

Ob die Bestimmung des § 7 Abs 1 Satz 5 dEStG ihr Ziel voll erreicht, erscheint fraglich. Denn spätestens bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs wirkt sich ein nicht weiter abschreibbarer Sockelbetrag gewinnmindernd aus. Die Bestimmung hat insofern nur aufschiebende Wirkung.[35])

32) BFH 18. 8. 2009, X R 40/06, DStR 2009, 2655; *Levedag,* DStR 2010, 249 (250).

33) *Levedag,* DStR 2010, 249 (252 f).

34) Eine eingeschränkte Bedeutung auch bei Einlagen innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung bzw Herstellung kommt § 7 Abs 1 Satz 5 dEStG jedoch dahingehend zu, als nach dieser Bestimmung über den Wortlaut des § 6 Nr 5 Satz 1 lit a iVm Satz 2 dEStG hinaus auch noch Absetzungen für Substanzverringerung, Sonderabschreibungen und erhöhte AfA mindernd zu berücksichtigen sind (vgl *Levedag,* DStR 2010, 249 [251]; *Nolde* in *Herrmann/Heuer/Raupach,* dEStG[202] § 7 Anm 225).

35) *Nolde* in *Herrmann/Heuer/Raupach,* dEStG[202] § 7 Anm 218.

SCHLUSSSTRICH

Im Fall von Einlagen und Entnahmen wird zur Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage von abnutzbaren Wirtschaftsgütern auf den Teilwert zurückgegriffen. Nicht berücksichtigt wird dabei, ob bereits vor der Einlage bzw Entnahme AfA geltend gemacht wurde. Das kann bei entsprechender Wertentwicklung dazu führen, dass Wirtschaftsgüter über die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgeschrieben werden können. Ein entsprechendes Verbot solcher Doppelabschreibungen ist dem österreichischen EStG (im Gegensatz zum deutschen) fremd.