

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 5/2024

Abschreibungen und Investitionsabzugsbeträge als steuerliche Gestaltungschance – aktuelle Entwicklungen

1. *Bedeutung der steuerlichen Abschreibung und der Investitionsabzugsbeträge*
2. *Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens*
 - a) *Überblick über die steuerlich zulässigen Abschreibungsmethoden und Verhältnis zur Handelsbilanz*
 - b) *Wiedereinführung der degressiven Abschreibung ab 1.4.2024*
 - c) *Abschreibung von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung*
 - d) *Sonderabschreibung für kleinere und mittlere Betriebe*
3. *Investitionsabzugsbetrag*
4. *Gebäudeabschreibung*
 - a) *Überblick über die steuerlichen Abschreibungsregelungen und aktuelle Änderungen*
 - b) *Lineare Gebäude-AfA*
 - c) *Degressive Gebäude-AfA für Wohnbauten*
 - d) *Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau*

1 Bedeutung der steuerlichen Abschreibung und der Investitionsabzugsbeträge

Der über die Abschreibung abgebildete Wertverzehr von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens beläuft sich über die Gesamtnutzungsdauer stets auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten (abzgl. ggf. eines Restwertes). Dies ist unabhängig von der Abschreibungsdauer und -methode. Abschreibungsdauer und -methode sowie Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen beeinflussen aber die **zeitliche Verteilung der Abschreibung** über die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Eine zeitlich raschere Aufwandsverrechnung mittels Abschreibungen führt zu einem **Vorziehen von steuerlichem Abschreibungsaufwand** und damit zu einem Hinausschieben von Steuerzahlungen und im Ergebnis zu einem Liquiditäts- und Zinsvorteil – stets vorausgesetzt, dass ausreichende Gewinne erzielt werden, um den Abschreibungsaufwand nutzen zu können.

Hinweis:

Bei geringeren Gewinnen ist im Hinblick auf Progressionsnachteile beim Einkommensteuertarif ein Vorziehen von Abschreibungsaufwand ggf. kritisch zu prüfen. Befinden sich die Einkünfte insgesamt noch im progressiven Bereich des Einkommensteuertarifs, welcher aktuell bis 66 760 € (bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten: 133 520 €) geht, so ist aus steuerlicher Sicht ein eher konstanter Gewinnausweis anzustreben. Solche Progressionseffekte müssen in einer individuellen Planrechnung betrachtet werden, um eine steueroptimale Verteilung des Abschreibungsaufwands zu erreichen.

2 Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

a) Überblick über die steuerlich zulässigen Abschreibungsmethoden und Verhältnis zur Handelsbilanz

Mit dem Wachstumschancengesetz sind punktuelle Verbesserungen bei der Abschreibung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens umgesetzt worden. Diese greifen allerdings erst bei Anschaffung/Herstellung in 2024, so dass für den Jahresabschluss zum 31.12.2023 noch die bisherigen Regelungen gelten. Im Überblick stellen sich die **steuerlich zulässigen**

Abschreibungsmethoden und die sich aus dem Wachstumschancengesetz ergebenden Änderungen folgendermaßen dar:

Regelung	Erläuterung	Inkrafttreten
lineare AfA	unverändert – lineare Verteilung der Anschaffungs-/Herstellungskosten über die voraussichtliche Nutzungsdauer	
degressive AfA	Wiedereinführung (ausgelaufen – letztmals für Investitionen bis 31.12.2022) aber nun max. zweifache der linearen AfA, max. 20 %	Anschaftung/Herstellung nach dem 31.3.2024 und vor dem 1.1.2025
Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter	GWG-Grenze unverändert bei 800 €	
Sammelposten	Keine Änderung: AK/HK von 250 € bis 1 000 € und Auflösung über fünf Jahre	
Sonderabschreibung für kleinere Unternehmen	Sonderabschreibung: 40 % (bisher: 20 %) Voraussetzung: Gewinngrenze 200 000 € im Vorjahr	Anschaftung/Herstellung nach dem 31.12.2023
Abschreibung von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung	Weiterhin: nach FinVerw kann (Wahlrecht) die Nutzungsdauer in der steuerlichen Gewinnermittlung mit 1 Jahr angesetzt werden – unabhängig von der Handelsbilanz	

Hinweis:

Unverändert geblieben ist die **GWG-Grenze von 800 €** und auch der Anwendungsbereich für den Sammelposten. Die im Rahmen des Wachstumschancengesetzes beabsichtigten Erhöhungen der Grenzbeträge wurden nicht umgesetzt.

Ist auch eine **Handelsbilanz** aufzustellen, so ist zu beachten, dass die steuerliche Abschreibung unabhängig von der handelsrechtlichen Vorgehensweise erfolgen kann. Handelsrechtlich bestehen keine Vorgaben hinsichtlich der AfA-Methode. Diese muss vielmehr den tatsächlichen Abnutzungsverlauf sachgerecht abbilden. Vielfach können in der Praxis die steuerlichen Abschreibungen auch in der Handelsbilanz angewandt werden, so dass keine Unterschiede zwischen beiden Rechenwerken bestehen.

Hinweis:

Die im Rahmen des Wachstumschancengesetzes vorgesehene umfangreiche Förderung durch das Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz ist insgesamt nicht umgesetzt worden.

b) Wiedereinführung der degressiven Abschreibung ab 1.4.2024

Für im Zeitraum vom 1.1.2023 bis 31.3.2024 angeschaffte/hergestellte Wirtschaftsgüter ist die degressive AfA steuerlich nicht zulässig, sondern die laufenden Abschreibungen sind nach der linearen Methode vorzunehmen (soweit nicht ausnahmsweise eine Abschreibung nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsgutes in Betracht kommt). Die degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist nun aber befristet wieder eingeführt worden für

- **Investitionen nach dem 31.3.2024 und vor dem 1.1.2025** (also lediglich für einen Zeitraum von neun Monaten) – damit gilt keine degressive AfA bei Wirtschaftsgütern, die im Zeitraum vom 1.1.2023 bis zum 31.3.2024 angeschafft bzw. hergestellt wurden – und
- betragsmäßig begrenzt auf das **Zweifache der linearen AfA und max. 20 %** – bis zum 31.12.2022 galt das 2,5fache der linearen AfA, max. 25 %.

Hinweis:

Im Hinblick auf die erfolgte Wiedereinführung der degressiven AfA zum 1.4.2024 und deren Auslaufen zum 31.12.2024 ist insbesondere der **Zeitpunkt der Anschaffung** des Wirtschaftsgutes von Bedeutung. Der Anschaffungszeitpunkt wird allgemein als der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums angenommen. Ist vertraglich oder gesetzlich eine Abnahme des erworbenen Wirtschaftsguts vorgesehen, so geht das wirtschaftliche Eigentum erst mit dieser über.

c) Abschreibung von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung

Nach der Anweisung der FinVerw kann (Wahlrecht) die Nutzungsdauer bestimmter **Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung** – im Rahmen der normalen AfA-Regeln – mit einem Jahr angesetzt werden. Im Jahr der Anschaffung kann darüber hinaus unabhängig vom Anschaffungszeitpunkt die volle Jahres-AfA angesetzt werden. Im Ergebnis bedeutet dies eine Sofortabschreibung im Jahr der Anschaffung. Die Anwendung dieser verkürzten Nutzungsdauer für steuerliche Zwecke ist unabhängig von der Höhe der Anschaffungskosten.

Hinweis:

Der Ansatz einer Nutzungsdauer von einem Jahr ist keine Verpflichtung. Vielmehr können die Wirtschaftsgüter auch entsprechend der amtlichen AfA-Tabellen über eine Nutzungsdauer von drei Jahren abgeschrieben werden.

Aufwendungen für eine **Homepage** fallen nicht unter den Anwendungsbereich des einschlägigen BMF-Schreibens, so dass bei einer Homepage nicht von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von einem Jahr, sondern in Anknüpfung an die als üblich anerkannte technische Nutzungsdauer von Software von einer Nutzungsdauer von drei Jahren ausgegangen werden muss.

Hinweis:

Ob diese verkürzte Nutzungsdauer von einem Jahr auch in der **Handelsbilanz** angesetzt werden darf, muss im Einzelfall geprüft werden. Unstreitig muss bei diesen Wirtschaftsgütern die AfA in der Handelsbilanz über die „voraussichtliche Nutzungsdauer“ erfolgen. In der Regel wird diese nicht mit einem Jahr anzusetzen sein. Bei Positionen mit untergeordneter Bedeutung dürfte auch in der Handelsbilanz der Ansatz einer Nutzungsdauer von einem Jahr zulässig sein.

d) Sonderabschreibung für kleinere und mittlere Betriebe

Kleinere und mittlere Betriebe können (Wahlrecht) bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens **neben der laufenden Abschreibung eine Sonderabschreibung** in Anspruch nehmen. Diese beträgt bei Anschaffung/Herstellung

- bis zum 31.12.2023: 20 % bzw.
- **ab dem 1.1.2024: 40 %**

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Diese Sonderabschreibung kann im Jahr der Anschaffung/Herstellung und in den vier folgenden Jahren in Anspruch genommen werden. Auf diesen Begünstigungszeitraum kann die Sonderabschreibung beliebig verteilt werden. Eine zeitanteilige Kürzung bei Inanspruchnahme der Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung/Herstellung findet nicht statt. Möglich ist es daher, die Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in der vollen Höhe von 40 % in Anspruch zu nehmen.

Hinweis:

Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung kann neben dem Investitionsabzugsbetrag erfolgen (hierzu unten unter 6.), kann aber auch dann genutzt werden, wenn kein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht wurde.

Beispiel 1:

Sachverhalt: Erwerb im Mai 2024 einer Maschine, die über zehn Jahre genutzt werden soll, zu Anschaffungskosten i.H.v. 100 000 €.

Anschaffungskosten	100 000,00 €
Sonderabschreibung 40 %	40 000,00 €

degressive AfA 20 %, zeitanteilig 8 Monate	13 333,00 €
Restbuchwert 31.12.2024	46 667,00 €
degressive AfA 2025	9 333,00 €
Restbuchwert 31.12.2025	37 334,00 €
degressive AfA 2026	7 467,00 €
Restbuchwert 31.12.2026	29 867,00 €
degressive AfA 2027	5 973,00 €
Restbuchwert 31.12.2027	23 894,00 €

Mithin kann bereits im Jahr der Anschaffung eine Abschreibung von insgesamt über 53 % der Anschaffungskosten geltend gemacht werden.

Beispiel 2:

Sachverhalt: Erwerb im Mai 2024 einer Maschine, die über zehn Jahre genutzt werden soll, zu Anschaffungskosten i.H.v. 100 000 €. Für den Erwerb wurde in 2023 gewinnwirksam ein Investitionsabzugsbetrag geltend gemacht.

Investitionsabzugsbetrag 2023	50 000,00 €
Anschaffungskosten	100 000,00 €
Sonderabschreibung 40 % von 50 000 €	20 000,00 €
degressive AfA 20 %, zeitanteilig 8 Monate	6 667,00 €
Restbuchwert 31.12.2024	23 333,00 €
degressive AfA 2025	4 667,00 €
Restbuchwert 31.12.2025	18 666,00 €
degressive AfA 2026	3 733,00 €
Restbuchwert 31.12.2026	14 933,00 €
degressive AfA 2027	2 987,00 €
Restbuchwert 31.12.2027	11 946,00 €

In diesem Fall werden die laufende AfA und die Sonderabschreibung auf Basis der um den Investitionsabzugsbetrag geminderten Anschaffungskosten ermittelt.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist, dass

- der Betrieb im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht (Vorjahr), **die Gewinngrenze von 200 000 €** nicht überschritten und
- das Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.

Ein **Wirtschaftsgut wird ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt**, wenn es der Stpfl. zu nicht mehr als 10 % privat nutzt. Dies ist bezogen auf die gesamte Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes zu prüfen. Zum Merkmal der „ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblichen Nutzung“ folgende Beispiele:

- Unternehmer A erwirbt einen Firmenwagen, den er auch für Privatfahrten nutzt. Die Privatnutzung wird mittels der 1 %-Methode angesetzt. In diesem Fall ist ohne Vorlage ergänzender Belege, die eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung des Kraftfahrzeuges zweifelsfrei dokumentieren, von einem schädlichen Nutzungsumfang auszugehen.

- Unternehmer A erwirbt einen Firmenwagen, den er auch für Privatfahrten nutzt. Es wird ein Fahrtenbuch geführt, das eine Privatnutzung von 10 % ausweist. In diesem Fall sind die Voraussetzungen für die Sonderabschreibung erfüllt.
- Unternehmer A erwirbt einen Firmenwagen, den er einem Mitarbeiter für betriebliche und auch für private Fahrten zur Verfügung stellt. Dies steht der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nicht entgegen, da auch in der Überlassung des Fahrzeugs an einen Arbeitnehmer eine betriebliche Nutzung liegt, selbst wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug für private Zwecke nutzen darf. Das gilt auch für GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer, denen die private Nutzung eines Dienstfahrzeugs zusteht.

Hinweis:

Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung erfolgt ausschließlich in der steuerlichen Gewinnermittlung und nicht in der Handelsbilanz.

3 Investitionsabzugsbetrag

Kleinere und mittlere Betriebe können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gewinnmindernd einen Investitionsabzugsbetrag geltend machen. Dieser kann **bis zu 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten** betragen und muss bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres für eine Investition verwendet werden. Bei Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages braucht das später angeschaffte Wirtschaftsgut nicht konkret benannt zu werden. Wichtig ist nur, dass innerhalb der Dreijahresfrist der gebildete Investitionsabzugsbetrag für eine begünstigte Investition verwendet wird.

Voraussetzungen für die Bildung eines solchen Investitionsabzugsbetrages sind:

- Der Gewinn des Betriebes darf im Wirtschaftsjahr, in dem die Abzüge vorgenommen werden sollen (ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge), 200 000 € nicht überschreiten.
- Die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrages muss auf elektronischem Weg an die Finanzbehörde übermittelt werden (mit der Steuererklärung).
- Die Summe der Abzugsbeträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren insgesamt abgezogen und noch nicht für Investitionen verwendet worden sind, darf je Betrieb 200 000 € nicht übersteigen.
- Das später angeschaffte Wirtschaftsgut muss mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Hinweis:

Steuerlich wird hiermit im Ergebnis **ein Teil der Abschreibung** des später angeschafften Wirtschaftsgutes **bereits vorweggenommen** und die sich hieraus ergebende Steuererminderung kann bereits zur Finanzierung der Anschaffung des Wirtschaftsgutes eingesetzt werden. Die spätere Abschreibung des Wirtschaftsgutes bemisst sich dann nach den um den geltend gemachten Abzugsbetrag verminderten Anschaffungskosten.

4 Gebäudeabschreibung

a) Überblick über die steuerlichen Abschreibungsregelungen und aktuelle Änderungen

Insbesondere die Rahmenbedingungen für die steuerliche Abschreibung von Wohnbauten wurden durch das Wachstumschancengesetz deutlich verbessert. Im Überblick stellen sich diese wie folgt dar:

Regelung	Erläuterung	Inkrafttreten
lineare Gebäude-AfA	Gebäude, die nach dem 31.12.2022 fertiggestellt wurden: 3 %	
Nachweis einer tatsächlich	(restriktive Anwendung der FinVerw	

Regelung	Erläuterung	Inkrafttreten
kürzeren Nutzungsdauer bei der Gebäude-AfA	– hohe Nachweisanforderungen – entgegen der Rechtsprechung)	
degressive Gebäude-AfA Wohnbauten	Neueinführung für Wohnbauten – AfA 5 % vom Restbuchwert – Wechsel zur linearen AfA mit 3 % vom Restwert möglich	Beginn Herstellung/Anschaffung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 – maßgebend: Baubeginnsanzeige bzw. obligatorischer Vertrag
Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubauten	Zeitliche Anwendung: Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 beantragt werden Anhebung der Grenze für Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf 5 200 € je qm Wohnfläche Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie in den folgenden drei Jahren von bis zu 5 % jährlich auf einen förderfähigen Teil von bis zu 4 000 € je qm Wohnfläche (bislang nur 2 500 €) Sonderabschreibung neben der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 EStG oder neben der degressiven Gebäude-AfA	

b) Lineare Gebäude-AfA

Im Grundsatz müssen Gebäude steuerlich nach gesetzlich vorgegebenen Prozentsätzen (fiktive Nutzungsdauer) linear abgeschrieben werden. Insoweit gelten folgende Abschreibungssätze:

Betriebsvermögen	nicht Wohnzwecken dienende Gebäude (z.B. Betriebsgebäude)	bei Bauantrag nach dem 31.3.1985	3 %
	Wohnzwecken dienende Gebäude	Fertigstellung nach dem 31.12.1924 und vor dem 1.1.2023	2 %
		Fertigstellung nach dem 31.12.2022	3 %
Privatvermögen (also bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung)	unabhängig von der Nutzung	Fertigstellung vor dem 1.1.1925	2,5 %
		Fertigstellung nach dem 31.12.1924 und vor dem 1.1.2023	2 %
		Fertigstellung nach dem 31.12.2022	3 %

Hinweis:

Diese festen Abschreibungssätze – und damit angenommene Nutzungsdauer – gelten unabhängig davon, ob der Stpfl. das Gebäude selbst herstellt (erbaut) oder eine Bestandsimmobilie erwirbt. Entscheidend ist lediglich das ursprüngliche Baujahr des Gebäudes.

Abweichend hiervon steht es dem Stpfl. allerdings auch offen, **eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer** nachzuweisen. Insoweit muss nachgewiesen werden, dass das konkrete Gebäude vor Ablauf dieser aus den festen AfA-Sätzen resultierenden Nutzungsdauer (bei Fertigstellung nach dem 31.12.2022 also 33 1/3 Jahre) objektiv betrachtet technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist.

Diesen Nachweis muss der Stpfl. erbringen. Die FinVerw stellt insoweit allerdings hohe Anforderungen an diesen Nachweis. Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen. Die FinVerw fordert grds. ein Bausubstanzgutachten.

Hinweis:

Die Rechtsprechung des BFH hat allerdings bereits entschieden, dass diese strengen Nachweisanforderungen der FinVerw nicht durch das Gesetz gedeckt sind. Nach der Rechtsprechung kann sich der Stpfl. zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes jeder sachverständigen Methode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint. Die gewählte Methode muss über die maßgeblichen Determinanten der Nutzungsdauer – z.B. technischer Verschleiß, wirtschaftliche Entwertung, rechtliche Nutzungsbeschränkungen – Aufschluss geben. Insbesondere die sachverständige Ermittlung der Restnutzungsdauer gem. der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) ist eine gutachterlich anerkannte Schätzungsmethode, die ohne eine gesetzliche Anordnung für steuerrechtliche Schätzungen nicht ausgeschlossen werden kann. Stets bedarf es für die Schätzung der Nutzungsdauer aber einer sachverständigen Begutachtung, die sich insbesondere zu den individuellen Gegebenheiten des Objekts (z.B. durchgeführte oder unterlassene Instandsetzungen oder Modernisierungen) verhält.

c) Degressive Gebäude-AfA für Wohnbauten

Zeitlich befristet ist eine degressive AfA für Wohngebäude eingeführt worden, und zwar mit **5 % vom Restwert**. Zur **zeitlichen Anwendung** gilt:

- Voraussetzung ist, dass mit der Herstellung nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 begonnen wird. Als Beginn der Herstellung gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzureichenden Baubeginnsanzeige. Soweit landesrechtlich im Einzelfall keine Baubeginnsanzeige vorgeschrieben ist, hat der Stpfl. zu erklären, dass er den Baubeginn gegenüber der zuständigen Baubehörde freiwillig angezeigt hat.
- Bei Anschaffung des Gebäudes durch den Stpfl. ist diese degressive Gebäude-AfA nur eröffnet, wenn der obligatorische Vertrag nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossen wird.

Im Jahr der Herstellung bzw. Anschaffung erfolgt die AfA zeitanteilig.

Der Stpfl. hat ein Wahlrecht, zur linearen Gebäude-AfA zu wechseln. Dann erfolgt die lineare Abschreibung aus dem Restwert des Gebäudes und einem unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz.

Die degressive AfA kann für alle **Wohngebäude**, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraumes belegen sind, in Anspruch genommen werden. Eine Nutzung dieser degressiven AfA ist sowohl für betriebliche Gebäude als auch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung möglich, soweit diese Wohnzwecken dienen. Unter Wohngebäude fallen z.B.:

- insgesamt Wohnzwecken dienende Gebäude,
- Eigentumswohnungen,
- zu Wohnzwecken dienende Wohnungen in einem gemischt genutzten Gebäude (die übrigen nicht Wohnzwecken dienenden Flächen dürfen nicht degressiv abgeschrieben werden).

d) Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

Die bestehende Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau wurde **mit dem Wachstumschancengesetz punktuell verbessert**:

- der Anwendungszeitraum wurde verlängert für Baumaßnahmen, die vor dem 1.10.2029 (bisher: 1.1.2027) begonnen werden;
- die Anschaffungs-/Herstellungskosten dürfen 5 200 € (bisher 4 800 €) je qm Wohnfläche nicht übersteigen;

- die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen beträgt max. 4 000 € (bisher: 2 500 €) je qm Wohnfläche;
- unverändert bleiben die Nachhaltigkeitsvoraussetzungen: Die Wohnung muss in einem Gebäude liegen, das die Kriterien eines „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeits-Klasse erfüllt und dies muss durch das Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude (QNG) nachgewiesen werden.

Entscheidende **Anwendungsvoraussetzung** ist, dass neue, bisher nicht vorhandene Wohnungen geschaffen werden. Dies ist z.B. gegeben

- bei Neubauten (Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhäuser), die zu Wohnzwecken genutzt werden,
- aber auch für den Aus- und Umbau bestehender Gebäudeteile, wenn dadurch erstmals eine Wohnung entsteht, z.B. beim Ausbau eines Dachgeschosses, dem Anbau an ein bestehendes Gebäude oder beim Umbau einer bisher gewerblich genutzten Einheit zu einer Wohnung.

Hinweis:

Keine neue Wohnung in diesem Sinne entsteht hingegen, wenn vorhandener Wohnraum nur modernisiert oder saniert wird, auch wenn dies mit hohen Kosten verbunden ist und sich die Ausstattungsmerkmale der Wohnung dadurch deutlich verbessern.

Weiterhin muss für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung die begünstigte Wohnung der entgeltlichen Überlassung zu fremden Wohnzwecken dienen. Wird eine Wohnung selbst genutzt oder unentgeltlich zu fremden Wohnzwecken überlassen, kann die Sonderabschreibung dagegen nicht genutzt werden.

Liegen die Voraussetzungen vor, können für Wohnungen mit Bauantrag/Bauanzeige/Einreichung der Bauunterlagen – je nach landesrechtlicher Regelung – nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie in den folgenden drei Jahren **bis zu 5 % Sonder-AfA jährlich** auf einen förderfähigen Teil der Anschaffungs-/Herstellungskosten von maximal 4 000 € je qm Wohnfläche in Anspruch genommen werden. Daneben erfolgt die lineare Gebäude-AfA mit 3 % oder wahlweise die degressive Gebäude-AfA für Wohnbauten. Gerade die Kombination der laufenden Abschreibung mit der Sonderabschreibung ist steuerlich sehr günstig und führt dazu, dass die Investitionskosten vergleichsweise rasch steuermindernd geltend gemacht werden können.

Beispiel:

Zum 1.1.2024 wird ein Wohngebäude fertiggestellt, welches über eine Wohnfläche von 250 qm verfügt. Die Gesamtherstellungskosten betragen 1 250 000 €.

Die Sonderabschreibung kann geltend gemacht werden max. auf 250 qm x 4 000 €/qm = 1 000 000 € und mithin ergibt sich eine Sonderabschreibung von 50 000 € jährlich. Daneben wird die degressive Gebäude-AfA mit 5 % vom jeweiligen Restwert geltend gemacht.

	Sonder- Abschreibung	degressive Gebäude-AfA	Restbuchwert
Herstellungskosten 2024			1 250 000 €
2024	50 000 €	62 500 €	1 137 500 €
2025	50 000 €	56 875 €	1 030 625 €
2026	50 000 €	51 531 €	929 094 €
2027	50 000 €	46 455 €	832 639 €
2028		41 632 €	791 007 €
usw.			

In diesem Beispiel kann das Gebäude in den ersten fünf Jahren insgesamt zu ca. 37 % und in den ersten zehn Jahren zu ca. 51 % steuerlich abgeschrieben werden. Damit kann frühzeitig eine Minderung der Steuerlast und damit ein Liquiditätsvorteil erzielt werden. Durch die Sonderabschreibung steigen die Abschreibungsbeträge in den ersten vier Jahren deutlich.