

**Anhänge zu § 7a:
Vorschriften über
Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen,
Verteilung von Erhaltungsaufwand und Gewinnabzüge**

Autoren:

Prof. Dr. Hans Gunnar **Fleischmann**, Steuerberater, München/Landshut

Armin **Riedel**, Assessor, München

Jochen **Ettinger**, Assessor, Augsburg

Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

- Anhang 1: § 76 EStDV: Aufgehoben durch JStG 1996 (Sonderabschreibungen für bestimmte Wirtschaftsgüter und Baumaßnahmen durch Land- und Forstwirte, deren Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist)*
- Anhang 2: § 78 EStDV: Aufgehoben durch JStG 1996 (Begünstigung bestimmter Wirtschaftsgüter und Baumaßnahmen durch Land- und Forstwirte, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist)*
- Anhang 3: § 81 EStDV: Letztmals anzuwenden auf Investitionen, mit denen vor dem 1. 1. 90 begonnen worden ist (Sonderabschreibungen für bestimmte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Kohlen- und Erzbergbau)
- Anhang 4: § 82 a EStDV: Letztmals anzuwenden auf Herstellungs-/Erhaltungsaufwand des Jahres 1991 (Erhöhte Absetzungen und Verteilung von Erhaltungsaufwand bei bestimmten Heiztechnologien)
- Anhang 5: § 82 b EStDV: Verteilung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden**
- Anhang 6: § 82 d EStDV: Aufgehoben durch VO v. 23. 6. 92 (Sonderabschreibungen für Wirtschaftsgüter, die der Forschung oder Entwicklung dienen)*
- Anhang 7: § 82 f EStDV: Sonderabschreibungen für Schiffe und Luftfahrzeuge**
- Anhang 8: § 82 g EStDV: Letztmals anzuwenden für Maßnahmen des Jahres 1990 (Erhöhte Absetzungen für bestimmte Baumaßnahmen im Sinne des Baugesetzbuchs)
- Anhang 9: § 82 h EStDV: Aufgehoben durch VO v. 23. 6. 92 (Verteilung von Erhaltungsaufwand für bestimmte Baumaßnahmen im Sinne des Baugesetzbuchs)*
- Anhang 10: § 82 i EStDV: Letztmals anzuwenden für Baumaßnahmen des Jahres 1990 (Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten bei Baudenkmälern)

Anhänge zu § 7 a

Anhang 11: § 82 k EStDV: Aufgehoben durch VO v. 23. 6. 92 (Verteilung größeren Erhaltungsaufwands bei Bandenkämlern)

Anhang 12: FördG: Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet

Anhang 13: InvZulG 1999: Investitionszulagengesetz 1999

§ 76 EStDV

Begünstigung der Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter und der Vornahme bestimmter Baumaßnahmen durch Land- und Forstwirte, deren Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist

idF der EStDV 1992 v. 28. 7. 92 (BGBl. I S. 1418; BStBl. I. S. 498)
aufgehoben durch JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438)

- (1) ¹Land- und Forstwirte, deren Gewinn nicht nach § 13 a des Gesetzes zu ermitteln ist, können von den Aufwendungen für die in den Anlagen 1 und 2 zu dieser Verordnung bezeichneten beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter und Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren Sonderabschreibungen vornehmen, und zwar
1. bei beweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 50 vom Hundert,
 2. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und bei Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zur Höhe von insgesamt 30 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²§ 9 a gilt entsprechend.
- (2) Die in Absatz 1 bezeichneten Land- und Forstwirte können bei Hingabe eines Zuschusses zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung der in den Anlagen 1 und 2 zu dieser Verordnung bezeichneten beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter oder bei Hingabe eines Zuschusses zur Finanzierung von Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern im Wirtschaftsjahr der Hingabe und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren neben den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 des Gesetzes Abschreibungen bis zur Höhe von insgesamt 50 vom Hundert der Zuschüsse vornehmen.
- (3) Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 2 ist, daß
1. der Land- und Forstwirt den Zuschuß zum Zweck der Mitbenutzung der in den Anlagen 1 und 2 zu dieser Verordnung bezeichneten Wirtschaftsgüter gibt und
 2. der Empfänger den Zuschuß unverzüglich und unmittelbar zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung dieser Wirtschaftsgüter oder zur Finanzierung der Um- und Ausbauten verwendet und diese Verwendung dem Steuerpflichtigen bestätigt.
- (4) ¹Die Abschreibungen nach Absatz 1 können für die Wirtschaftsgüter und für die Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern vorgenommen werden, die bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs 1991/92 angeschafft oder bereitgestellt werden. ²Die Abschreibungen nach Absatz 2 können bei Zuschüssen in Anspruch genommen werden, die bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs 1991/92 gegeben werden. ³Für unbewegliche Wirtschaftsgüter und für Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern, für die Abschreibungen nach Absatz 1 vorgenommen werden, ist von einer höchstens 30jährigen Nutzungsdauer auszugehen.

Anmerkungen:

Bedeutung: Mit der Vorschrift sollte die Rationalisierung und Technisierung der inländischen Land- und Forstwirtschaft gefördert werden. Anspruchsberechtigt waren nur Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn nicht durch Pauschalierung nach § 13 a ermittelt haben (für Pauschalermittler galt § 78 EStDV, s. Anh. 2 zu § 7 a). Begünstigt wurden die Anschaffung und Herstellung von bestimmten (in einer Anlage genannten) beweglichen und unbeweglichen WG; desweiteren der Aus- und Umbau von unbeweglichen WG. Die Sonderabschreibungssätze betragen für bewegliche WG 50 vH, für unbewegliche WG 30 vH. Diese Sätze konn-

ten durch den Stpfl. auf einen Zeitraum von drei Jahren beliebig aufgeteilt werden.

Die Begünstigung von Zuschüssen gem. Abs. 2 erfolgte, um die gemeinsame Anschaffung bzw. Herstellung von WG zu fördern, zB durch sog. Maschinenringe. Zugleich sollte damit einer Übertechnisierung entgegengewirkt werden (so FG Bad.-Württ. v. 4. 2. 87, EFG 1987 S. 307). Wurde von einem Land- und Forstwirt an einem gem. Abs. 1 begünstigten WG ein Mitbenutzungsrecht an einem solchen WG durch Hingabe eines Zuschusses erworben, so konnte er auf das Mitbenutzungsrecht Sonderabschreibungen in Höhe von 50 vH des Zuschusses geltend machen.

Letztmalige Anwendung: Nach Abs. 4 der Vorschrift konnten die Sonderabschreibungen letztmals für solche WG in Anspruch genommen werden, die spätestens im Wj. 1991/92 angeschafft oder hergestellt worden sind. Zuschüsse nach Abs. 2 waren nur begünstigt, wenn sie bis spätestens zum Ende des Wj. 1991/92 hingegeben wurden.

§ 76 EStDV wurde aufgehoben durch das JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438).

§ 78 EStDV

Begünstigung der Anschaffung oder Herstellung bestimmter Wirtschaftsgüter und der Vornahme bestimmter Baumaßnahmen durch Land- und Forstwirte, deren Gewinn nach Durchschnittssätzen zu ermitteln ist

idF der EStDV 1992 v. 28. 7. 92 (BGBl. I S. 1418; BStBl. I. S. 498)
aufgehoben durch JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438)

(1) *Land- und Forstwirte, deren Gewinn nach § 13 a des Gesetzes zu ermitteln ist, können bei Anschaffung oder Herstellung der in den Anlagen 1 und 2 zu dieser Verordnung bezeichneten beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter und Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung*

1. *bei beweglichen Wirtschaftsgütern 25 vom Hundert,*
2. *bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und bei Um und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern 15 vom Hundert*

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom Gewinn abziehen. ²§ 9 a gilt entsprechend.

(2) *Die in Absatz 1 bezeichneten Land- und Forstwirte können bei Hingabe eines Zuschusses zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung der in den Anlagen 1 und 2 zu dieser Verordnung bezeichneten beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter oder bei Hingabe eines Zuschusses zur Finanzierung von Um- und Ausbauten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern insgesamt bis zu 25 vom Hundert der Zuschüsse im Wirtschaftsjahr der Hingabe vom Gewinn abziehen. ²§ 76 Abs. 3 ist anzuwenden.*

(3) *Die nach den Absätzen 1 und 2 abzugsfähigen Beträge dürfen insgesamt 4000 Deutsche Mark nicht übersteigen und nicht zu einem Verlust aus Land- und Forstwirtschaft führen.*

(4) *¹Der Abzug nach Absatz 1 kann für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs 1991/92 angeschafft oder hergestellt werden. ²Der Abzug nach Absatz 2 kann für Zuschüsse in Anspruch genommen werden, die bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs 1991/92 gegeben werden.*

(5) *§ 7 a Abs. 6 des Gesetzes gilt entsprechend.*

Anmerkungen:

Bedeutung: § 78 EStDV war die Parallelvorschrift zu § 76 EStDV und verfolgte die gleichen Zwecke (s. Anh. 1 zu § 7 a). Bei der Steuerbegünstigung nach § 78 EStDV handelte es sich steuersystematisch um einen Abzug vom Gewinn und nicht um Abschreibungen. Begünstigt waren nur Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn durch Pauschalierung nach § 13 a ermittelten. Bemessungsgrundlage für die Höhe des Gewinnabzugs waren die AHK bestimmter (in zwei Anlagen genannter) beweglicher und unbeweglicher WG. Der Gewinnabzug betrug 25 vH der AHK von beweglichen WG; bei unbeweglichen WG reduzierte sich der Satz auf 15 vH. Er konnte nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in Ansatz gebracht werden.

Durch Abs. 2 wurde auch die Hingabe von Zuschüssen zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung solcher WG begünstigt. Wurde von einem Land- oder Forstwirt an einem gem. Abs. 1 begünstigten WG ein Mitbenutzungsrecht an einem solchen WG durch Hingabe eines Zuschusses erworben, so konnte er einen Gewinnabzug von 25 vH des Zuschusses im Wj. der Hingabe vornehmen.

Der Gewinnabzug war in beiden Fällen der Höhe nach auf insgesamt 4000 DM begrenzt, durfte nicht zu einem Verlust aus Land- und Forstwirtschaft führen (Abs. 3) und war für die Prüfung der Buchführungsgrenzen dem Gewinn wieder hinzuzurechnen (Abs. 5 iVm. § 7 a Abs. 6).

Letztmalige Anwendung: Nach Abs. 4 der Vorschrift konnte der Gewinnabzug letztmals für WG in Anspruch genommen werden, die im Wj. 1991/92 angeschafft oder hergestellt worden sind. Der Gewinnabzug für Zuschüsse war letztmals für im Wj. 1991/92 hingegebene Zuschüsse möglich.

§ 78 EStDV wurde aufgehoben durch das JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438).

§ 81 EStDV

**Bewertungsfreiheit für bestimmte Wirtschaftsgüter
des Anlagevermögens im Kohlen- und Erzbergbau**

idF der EStDV 1997 v. 18. 6. 97 (BGBl. I S. 1558; BStBl. I S. 655)

(1) ¹Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 des Gesetzes ermitteln, können bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die in den Absätzen 2 und 3 bezeichneten Voraussetzungen vorliegen, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren Sonderabschreibungen vornehmen, und zwar

1. bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zur Höhe von insgesamt 50 vom Hundert,
2. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zur Höhe von insgesamt 30 vom Hundert

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²§ 9a gilt entsprechend.

(2) Voraussetzung für die Anwendung des Absatzes 1 ist,

1. daß die Wirtschaftsgüter
 - a) im Tiefbaubetrieb des Steinkohlen-, Pechkohlen-, Braunkohlen- und Erzbergbaues
 - aa) für die Errichtung von neuen Förderschachtanlagen, auch in der Form von Anschlußschachtanlagen,
 - bb) für die Errichtung neuer Schächte sowie die Erweiterung des Grubengebäudes und den durch Wasserzuflüsse aus stillliegenden Anlagen bedingten Ausbau der Wasserhaltung bestehender Schachtanlagen,
 - cc) für Rationalisierungsmaßnahmen in der Hauptschacht-, Blindschacht-, Strecken- und Abbauförderung, im Streckenvortrieb, in der Gewinnung, Versatzwirtschaft, Seilfahrt, Wetterführung und Wasserhaltung sowie in der Aufbereitung,
 - dd) für die Zusammenfassung von mehreren Förderschachtanlagen zu einer einheitlichen Förderschachtanlage oder
 - ee) für den Wiederaufschluß stillliegender Grubenfelder und Feldesteile,
 - b) im Tagebaubetrieb des Braunkohlen- und Erzbergbaues
 - aa) für die Erschließung neuer Tagebaue, auch in Form von Anschlußtagebauen,
 - bb) für Rationalisierungsmaßnahmen bei laufenden Tagebauen,
 - cc) beim Übergang zum Tieftagebau für die Freilegung und Gewinnung der Lagerstätte oder
 - dd) für die Wiederinbetriebnahme stillgelegter Tagebaue
angeschafft oder hergestellt werden und
 2. daß die Förderungswürdigkeit dieser Vorhaben von der obersten Landesbehörde oder der von ihr bestimmten Stelle im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Wirtschaft bescheinigt worden ist.
- (3) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden

1. in den Fällen des Absatzes 2 Nr. 1 Buchstabe a bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unter Tage und bei den in der Anlage 5 zu dieser Verordnung bezeichneten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens über Tage,
2. in den Fällen des Absatzes 2 Nr. 1 Buchstabe b bei den in der Anlage 6 zu dieser Verordnung bezeichneten Wirtschaftsgütern des beweglichen Anlagevermögens.
 - (4) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können in Anspruch genommen werden bei im Geltungsbereich dieser Verordnung ausschließlich des in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiets
 1. vor dem 1. Januar 1990 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern,
 2. a) nach dem 31. Dezember 1989 und vor dem 1. Januar 1991 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern,
 - b) vor dem 1. Januar 1991 geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten und entstandenen Teilerstellungskosten,wenn der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 1990 die Wirtschaftsgüter bestellt oder mit ihrer Herstellung begonnen hat.
 - (5) Bei den in Absatz 2 Nr. 1 Buchstabe b bezeichneten Vorhaben können die vor dem 1. Januar 1990 im Geltungsbereich dieser Verordnung ausschließlich des in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiets aufgewendeten Kosten für den Vorabraum bis zu 50 vom Hundert als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden.

Anmerkungen:

Bedeutung: Die Sonderabschreibungen nach § 81 EStDV sollten dem Bergbau die zur Anpassung an die veränderten Absatzverhältnisse und zur Verbesserung seiner Wettbewerbslage erforderlichen Rationalisierungs- und Modernisierungsinvestitionen erleichtern (so 10. Subventionsbericht, BTDrucks. 10/3821 S. 187). Die Sonderabschreibungen nach § 81 EStDV konnten nur Stpfl. in Anspruch nehmen, die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 5 ermittelten. Begünstigt waren die Anschaffung und Herstellung von beweglichen und unbeweglichen WG des Anlagevermögens. Voraussetzung war, daß die WG für den Tief- oder Tagebau angeschafft oder hergestellt wurden und bestimmten im Gesetz genannten (Abs. 2) Zwecken dienten. Dabei waren auch nicht alle WG begünstigt, vorausgesetzt wurde nämlich des weiteren, daß sie entweder unter Tage eingesetzt wurden oder in einer von zwei Anlagen zur EStDV enthalten waren. Das begünstigte Vorhaben mußte zudem als besonders förderungswürdig anerkannt werden. Die Sonderabschreibungssätze betragen für bewegliche WG 50 vH, für unbewegliche 30 vH; sie konnten vom Stpfl. frei auf fünf Jahre verteilt werden. Begünstigt wurden auch Anzahlungen und TeilHK.

Nach Abs. 5 konnten die vor dem 1. 1. 90 aufgewendeten Kosten für den Vorabraum im Tagebau bis zu 50 vH als sofort abziehbare BA behandelt werden.

Letztmalige Anwendung: § 81 EStDV ist letztmalig anwendbar

- auf WG, die vor dem 1. 1. 90 angeschafft oder hergestellt worden sind,
- auf WG, die im Kj. 1990 angeschafft oder hergestellt worden sind, wenn sie vor dem 1. 1. 90 bestellt oder mit ihrer Herstellung begonnen worden ist, oder
- auf vor dem 1. 1. 91 geleistete Anzahlungen oder TeilHK, wenn das zugehörige WG vor dem 1. 1. 90 bestellt oder mit seiner Herstellung begonnen worden ist.

§ 82a EStDV

**Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten und
Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand für
bestimmte Anlagen und Einrichtungen bei Gebäuden**

idF der EStDV 1997 v. 18. 6. 97 (BGBl. I S. 1558; BStBl. I S. 655)

- (1) ¹Der Steuerpflichtige kann von den Herstellungskosten
1. für Maßnahmen, die für den Anschluß eines im Inland belegenen Gebäudes an eine Fernwärmeversorgung einschließlich der Anbindung an das Heizsystem erforderlich sind, wenn die Fernwärmeversorgung überwiegend aus Anlagen der Kraft-Wärme-Kopplung, zur Verbrennung von Müll oder zur Verwertung von Abwärme gespeist wird,
 2. für den Einbau von Wärmepumpenanlagen, Solaranlagen und Anlagen zur Wärmerückgewinnung in einem im Inland belegenen Gebäude einschließlich der Anbindung an das Heizsystem,
 3. für die Errichtung von Windkraftanlagen, wenn die mit diesen Anlagen erzeugte Energie überwiegend entweder unmittelbar oder durch Verrechnung mit Elektrizitätsbezügen des Steuerpflichtigen von einem Elektrizitätsversorgungsunternehmen zur Versorgung eines im Inland belegenen Gebäudes des Steuerpflichtigen verwendet wird, einschließlich der Anbindung an das Versorgungssystem des Gebäudes,
 4. für die Errichtung von Anlagen zur Gewinnung von Gas, das aus pflanzlichen oder tierischen Abfallstoffen durch Gärung unter Sauerstoffabschluß entsteht, wenn dieses Gas zur Beheizung eines im Inland belegenen Gebäudes des Steuerpflichtigen oder zur Warmwasserbereitung in einem solchen Gebäude des Steuerpflichtigen verwendet wird, einschließlich der Anbindung an das Versorgungssystem des Gebäudes,
 5. für den Einbau einer Warmwasseranlage zur Versorgung von mehr als einer Zapfstelle und einer zentralen Heizungsanlage oder bei einer zentralen Heizungs- und Warmwasseranlage für den Einbau eines Heizkessels, eines Brenners, einer zentralen Steuerungseinrichtung, einer Wärmeabgabereinrichtung und eine Änderung der Abgasanlage in einem im Inland belegenen Gebäude oder in einer im Inland belegenen Eigentumswohnung, wenn mit der Maßnahme nicht vor Ablauf von zehn Jahren seit Fertigstellung dieses Gebäudes begonnen worden ist,

an Stelle der nach § 7 Abs. 4 oder 5 oder § 7b des Gesetzes zu bemessenden Absetzungen für Abnutzung im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 10 vom Hundert absetzen. ²Nach Ablauf dieser zehn Jahre ist ein etwa noch vorhandener Restwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen; die weiteren Absetzungen für Abnutzung sind einheitlich für das gesamte Gebäude nach dem sich hiernach ergebenden Betrag und dem für das Gebäude maßgebenden Hundertsatz zu bemessen. ³Voraussetzung für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen ist, daß das Gebäude in den Fällen der Nummer 1 vor dem 1. Juli 1983 fertiggestellt worden ist; die Voraussetzung entfällt, wenn der Anschluß nicht schon im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes möglich war.

(2) Die erhöhten Absetzungen können nicht vorgenommen werden, wenn für dieselbe Maßnahme eine Investitionszulage gewährt wird.

(3) ¹Sind die Aufwendungen für eine Maßnahme im Sinne des Absatzes 1 Erhaltungsaufwand und entstehen sie bei einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus, deren Nutzungswert nicht mehr besteuert wird, und liegen in den Fällen des Absatzes 1 Nr. 1 die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 3 vor, können die Aufwendungen wie Sonderausgaben abgezogen werden; sie sind auf das Jahr, in dem die Arbeiten abgeschlossen worden sind, und die neun folgenden Jahre gleichmäßig zu verteilen. ²Entsprechendes gilt bei Aufwendungen zur Anschaffung neuer Einzelöfen für eine Wohnung, wenn keine zentrale Heizungsanlage vorhanden ist und die Wohnung seit mindestens zehn Jahren fertiggestellt ist. ³§ 82 b Abs. 2 und 3 gilt entsprechend.

Anmerkungen:

Bedeutung: Durch § 82 a EStDV sollten Technologien für die Gewinnung von Energie gefördert werden, die ohne oder zumindest weitgehend ohne fossile Brennstoffe auskommen. Insbesondere sollte der Verbrauch teurer Importenergie eingeschränkt werden (BTDrucks. 9/986 Anlage 2 S. 235). Gefördert wurden vor allem der Einbau zentraler Warmwasser- und Heizungsanlagen, aber auch Windkraftanlagen (s. im einzelnen die Aufzählung des Abs. 1). Die Begünstigung bestand in der Gewährung von erhöhten Absetzungen. Diese betragen jährlich bis zu 10 vH und konnten im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren in Anspruch genommen werden.

Aufwendungen für Maßnahmen iSd. Abs. 1, die Erhaltungsaufwendungen waren und die an einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus getätigt wurden, konnten wie Sonderausgaben abgezogen werden. Dabei waren die Kosten auf zehn Jahre gleichmäßig zu verteilen.

Letztmalige Anwendung: § 82 a EStDV ist in seiner heutigen Fassung nach § 84 Abs. 4 EStDV letztmals anzuwenden auf Maßnahmen, bei denen die Fertigstellung, der Abschluß der Arbeiten oder die Anschaffung vor dem 1. 1. 92 erfolgt sind. In den neuen Bundesländern ist § 82 a EStDV ausschließlich auf Investitionstatbestände des Kj. 1991 anzuwenden.

§ 82 b EStDV

Behandlung größeren Erhaltungsaufwands bei Wohngebäuden

idF der EStDV 1997 v. 18. 6. 97 (BGBl. I S. 1558; BStBl. I S. 655)

- (1) ¹Der Steuerpflichtige kann größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, abweichend von § 11 Abs. 2 des Gesetzes auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. ²Ein Gebäude dient überwiegend Wohnzwecken, wenn die Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume des Gebäudes mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche beträgt. ³Für die Zurechnung der Garagen zu den Wohnzwecken dienenden Räumen gilt § 7 b Abs. 4 des Gesetzes entsprechend.
- (2) ¹Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. ²Das gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.
- (3) Steht das Gebäude im Eigentum mehrerer Personen, so ist der in Absatz 1 bezeichnete Erhaltungsaufwand von allen Eigentümern auf den gleichen Zeitraum zu verteilen.

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 82 b EStDV

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung des § 82 b . . .	1	IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4
II. Bedeutung des § 82 b	2	V. Zurechnung des Erhaltungsaufwands	5
III. Geltungsbereich des § 82 b	3		

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Verteilung von größerem Erhaltungsaufwand**

	Anm.		Anm.
I. Begünstigungstatbestand: größere Erhaltungsaufwendungen bei Wohngebäuden (Abs. 1 Satz 1)		Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen	12
1. Begünstigte Person	10	4. Rechtsfolge: Wahlrecht für gleichmäßige Verteilung auf zwei bis fünf Jahre	
2. Größerer Erhaltungsaufwand	11	a) Wahlrecht	13
3. Gebäude, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem		b) Gleichmäßige Verteilung auf zwei bis fünf Jahre	14

	Anm.		Anm.
II. „Überwiegendes“ Dienen zu Wohnzwecken (Abs. 1 Satz 2)	15	III. Zurechnung von Garagen (Abs. 1 Satz 3)	16

<p>Erläuterungen zu Abs. 2: Veräußerung des Gebäudes, Einbringung in einen Betrieb und Aufgabe der Einkunftserzielung</p>
--

I. Veräußerung (Abs. 2 Satz 1) .	20	II. Einbringung in ein Betriebsvermögen und Aufgabe der Einkunftserzielung (Abs. 2 Satz 2)	21
----------------------------------	----	--	----

<p>Erläuterungen zu Abs. 3: Mehrere Gebäudeeigentümer</p>	25
--	-----------

Schrifttum: o. V., Nachträgliche Verteilung größeren Gebäudeerhaltungsaufwands (§ 82 b EStDV), DB 1974 S. 2378; o. V., Verteilung des Erhaltungsaufwands nach § 82 b EStDV durch Nießbraucher, DB 1974 S. 1264; o. V., Verteilung von Erhaltungsaufwand nach § 82 b EStDV und Verlustrücktrag, DB 1977 S. 473; SEITHEL, Einkommensteuerliche Behandlung anschaffungsnahe Aufwendungen beim unentgeltlichen Erwerb und beim Nießbraucher eines Gebäudes, FR 1977 S. 585; DERS., Probleme der Anwendung der §§ 82 a, 82 b EStDV bei Bestellung eines Nießbrauchs an einem Privatgrundstück, DStR 1977, S. 210; BAUMDICKER, Verteilung größeren Erhaltungsaufwands für Wohngebäude auf mehrere Jahre, BB 1978 S. 907; o. V., Nachholung der Verteilung von Erhaltungsaufwand (§ 82 b EStDV), DB 1978 S. 1008; o. V., Nachholung der Verteilung von Erhaltungsaufwand, DB 1978 S. 2148; o. V., Nachholung der Verteilung von Erhaltungsaufwand nach § 82 b EStDV, DB 1979 S. 1628; o. V., Nachholung der Verteilung von Erhaltungsaufwand, DB 1981 S. 914; B. MEYER, Verteilung des Erhaltungsaufwandes bei Nießbrauchsbestellungen, BB 1982 S. 854; DERS., Einkommensteuerliche Folgen für den Vermieter im Falle der Wohnungsmodernisierung durch den Mieter, BB 1983 S. 1848; DERS., Zur Verteilung größeren Erhaltungsaufwandes gem. § 82 b EStDV unter Berücksichtigung der Neuregelung steuerrechtlicher Förderung selbstgenutzten Wohneigentums, DStR 1986 S. 394; STAHL, Erhaltungsaufwand, KÖSDI 1986 S. 6448; BALKE, Bindungswirkung einer Verteilungsabrede über größere Erhaltungsaufwendungen bei Wohngebäuden, BB 1987 S. 738; PAUS, Abzug von Werbungskosten aus früheren Jahren, wenn die eigengenutzte Wohnung 1987 nicht unter die große Übergangsregelung fällt, DStZ 1987 S. 330; MEYER, Nochmals: Zur Behandlung von Erhaltungsaufwendungen gem. § 82 b Abs. 2 EStDV mit Wegfall der Nutzungswertbesteuerung durch das Wohneigentumsförderungsgesetz, DStZ 1988 S. 48; M. SÖFFING, Behandlung eines größeren Erhaltungsaufwands gemäß § 82 b EStDV nach Wegfall der pauschalierten Nutzungswertbesteuerung des § 21 a EStG, DStZ 1988 S. 171; LÜCK, Die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Verteilung größeren Erhaltungsaufwands, DStZ 1994 S. 86; GRUBE, Modernisierungsaufwand, LSW Gruppe 4/239 S. 1.

Allgemeine Erläuterungen zu § 82 b EStDV

I. Rechtsentwicklung des § 82 b

1

StÄndG 1960 v. 30. 7. 60 (BGBl. I S. 616; BStBl. I S. 514); *EStDVÄndVO v. 6. 4. 61* (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 90): Einfügung von § 82 b EStDV aufgrund Ermächtigung in § 51 Abs. 1 Ziff. 2 Buchst. r. Erstmalige Anwendung auf Erhaltungsaufwand, der nach dem 31. 12. 60 geleistet wurde (Art. 2 Abs. 7 EStDVÄndVO v. 6. 4. 61). Die Einfügung erfolgte, nachdem BFH v. 28. 11. 58 (VI 293/56 U, BStBl. III 1959 S. 94) die zuvor in Abschn. 125 Abs. 2 Satz 2 EStR enthaltene Verteilungsregelung für nicht gesetzmäßig und damit für die Steuergerichte für nicht verbindlich erklärte (s. Begründung in BTDrucks. 3/1811 S. 13).

2. EStDVÄndVO v. 23. 6. 92 (BGBl. I S. 1165; BStBl. I S. 411): Abs. 2 erhielt seine heutige Fassung. Neu aufgenommen wurde der Fall, daß der Stpfl. das Gebäude nicht mehr zur Einkunftserzielung nutzt.

II. Bedeutung des § 82 b

2

Die Vorschrift enthält eine Ausnahme vom Abflußprinzip des § 11 Abs. 2. Demgegenüber erlaubt § 82 b EStDV die Verteilung auf zwei bis fünf VZ und gibt somit dem Stpfl. Spielraum zur Minderung der Progression über mehrere Jahre. § 82 b EStDV setzt voraus, daß dem Grunde nach Erhaltungsaufwendungen als WK abgezogen werden können. Die Vorschrift hat wachsende Bedeutung durch die Verschiebung der Grenze zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand zugunsten von Erhaltungsaufwand erlangt (s. hierzu § 6 Anm. 470–502).

Die Einführung der Vorschrift erfolgte im „Interesse des kleineren Hausbesitzes“ (so Begründung in BTDrucks. 3/1811 S. 13). Nur wer nicht jährlich mit den aufgewendeten Beträgen dem Höchststeuersatz unterliegt, kann aus der Verteilung von Erhaltungsaufwendungen einen stl. Vorteil schöpfen. Die Verpflichtung zur gleichmäßigen Verteilung ist allerdings uU einer optimalen Ausnutzung im Wege, da die Entscheidung über den Verteilungszeitraum spätestens bis zur Bestandskraft der Veranlagung für das Jahr der Leistung der Erhaltungsaufwendungen getroffen werden muß. Andererseits vereinfacht die gleichmäßige Verteilung die verwaltungsmäßige Kontrolle.

Beispiel (ohne Berücksichtigung von Wiederanlagezinsen): Angenommen, ein lediger Stpfl. hat jedes Jahr ein zu versteuerndes Einkommen von 90 000 DM. Er hat für seine vermietete Eigentumswohnung im Jahr 01 Erhaltungsaufwendungen von 50 000 DM. Unter Zugrundelegung der ESt-Grundtabelle 1998 ergibt sich folgendes Bild:

- a) *ohne Inanspruchnahme des § 82 b EStDV*: Im Jahr 01 mindert der Erhaltungsaufwand das zu versteuernde Einkommen auf 40 000 DM. Die tarifliche Einkommensteuer reduziert sich von 26 207 DM auf 7 857 DM; die Steuerersparnis beträgt also 18 350 DM.
- b) *bei Inanspruchnahme des § 82 b EStDV und Verteilung auf 5 Jahre*: In den Jahren 01–05 mindert der Erhaltungsaufwand das zu versteuernde Einkommen jeweils um 10 000 DM auf 80 000 DM. Die tarifliche Einkommensteuer reduziert sich in jedem Jahr von 26 207 DM auf 21 976 DM; die jährlich Steuerersparnis beträgt 4 231 DM. Die gesamte Ersparnis beläuft sich in diesem Fall auf 21 155 DM.

3

III. Geltungsbereich des § 82 b

Die Vorschrift gilt nur für Wohnungen im Privatvermögen, dazu gehören auch Ferienwohnungen. Ob die Wohnung im In- oder Ausland belegen ist, ist unerheblich. Allerdings setzt § 82 b EStDV bei einer ausländischen Wohnung voraus, daß sie der dt. Besteuerung unterliegt, ferner Einkunftsermittlung nach dem EStG. Nur bei vermieteten Wohnungen oder eigengenutzten Wohnungen, die nicht unter § 21 a fallen, ist § 82 b EStDV anwendbar, weil in Fällen des § 21 a ein Abzug von Erhaltungsaufwand, abgesehen von § 82 a Abs. 3 EStDV, nicht möglich ist (bis 31. 12. 86: § 21 a; ab 1. 1. 87: keine Besteuerung des Nutzungswerts mehr, § 52 Abs. 21 Satz 1).

4

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 82 a Abs. 3 EStDV: Die beiden Vorschriften überschneiden sich nicht, weil § 82 a Abs. 3 EStDV nur bei eigengenutzten Wohnungen im eigenen Haus (bzw. bis VZ 1986 bei Gebäuden, die nach § 21 a aF besteuert wurden) gilt, während § 82 b EStDV nur bei Einkunftserzielung nach § 21 Abs. 1 anwendbar ist.

Verhältnis zu § 10 e: § 82 b EStDV gilt nicht – auch nicht entsprechend – für den Abzug von Vorkosten nach § 10 e Abs. 6 (BFH v. 29. 3. 95 X R 81/92, BStBl. II S. 536).

Verfahrensfragen: Die Verteilung erfolgt nach Wahl des Stpfl. Die Ausübung der Wahl erfolgt in der Steuererklärung durch erstmalige Geltendmachung in der gewählten Höhe. Zur Geltendmachung in einem späteren Jahr als demjenigen, in dem die Erhaltungsaufwendungen angefallen sind s. Anm. 13. Bei einheitlicher und gesonderter Feststellung kommt es auf die Behandlung des Aufwands im Feststellungsbescheid an. Will der Stpfl. den Abzug des Erhaltungsaufwands angreifen, so muß er gegen den Feststellungsbescheid vorgehen (SCHMIDT/DRENECK XVII. § 21 Rn. 82).

5

V. Zurechnung des Erhaltungsaufwands

Nießbrauch: Grds. ist in Nießbrauchsfällen derjenige zum Abzug der Erhaltungsaufwendungen berechtigt, der zum WKAbzug berechtigt ist (s. hierzu § 7 Anm. 60–89, sowie SCHMIDT/DRENECK XVII. § 21 Rn. 83). Wechselt die Befugnis zum WKAbzug wegen einer Nießbrauchsbestellung oder -beendigung, so ist uE ein Wahlrecht zwischen weiterer Verteilung (s. hierzu auch FG Münster v. 4. 5. 94, EFG S. 1088) und sofortigem Abzug der restlichen WK gegeben. Den Fall der Beendigung eines Nießbrauchs stellt die FinVerw. einer Veräußerung gleich und erlaubt nur den Abzug des Restbetrags im Jahr der Nießbrauchsbeendigung (BMF v. 15. 11. 84, BStBl. I S. 561, Tz. 22). Ausführlich zur Anwendung von § 82 b EStDV in Nießbrauchsfällen s. B. MEYER, BB 1982 S. 854.

Unentgeltliche Rechtsnachfolge: Der Rechtsnachfolger tritt in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers ein und kann deshalb nach Auffassung der FinVerw. und der Rspr. entsprechend dem vom Rechtsvorgänger gewählten Verteilungszeitraum die Verteilung fortführen (R 157 Abs. 2 Satz 2 EStR 1996; FG

München v. 6. 9. 96; Erbinfo 1997, Nr. 5–6 S. 5). Für Übertragung auf den Rechtsnachfolger nur mit Zustimmung des Rechtsvorgängers: B. MEYER, BB 1982 S. 854. Folgt man der Auffassung der FinVerw., so hat für das Jahr des Eigentumsübergangs die Aufteilung entsprechend der Besitzdauer auf den Rechtsvorgänger und den Rechtsnachfolger zu erfolgen (R 157 Abs. 2 Satz 3 EStR 1996).

Einstweilen frei.

6–9

Erläuterungen zu Abs. 1: Verteilung von größerem Erhaltungsaufwand

I. Begünstigungstatbestand: größere Erhaltungsaufwendungen bei Wohngebäuden (Abs. 1 Satz 1)

1. Begünstigte Person

10

Begünstigt sind alle unbeschr. und beschr. Stpfl., die ein Wohngebäude im Privatvermögen haben können, also nicht jur. Personen, die kein Privatvermögen haben. Über Nießbrauch und Rechtsnachfolge s. Anm. 5.

2. Größerer Erhaltungsaufwand

11

Nur größerer Erhaltungsaufwand an Wohngebäuden im Privatvermögen ist begünstigt. Zum Gebäudebegriff s. § 7 Anm. 630; über Wohngebäude im Privatvermögen s. Anm. 12.

„Aufwendungen für die Erhaltung“: Zum Begriff Erhaltungsaufwand s. § 6 Anm. 476; zur Abgrenzung Herstellungs- und Erhaltungsaufwand s. § 6 Anm. 470–473 und R 157 EStR 1996. Mehrere gleichzeitig an einem Wohngebäude ausgeführte Baumaßnahmen, die teils Herstellungsaufwendungen, teils Erhaltungsaufwendungen darstellen, sind nur dann insgesamt als HK zu beurteilen, wenn sie bautechnisch ineinandergreifen. Anderenfalls sind die Aufwendungen ggf. im Wege der Schätzung aufzuteilen (BFH v. 15. 10. 96 IX 49/94, BFH/NV 1997 S. 390). Für die Aufteilung der Aufwendungen an einem gemischt genutzten Gebäude s. R 157 Abs. 7 EStR 1996.

Die Verteilung setzt die grundsätzliche Qualifizierung des Erhaltungsaufwands als WK voraus (B. MEYER, DStR 1986 S. 399). Die Einordnung von Erhaltungsaufwendungen als WK beurteilt sich nach § 9 (Veranlassungsprinzip). Nach der Rspr. wird die Einordnung als WK nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Durchführung der Arbeiten vorgenommen (BFH v. 30. 1. 79 VII R 130/74, BStBl. II S. 431; v. 12. 2. 85 IX R 43/82, BStBl. II S. 422; kritisch hierzu PAUS, DStZ 1987 S. 331). Werden größere Erhaltungsaufwendungen während der Zeit der Selbstnutzung durchgeführt, so dürfen, wenn später das Gebäude fremdvermietet wird, die Aufwendungen auch nicht zeitanteilig nach § 82 b EStDV als WK abgezogen werden (FG Nürnberg v. 13. 10. 87, EFG 1988 S. 14). Zur Einordnung als WK bei Übergang von und zur Besteuerung gem. § 21 a aF s. § 21 a Anm. 131–134.

„Größerer“ Erhaltungsaufwand: Was unter größerem Erhaltungsaufwand zu verstehen ist, ist unklar. UE ist der Begriff jedoch so unbestimmt, daß jeder nicht

geringfügige Erhaltungsaufwand, den der Stpfl. zu verteilen wünscht, als „größerer“ anzusehen ist.

Ähnlich SCHMIDT/DRENECK XVII. § 21 Rn. 80; STAHL, KÖSDI 1986 S. 6448; PRINZ, Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, 1984 S. 473; BLUMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 130).

Auch nach dem Gesetzeszweck einer Milderungsregelung für den Stpfl. ist eine großzügige Auslegung geboten (PRINZ aaO S. 474). In Zweifelsfällen ist auf die Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen, zB auf das Verhältnis der Erhaltungsaufwendungen zu Mieteinnahmen, Anschaffungs- und Herstellungskosten, Einkünfte des Stpfl. (SCHMIDT/DRENECK XVII. § 21 Rn. 80; PRINZ aaO S. 474). Es ist auch nicht erforderlich, daß der einzelne Aufwand größeren Umfang hat, es kommt auf die Summe des Erhaltungsaufwands an (glA SCHMIDT/DRENECK XVII. § 21 Rn. 80).

12 3. Gebäude, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen

„Nicht zu einem Betriebsvermögen gehören“ bedeutet, daß sich das Gebäude im Privatvermögen befinden muß. Bei Wohnungen im Betriebsvermögen ist eine Verteilung der Erhaltungsaufwendungen auf mehrere Wj. nur vor Tätigung der Aufwendungen über die Rückstellung für unterlassene Erhaltungsaufwendungen möglich (s. hierzu § 5 Anm. 810–830).

„Überwiegend Wohnzwecken dienen“: Siehe die Definition in Abs. 1 Satz 2 und die Erl. dazu in Anm. 15.

Maßgebender Zeitpunkt: Im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands muß das Gebäude die beiden Voraussetzungen (kein Betriebsvermögen, überwiegendes Dienen zu Wohnzwecken) erfüllen. Erhaltungsaufwand ist mit dem Abfluß der Aufwendungen (s. § 11 Abs. 2) geleistet. Auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Durchführung der Instandhaltungsarbeiten kommt es dabei nicht an.

Beispiel: Der Stpfl. führt im VZ 1996 größere Instandhaltungsarbeiten an seinem im Privatvermögen gehaltenen Wohngebäude durch.

- a) Zum 1. 1. 97 wird das Gebäude für gewerbliche Zwecke vermietet. Die Instandhaltungsarbeiten werden im Februar 1997 bezahlt. Eine Verteilung ist nicht möglich, weil das Gebäude zum Zeitpunkt der Leistung nicht mehr Wohnzwecken diene.
- b) Die Zahlung erfolgte im Dezember 1996. Zum 1. 1. 97 wird es für gewerbliche Zwecke vermietet. Eine Verteilung gem. § 82 b EStDV ist auch nach Wegfall der Voraussetzungen weiter möglich.

4. Rechtsfolge: Wahlrecht für gleichmäßige Verteilung auf zwei bis fünf Jahre

13 a) Wahlrecht

Das Wahlrecht wird in der Steuererklärung dadurch geltend gemacht, daß der Stpfl. nicht die vollen Erhaltungsaufwendungen im Jahr der Leistung der Erhaltungsaufwendungen geltend macht, sondern nur einen Bruchteil, der einer Verteilung auf zwei bis fünf Jahre entspricht. Ein besonderer Antrag ist nicht erforderlich.

Bindung an die Ausübung des Wahlrechts: Hat sich der Stpfl. einmal für die Verteilung entschieden, dann muß er sich auch in den Folgejahren wegen des Erfordernisses der gleichmäßigen Verteilung (s. u.) daran halten.

Das Wahlrecht kann bis zur bestandskräftigen Veranlagung des ersten Verteilungsjahres ausgeübt und bis dahin auch geändert werden (SCHMIDT/DRENSECK XVII. § 21 Rn. 80; O. V., DB 1981 S. 914; BAUMDICKER, BB 1978 S. 907; BFH v. 27. 10. 92 IX R 60/90, BFH/NV 1993 S. 467). Eine Korrektur der einmal getroffenen Wahl wird auch nicht durch eine nachträgliche Änderung der für die Wahl entscheidenden rechtlichen Grundlagen gerechtfertigt. So ist ein Stpfl. auch dann an die einmal getroffene Wahl gebunden, wenn er bei anderer Ausübung in Anbetracht der Neuregelung des § 9 a Satz 1 Nr. 2 idF des JStG 1996 günstiger stünde (FG Ba.-Württ. v. 17. 4. 97, EFG S. 955). Die *Erben* sind an die vom Rechtsvorgänger getroffene Wahl des Verteilungszeitraums gebunden (FG München v. 6. 9. 96, Erbinfo 1997, Nr. 5–6 S. 5).

Bei Berichtigungen gem. §§ 172 ff. AO für das erste Verteilungsjahr kann im Rahmen dieser Vorschriften auch die Verteilung geändert werden (O. V., DB 1981 S. 914; O. V., DB 1970 S. 1296; BAUMDICKER, BB 1978 S. 907;). Die nachträgliche Ausübung des Wahlrechts selbst ist jedoch keine neue Tatsache iSd. § 173 AO, sondern eine reine Verfahrenshandlung (BFH v. 27. 10. 92 IX R 60/90, BFH/NV 1993 S. 467).

Hat der Stpfl. Verteilung gem. § 82 b EStDV gewählt und stellt sich nach Bestandskraft des Bescheids für das Erstjahr heraus, daß keine Erhaltungsaufwendungen vorliegen oder daß diese nicht abziehbar waren, so bindet der Bescheid des Erstjahres nicht für die Folgejahre (BFH v. 15. 10. 96 IX R 49/94, BFH/NV 1997 S. 390; aA BALKE, BB 1987 S. 738; Zusage des FA und FG Köln v. 15. 6. 94, EFG 1995 S. 65).

Nachholungsmöglichkeit: Hat der Stpfl. im Jahr der Leistung der Erhaltungsaufwendungen diese nicht geltend gemacht, so stellt sich die Frage der Nachholbarkeit. Dabei ist wie folgt zu unterscheiden:

▶ *Schätzung im Erstjahr:* Bei Schätzung im Jahr der Leistung der Erhaltungsaufwendungen gilt nach BFH der Abzug gem. § 11 Abs. 2 als im Jahr des Anfalls der Erhaltungsaufwendungen erfolgt (so BFH v. 23. 6. 97 IX B 43/97, BFH/NV S. 843 und BFH v. 26. 10. 77 VIII R 111/74, BStBl. II 1978 S. 367; aA SCHELLENBERGER, DStZ/A 1978 S. 317). Die Schätzung umfaßt nämlich grundsätzlich sämtliche Besteuerungsgrundlagen für den betreffenden VZ. Damit gelten alle Erhaltungsaufwendungen dieses Jahres nach Maßgabe des § 11 Abs. 2 als in vollem Umfang abgezogen (LÜCK, DStZ 1994 S. 86).

▶ *Keine Auswirkungen im Erstjahr:* Hat der Abzug von Erhaltungsaufwendungen im Erstjahr keine stl. Auswirkungen, zB weil in diesem Jahr kein zu verst. Einkommen vorlag, dann kann das Wahlrecht zur Verteilung auch erstmals in dem Jahr ausgeübt werden, in dem sich der Abzug von Erhaltungsaufwendungen stl. auswirkt (FG Ba.-Württ. v. 6. 11. 80, EFG 1981 S. 133; ausdrücl. offengelassen von BFH v. 26. 10. 77 VIII R 111/74 aaO).

▶ *Versehentliche Unterlassung der Geltendmachung von Erhaltungsaufwendungen:* Der Stpfl. hat in diesem Fall uE überhaupt kein Wahlrecht ausgeübt. Er kann das Wahlrecht also auch noch in einem Folgejahr ausüben (BFH v. 24. 11. 92 IX R 99/89, BStBl. II 1993 S. 593 und BFH v. 27. 10. 92 IX R 152/89, BStBl. II 1993 S. 589; aA BAUMDICKER, BB 1978 S. 907). Der Stpfl. kann die Aufwendungen anteilig gleichmäßig auf die folgenden Jahre des Verteilungszeitraums verteilen. Der auf das Jahr der Entstehung entfallene Anteil der Aufwendungen ist dabei nicht zu berücksichtigen, sofern für diesen VZ Bestandskraft oder Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

► *Unrichtige Behandlung als Herstellungsaufwand:*

- ▷ *Versehentliche Behandlung als Herstellungsaufwand:* Größere Erhaltungsaufwendungen, die das FA im Jahr ihrer Entstehung bestandskräftig zu Unrecht als Herstellungskosten behandelt hat, können nach § 82 b EStDV gleichmäßig und anteilig auf die Folgejahre verteilt werden. Der auf das Jahr der Entstehung entfallende Anteil der Aufwendungen bleibt dabei unberücksichtigt (BFH v. 27. 10. 92 IX R 66/91, BStBl. II 1993 S. 591). Ist Erhaltungsaufwand versehentlich als Herstellungsaufwand behandelt und teilweise nach § 7 b abgesetzt worden, so können Treu und Glauben es gebieten, nach Entdeckung des Fehlers in den folgenden Jahren noch diejenigen Beträge zum Abzug zuzulassen, die der Stpfl. noch nicht abgesetzt hat und die er hätte absetzen können, wenn er sogleich Verteilung des ErhAufw. beantragt hätte (BFH v. 26. 1. 62 VI 67/61, StRK StAnpG § 1 R. 222 = HFR 1962 S. 354; glA o. V., DB 1970 S. 1296; o. V., DB 1978 S. 1009).
- ▷ *Übergangsregelung wegen Änderung der Rspr.:* Hat der Stpfl. Aufwendungen gemacht, die auf Grund der älteren Rspr. und Verwaltungspraxis als Herstellungsaufw. behandelt wurden, nach der neueren Rspr. aber ErhAufw. bilden, so kann er nach seiner Wahl entweder die bisherigen AfA, Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen fortsetzen oder die Aufwendungen als BA oder WK abziehen, und zwar entweder voll im ersten VZ, für den noch keine bestandskräftige Veranlagung vorliegt, oder, beginnend mit jenem VZ, verteilt auf zwei bis fünf Jahre gem. § 82 b EStDV (BMF v. 10. 7. 78, StEK EStG § 9 Nr. 173 = DB S. 1568).

14 **b) Gleichmäßige Verteilung auf zwei bis fünf Jahre**

Der Stpfl. hat das Recht zur Wahl des Verteilungszeitraumes. Der Verteilungszeitraum beginnt mit dem Jahr der Leistung des Erhaltungsaufwands (FG Hamburg v. 19. 1. 79, EFG 1979 S. 331). Bei mehreren Instandhaltungsmaßnahmen werden alle Erhaltungsaufwendungen eines VZ zusammengerechnet, dh. einheitlich verteilt. Fällt die Leistung von Erhaltungsaufwand in verschiedene VZ, so können hierfür jeweils verschiedene Verteilungszeiträume gewählt werden. Innerhalb des Zeitraums von zwei bis fünf Jahren müssen die Aufwendungen gleichmäßig verteilt werden. Eine Übertragung des Anteils eines Jahres auf ein anderes Jahr ist deshalb nicht möglich (R 157 EStR 1996). Verteilt werden kann also folgendermaßen:

Jahr	01	02	03	04	05
vH der	50	50	–	–	–
Erhaltungsaufwendungen	33,3	33,3	33,3	–	–
	25	25	25	25	–
	20	20	20	20	20

15 **II. „Überwiegendes“ Dienen zu Wohnzwecken (Abs. 1 Satz 2)**

Zur Feststellung des Überwiegens müssen gem. Satz 2 die Wohnzwecken dienenden Räume der gesamten Nutzfläche gegenübergestellt werden. Für die Berechnung gelten die gleichen Grundsätze wie zu § 7 b (glA. SCHMIDT/DRENECK)

XVII. § 21 Rn. 80), zumal § 82 b EStDV bezüglich der Garagen auf § 7 b verweist (s. dort Anm. 303–308).

Wohnzwecken dienende Räume: Dieses Merkmal ist weder in § 82 b EStDV noch in § 7 b definiert. Zu § 7 b enthält R 52 EStR 1996 iVm. Abschn. 55 Abs. 1 Satz 4 EStR 1987 die Aufzählung der „Wohnzwecken dienenden Räume“ (Wohn- und Schlafräume, Küchen und Nebenräume, Bodenräume, Waschküchen, Keller, Trockenräume, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw.; Garagen). Räume, die sowohl zu Wohnzwecken als auch zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken benutzt werden, sind nach dem überwiegenden Zweck zuzuordnen (BFH v. 8. 7. 71 IV 253/65, BStBl. II S. 707). Diese Grundsätze können im Hinblick auf den übereinstimmenden Förderungszweck von § 7 b und § 82 b EStDV auf § 82 b EStDV übertragen werden; s. auch § 10 e Anm. 98 und § 34 f Anm. 33.

Mehr als die Hälfte der gesamten Nutzfläche müssen Wohnzwecken dienende Räume sein. Zunächst ist also festzustellen, welche Räume Wohnzwecken dienen; bei gemischt genutzten Räumen kommt es dabei auf den überwiegenden Zweck an (s. o.). Sodann ist zu prüfen, ob die Grundfläche der Wohnzwecke dienenden Räume mehr als die Hälfte der gesamten Wohnfläche ausmacht.

Die Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume und der gesamten Nutzfläche sind in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der II. BerechnVO zu ermitteln (ebenso BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 129; s. auch § 7 b Anm. 75).

III. Zurechnung von Garagen (Abs. 1 Satz 3)

16

Bei der Berechnung der Wohnzwecken dienenden Räume gilt ein Garagenplatz je Wohnung ohne Rücksicht auf die tatsächliche Nutzung als Wohnzwecken dienend. Einzelheiten s. § 7 b Anm. 300–305.

Einstweilen frei.

17–19

Erläuterungen zu Abs. 2: Veräußerung des Gebäudes, Einbringung in einen Betrieb und Aufgabe der Einkunftserzielung

20

I. Veräußerung (Abs. 2 Satz 1)

Bei Veräußerung des Gebäudes ist von dem Grundsatz der gleichmäßigen Verteilung abzuweichen und der restliche, noch nicht geltend gemachte Erhaltungsaufwand im Jahr der Veräußerung abzusetzen. Zu dem nicht geltend gemachten Teil des Erhaltungsaufwands gehört auch der versehentlich in Vorjahren nicht abgezogene Teil der Aufwendungen; hier ist also ausnahmsweise eine Nachholung des Abzugs möglich (BLÜMICH/STUHRMANN, § 21 Rn. 131).

Veräußerung des Gebäudes: Veräußerung ist die entgeltliche Übertragung des rechtlichen oder (wenn beide auseinanderfallen) des wirtschaftlichen Eigentums vom Stpfl. auf ein anderes Rechtssubjekt (BFH v. 21. 10. 76 IV R 210/72, BStBl. II 1977 S. 145; v. 28. 1. 81 IV R 111/77, BStBl. II S. 430, weitere Nachw. s. § 6 b Anm. 123). Eine Veräußerung iSd. § 82 b Abs. 2 Satz 1 EStDV verlangt nicht nur einen Kaufvertrag, sondern auch die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (BFH v. 7. 8. 90 VIII R 223/85, BFH/NV 1991 S. 294). Einer Veräußerung gleichstehen soll nach FG München v. 6. 9. 96 (Erbinfo 1997, Nr. 5–6 S. 5) die Auseinandersetzung des Nachlasses durch die Erbengemeinschaft.

21

II. Einbringung in ein Betriebsvermögen und Aufgabe der Einkunftserzielung (Abs. 2 Satz 2)

Abs. 2 Satz 1 gilt entsprechend für den Fall, daß ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht wird oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird. Auch in diesen Fällen ist deshalb im Jahr der Einbringung bzw. im Jahr der Beendigung der Einkunftserzielung der restliche, noch nicht geltend gemachte Erhaltungsaufwand im Jahr der Veräußerung abzusetzen.

Einbringung in ein Betriebsvermögen: Der noch nicht abgezogene Erhaltungsaufwand kann nicht in einen VZ übernommen werden, in dem Einkünfte als Gewinn nach §§ 4 ff. ermittelt werden. Deshalb sieht Abs. 2 den Abzug des restlichen, noch nicht verteilten Erhaltungsaufwands im letzten VZ vor der Einbringung vor.

Aufgabe der Einkunftserzielung: Früher war es umstritten, ob der Fall, daß der Stpfl. das Gebäude nicht mehr zur Einkunftserzielung nutzt, einer Veräußerung gleichzustellen ist. Problematisch war auch, ob der Stpfl. in diesem Fall ein Wahlrecht zwischen Sofortabzug oder Weiterführung der Verteilung gem. § 82 b EStDV hatte. Durch ÄndVO v. 23. 6. 92 (BGBl. I S. 1165; BStBl. I S. 411) wurde der Fall der Aufgabe der Einkunftserzielung nunmehr ausdrücklich in Abs. 2 Satz 2 geregelt. Hiernach hat der Stpfl. in dem VZ, in dem er das Gebäude letztmalig zur Einkünfteerzielung nutzt, die restlichen, bisher noch nicht geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen vollständig als WK abzusetzen. Ein Wahlrecht zwischen Sofortabzug und Weiterverteilung besteht also nicht.

Als Aufgabe der Einkunftserzielung ist es zB anzusehen, wenn der Stpfl.

- von der Vermietung zur Eigennutzung übergeht,
 - von der Versteuerung des Nutzungswerts der Wohnung in zukünftigen Jahren absieht oder
 - die Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überläßt.
- Nicht als Aufgabe der Einkunftserzielung anzusehen ist es, wenn
- der Stpfl. gegen Entgelt einen Nießbrauch bestellt (s. Anm. 5) oder
 - das Eigentum am Wohngebäude unentgeltlich auf einen anderen übertägt (s. Anm. 5).

Altfälle: Zu beachten ist allerdings, daß die Neuregelung erst ab ihrem Inkrafttreten am 1. 7. 92 gilt, da keine ausdrückliche Anwendungsvorschrift besteht. Für Altfälle ist der bisherige Streit noch von Bedeutung. Insoweit hat jedoch die neuere höchstrichterliche Rspr. eine Klärung herbeigeführt. Hiernach gelten folgende Grundsätze:

Gibt der Eigentümer die Absicht auf, ein Gebäude zur Einkunftserzielung zu nutzen, oder werden wegen des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mehr erzielt, so kann der noch nicht verbrauchte Erhaltungsaufwand nicht über diesen Zeitpunkt hinaus verteilt werden, sondern muß im letzten Jahr der Einkunftserzielung bzw. Nutzungswertbesteuerung in einem Betrag berücksichtigt werden (BFH v. 25. 1. 94 IX R 139/92, BFH/NV 1995 S. 11; BFH v. 24. 11. 92 IX R 99/89, BStBl. II 1993 S. 593; B. MEYER, DStR 1986 S. 394; so auch die FinVerw. in Abschn. 157 Abs. 2 Sätze 6 und 7 EStR 1987). Die hier und von Teilen der Literatur bisher vertretene Auffassung, daß ein Wahlrecht des Stpfl. zwischen Sofortabzug oder Weiterverteilung bestehe (PAUS, DStZ 1987 S. 331), wurde nicht bestätigt.

Einstweilen frei.

22–24

Erläuterungen zu Abs. 3: Mehrere Gebäudeeigentümer

25

Mehrere Gebäudeeigentümer haben den gleichen Verteilungszeitraum zu wählen. Gemeint ist hier nur Miteigentum an einem WG, nicht erfaßt werden zB mehrere Eigentümer in einer Eigentumswohnanlage.

Diese Einschränkung bei der Verteilung durch Miteigentümer ist uE durch § 51 Abs. 1 Ziff. 2 Buchst. r gedeckt, da es dem VO-Geber freisteht, inwieweit er unter Berücksichtigung des Erfordernisses der Einfachheit der Verwaltung von der Ermächtigung Gebrauch macht oder dies unterläßt (aA o. V., FR 1961 S. 253; HENNINGER, DB 1965 S. 87). Über Einwände gegen das Verbot der unterschiedlichen Verteilung des ErhAufw. bei Miteigentümern vgl. o. V., DB 1972 S. 166. Veräußert ein Miteigentümer seinen Miteigentumsanteil, so hat das gem. § 82 b Abs. 2 EStDV den sofortigen Abzug des noch nicht verteilten Erhaltungsaufwands zur Folge.

§ 82 d EStDV

Bewertungsfreiheit für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Forschung oder Entwicklung dienen

idF der EStDV 1986 v. 24. 7. 86 (BGBl. I S. 1239; BStBl. I S. 399),
aufgehoben durch VO vom 23. 6. 92 (BGBl. I S. 1165; BStBl. I S. 411)

(1) *Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens können unter den Voraussetzungen des Absatzes 3 im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren folgende Sonderabschreibungen vorgenommen werden:*

1. *bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zu insgesamt 40 vom Hundert,*
2. *bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie bei Ausbauten und Erweiterungen an bestehenden Gebäuden, Gebäudeteilen, Eigentumswohnungen oder im Teiligentum stehenden Räumen des Anlagevermögens*

a) *in den Fällen des Absatzes 3 Nr. 2 Buchstabe a bis zu insgesamt 15 vom Hundert,*

b) *in den Fällen des Absatzes 3 Nr. 2 Buchstabe b bis zu insgesamt 10 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. ²§ 9 a gilt entsprechend.*

(2) *Die Abschreibungen nach Absatz 1 können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden.*

(3) *Die Abschreibungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn*

1. *die beweglichen Wirtschaftsgüter ausschließlich,*

2. *die unbeweglichen Wirtschaftsgüter sowie die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile*

a) *zu mehr als 66 ⅓ vom Hundert* oder*

b) *zu nicht mehr als 66 ⅓ vom Hundert*, aber zu mehr als 33 ⅓ vom Hundert seit ihrer Anschaffung oder Herstellung mindestens drei Jahre in einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen der Forschung oder Entwicklung dienen.*

(4) *Die Wirtschaftsgüter sowie die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile dienen der Forschung oder Entwicklung, wenn sie verwendet werden*

1. *zur Gewinnung von neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen und Erfahrungen allgemeiner Art (Grundlagenforschung) oder*

2. *zur Neuentwicklung von Erzeugnissen oder Herstellungsverfahren oder*

3. *zur Weiterentwicklung von Erzeugnissen oder Herstellungsverfahren, soweit wesentliche Änderungen dieser Erzeugnisse oder Verfahren entwickelt werden.*

(5) *Die Abschreibungen nach Absatz 1 können für Wirtschaftsgüter sowie für ausgebaute und neu hergestellte Gebäudeteile in Anspruch genommen werden, die in der Zeit vom 19. Mai 1983 bis zum 31. Dezember 1989 angeschafft oder hergestellt werden.*

Anmerkungen:

Bedeutung: § 82 d EStDV enthielt eine Bewertungsfreiheit für abnutzbare WG des Anlagevermögens, die der Forschung oder Entwicklung dienen. Gefördert wurde die Anschaffung oder Herstellung von beweglichen wie unbeweglichen WG, die der Grundlagenforschung oder der Neu- bzw. Weiterentwicklung von Produkten oder Herstellungsverfahren dienten. Die maximalen Abschreibungssätze reichten dabei von insgesamt 10 vH bis insgesamt 40 vH der Bemessungsgrundlage. Der Begünstigungszeitraum betrug 5 Jahre.

* Redaktionsversehen, richtig 66 ⅓ vom Hundert.

Gesetzgeberischer Zweck der Vorschrift war die „Aufrechterhaltung des Leistungsstandards und der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Volkswirtschaft“ (RegE BTDrucks. 10/336 S. 27).

Letztmalige Anwendung: § 82 d EStDV wurde durch VO v. 23. 6. 92 (BGBl. I S. 1165) aufgehoben. Die Vorschrift ist letztmalig anwendbar auf Anschaffungs- oder Herstellungsvorgänge im Kj. 1989 (vgl. § 84 Abs. 4 a EStDV: „*vor dem 1. 1. 90*“). Wirtschaftlich relevant war § 82 d EStDV wegen des fünfjährigen Begünstigungszeitraums somit letztmals für den VZ 1993.

§ 82 f EStDV

Bewertungsfreiheit für Handelsschiffe, für Schiffe, die der Seefischerei dienen, und für Luftfahrzeuge

idF der EStDV 1997 v. 18. 6. 97 (BGBl. I S. 1558; BStBl. I S. 655)

(1) ¹Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 des Gesetzes ermitteln, können bei Handelsschiffen, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 40 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vornehmen. ²§ 9 a gilt entsprechend.

(2) Im Fall der Anschaffung eines Handelsschiffs ist Absatz 1 nur anzuwenden, wenn das Handelsschiff vor dem 1. Januar 1996 in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller oder nach dem 31. Dezember 1995 bis zum Ablauf des vierten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres erworben worden ist.

(3) ¹Die Inanspruchnahme der Abschreibungen nach Absatz 1 ist nur unter der Bedingung zulässig, daß die Handelsschiffe innerhalb eines Zeitraums von acht Jahren nach ihrer Anschaffung oder Herstellung nicht veräußert werden. ²Für Anteile an Handelsschiffen gilt dies entsprechend.

(4) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden.

*(5aF) ¹Für Handelsschiffe, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu mindestens 30 vom Hundert durch Mittel finanziert werden, die weder unmittelbar noch mittelbar in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufnahme von Krediten durch den Gewerbebetrieb stehen, zu dessen Betriebsvermögen das Handelsschiff gehört, gilt § 7 a Abs. 6 des Gesetzes mit der Maßgabe, daß die Abschreibungen bis zum Gesamtbetrag von 15 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Entstehung oder Erhöhung von Verlusten führen dürfen. ²Auf Handelsschiffe bis zu 1600 Bruttoregister-tonnen ist Satz 1 nicht anzuwenden, es sei denn, es handelt sich um Tanker, Seeschlepper oder Spezialschiffe für den unmittelbaren oder mittelbaren Einsatz zur Gewinnung von Bodenschätzen.**

(5) ¹Die Abschreibungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn das Handelsschiff vor dem 1. Januar 1999 angeschafft oder hergestellt wird und der Kaufvertrag oder Bauvertrag vor dem 25. April 1996 abgeschlossen worden ist. ²Bei Steuerpflichtigen, die in eine Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes nach Abschluß des Schiffbauvertrags (Unterzeichnung des Hauptvertrags) eintreten, sind Sonderabschreibungen nur zulässig, wenn sie der Gesellschaft vor dem 1. Januar 1999 beitreten.

(6) ¹Die Absätze 1 bis 5 (*alte Fassung: Absätze 1 bis 4, 5 Satz 1 und Absatz 6*) gelten für Schiffe, die der Seefischerei dienen, entsprechend. ²Für Luftfahrzeuge, die vom Steuerpflichtigen hergestellt oder in ungebrauchtem Zustand vom Hersteller erworben worden sind und die zur gewerbsmäßi-

* Gestrichen durch VO v. 11. 6. 81 (BGBl. I S. 526; BStBl. I S. 489)

gen Beförderung von Personen oder Sachen im internationalen Luftverkehr oder zur Verwendung zu sonstigen gewerblichen Zwecken im Ausland bestimmt sind, gelten die Absätze 1 und 3 bis 5 mit der Maßgabe entsprechend, daß an die Stelle der Eintragung in ein inländisches Seeschiffsregister die Eintragung in die deutsche Luftfahrzeugrolle, an die Stelle des Höchstsatzes von 40 vom Hundert ein Höchstsatz von 30 vom Hundert und bei der Vorschrift des Absatzes 3 an die Stelle des Zeitraums von acht Jahren ein Zeitraum von sechs Jahren treten.

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 82 f EStDV

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung des § 82 f EStDV	1	IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
II. Bedeutung des § 82 f EStDV ..	3	1. Verhältnis zu § 7 EStG	5
III. Geltungsbereich des § 82 f EStDV	4	2. Verhältnis zum InvZulG und zum FördG	7
		V. Abschreibungsberechtigung ..	10
		VI. Verfahrensfragen	11

Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderabschreibungen auf Handelsschiffe

	Anm.		Anm.
I. Begünstigungstatbestand (Abs. 1 Satz 1)		II. Bemessung der Sonderabschreibungen	15
1. Begünstigte Person	13	III. Entsprechende Anwendung von § 9 a EStDV (Abs. 1 Satz 2)	16
2. Handelsschiffe, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind	14		

Erläuterungen zu Abs. 2: Besondere Voraussetzungen bei Anschaffung

	Anm.		Anm.
I. Erwerb in ungebrauchtem Zustand	18	II. Unmittelbarer Erwerb vom Hersteller	19

Erläuterungen zu Abs. 3: Mindestverbleibensdauer

	Anm.		Anm.
I. Zeitliche Bindungsfrist (Abs. 3 Satz 1)	21	II. Anteile an Handelsschiffen (Abs. 3 Satz 2)	22

Erläuterungen zu Abs. 4:
Begünstigung von Anzahlungen und Teilerstellungskosten 24

Erläuterungen zu Abs. 5 aF:
Spezielle Verlustklausel für Schiffe 25

Erläuterungen zu Abs. 5:
Zeitlicher Anwendungsbereich des § 82 f EStDV . . . 28

Erläuterungen zu Abs. 6:
Sonderabschreibungen für Schiffe der Seefischerei und für Luftfahrzeuge

Anm.

Anm.

<p>I. Geltung des § 82 f EStDV für Schiffe der Seefischerei (Abs. 6 Satz 1) 30</p> <p>II. Geltung des § 82 f EStDV für Luftfahrzeuge (Abs. 6 Satz 2)</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Begünstigte Luftfahrzeuge . . 31</p>	<p>2. Höhe der Abschreibungen und Verbleibenserfordernis . 32</p>
---	---

Allgemeine Erläuterungen zu § 82 f EStDV

Schrifttum: LÄNGSFELD, Die Verordnung zur Änderung der EStDV, DB 1972 S. 9; SCHMIDT, Ertragsteuerliche Probleme des Gesellschafterwechsels bei Personengesellschaften, FR 1978 S. 353; SÖFFING/WREDE, Das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze (Teil I), FR 1980 S. 365; BORDEWIN, Steuerentlastungsgesetz 1984, FR 1984 S. 53; ZITZMANN, Die Abschreibungsverbesserungen auf Grund des Steuerentlastungsgesetzes 1984 (Teil I), DB 1984 S. 74; DANKMEYER/KLÖCKNER, Die Änderungen des EStG und der Nebengesetze durch das Steuerbereinigungsgesetz 1985 (Teil IV), DB 1985 S. 251; DANKMEYER/KLÖCKNER/PUHL, Steuerbereinigungsgesetz 1986: Änderungen des Einkommensteuergesetzes und der Einkommens-Durchführungsverordnung (Teil II), DB 1986 S. 454; BERGANS, Einkommensteuer und Steuerbilanz, 5. Auflage, München 1990; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993; J. K., Sind Sonderabschreibungen auf Luftfahrzeuge nach § 82 f EStDV unzulässige Staatsbeihilfen?, IStR 6/96; STUHRMANN, Anzahlungen auf Anschaffungskosten bei Verpfändung eines Kontos oder Abtretung der Kaufpreisforderung, BB 1996 S. 461; ZENTHÖFFER, Einkommensteuer, 4. Auflage, Stuttgart 1997; FLEISCHMANN, Zur steuerlichen Liebhaberei – Die neuesten Tendenzen in Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung, DStR 1998 S. 364.

I. Rechtsentwicklung des § 82 f EStDV

1

Durch StÄndG 1964 v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553) wurde die BReg. in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. w EStG ermächtigt, durch VO Sonderabschreibungen für Handelsschiffe und Schiffe der Seefischerei einzuführen. Durch das StÄndG v. 14. 5. 65 (BGBl. I S. 377; BStBl. I S. 217) wurde die Ermächtigungs-

grundlage erweitert auf Sonderabschreibungen für Luftfahrzeuge, die zur gewerbsmäßigen Beförderung von Personen oder Sachen im internationalen Luftverkehr oder zur Verwendung zu sonstigen gewerblichen Zwecken im Ausland bestimmt sind.

VO v. 14. 4. 66 (BGBl. I S. 209; BStBl. I S. 243): Einführung des § 82 f EStDV für nach dem 31. 12. 64 angeschaffte oder hergestellte WG.

ÄndVO v. 6. 3. 70 (BGBl. I S. 246; BStBl. I S. 240): Erhöhung der Mindestverbleibensdauer für Schiffe auf 8 und für Flugzeuge auf 6 Jahre sowie Verlängerung der zeitlichen Geltung.

ÄndVO v. 13. 1. 72 (BGBl. I S. 45; BStBl. I S. 33): Einführung einer sog. beschränkten Verlustklausel für bestimmte Handelsschiffe und Schiffe der Seefahrt mit Anschaffung bzw. Herstellung nach dem 31. 12. 70.

ÄndVO v. 13. 12. 74 (BGBl. I S. 3537; BStBl. I S. 1034): Wegen Neueinführung des § 7a EStG Streichung des Erfordernisses der ordnungsgemäßen Buchführung und der in Abs. 5 Satz 1 enthaltenen allgemeinen Verlustklausel. Erhöhung des Abschreibungshöchstsatzes für Schiffe von 30 vH auf 40 vH. Streichung der Verlustklausel wegen Einfügung des § 7a in das EStG. Verlängerung der zeitlichen Geltungsdauer.

ÄndVO v. 16. 7. 80 (BGBl. I S. 1017; BStBl. I S. 334): Verlängerung der zeitlichen Geltungsdauer.

ÄndVO v. 11. 6. 81 (BGBl. I S. 526; BStBl. I S. 489): Streichung der beschränkten Verlustklausel des Abs. 5 aF wegen Neueinführung des § 15 a EStG.

ÄndVO v. 7. 3. 84 (BGBl. I S. 385; BStBl. I S. 220): Verlängerung des zeitlichen Geltungsbereichs der Vorschrift.

ÄndVO v. 24. 7. 86 (BGBl. I S. 1236; BStBl. I S. 396): Verlängerung des zeitlichen Geltungsbereichs der Vorschrift.

StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774): Verlängerung des zeitlichen Geltungsbereichs der Vorschrift.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Erstreckung der Sonderabschreibung auf bestimmte gebrauchte Schiffe.

JStG 1997 v. 20. 12. 96 (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 523): In Abs. 5 Verkürzung des zeitlichen Anwendungsbereichs auf Anschaffungen oder Herstellung vor dem 1. 1. 99.

2 Einstweilen frei.

3 II. Bedeutung des § 82 f EStDV

Zweck der Vorschrift ist es zum einen, die unter deutscher Flagge fahrenden Handelsschiffe besserzustellen, um einer weiteren Ausflagung entgegenzuwirken. Zum anderen sollten, vor allem durch die Ermöglichung von Abschreibungen schon auf Anzahlungen, die Werften bei der Bauzeitfinanzierung entlastet werden (BTDrucks. 10/4513 S. 24). Allgemein sollte die Gewinnung von schiffahrtsfremdem Kapital zur Finanzierung von Schiffsneubauten gefördert werden. Kritisiert wird aber zu Recht, daß der Herstellungsort unmaßgeblich ist, daß also auch koreanische, taiwanesishe und andere ausländische Werften indirekt von der Sonderabschreibung profitieren.

Die wirtschaftliche Bedeutung des § 82 f EStDV als Finanzierungshilfe ergibt sich am anschaulichsten aus einem Vergleich der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 82 f EStDV iVm. der daneben zwingend abzusetzenden linearen AfA nach § 7 Abs. 1 EStG auf der einen Seite und der degressiven AfA nach § 7 Abs. 2 EStG auf der anderen Seite. Selbst wenn man der Berechnung die durch das 2. Haushaltsstrukturgesetz vom 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235) auf das Dreifache der linearen AfA erhöhten Sätze der degressiven AfA zugrunde legt, ergibt sich ein Liquiditätsvorteil in den ersten sechs Jahren. Dieser Vorteil läßt sich durch die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen auf Anzahlungen auf AK oder auf TeilHK noch erhöhen.

Bei folgendem Beispiel wird von einem Handelsschiff mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 12 Jahren und AK von 100 Mio. DM ausgegangen; es wird die jeweils höchstmögliche AfA angesetzt. Aus Vereinfachungsgründen bleibt der im Rahmen der linearen und degressiven AfA nicht abschreibbare Schrottwert unberücksichtigt (s. hierzu § 7 a Anm. 155).

Jahr	§ 82 f EStDV und § 7 Abs. 1 EStG		degr. AfA nach § 7 Abs. 2 EStG	
	jährlich Mio. DM	insgesamt Mio. DM	jährlich Mio. DM	insgesamt Mio. DM
1	48,33	48,33	25	25
2	8,33	56,66	18,75	43,75
3	8,33	64,99	14,06	57,81
4	8,33	73,32	10,55	68,36
5	8,33	81,65	7,91	76,27
6	2,62	84,27	5,93	82,2
7	2,62	86,89	4,45	86,65
...

III. Geltungsbereich des § 82 f EStDV

4

Sachlicher Geltungsbereich: § 82 f EStDV ist nur bei Einkünften aus Gewerbebetrieb und bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich anwendbar (Abs. 1 Satz 1).

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt für unbeschränkt und beschränkt Stpfl. (für letztere ist § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, b EStG maßgeblich), unabhängig in welcher Rechtsform sie tätig werden, also sowohl für natürliche als auch für juristische Personen.

Räumlicher Geltungsbereich: Nach § 57 Abs. 1 EStG gilt § 82 f EStDV in dem in Art. 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet erst für nach dem 31. 12. 90 verwirklichte Investitionstatbestände.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu § 7 EStG

5

Neben der Sonderabschreibung nach § 82 f EStDV kann gem. § 7 a Abs. 4 EStG zusätzlich die lineare AfA nach § 7 Abs. 1 EStG geltend gemacht werden. Eine

Verknüpfung der degressiven AfA mit der Sonderabschreibung nach § 82 f EStDV scheidet dagegen aus (s. § 7a Anm. 71).

6 Einstweilen frei.

7 2. Verhältnis zum InvZulG und zum FördG

Luftfahrzeuge im räumlichen Anwendungsbereich des InvZulG und des FördG werden von § 82 f EStDV erst für Tatbestände ab dem 1. 1. 91 erfaßt (s. Anm. 4). Für diesen Zeitraum schließen § 2 Satz 2 Nr. 2 InvZulG 1996 und § 2 Nr. 1 FördG eine Begünstigung von Luftfahrzeugen jeweils aus. Das InvZulG 1999 ist erstmalig auf Anschaffungen oder Herstellungen ab dem 1. 1. 99 anzuwenden (§ 2 Abs. 4 Satz 1 InvZulG 1999); § 82 f EStDV gilt nach Abs. 5 längstens für Investitionsmaßnahmen bis zum 31. 12. 98. Eine Überschneidung der Begünstigungstatbestände tritt daher in keinem Falle auf.

Schiffe werden durch § 82 f EStDV ebenfalls nur bis zum 31. 12. 98 erfaßt. Eine Überschneidung mit dem InvZulG 1999 kommt somit nicht in Betracht. Hinsichtlich des InvZulG 1996 und des FördG könnte eine Kollision der Anwendungsbereiche auftreten, wenn das jeweilige Schiff die besondere örtliche Beziehung zu einer Betriebsstätte im Fördergebiet nach § 2 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1996 oder § 2 Nr. 2 FördG aufweisen würde (s. § 2 FördG Anm. 8), was regelmäßig ausgeschlossen sein wird.

Sollte tatbestandlich das FördG neben § 82 f EStDV eingreifen, so kann der Stpfl. nach § 7a Abs. 5 EStG nur eine der beiden Sonderabschreibungsmöglichkeiten in Anspruch nehmen. Bei einer Anwendungsüberschneidung des InvZulG 1996 und des § 82 f EStDV kann der Stpfl. beide Förderungsmöglichkeiten nutzen. § 7a Abs. 5 EStG steht dem nicht entgegen, da Investitionszulagen nicht unter das Kumulationsverbot fallen (s. § 7a Anm. 80). Nach § 10 Satz 2 InvZulG 1996 mindert die Investitionszulage nicht einmal die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung nach § 82 f EStDV.

8–9 Einstweilen frei.

10

V. Abschreibungsberechtigung

Abschreibungsberechtigt ist derjenige, der das begünstigte WG zur Erzielung von Einkünften nutzt (s. § 7 Anm. 41). Das ist grundsätzlich der bürgerlich-rechtliche Eigentümer, kann nach § 39 Abs. 2 AO aber auch der wirtschaftliche Eigentümer sein, der die AHK des WG getragen hat (Einzelheiten s. § 7 Anm. 40 a, 41).

Liebhabelei: Voraussetzung ist allerdings in jedem Fall, daß der Stpfl. mit Gewinnerzielungsabsicht tätig wird und keine steuerliche Liebhabelei vorliegt (BFH v. 16. 12. 92 VIII B 52/90, BFH/NV 1994 S. 243; DSrR 1993 S. 1018). Dies ist insbesondere bei sog. Verlustzuweisungsgesellschaften problematisch. Nach § 15 Abs. 2 Satz 2 EStG reicht die Absicht, Steuern sparen zu wollen, für die Annahme der Gewinnerzielungsabsicht nicht aus (s. auch BFH v. 10. 11. 77 IV B 33–34/76, BStBl. II 1978 S. 15 und GrS 4/82 v. 25. 6. 84, BStBl. II S. 751). Nach BFH v. 10. 9. 91 (VIII R 39/86, BStBl. II 1992 S. 328) und BFH v. 12. 12. 95 (VIII R 59/92, BStBl. II 1996 S. 219) besteht bei Verlustzuweisungsgesellschaften sogar die (widerlegliche) Vermutung der Liebhabelei. Notwendig ist, daß aus der Sicht zu Beginn des wirtschaftlichen Engagements, und zwar bezogen auf die Totalperiode, ein Gewinn objektiv zu erwarten ist und vom Stpfl. subjektiv auch ange-

strebt wird. Daran fehlt es zB, wenn nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen die Gesellschafterstellung nur für den Zeitraum der Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen bestehen soll (BFH v. 10. 11. 77 IV B 33–34/76 aaO). Da das Schiff oder Flugzeug zum Betriebsvermögen gehört, ist ein Veräußerungsgewinn in die Prüfung des Totalgewinns mit einzubeziehen. Nach Ansicht des Bundesrechnungshofs (Prüfbericht 1997, BTDrucks. 13/8550 S. 132) legen speziell die Initiatoren von Schiff-Fonds ihrer Prognoserechnung häufig einen unrealistischen Veräußerungspreis zugrunde (vgl. zum ganzen FLEISCHMANN, DStR 1998 S. 364). Nachträgliche, nicht vorhersehbare Umstände wie Havarie oder Flugzeugabsturz lassen eine zu Beginn bestehende Gewinnerzielungsabsicht nicht nachträglich entfallen.

Zur Absetzungsberechtigung bei PersGes. und bei Miteigentümern s. § 7 Anm. 43–44 sowie § 7 a Anm. 110–122.

Beitritt eines Gesellschafters: Tritt ein Gesellschafter später der Schiffsgesellschaft bei, ist die persönliche Zurechnung der Sonderabschreibungen problematisch. Denn grundsätzlich können dem neu eintretenden Gesellschafter nach der sog. Absichtungs-Rspr. des BFH (v. 25. 10. 79 IV B 68/79, BStBl. II 1980 S. 66) BA und damit auch Sonderabschreibungen gesellschaftsvertraglich nicht für einen Zeitraum vor seinem Beitritt mit steuerlicher Wirkung zugewiesen werden. Abweichend davon werden jedoch im Billigkeitswege Gesellschafter, die einer Schifffahrts-KG nach Infahrtsetzung des Schiffs, aber noch vor Ablauf des Wj. der Infahrtsetzung beitreten, so behandelt, als wären sie der Gesellschaft bereits bei Ablieferung des Schiffs durch die Werft beigetreten gewesen (vgl. FinMin. Nds. v. 23. 8. 83, FR 1983 S. 507). Spätest möglicher Beitrittszeitpunkt ist aber nach Abs. 5 Satz 2 der 31. 12. 98; bei einem danach erfolgten Beitritt können dem Neugesellschafter keine Sonderabschreibungen mehr zugerechnet werden (s. Anm. 28).

VI. Verfahrensfragen

11

Die Nichteinhaltung der acht- bzw. sechsjährigen Verbleibensvoraussetzung gem. Abs. 3 bzw. Abs. 6 Satz 2 stellt ein rückwirkendes Ereignis gem. § 175 Abs. 2 AO dar. Bereits ergangene – auch bestandskräftige – Steuerbescheide (bzw. Feststellungsbescheide nach § 179 AO) sind daher entsprechend zu ändern (ebenso ROLAND in H/B/N/B, Anhang zu § 7 EStG, § 82 f EStDV Rn. 14 und BLÜMICH/ERHARD, §§ 7–7 k, Anh. Rn. 207). Hinsichtlich der *Verjährung* gelten weiterhin die allgemeinen Regeln (§§ 169, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO). Die Festsetzungsverjährung beginnt daher nicht erst im Jahr der gegen die Verbleibensvoraussetzung verstoßenden Veräußerung, sondern spätestens mit Ablauf des dritten Kj. nach dem jeweiligen VZ (BFH v. 30. 1. 85 I R 12/82, BStBl. II S. 386; anders noch die Vorinstanz FG Hamb. v. 13. 2. 80, EFG S. 315 unter Berufung auf § 170 Abs. 1 AO).

Einstweilen frei.

12

Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderabschreibungen auf Handelsschiffe

I. Begünstigungstatbestand (Abs. 1 Satz 1)

13 1. Begünstigte Person

Begünstigt sind alle Stpfl., die gewerbliche Einkünfte haben und ihren Gewinn durch Bilanzierung nach § 5 EStG ermitteln. Die Aufzeichnungsverpflichtung nach § 7a Abs. 8 EStG (s. § 7a Anm. 136) wird in aller Regel schon durch die von § 82 f Abs. 1 EStDV geforderte Buchführung nach § 5 EStG erfüllt.

Es müssen *Einkünfte iSd. § 15 EStG* vorliegen. Gewerbliche Einkünfte liegen erst dann vor, wenn die Tätigkeit der Schiffseignergesellschaft über ein „Vermieten“ oder „Verpachten“ hinausgeht, wie dies insbesondere dann der Fall ist, wenn diese die Mannschaft stellt, das Schiff in seetüchtigem Zustand erhält und es auf allen Fahrten führt (sog. Zeit-Frachtvertrag; BFH v. 28. 4. 64 I 391/61 U, BStBl. III S. 457). Bei der dauerhaften Vermietung nur eines Luftfahrzeugs, wie sie insbesondere von Publikumsgesellschaften erfolgt, ist das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit jedenfalls dann erfüllt, wenn die Gesellschaft außer der Nutzungsüberlassung noch weitere Leistungspflichten gegenüber dem Mieter erbringt. Dazu können insbesondere die Übernahme der Reparatur- und Wartungsarbeiten, die Stellung als Halter des Flugzeugs, sowie die Versicherung des Flugzeugs gehören (FG Münster v. 6. 12. 95, EFG 1996 S. 428).

Um sicherzustellen, daß eine gewerbliche Betätigung vorliegt, kann es ratsam sein, eine sog. gewerblich geprägte PersGes. zu gründen, die nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG stets und ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielt.

14 2. Handelsschiffe, die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind

Handelsschiffe: Unter Schiff im Rechtssinne ist jedes schwimmfähige, mit einem Hohlraum versehene Fahrzeug von nicht ganz unbedeutender Größe zu verstehen, dessen Zweckbestimmung es mit sich bringt, daß es auf dem Wasser bewegt wird (BGH v. 14. 12. 51 I ZR 84/51, NJW 1952 S. 1135). Gleichbedeutend mit dem Begriff des Handelsschiffs ist die Bezeichnung der Kauffahrteischiffe iSd. § 3 Abs. 2 Schiffsregisterordnung idF der Neubekanntmachung v. 26. 5. 94 (BGBl. I 1994 S. 1134) und des § 1 Abs. 1 FlaggenrechtsG idF der Neubekanntmachung v. 26. 10. 94 (BGBl. I 1994 S. 3141). Handelsschiffe sind Schiffe, die dazu bestimmt sind, der Beförderung von Personen oder Gütern auf See zu dienen. Zur Beförderung von Gütern gehört auch die Fortbewegung von Schiffen und anderen schwimmenden Gefäßen durch Seeschlepper, wenn es sich nicht nur um gelegentliche Beförderungsleistungen dieser Art handelt. Ebenso fallen auch Küstenschiffe unter den Begriff der Handelsschiffe, wenn sie der Beförderung von Gütern und Personen dienen (vgl. SÖFFING/WREDE, FR 1980 S. 365/379). Nach allgemeiner Ansicht stellen Spezialschiffe, wie zB Forschungsschiffe, Eisbrecher, Bergungsschiffe oder Schwimmkräne keine Handelsschiffe iSd. § 82 f EStDV dar (ROLAND in H/B/N/B, Anhang zu § 7 EStG, § 82 f EStDV Rn. 6 und BLÜMICH/ERHARD, §§ 7–7k, Anh. Rn. 185). Nach BFH v. 28. 3. 84 (I S 17/83, BStBl. II S. 566) sind Schiffe, mit denen Abfallstoffe zur Verbrennung auf die offene See transportiert werden, keine Handelsschiffe. Wie sich aus § 82 f

Abs. 5 Satz 2 aF EStDV im Umkehrschluß ergibt, sollten in jedem Fall aber solche Spezialschiffe von § 82 f EStDV begünstigt werden, die für den unmittelbaren oder mittelbaren Einsatz zur Gewinnung von Bodenschätzen bestimmt sind. Für Schiffe der Seefischerei gilt Abs. 6.

Eintragung in einem inländischen Seeschiffsregister: Nach § 3 Abs. 2 Schiffsregisterordnung werden Seeschiffe in das Seeschiffsregister eingetragen, wenn sie nach §§ 1, 2 FlaggenrechtsG die Bundesflagge zu führen haben oder führen dürfen. Die Eintragung ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 Schiffsregisterordnung in diesem Fall obligatorisch. Seeschifffahrt in der Abgrenzung zur Binnenschifffahrt (§ 3 Abs. 3 Schiffsregisterordnung) liegt vor, wenn das jeweilige Schiff vorwiegend innerhalb der Grenzen der Seefahrt iSd. § 1 FlaggenrechtsVO v. 4. 7. 90 (BGBl. I S. 1389) eingesetzt wird. Als Grenzen der Seefahrt sind hiernach festgelegt:

- die Festland- und Inselküstenlinie bei mittlerem Hochwasser,
- die seewärtige Begrenzung der Binnenwasserstraßen (s. die im BGBl. I 1990 S. 2525 bekanntgemachte Anlage zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 BundeswasserstraßenG idF v. 23. 8. 90, BGBl. I S. 1818),
- bei an der Küste gelegenen Häfen die Verbindungslinie der Molenköpfe,
- bei Mündungen von Flüssen, die keine Binnenwasserstraßen sind, die Verbindungslinie der äußeren Uferausläufe.

II. Bemessung der Sonderabschreibungen

15

Als Sonderabschreibung können neben der normalen AfA nach § 7 Abs. 1 EStG, nicht aber neben der degressiven AfA nach § 7 Abs. 2 EStG (s. § 7 a Anm. 71), bis zu 40 vH der AHK geltend gemacht werden. Der Begünstigungszeitraum beträgt insgesamt fünf Jahre. Er umfaßt das Jahr der Anschaffung und die vier folgenden Jahre. Der Stpfl. ist hinsichtlich der Aufteilung des Abschreibungsvolumens innerhalb des Begünstigungszeitraums frei. Er kann die 40 vH schon im Jahr der Anschaffung in voller Höhe nutzen, unabhängig vom Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung; es erfolgt keine zeitanteilige Kürzung wie bei der AfA nach § 7 Abs. 1 EStG. Er kann sie aber auch nach eigenem Ermessen auf die fünf Jahre verteilen, was insbesondere zur Abmilderung von erwarteten Progressionsspitzen sinnvoll sein kann. Die Bestimmung der Höhe der AHK und deren Abgrenzung erfolgt nach allgemeinen Grundsätzen (s. § 6 Anm. 274, 454 und § 7 Anm. 130). Gem. § 7 a Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG werden auch nachträgliche AHK begünstigt, soweit diese innerhalb des Begünstigungszeitraums anfallen. Selbst bei nachträglicher Erhöhung der Bemessungsgrundlage im fünften Jahr können noch die vollen 40 vH auf den Erhöhungsbetrag ausgeschöpft werden.

Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums ist hinsichtlich der Restwertabschreibung nach § 7 a Abs. 9 EStG zu verfahren (s. § 7 a Anm. 158 ff.). Die sich daraus ergebende AfA nach § 7 Abs. 1 EStG ist stets erst vom fünften auf das W_j der Anschaffung oder Herstellung folgenden W_j an anzuwenden. Dabei spielt es keine Rolle, in welchem Jahr bzw. in welchen Jahren und in welcher Höhe der Stpfl. die Sonderabschreibungen vorgenommen hat (s. § 7 a Anm. 153). Das gilt auch dann, wenn Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen oder TeilHK (Abs. 4) in Anspruch genommen worden sind.

16 **III. Entsprechende Anwendung von § 9 a EStDV (Abs. 1 Satz 2)**

§ 9 a EStDV definiert das Jahr der Anschaffung als das Jahr der Lieferung und das Jahr der Herstellung als das Jahr der Fertigstellung. Abs. 1 Satz 2 bezieht sich damit auf den Beginn des Begünstigungszeitraumes in Abs. 1: „Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung“. Die Anwendung von § 9 a EStDV bedeutet also, daß der Begünstigungszeitraum des § 82 f EStDV mit dem Wj. beginnt, in das die Lieferung bzw. in das die Fertigstellung des WG fallen. Jedoch sind auch TeilHK in Wj. vor der Fertigstellung ebenso wie Anzahlungen vor Lieferung gem. Abs. 4 begünstigt (s. Anm. 24). Lieferung ist Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. § 6 Anm. 279). Fertigstellung ist erfolgt, wenn das WG bestimmungsgemäß genutzt oder benutzt werden kann (s. § 6 Anm. 456).

17 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Besondere Voraussetzungen bei Anschaffung

18 **I. Erwerb in ungebrauchtem Zustand**

Erwerb iSd. Abs. 2 meint den Zeitpunkt der Anschaffung des Handelsschiffs. Der Gesetzgeber stellt mit diesem Begriff nicht etwa auf den schuldrechtlichen Vertragsabschluß ab, sondern verwendet die abweichende Formulierung „erworben worden ist“ aus rein sprachlichen Gründen.

In ungebrauchtem Zustand muß sich das Handelsschiff (für Schiffe der Seefischerei und Luftfahrzeuge s. Anm. 30, 31) beim Erwerb grundsätzlich (zur Ausnahme s. u.) befinden, um begünstigt zu sein. Der Begriff „ungebraucht“ ist nicht mit dem Begriff „neu“ deckungsgleich. Es ist daher unmaßgeblich, ob das Schiff „neu“ in dem Sinne ist, daß der Teilwert der bei der Herstellung verwendeten gebrauchten WG 10 vH des Teilwerts des hergestellten Schiffs nicht übersteigt (vgl. BFH v. 4. 8. 83 III R 21/80, BStBl. II 1984 S. 631 zu § 19 BerlinHG). Genauso ist auch ein aus dem Vorderteil und dem Hinterteil zweier gebrauchter Schiffe zusammengesetztes Schiff zwar kein „neues“ Schiff (BFH v. 8. 2. 80 III R 79/78, BStBl. II S. 341), stellt aber ein „ungebrauchtes“ Schiff iSd. § 82 f EStDV dar, weil es in dieser konkreten Gestalt noch nie benutzt worden ist. Weder die Durchführung von herstellungsbedingten Test- oder Probefahrten, noch die selbstverständlich notwendige Überführungsfahrt von der Herstellerwerft zum Besteller schaden (ebenso ROLAND in H/B/N/B, Anh. zu § 7 EStG, § 82 f EStDV Rn. 8 und BLÜMICH/ERHARD, §§ 7–7 k Anh. Rn. 199). Gleiches gilt für Test- bzw. Überflüge von Luftfahrzeugen (Abs. 6). Liegt das Schiff nach seiner Fertigstellung längere Zeit auf Reede, weil zB der ursprüngliche Käufer seine Abnahmeverpflichtung nicht erfüllt hat, ist es ungebraucht. Gebrauch bedeutet nämlich die bestimmungsgemäße Verwendung des Wirtschaftsgutes, die beim reinen Lagern noch nicht angenommen werden kann (ebenso ROLAND in H/B/N/B, Anh. zu § 7 EStG, § 82 f EStDV Rn. 8; aA BLÜMICH/ERHARD, §§ 7–7 k Anh. Rn. 199). Die bloße Generalüberholung eines schon eingesetzten Schiffs vermag hingegen nicht erneut einen „ungebrauchten“ Zustand zu begründen. Auch wenn der Erwerber das Schiff zunächst als Mieter genutzt hat und es dann später kauft, liegt unabhängig von einer etwaigen

Anrechnung der gezahlten Miete auf den Kaufpreis kein ungebrauchtes WG mehr vor (BFH v. 24. 5. 68 VI R 176/66, BStBl. II S. 571). Ein nach Infahrtsetzung *neu beitretender Gesellschafter* ist von der Begünstigung grundsätzlich (zur Ausnahme s. unten „Gebrauchte Schiffe“) ausgeschlossen, da er sich wirtschaftlich gesehen an einem nunmehr schon gebrauchten WG beteiligt (ebenso ROLAND in H/B/N/B, Anhang zu § 7 EStG, § 82 f EStDV Rn. 12). Abweichend davon werden jedoch im Billigkeitswege Gesellschafter, die einer Schifffahrts-KG nach Infahrtsetzung des Schiffs, aber noch vor Ablauf des Wj. der Infahrtsetzung beitreten, so behandelt, als wären sie der Gesellschaft bereits bei Ablieferung des Schiffs durch die Werft beigetreten gewesen (vgl. FinMin. Nds. v. 23. 8. 83, FR 1983 S. 507), so daß auch sie an der Sonderabschreibung teilhaben können.

Gebrauchte Schiffe werden nur dann begünstigt, wenn sie im Kj. 1996 oder später (zum spätest möglichen Anschaffungzeitpunkt s. Anm. 28) angeschafft werden und nach dem Jahr ihrer Fertigstellung noch keine weiteren vier Jahre verstrichen sind.

Beispiel: Ein am 5. 1. 93 fertiggestelltes Handelsschiff kann zwischen dem 1. 1. 96 und dem 31. 12. 97 angeschafft werden, ohne daß die Begünstigung des § 82 f EStDV verloren geht. Dabei ist es unerheblich, wieviele Voreigentümer das Schiff hatte, wie es eingesetzt wurde und von wem es erworben wurde. Wird es hingegen vor dem 1. 1. 96 angeschafft, so muß es direkt vom Hersteller (s. dazu sogleich Anm. 19) und im ungebrauchtem Zustand erworben werden.

Aus dieser Regelung muß man konsequenterweise auch den Schluß ziehen, daß ein später beitretender Gesellschafter in diesen Fällen ebenfalls in den Genuß der Sonderabschreibung gelangt. Dabei kann es bei einem Beitritt nach dem 31. 12. 95 aber keinen Unterschied machen, wann die Gesellschaft selbst das Schiff angeschafft hat; es kommt nur darauf an, daß der Beitritt spätestens im vierten Jahr nach dem Jahr der Fertigstellung des Schiffs erfolgt.

II. Unmittelbarer Erwerb vom Hersteller

19

Unmittelbar vom Hersteller und ohne Einschaltung eines Zwischenerwerbers muß das Handelsschiff angeschafft werden, um begünstigt zu sein. Ein solcher Erwerb liegt auch dann vor, wenn der Hersteller das Schiff vorher an einen Dritten verkauft hatte, dieser Kaufvertrag aber vor Auslieferung rückgängig gemacht oder aus sonstigen Gründen nicht durchgeführt wurde. Denn schädlicher Zwischenerwerb kann nur dann vorliegen, wenn ein Dritter – sei es auch nur kurzzeitig – die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Schiff erlangt hat.

In Ausnahmefällen schadet auch die Einschaltung eines Zwischenhändlers nicht: Aufgrund der besonderen Verhältnisse beim Erwerb von Seeschiffsneubauten aus Ostblockstaaten sind Sonderabschreibungen nach § 82 f EStDV für Schiffsneubauten, die von einer in einem Ostblockstaat belegenen Schiffswerft hergestellt wurden, auch dann zu gewähren, wenn der Vertrag über die Lieferung des Schiffs nicht mit der Bauwerft selbst, sondern mit einer zwischen Bauwerft und Auftraggeber geschalteten Handels- oder Exportorganisation geschlossen worden ist (FinMin. Niedersachsen, v. 17. 12. 69, DB 1970 S. 24). Die heutige wirtschaftliche und politische Lage in den ehemaligen Ostblockstaaten hat allerdings die Relevanz dieses Erlasses in Frage gestellt.

Der Erwerb von einem Zwischenhändler oder sonstigen Voreigentümer ist unschädlich, wenn das Schiff nach dem 31. 12. 95 angeschafft wird oder worden ist (so der Wortlaut des Abs. 2).

Einstweilen frei.

20

Erläuterungen zu Abs. 3: Mindestverbleibensdauer

21

I. Zeitliche Bindungsfrist (Abs. 3 Satz 1)

Das Schiff darf innerhalb eines Zeitraums von acht Jahren nach seiner Anschaffung oder Herstellung nicht veräußert werden (für Luftfahrzeuge gilt nach Abs. 6 Satz 2 eine Frist von sechs Jahren). Damit erhält § 82 f EStDV durch Abs. 3 den Charakter einer auflösend bedingten Steuervergünstigung (BFH v. 19. 1. 77 I R 89/74, BStBl. II S. 517; FG Hamb. v. 13. 2. 80, EFG 80/315). Die Bindungsfrist ist auch im Fall der Sonderabschreibung auf Anzahlungen oder TeilHK zu wahren (BFH v. 19. 1. 77 I R 89/74, BStBl. II S. 517).

Veräußerung ist grundsätzlich jede rechtsgeschäftliche Übertragung des Eigentums auf einen Dritten. Dabei ist es unerheblich, ob der Veräußerungsvorgang zivilrechtlich wirksam ist, es kommt nach dem Sinn und Zweck der Bindungsfrist allein darauf an, ob sich der Stpfl. wirtschaftlich gesehen der Verfügungsmacht über das Schiff begibt (§ 41 Abs. 1 AO). Eine Veräußerung in diesem Sinne setzt aber immer einen Willensakt des Stpfl. voraus. Problematisch ist, ob eine Zwangsversteigerung oder der Verkauf im Konkurs durch den Konkursverwalter (§ 6 Abs. 2 KO) eine solche Veräußerung darstellen. Im Fall der Zwangsversteigerung liegt nämlich ein hoheitlicher Übertragungsakt und keine rechtsgeschäftliche Übereignung vor, ebenso fehlt es in beiden Fällen an einem Willensakt des Stpfl. Aus dem Zweck der Steuervergünstigung des § 82 f EStDV muß dies jedoch bejaht werden. Außerdem ist das willentliche Verhalten der beteiligten Zwangsvollstreckungsorgane bzw. des Konkursverwalters dem Stpfl. jeweils zuzurechnen.

Keine Veräußerung: An einem willentlichen Akt und damit an einer Veräußerung fehlt es aber bei einem Untergang des Schiffs oder schweren Havarie, bei Brand, Diebstahl oder auch Flugzeugabstürzen (Abs. 6), allgemein also in *Fällen höherer Gewalt*, auch wenn der Schaden durch Versicherungsleistungen ausgeglichen wird. Wird ein Schiff nachträglich ausgeflaggt oder geht der Stpfl. nachträglich von gewerblichen zu Vermietungs- oder sonstigen Einkünften über, liegt keine Veräußerung im Rechtssinne vor. In diesen Fällen scheidet die Anwendung von § 82 f EStDV lediglich für die Zukunft aus. Für vergangene VZ bleiben die schon vorgenommenen Sonderabschreibungen erhalten.

Rechtsfolgen bei Nichteinhaltung der Mindestverbleibensdauer: Wird das Handelsschiff entgegen Abs. 3 Satz 1 vor Ablauf der Bindungsfrist veräußert, so entfallen alle bisher vorgenommenen Sonderabschreibungen rückwirkend. Die Bilanzansätze sind daher für alle vergangenen VZ seit der erstmaligen Inanspruchnahme der Sonderabschreibung entsprechend zu berichtigen. Das gilt wegen des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs auch für die sich an den Begünstigungszeitraum anschließenden Jahre. Zum dadurch veranlaßten verfahrensrechtlichen Vorgehen und der damit zusammenhängenden Frage der Festsetzungsverjährung s. Anm. 11. Durch den rückwirkenden Wegfall der Sonderabschreibungen entfällt auch das von § 7a Abs. 4 EStG angeordnete Verbot der degressiven AfA mit Wirkung für die Vergangenheit. Der Stpfl. kann daher neu wählen, ob er die AfA nach § 7 EStG in gleichen oder in fallenden Jahresbeträgen vornehmen will. Die rückwirkende Inanspruchnahme der degressiven AfA darf wegen der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. nicht dazu führen, daß der

Handelsbilanzansatz höher ist als der in der StBil. auszuweisende Buchwert des Schiffs. Die degressive AfA darf daher in Fällen, in denen der Handelsbilanzansatz des Schiffs am Bilanzstichtag für das Wj. der Anschaffung oder Herstellung höher ist als der sich bei Anwendung der degressiven AfA ergebende Buchwert, nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der Handelsbilanzansatz dem niedrigeren Buchwert in der StBil. angepaßt wird. Entsprechendes gilt für die weitere Inanspruchnahme der degressiven AfA, wenn an einem späteren Bilanzstichtag der Handelsbilanzansatz den Buchwert in der StBil. übersteigt. Ist eine solche Änderung der HBil. nicht möglich, muß so rechtzeitig zur linearen AfA übergegangen werden, daß an keinem Bilanzstichtag der Ansatz des Schiffs in der HBil. höher ist als in der StBil. (OFD Frankfurt v. 30. 7. 96, BB 1996 S. 1933; ebenso BLUMICH/ERHARD, §§ 7–7k Anh. Rn. 206).

II. Anteile an Handelsschiffen (Abs. 3 Satz 2)

22

Für Anteile an Handelsschiffen gilt die Bindungsfrist des Abs. 3 Satz 1 entsprechend. Unter Anteil iSd. Vorschrift ist jedenfalls der Miteigentumsanteil nach § 1008 BGB zu verstehen. Auch die Veräußerung eines Anteils an einer Gesellschaft (zB OHG oder KG), die in ihrem gesamthänderischen Gesellschaftsvermögen ein Handelsschiff hält, auf das Sonderabschreibungen nach § 82 f EStDV vorgenommen worden sind, ist als Veräußerung des Anteils an einem Handelsschiff iSd. Abs. 3 Satz 2 zu behandeln, jedenfalls bei einer KG, deren einziges wesentliches Anlagevermögen ein Handelsschiff ist (BFH v. 26. 1. 78 IV R 97/76, BStBl. II S. 368). Diese Entscheidung hat ihren Grund in der im Steuerrecht vorherrschenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Dies gilt nach FG Düsseldorf v. 17. 11. 95 (EFG 1996 S. 171, nrkr.) auch dann, wenn das begünstigte Objekt (in diesem Fall ein Luftfahrzeug) nicht das einzige Anlagevermögen der Gesellschaft darstellt. UE ist dieser Entscheidung zuzustimmen. Nach den Beschlüssen des Großen Senats v. 3. 5. 93 und 3. 7. 95 (GrS 3/92, BStBl. II 1993 S. 616; GrS 1/93, BStBl. II 1995 S. 617) läßt die Eigenschaft der PersGes. als Steuerrechtssubjekt die Grundentscheidung des EStG unberührt, daß Subjekte der ESt. allein die einzelnen Gesellschafter sind. Träger des Gewerbetriebs einer PersGes. sind deren Gesellschafter, sofern sie Mitunternehmerisiko tragen und Unternehmerinitiative entfalten können; infolgedessen werden ihnen die Ergebnisse (Gewinn und Verlust) der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig als originäre Einkünfte zugerechnet. UE zutreffend folgert das FG Düsseldorf aaO daraus, daß der einzelne Gesellschafter (Mitunternehmer) Stpfl. iS von estl. Begünstigungsvorschriften wie § 82 f EStDV ist, und ihm kann die Vergünstigung dieser Vorschrift auch nur insoweit zugerechnet werden, als er in seiner Person die Begünstigungsvoraussetzungen, insbesondere die Verbleibensvoraussetzung des Abs. 3 Satz 1 erfüllt. Auch der Gesetzgeber geht im Rahmen von § 7a Abs. 7 Satz 1 EStG davon aus, daß es bei erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen hinsichtlich des Vorliegens der Begünstigungsvoraussetzungen grundsätzlich auf den jeweiligen Beteiligten ankommt. Aus diesen Gründen stellt desgleichen auch eine im Rahmen einer Gesellschaftsauseinandersetzung erfolgende *Realteilung* unter Fortführung der Buchwerte eine Anteilsveräußerung iSd. Abs. 3 Satz 2 dar (FG Hamburg v. 19. 4. 79, EFG 1979 S. 495).

Im Falle einer Mitunternehmerschaft muß die Verbleibensfrist deshalb jeweils individuell von jedem Gesellschafter erfüllt werden. Tritt also ein Gesellschafter

einer Schiffsgesellschaft innerhalb der Bindungsfrist aus dieser aus, so verliert er rückwirkend die auf ihn entfallenden Anteile der Sonderabschreibungen.

23 Einstweilen frei.

24 **Erläuterungen zu Abs. 4:
Begünstigung von Anzahlungen und Teilerstellungskosten**

Zum Begriff der Anzahlung und zur Frage, inwieweit bei verzinnten Zahlungen des Bestellers begrifflich noch Anzahlungen vorliegen, sowie zu der Frage der Behandlung von Preisnachlässen s. § 7a Anm. 43; zur Problematik der Willkürlichkeit von Anzahlungen s. § 7a Anm. 43, zum Begriff Teilerstellungskosten s. § 7a Anm. 44. Nach § 7a Abs. 2 können im Jahr der Anzahlung bzw. Teilerstellung von den Anzahlungen bzw. von den TeilHK die jeweils nach § 82 f Abs. 1, 6 EStDV maßgebenden vH-Sätze (40 vH; 30 vH) als Sonderabschreibungen geltend gemacht werden (s. § 7a Anm. 46). Da Abs. 4 uneingeschränkt auf den Begünstigungstatbestand des Abs. 1 verweist, kann der Stpfl. auch diese Abschreibungen frei auf dieses und die vier folgenden Jahre des Begünstigungszeitraums verteilen.

Die Begünstigung von Anzahlungen setzt allerdings voraus, daß das begünstigte WG bei seiner Anschaffung Anlagevermögen desjenigen Stpfl. wird, der die Abschreibungen auf die Anzahlungen in Anspruch genommen hat (BFH v. 2. 9. 71 IV R 90/70; BStBl. II 1972 S. 108 zum BerlinHG). Nötig ist also die Identität zwischen demjenigen, der die Anzahlungen leistet und demjenigen, der später (wirtschaftlicher) Eigentümer des Begünstigungsobjekts wird.

Nach Sonderabschreibungen auf Anzahlungen oder TeilHK kann der Stpfl. das WG nicht mehr degressiv nach § 7 Abs. 2 abschreiben (§ 7a Abs. 4), auch nicht anteilig den Teil der AHK, für den er keine Sonderabschreibungen auf Anzahlungen oder TeilHK in Anspruch genommen hat (s. § 7a Anm. 71).

Die Bindungsfrist des Abs. 3 Satz 1 ist auch im Fall der Sonderabschreibung auf Anzahlungen oder TeilHK zu wahren (s. Anm. 21).

25 **Erläuterungen zu Abs. 5 aF:
Spezielle Verlustklausel für Schiffe**

Abs. 5 aF enthielt eine spezielle Verlustklausel für Handelsschiffe und (über Abs. 6 Satz 1) für Schiffe der Seefischerei (zum Gesetzeswortlaut des Abs. 5 aF s. vorn). Für Luftfahrzeuge gab es keine spezielle Verlustklausel; für sie galt die Verlustklausel des § 7a Abs. 6 aF (s. § 7a Anm. 92 und 93).

Zeitliche Anwendung: Die spezielle Verlustklausel für Schiffe nach Abs. 5 aF wurde durch ÄndVO v. 11. 6. 81 (BGBl. I S. 526; BStBl. I S. 489) aufgehoben. Gem. § 84 Abs. 5 EStDV ist sie letztmalig für das Wj. anzuwenden, das dem Wj. vorangeht, für das § 15 a EStG erstmals anzuwenden ist. Insoweit gilt also die gleiche Regelung wie für die allgemeine Verlustklausel des § 7a Abs. 6 aF (s. § 7a Anm. 92 und 93). Im einzelnen gilt folgendes:

► *Schiffe, die zu weniger als 30 vH durch Mittel finanziert werden, die weder unmittelbar noch mittelbar in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufnahme von*

Krediten durch den Gewerbebetrieb stehen, zu dessen Betriebsvermögen das Schiff gehört:

- ▷ *Bei vor dem 11. 10. 79 errichteten Betrieben* ist zu differenzieren:
 - Bei in inländischen Seeschiffsregistern eingetragenen Handelsschiffen und besonderer Verlustermittlung: § 15 a EStG ist auf Verluste anwendbar, die in nach dem 31. 12. 89 beginnenden Wj. entstehen (§ 52 Abs. 19 Satz 2 Nr. 1 und Satz 3 Nr. 1 Halbs. 2).
 - Bei anderen Schiffen ist § 15 a EStG auf Verluste anwendbar, die in nach dem 31. 12. 84 beginnenden Wj. entstehen (§ 52 Abs. 19 Satz 2 Nr. 1 und Satz 3 Nr. 1 Halbs. 1).
- ▷ *Bei nach dem 10. 10. 79 errichteten Betrieben*: § 15 a EStG ist erst auf Verluste (aus den hier relevanten Sonderabschreibungen nach § 82 f EStDV), die ab dem VZ 1986 entstehen, anwendbar; dies entspricht zwar nicht dem heutigen Wortlaut von § 52 Abs. 19 Satz 1, Satz 2 Nr. 1 und Satz 3 Nr. 1 EStG, wonach § 15 a schon auf Verluste anzuwenden ist, die in nach dem 31. 12. 79 beginnenden Wj. entstehen. Zu berücksichtigen ist hier aber, daß auch diejenigen Schiffe, die zu weniger als 30 vH durch Eigenkapital finanziert wurden, bis einschließlich VZ 1985 von der Regelung in § 52 Abs. 19 (alter Abs. 21) Satz 2 Nr. 4 EStG umfaßt wurden. Erst durch das StBereinG 1986 v. 19. 12. 85 (BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735) wurde nämlich bezüglich von Nr. 4 das weitere Erfordernis der mindestens 30prozentigen Eigenkapitalfinanzierung aufgenommen und somit erst ab VZ 1986 die Begünstigung für geringer als zu 30 vH eigenfinanzierte Schiffe aufgehoben.
- ▶ *Schiffe, die zu mindestens zu 30 vH durch Mittel finanziert werden, die weder unmittelbar noch mittelbar im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Aufnahme von Krediten durch den Gewerbebetrieb stehen, zu dessen Betriebsvermögen das Schiff gehört*:
- ▷ *Wurde das Schiff vor dem 16. 11. 84 bestellt* oder mit seiner Herstellung begonnen, so gilt § 15 a erstmalig für Verluste aus der Sonderabschreibung des § 82 f EStDV, die in nach dem 31. 12. 89 beginnenden Wj. entstehen, unabhängig davon, wann der Betrieb eröffnet worden ist (§ 52 Abs. 19 – früher Abs. 21 – Satz 3 Nr. 3 a). Für Verluste, die in vor dem 31. 12. 89 beginnenden Wj. entstanden sind, galt die alte Fassung des § 82 f Abs. 5 EStDV 1979 weiter. Dies ergab sich zunächst aus § 52 Abs. 21 Satz 2 Nr. 4 Halbs. 2, der auf Nr. 1 Satz 1 Halbs. 2 verwies. Zwar ist diese Verweisung durch das StBereinG 1986 v. 19. 12. 85 weggefallen. Das bedeutete uE für die Anwendung des § 82 f EStDV aber nicht, daß ab dem Jahre 1986 die Anwendung der Verlustklausel ausgeschlossen werden sollte (für diese Auslegung spräche das neu hinzugekommene Erfordernis der mindestens 30prozentigen Eigenkapitalfinanzierung des Schiffs in § 52 Abs. 19 Satz 2 Nr. 4 Halbs. 2; dieses Erfordernis war nämlich bisher in der Verlustklausel des § 82 f EStDV selbst enthalten), sondern daß nunmehr die allgemeine Anwendungsvorschrift für Verluste aus Sonderabschreibungen nach § 82 f zum Zuge kam, also § 84 Abs. 5 EStDV. Danach ist § 82 f Abs. 5 aF solange anzuwenden, bis § 15 a EStG eingreift, dh. also auf Verluste, die in vor dem 31. 12. 89 beginnenden Wj. entstehen. Dieser Ansicht ist uE aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts zu folgen.
- ▷ *Wurde das Schiff nach dem 15. 11. 84 angeschafft* oder mit seiner Herstellung begonnen, so gilt § 15 a erstmalig für Verluste aus der Sonderabschreibung des § 82 f EStDV, die nach dem 31. 12. 95 entstehen (§ 52 Abs. 19 Satz 3 Nr. 3 b Halbs. 1). Ist der Gesellschafter vor dem 1. 1. 99 beigetreten und der Schiffsbauvertrag vor dem 25. 4. 96 abgeschlossen, so gilt § 15 a EStG erst ab dem 31. 12. 99 (§ 52

Abs. 19 Satz 3 Nr. 3 Buchst. b Halbs. 2). Hinsichtlich der Höhe der Verluste ist wie folgt zu unterscheiden:

- Für Verluste, die in zwischen dem 15. 11. 84 und dem 31. 12. 94 beginnenden Wj. entstehen, gilt § 15 a nur insoweit, als die Verluste 150 vH der geleisteten Einlage des jeweiligen Gesellschafters übersteigen (§ 52 Abs. 19 Satz 3 Nr. 3 Buchst. b Halbs. 3).
- Für Verluste, die in nach dem 31. 12. 94 beginnenden Wj. entstehen, ist § 15 a bereits auf Verluste anzuwenden, die den Betrag von 125 vH der geleisteten Einlage übersteigen (§ 52 Abs. 19 Satz 3 Nr. 3 Buchst. b Halbs. 4).

Die Verlustklausel ist in sämtlichen hier genannten Fällen aber bereits für Verluste aus nach dem 15. 11. 84 beginnenden Wj. generell nicht mehr anwendbar. Dies ergibt sich aus dem in BTDrucks. 10/4513 S. 24 geäußerten Willen des Gesetzgebers. Es sollte allein die 125 bzw. 150 vH-Regelung gelten. Diese geht der Verlustklausel somit als Spezialregelung vor.

26–27 Einstweilen frei.

28

Erläuterungen zu Abs. 5: Zeitlicher Anwendungsbereich des § 82 f EStDV

Nach dem heutigen Wortlaut des Abs. 5 können Sonderabschreibungen nach § 82 f EStDV nur noch für solche Handelsschiffe (sowie Schiffe der Seefischerei und Luftfahrzeuge) in Anspruch genommen werden, die vor dem 1. 1. 99 angeschafft oder hergestellt werden (für den Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung gelten die allgemeinen Grundsätze, s. § 6 Anm. 274, 276). Ferner ist erforderlich, daß der Kauf- oder Bauvertrag vor dem 25. 4. 96 abgeschlossen worden ist (s. unten).

Rechtentwicklung:

► *Nach dem StandOG v. 13. 9. 93* (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774) konnten Sonderabschreibungen für Handelsschiffe in Anspruch genommen werden, wenn sie vor dem 1. 1. 2000 angeschafft oder hergestellt wurden.

► *Durch JStG 1997 v. 20. 12. 96* (BGBl. I S. 2049; BStBl. I S. 1523) wurde diese zeitliche Grenze auf den 1. 1. 99 vorgezogen. Neu hinzu kam außerdem das Erfordernis des Vertragsschlusses vor dem 25. 4. 96. Die Verfassungsbeschwerden gegen diese Änderungen wurden vom BVerfG mit Beschluß v. 13. 12. 97 (2 BvR 882/97, FR 1998 S. 377) zurückgewiesen.

Modifizierung durch das Europarecht: § 82 f EStDV stellt ein staatliche Beihilfe iSd. Art. 92 Abs. 1 EG-Vertrag dar. Der Begriff der „staatlichen Beihilfe“ ist weit auszulegen und umfaßt alle Begünstigungen von Unternehmen oder Produktionszweigen jedweder Art (GEIGER, EGV, 2. Aufl. 1995, Art. 92 Rn. 9, 10); dazu gehören auch Abschreibungsvergünstigungen in Steuerrechtsnormen, die nicht durch einen tatsächlichen wirtschaftlichen Wertverzehr gerechtfertigt werden können. § 82 f EStDV unterliegt daher den Beschränkungen der Art. 92, 93 EGV. Nach Art. 93 Abs. 3 Satz 3 EGV ist es vor der Einführung oder Verlängerung einer nationalen Subventionsnorm erforderlich, eine Entscheidung der Kommission über deren Vereinbarkeit mit dem Gemeinsamen Markt einzuholen (Genehmigungsverfahren). Bis zur endgültigen Entscheidung durch die Kommission darf eine staatliche Subventionsnorm nicht vollzogen werden (sog. Sperrwirkung des Kontrollverfahrens, Art. 93 Abs. 3 Satz 3 EGV). Durch das

StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774) wurde der zeitliche Geltungsbereich des § 82 f EStDV um weitere fünf Jahre verlängert. Diese Verlängerung wurde von der Europäischen Kommission mit Bescheid v. 15. 10. 96 für *Handelsschiffe* uneingeschränkt genehmigt (vgl. BMF v. 17. 2. 97, BStBl. I S. 194). Für *Luftfahrzeuge* hat die Kommission die Sonderabschreibungen jedoch nur genehmigt, wenn die Luftfahrzeuge vor dem 1. 1. 95 angeschafft oder hergestellt worden sind. Gegen die im übrigen ablehnende Entscheidung der Kommission ist derzeit ein Verfahren der Bundesrepublik Deutschland gegen die Kommission vor dem EuGH anhängig, in dem die Bundesrepublik aber keine aufschiebende Wirkung ihrer Klage beantragt hat. Sonderabschreibungen für Luftfahrzeuge können deshalb vorläufig nur in dem durch die Kommission genehmigten Umfang in Anspruch genommen werden.

Kauf- oder Bauvertrag vor dem 25. 4. 96: Maßgeblich ist der Zeitpunkt des verbindlichen Abschlusses des zivilrechtlichen Vertrags. Nach BMF v. 13. 5. 97 (BStBl. I S. 565) bleibt für den Fall, daß jemand im Wege der Vertragsübernahme in einen von einem Dritten abgeschlossenen Kauf- oder Bauvertrag eintritt (Käuferwechsel), der frühere Zeitpunkt des Vertragsabschlusses durch den Dritten maßgeblich. Nach BMF v. 26. 1. 98 (FR 1998 S. 388) ist bei einem Wechsel des Verkäufers oder Herstellers der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit dem neuen Verkäufer oder der Eintritt des neuen Verkäufers in den bereits abgeschlossenen Vertrag maßgebend, weil dann das vor dem 25. 4. 96 bestellte und das tatsächlich gelieferte Schiff nicht mehr identisch sind. Dies gilt uE aber nicht, wenn der neue Vertragspartner das in Bau befindliche Schiffsbauwerk übernimmt und zu Ende führt (zB bei Betriebsübernahme im Rahmen eines Konkurses oder bei Unternehmensveräußerung).

Einstweilen frei.

29

Erläuterungen zu Abs. 6: Sonderabschreibungen für Schiffe der Seefischerei und für Luftfahrzeuge

30 I. Geltung des § 82 f EStDV für Schiffe der Seefischerei (Abs. 6 Satz 1)

Abs. 6 Satz 1 bestimmt, daß sämtliche Begünstigungsregelungen des § 82 f EStDV entsprechend auch auf Schiffe der Seefischerei anwendbar sind. Notwendig für eine Begünstigung von Fischereischiffen ist, daß diese nicht auf Binnengewässern, sondern im räumlichen Bereich der Seefahrt (s. Anm. 14) eingesetzt werden.

II. Geltung des § 82 f EStDV für Luftfahrzeuge (Abs. 6 Satz 2)

31 1. Begünstigte Luftfahrzeuge

Luftfahrzeuge werden durch § 82 f EStDV ebenfalls begünstigt (zu den zeitlichen Grenzen der Anwendung s. Anm. 28). Voraussetzung ist nach Abs. 1 Satz 1 aber, daß der Stpfl. mit ihnen gewerbliche Einkünfte erzielt (s. Anm. 13) und keine steuerliche Liebhaberei vorliegt (s. Anm. 10). Nach § 1 Abs. 2 LuftverkehrsG idF v. 14. 1. 81 (BGBl. I S. 61) fallen unter diesen Begriff Flugzeuge, Drehflügler, Luftschiffe, Segelflugzeuge, Motorsegler, Frei- und Fesselballone, Drachen, Fallschirme, Flugmodelle und sonstige für die Benutzung des Luftraums bestimmte Geräte, insbesondere Raumfahrzeuge, Raketen und ähnliche Flugkörper.

Hergestellt oder in ungebrauchtem Zustand erworben muß das Luftfahrzeug vom Stpfl. sein. Für den Begriff „ungebraucht“ s. Anm. 18. Anders als für Schiffe gibt es keine Begünstigung von Luftfahrzeugen, die bis zum vierten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres angeschafft werden, da für Luftfahrzeuge nicht auf Abs. 2 verwiesen wird.

Zweckbestimmung: Das Luftfahrzeug muß *zur gewerbsmäßigen Beförderung* von Personen oder Sachen im internationalen Luftverkehr oder zur *Verwendung zu sonstigen gewerblichen Zwecken im Ausland* bestimmt sein. Dabei kommt es weniger auf die objektive Eignung als auf die tatsächliche Nutzung des Luftfahrzeugs zu diesen Zwecken an. Diese Voraussetzung kann nur dann als erfüllt angesehen werden, wenn die Luftfahrzeuge *überwiegend* im internationalen Luftverkehr oder zu sonstigen gewerblichen Zwecken im Ausland eingesetzt werden (glA ROLAND in H/B/N/B, Anh. zu § 7 EStG, § 82 f EStDV Rn. 29 und BLÜMICH/ERHARD, §§ 7–7 k Anh. Rn. 218). Unter Einsatz im internationalen Luftverkehr versteht man nach der Begriffsbestimmung in Art. I Abs. 2 des Abkommens zur Vereinheitlichung von Regeln über die Beförderung im internationalen Luftverkehr v. 12. 10. 29 (Warschauer Abkommen) in der Fassung des Haager Protokolls v. 28. 9. 55:

- Flüge von einem Flughafen in der Bundesrepublik zu einem ausländischen Flughafen und umgekehrt;
- Flüge von einem ausländischen Flughafen zu einem anderen ausländischen Flughafen.

Die Feststellung des Überwiegens der Nutzung zu den begünstigten Zwecken kann nach BLÜMICH/ERHARD (§§ 7–7 k Anh. Rn. 218) durch einen Vergleich der Flugminuten im steuerschädlichen (reine Inlandsflüge) und im steuerunschädlichen Flugverkehr getroffen.

Eintragung in die deutsche Luftfahrzeugrolle: Nach § 3 Abs. 1 LuftVG werden Luftfahrzeuge in die Luftfahrzeugrolle nur eingetragen, wenn sie im ausschließlichen Eigentum deutscher Staatsangehöriger stehen. Juristische Personen und Gesellschaften des Handelsrechts mit Sitz im Inland werden dabei deutschen Staatsangehörigen gleichgestellt, wenn der überwiegende Teil ihres Kapitals sowie die tatsächliche Kontrolle darüber deutschen Staatsangehörigen zusteht und die Mehrheit der Vertretungsberechtigten oder persönlich haftenden Personen deutsche Staatsangehörige sind. Im Hinblick auf die EG-rechtlichen Diskriminierungsverbote der Art. 6, 52 EGV erscheint diese Beschränkung auf deutsche Staatsangehörige aber bedenklich, so daß für EU-Bürger regelmäßig eine Ausnahme nach § 3 Abs. 1 Satz 3 LuftVG in Betracht zu ziehen sein dürfte.

Gewerbliche Einkünfte: Voraussetzung für die Sonderabschreibung ist die Erzielung gewerblicher Einkünfte (s. Anm. 13, 31). Nach FG Münster v. 6. 12. 95, EFG 1996 S. 428, nrkr. (Az. BFH: X R 47/96) führt die Vermietung eines einzelnen Verkehrsflugzeugs nicht zu Einkünften gem. § 21, da – entgegen unserer in § 21 EStG Anm. 93 vertretenen Ansicht – Flugzeuge trotz Eintragung in die Luftfahrzeugrolle bewegliche WG bleiben und keine Sachinbegriffe sind. Es sollen vielmehr sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 EStG vorliegen mit der Folge, daß nicht nur keine Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden können, sondern auch der Verlustausgleich ausgeschlossen ist. Flugzeugleasingfonds müssen also in eine gewerblich geprägte Gesellschaft gekleidet werden.

2. Höhe der Abschreibungen und Verbleibenserfordernis

32

Bei Luftfahrzeugen beträgt das Sonderabschreibungsvolumen lediglich 30 vH der AHK. § 82 f EStDV bietet daher gegenüber der degressiven AfA meist nur den Vorteil, daß die Abschreibungen bereits auf Anzahlungen auf AK und für TeilHK in Anspruch genommen werden können. Hinsichtlich der Verbleibensdauer (Abs. 3) tritt an die Stelle von acht Jahren nur mehr ein Zeitraum von sechs Jahren. Für die Folgen der vorzeitigen Veräußerung oder der überwiegenden Verwendung außerhalb des begünstigten Zweckes gelten Anm. 11, 21 entsprechend.

§ 82 g EStDV

**Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten
für bestimmte Baumaßnahmen**

idF der EStDV 1997 v. 18. 6. 97 (BGBl. I S. 1558; BStBl. I S. 655)

¹Der Steuerpflichtige kann von den durch Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln nicht gedeckten Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs sowie für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat, die für Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich aufgewendet worden sind, an Stelle der nach § 7 Abs. 4 oder 5 oder § 7 b des Gesetzes zu bemessenden Absetzungen für Abnutzung im Jahr der Herstellung und in den neun folgenden Jahren jeweils bis zu 10 vom Hundert absetzen. ²§ 82 a Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend. ³Satz 1 ist anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde vorlegt, daß er Baumaßnahmen im Sinne des Satzes 1 durchgeführt hat; sind ihm Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln gewährt worden, so hat die Bescheinigung auch deren Höhe zu enthalten.

Anmerkungen:

Bedeutung: § 82 g EStDV erlaubt erhöhte Absetzungen von HK für bestimmte Baumaßnahmen. Begünstigt waren Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen iSd. § 177 BauGB sowie Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das eine besondere geschichtliche, künstlerische oder städtebauliche Bedeutung hatte.

Letztmalige Anwendung: § 82 g EStDV gilt nur noch für Baumaßnahmen, die bereits vor dem 1. 1. 91 (also im Jahre 1990) durchgeführt und abgeschlossen wurden (§ 84 Abs. 6 Satz 1 EStDV). Nachfolgevorschrift des § 82 g EStDV ist der insoweit inhaltsgleiche § 7 h EStG (s. dort). Dieser findet Anwendung für Maßnahmen ab dem Jahre 1991 (vgl. § 52 Abs. 12 b EStG idF v. 7. 9. 90; BGBl. I S. 1898).

§ 82 h EStDV

Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand für bestimmte Baumaßnahmen im Sinne des Bundesbaugesetzes und des Städtebauförderungsgesetzes

idF der EStDV 1986 v. 24. 7. 86 (BGBl. I S. 1239; BStBl. I S. 399),
geändert durch VO v. 19. 12. 88 (BGBl. I S. 2302; BStBl. I S. 550),
aufgehoben durch VO v. 23. 6. 92 (BGBl. I S. 1165; BStBl. I S. 411)

(1) Der Steuerpflichtige kann größere Aufwendungen zur Erhaltung eines Gebäudes in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich, die für Maßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs sowie für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat, aufgewendet worden sind, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen.

(2) ¹Wird ein Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, so ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Betriebsausgabe oder Werbungskosten abzusetzen. ²Das gleiche gilt, wenn ein nicht zu einem Betriebsvermögen gehörendes Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder wenn ein Gebäude aus dem Betriebsvermögen entnommen wird.

(3) § 82 b Abs. 3 gilt entsprechend.

Anmerkungen:

Bedeutung: Nach § 82 h EStDV konnte größerer Erhaltungsaufwand für bestimmte Gebäude auf einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren verteilt werden. Sinnvoll war eine solche Verteilung vor allem für Stpfl., deren Einkünfte nicht dem Spitzensteuersatz unterlagen; es ließen sich dadurch Progressionsvorteile gegenüber einem Sofortabzug erzielen. Begünstigt waren Maßnahmen iSd. § 177 BauGB sowie Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienten, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben sollte.

Letztmalige Anwendung: § 81 h EStDV wurde aufgehoben durch VO v. 23. 6. 92 (BGBl. I S. 1165; BStBl. I S. 411). Die Vorschrift war letztmalig anwendbar auf vor dem 1. 1. 90 entstandenen Erhaltungsaufwand (§ 84 Abs. 7 EStDV). Der inhaltsgleiche § 11 a EStG hat als Nachfolgevorschrift § 81 h EStDV abgelöst. § 11 a EStG gilt für Erhaltungsaufwand, der nach dem 31. 12. 89 anfiel bzw. anfällt (s. dort).

§ 82i EStDV

Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten bei Baudenkmalern

idF der EStDV 1997 v. 18. 6. 97 (BGBl. I S. 1558; BStBl. I S. 655)

- (1) ¹Bei einem Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, kann der Steuerpflichtige von den Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind und die nach Abstimmung mit der in Absatz 2 bezeichneten Stelle durchgeführt worden sind, an Stelle der nach § 7 Abs. 4 des Gesetzes zu bemessenden Absetzungen für Abnutzung im Jahr der Herstellung und in den neun folgenden Jahren jeweils bis zu 10 vom Hundert absetzen. ²Eine sinnvolle Nutzung ist nur anzunehmen, wenn das Gebäude in der Weise genutzt wird, daß die Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes auf die Dauer gewährleistet ist. ³Bei einem Gebäudeteil, der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, sind die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. ⁴Bei einem Gebäude, das für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllt, aber Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage ist, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist, können die erhöhten Absetzungen von den Herstellungskosten der Gebäudeteile und Maßnahmen vorgenommen werden, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten Erscheinungsbildes der Gruppe oder Anlage erforderlich sind. ⁵§ 82a Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend.
- (2) Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Gebäude oder den Gebäudeteil und für die Erforderlichkeit der Herstellungskosten durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle nachweist.

Anmerkungen:

Bedeutung: § 82i EStDV erlaubte erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten bei Baudenkmalern. Sinn der Vorschrift war es, die Erhaltung und Modernisierung von kulturhistorisch und städtebaulich wertvollen Gebäuden zu fördern. Innerhalb des zehnjährigen Begünstigungszeitraums konnten jährlich bis zu 10 vH dieser HK abgesetzt werden. Das Gebäude, an dem die Herstellungsmaßnahmen durchgeführt wurden, mußte nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Baudenkmal gelten.

Letztmalige Anwendung: § 82i EStDV ist letztmalig anwendbar für Baumaßnahmen im Jahre 1990 (§ 84 Abs., 8 EStDV). Der inhaltsgleiche § 7i EStG hat § 82i EStDV mittlerweile abgelöst (s. dort). § 7i EStG gilt für Maßnahmen ab dem Jahre 1991 (vgl. § 52 Abs. 12 b EStG idF v. 7. 9. 90; BGBl. I S. 1898).

§ 82 k EStDV

Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalern

idF der EStDV 1986 v. 24. 7. 86 (BGBl. I S. 1239; BStBl. I S. 399), aufgehoben durch VO v. 23. 6. 92 (BGBl. I S. 1165; BStBl. I S. 411)

- (1) ¹Größere Aufwendungen zur Erhaltung eines Gebäudes, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, kann der Steuerpflichtige auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen, soweit die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich und nach Abstimmung mit der in § 82 i Abs. 2 bezeichneten Stelle vorgenommen worden sind; § 82 i Abs. 1 Satz 2 gilt entsprechend. ²Bei einem Gebäudeteil, der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, ist Satz 1 entsprechend anzuwenden. ³Größere Aufwendungen zur Erhaltung eines Gebäudes, das für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllt, aber Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage ist, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist, kann der Steuerpflichtige auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen, soweit die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten Erscheinungsbildes der Gruppe oder Anlage erforderlich sind.
- (2) § 82 i Abs. 2, § 82 b Abs. 2 und § 82 b Abs. 3 gelten entsprechend.

Anmerkungen:

Bedeutung: Nach § 82 k EStDV konnte größerer Erhaltungsaufwand für Baudenkmäler anstelle eines sofortigen Abzugs auf einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren verteilt werden. Gesetzgeberischer Zweck der Vorschrift war es, die Erhaltung und Modernisierung von kulturhistorisch und städtebaulich wertvollen Gebäuden zu begünstigen. Das jeweilige Gebäude mußte nach den entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften als Baudenkmal anzusehen sein. Nutznießer der Vorschrift waren vor allem Stpfl. mit mittleren Einkommen, die durch eine solche Verteilung Progressionsvorteile gegenüber einem Sofortabzug erzielen konnten.

Letztmalige Anwendung: § 81 k EStDV wurde aufgehoben durch VO v. 23. 6. 92 (BGBl. I S. 1165; BStBl. I S. 411). Die Vorschrift ist letztmalig anwendbar für Bauabnahmen im Jahre 1989 (§ 84 Abs. 9 EStDV: „vor dem 1. 1. 90“). Der inhaltsgleiche § 11 b EStG hat § 81 k EStDV für Erhaltungsaufwand, der nach dem 31. 12. 89 anfällt, abgelöst (s. dort).

**Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge
im Fördergebiet (Fördergebietsgesetz)**

idF der Bekanntmachung v. 23. 9. 93 (BGBl. I S. 1654; BStBl. I S. 853), zuletzt geändert durch Ges. v. 18. 8. 97 (BGBl. I S. 2070; BStBl. I S. 790)

Autor: Prof. Dr. Hans Gunnar **Fleischmann**, Steuerberater, München/
Landshut, unter Mitwirkung der Ass. Armin **Riedel** und Jochen **Ettinger**
Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, München

Schrifttum: GRÜTZNER, Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz, BBK Fach 15 S. 857; SÖFFING, Das Fördergebietsgesetz, FR 1991 S. 577; WEWERS, Steuervergünstigung nach dem Gesetz über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet, DB 1991 S. 1539; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Die steuerlichen Gefahren bei der Altbauanierung im Beitrittsgebiet, DStR 1992 S. 1645; LOTHMANN, Abschreibungen auf Anzahlungen nach § 4 Abs. 2 FördG, DStR 1992 S. 637; STUHRMANN, Förderung des Wohnungsbaus durch Steuervergünstigungen, Stbg. 1992 S. 112; ZITZMANN, Verbleibensvoraussetzungen bei Sonderabschreibungen und Investitionszulagen im Fördergebiet, DB 1992 S. 1543; BREUNINGER/PRINZ, Sonderabschreibungen für Anzahlungen auf Anschaffungskosten nach dem Fördergebietsgesetz, FR 1993 S. 350; FLEISCHMANN/HAAAS, Zweifelsfragen bei der Anwendung des Fördergebietsgesetzes, DStR 1993 S. 533; STUHRMANN, Sonderabschreibungen der Teilerstellungskosten und Anzahlungen nach dem Fördergebietsgesetz, DStR 1993 S. 123; DERS., Die Änderungen des Fördergebietsgesetzes durch das Standortsicherungsgesetz, DStR 1993 S. 1125; KALIGIN, Steuerlich optimale Gestaltung bei Investitionen in den neuen Bundesländern einschließlich Berlin-West nach der Novellierung der Fördergesetze, DStZ 1993 S. 705, 746, und DStZ 1994 S. 23; WEWERS, Änderungen des Fördergebietsgesetz durch das Standortsicherungsgesetz, DB 1993 S. 1487; PAUS, Steuerliche Förderungsmaßnahmen in den neuen Ländern, 2. Aufl. Berlin 1994; SÖFFING, Das Fördergebietsgesetz 1993, FR 1994 S. 417; ZITZMANN, Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz bei Baumaßnahmen, DB 1994 S. 1005; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Zur Verlängerung und zu den Einschränkungen des Fördergebietsgesetzes, DStR 1995 S. 1573; MAUTE, Steueroptimale Gestaltung der Sonderabschreibungen des FördG im Rahmen der Änderungen des JStG 1996, DStR 1995 S. 1945; SÖFFING/ERDMANN, § 7a Fördergebietsgesetz: Erläuterungen zum Entwurf einer Steuerermäßigung für Darlehen zur Verstärkung des haftenden Kapitals von kleinen und mittleren Betrieben nach dem Jahressteuergesetz 1996, FR 1995 S. 489; SPANKE, Jahressteuergesetz 1996: Verlängerung des InvZulG und des FördG, DB 1995 S. 1980; STUHRMANN, Sonderabschreibungen nach dem FördG bei Vermögensübertragungen im Rahmen von Personengesellschaften, DStR 1995 S. 1262; TÖBEN, Sonderabschreibungen nach § 8 Abs. 1a FördG idF des JStG 1996 bei Investitionen in West-Berlin, DStR 1995 S. 1778; BEST/MERGNER, Anzahlungen und Modernisierungsobjekte nach dem Fördergebietsgesetz, DStR 1996, S. 1833; FLEISCHMANN, Anm. z. BMF-Schreiben v. 10. 7. 96, DB 1996 S. 1494; KALIGIN, Steuerliche optimale Gestaltung bei Investitionen in den neuen Bundesländern, 2. Aufl. Heidelberg 1996; LOTHMANN, Ferienwohnungen im Fördergebiet, DStR 1996 S. 696; SÖFFING/ERDMANN, Neues zum Fördergebietsgesetz, FR 1996 S. 541; SPANKE, Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz: Teilung und Gründung vermögensverwaltender Grundstücksgemeinschaften, DB 1996 S. 749; STUHRMANN, Anzahlungen auf Anschaffungskosten bei Verpfändung eines Kontos oder Abtretung der Kaufpreisforderung, BB 1996 S. 461; TÖBEN, Das Fördergebietsgesetz, 2. Aufl. Köln 1996; BADER, Steuerliche Probleme bei Fondsbeteiligungen zur Sicherstellung der 50%igen Fördergebiets-AfA, DStR 1997 S. 1917; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Ein neuer „Zweifelsfragen-Erlaß“ zum Fördergebietsgesetz, DB 1997 S. 395; DIES., Konservierungsfonds gescheitert? -Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 24. 12. 96; STUHRMANN, Zur Anwendung des Fördergebietsgesetzes nach dem BMF-Schreiben vom 24. 12. 96, DStR 1997 S. 103; WAGNER, Chancen und Risiken von in 1996 aufgelegten und ab 1997 vertriebenen Konservierungsmodellen, BB 1997 S. 1974; ZITZMANN, Steuervorteile nach dem Fördergebietsgesetz bei Gebäuden des Privatvermögens ab 1997, DB 1997 S. 1001; STUHRMANN, Steuerliche Vergünstigungen nach dem Fördergebietsgesetz, NWB Fach 3 S. 10329; BEST, Sonderabschreibungen auf miterworbene Modernisierungsmaßnahmen, DStR 1998 S. 837; ZITZMANN, Sonderabschreibungen nach § 3 FördG bei nachträglichen Herstellungskosten während eines Begünstigungszeitraums, DB 1998 S. 952.

1

A. Rechtsentwicklung des FördG

StÄndG 1991 v. 24. 6. 91 (BGBl. I S. 1322; BStBl. I S. 665): Einführung des Gesetzes über Sonderabschreibungen und Abzugsbeträge im Fördergebiet (Fördergebietgesetz). Es galt grds. für Investitionen, Anzahlungen auf AK und TeilHK im Zeitraum vom 1. 1. 91 bis 31. 12. 94.

StandOG v. 13. 9. 93 (BGBl. I S. 1569; BStBl. I S. 774): Die Geltungsdauer des FördG wurde bis zum 31. 12. 96 verlängert; inhaltlich waren von der Änderung die §§ 1, 3, 4, 6 und 8 FördG betroffen.

Gesetz v. 23. 9. 93 (BGBl. I S. 1654; BStBl. I S. 853): Neubekanntmachung des FördG.

JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438): Die Sonderabschreibungsmöglichkeit wurde zeitlich bis zum 31. 12. 98 verlängert, was aber mit einer gleichzeitigen Herabsetzung der Abschreibungssätze verbunden war. Neu eingefügt wurde die Steuerermäßigung für Darlehen zur Verstärkung des haftenden Kapitals von kleinen und mittleren Betrieben in § 7a FördG.

Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohneigentumsförderung v. 15. 12. 95 (BGBl. I S. 1783; BStBl. I S. 775): Redaktionelle Anpassungen des § 7 FördG.

Zweites Gesetz zur Änderung des Arbeitsförderungsgesetzes im Bereich des Baugewerbes v. 15. 12. 95 (BGBl. I S. 1809; BStBl. I S. 785): Redaktionelle Anpassungen des § 7 FördG.

JStErgG 1996 v. 18. 12. 95 (BGBl. I S. 1959; BStBl. I S. 786): Die Geltung der §§ 1–5 FördG für das Gebiet von Berlin-West wurde weiter beschränkt.

Gesetz zur Fortsetzung der wirtschaftlichen Förderung in den neuen Ländern v. 18. 8. 97 (BGBl. I S. 2070; BStBl. I S. 790): Die Anwendbarkeit der §§ 1–5 FördG auf dem Gebiet von Berlin-West wurde den europarechtlichen Anforderungen an staatliche Beihilfen angepaßt.

2

B. Bedeutung des FördG

Das FördG soll durch die Gewährung von steuerlichen Begünstigungen die Investitionsbereitschaft in den neuen Bundesländern erhöhen. In erster Linie werden betriebliche Investitionen begünstigt, um Arbeitsplätze zu schaffen bzw. zu erhalten. Im betrieblichen Bereich werden die Anschaffung und Herstellung von beweglichen und unbeweglichen WG, aber auch nachträgliche Herstellungsarbeiten an schon vorhandenen WG begünstigt, letzteres in der Absicht, dringende Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten an Betriebsvorrichtungen zu beschleunigen (BTDrucks. 12/562 S. 72). Des weiteren wurden in die Förderung auch unbewegliche WG des Privatvermögens einbezogen, um den Eigentümern einen Anreiz zu dringlichen Modernisierungen, Erweiterungen und Ausbauten zu geben. Es sollte vor allem eine Verbesserung der maroden Bausubstanz im Bereich der Wohnnutzung erreicht werden (vgl. BLÜMICH/STUHRMANN, § 1 FördG Rn. 2).

Die Sonderabschreibungen von 50 vH wurden insbesondere für Wohn- und Geschäftsgebäude und Einkaufszentren in einem solchen Ausmaß in Anspruch genommen, daß es in zahlreichen Regionen zu zeitweiligen Leerständen gekommen ist. Deshalb wurde ua. der einheitliche Abschreibungssatz für die Jahre 1997 und 1998 auf unterschiedliche Sätze abgesenkt (Altbausanierung 40 vH, Wohnungsneubau 25 vH, sonstige Neubauten 20 vH). Das FördG läuft zum 31. 12. 98 aus und wird durch das Investitionszulagengesetz 1999 ersetzt (s. Anhang 13).

§ 1 FördG

Anspruchsberechtigter, Fördergebiet

(1) ¹Für begünstigte Investitionen im Sinne der §§ 2 und 3, die im Fördergebiet durchgeführt werden, können Steuerpflichtige Sonderabschreibungen nach § 4 oder Gewinnabzüge nach § 5 vornehmen oder Rücklagen nach § 6 bilden. ²Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften tritt an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder Gemeinschaft.

(2) Fördergebiet sind die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen nach dem Gebietsstand vom 3. Oktober 1990.

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
A. Allgemeines zu § 1 FördG ...	1		
B. Anspruchsberechtigte		b) Vorteilhafte und mißbräuchliche Gestaltungen	4
I. Unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige	2	2. Gesellschafterwechsel	5
II. Personengesellschaften und Gemeinschaften		3. Neueintritt von Gesellschaftern/Verlustgleichstellung ..	6
1. Die Gesellschaft als Anspruchsberechtigte		4. Auflösung der Gesellschaft/Realteilung	7
a) Allgemeines	3	C. Räumlicher Anwendungsbereich (Abs. 2)	8

A. Allgemeines zu § 1 FördG

1

§ 1 regelt in Abs. 1 durch Verweis auf §§ 2, 3, 4, 5 und 6 FördG den sachlichen Anwendungsbereich, dh. die begünstigten Investitionen und ihre steuerlichen Vergünstigungen und in Abs. 2 den räumlichen Anwendungsbereich. Der zeitliche Anwendungsbereich wird für Sonderabschreibungen auf bewegliche und unbewegliche WG in § 4 FördG und im übrigen in § 8 FördG geregelt, wobei Besonderheiten für das ehemalige West-Berlin zu beachten sind.

B. Anspruchsberechtigte (Abs. 1)

I. Unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige

2

Anspruchsberechtigt für die Begünstigungen (Sonderabschreibungen, Gewinnabzüge, Rücklagen) sind beschränkt und unbeschränkt Stpfl. iSd. EStG und des KStG. § 2 FördG beschränkt die Anspruchsberechtigung auf Stpfl. mit Gewinneinkünften (§ 2 FördG Anm. 1). Gemeinnützigen, mildtätigen oder sonstigen steuerbefreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen stehen die Begünstigungen zu, soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

bzw. einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten (BLÜMICH/STUHRMANN, § 1 FördG Rn. 6).

II. Personengesellschaften und Gemeinschaften

1. Die Gesellschaft als Anspruchsberechtigte

3 a) Allgemeines

§ 1 Abs. 1 Satz 2 bestimmt ausdrücklich, daß bei PersGes. und Gemeinschaften an die Stelle des Stpfl. die Gesellschaft tritt. Entgegen § 7a Abs. 7 EStG (vgl. § 7a EStG Anm. 114) wird vom Gesetzgeber konstitutiv festgeschrieben, daß nicht der einzelne Gesellschafter, sondern die Gesellschaft als solche die Voraussetzungen für die Begünstigungen erfüllen und die entsprechenden Wahlrechte, zB die Wahl der Höhe bzw. Verteilung der Sonderabschreibungen ausüben muß (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 1 FördG Rn. 6, SCHMIDT/DRENSECK XVII. FördG § 1 Rn. 22). Folglich hat der einzelne Gesellschafter keine Möglichkeit, die ihm über die Ergebnisverteilung zugerechneten Verluste aus Sonderabschreibungen anders zu verteilen (Ausnahme: der persönliche Verlustrück bzw. -vortrag).

PersGes. und Gemeinschaften sind Gesellschaften iS des § 15 Abs. 1 Nr. 2 oder Abs. 3 EStG, atypisch stille Gesellschaften, vermögensverwaltende PersGes. (Immobilienfonds) und Gemeinschaften iSd. §§ 741 ff. BGB (zB Miteigentümergeinschaften).

4 b) Vorteilhafte und mißbräuchliche Gestaltungen

Aus der alleinigen Anspruchsberechtigung der Gesellschaft (vgl. Anm. 3) ergeben sich vorteilhafte Gestaltungsmöglichkeiten (sog. Konservierungs- oder Vorratsfonds):

Für Sonderabschreibungen von neuen Immobilien fordert § 3 die Anschaffung „bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung“. Hat eine Gesellschaft diese Voraussetzung erfüllt, kommen auch später beitretende Gesellschafter in den Genuß der – verteilungsfähigen und noch nicht ausgeschöpften – Sonderabschreibung in der im Anschaffungsjahr geltenden Prozenzhöhe.

Beispiel: Ein Bauunternehmer stellt im Jahre 1998 eine Wohnanlage mit 100 Eigentumswohnungen fertig, nur 50 Wohnungen können in 1998 verkauft werden und berechtigen die Käufer zur 25%igen Sonderabschreibung.

Werden die restlichen Wohnungen erst in 1999 verkauft, so entfällt – da die Sonderabschreibungen zum 31. 12. 98 auslaufen – diese Vergünstigung. Werden die restlichen Wohnungen dagegen noch in 1998 an eine Gesellschaft verkauft (3,5%iger GrESt-Anfall), so kommen auch später (spätestens bis zum 31. 12. 2002 = Ende des Jahres der 5jährigen Verteilungsdauer) beitretende Gesellschafter in den Genuß noch nicht ausgeschöpfter Sonderabschreibungen. Empfohlen wird, daß als Gründungsgesellschafter fremde, vom Bauträger unabhängige Dritte auftreten oder 1998 zumindest noch ein Teil der vorgesehenen Gesellschafter bereits beigetreten ist (TEWES, Praxishandbuch, Teil 7/3.4 S. 28).

Mißbräuchlich wäre, wenn die Gesellschaft nach vorgefaßtem Plan, etwa nach Vorankündigung in einem Verkaufsprospekt oder nach anderen Indizien, kurz nach Inanspruchnahme und Verteilung der Sonderabschreibungen wieder – im Wege der Realteilung – aufgelöst würde. Die Gesellschaft wäre nur zur Sicherung der Steuervorteile gegründet worden. Auch die Bildung von 50 Ein-Objekt-BGB-Gesellschaften, dh. für jede einzelne Wohnung eine spezielle Gesellschaft, um die

Auflösung nach vorgefaßtem Plan umso schneller betreiben zu können, ist uE Gestaltungsmißbrauch (aA EISELT, DStR 1997 S. 1475).

Für Sonderabschreibungen von Altbausanierungen fordert § 3 den Beginn der Sanierungsarbeiten erst nach Kaufvertragsabschluß. Eine Gesellschaft kann dagegen „auf Vorrat“ sanieren, dh. zunächst die Sanierung durchführen. Später – nach Sanierungsende – beitretende Gesellschafter kommen noch in den Genuß nicht ausgeschöpfter Sonderabschreibungen (für die Auflösung der Gesellschaft gelten die vorstehenden Einschränkungen entsprechend).

Für Anzahlungen läßt § 4 Sonderabschreibungen bereits zu. Die Anzahlung ist der begünstigten Investition gleichzustellen. Eine Gesellschaft kann die Anzahlung (vgl. zu den zahlreichen Voraussetzungen § 7a Abs. 2 EStG Anm. 43) zum Jahresende 1998 leisten und dadurch die Sonderabschreibungen für später beitretende Gesellschafter sichern (ZITZMANN, DB 1997 S. 1011 ff.). Für die kurzfristige Auflösung der Gesellschaft nach vorgefaßtem Plan gelten die vorstehenden Ausführungen zum Gestaltungsmißbrauch entsprechend.

2. Gesellschafterwechsel

5

Aus der alleinigen Anspruchsberechtigung der Gesellschaft folgt, daß bei einem entgeltlichen Gesellschafterwechsel

- ▷ der ausscheidende Gesellschafter die in Vorjahren auf ihn verteilten Verluste aus Sonderabschreibungen nicht rückwirkend verliert, auch wenn er vor Erfüllung von Verbleibensfristen ausscheidet, die für bewegliche WG (s. § 2 FördG Anm. 10) und unbewegliche WG (s. § 3 FördG Anm. 9) im Betriebsvermögen gefordert werden;
- ▷ der eintretende Gesellschafter nur noch Verluste aus Sonderabschreibungen erhalten kann, die die Gesellschaft noch nicht ausgeschöpft hat, und keine (eigenen) Sonderabschreibungen auf einen etwa für den Gesellschaftsanteil gezahlten Aufpreis geltend machen kann (vgl. das Beispiel in BMF v. 29. 3. 93, BStBl. I S. 279 Tz. 1).

Die vorstehenden Grundsätze gelten nach BMF v. 24. 12. 96, BStBl. I S. 1516 auch für einen völligen (100%igen) Gesellschafterwechsel.

3. Neueintritt von Gesellschaftern/Verlustgleichstellung

6

Grundsätzlich gilt die gesellschaftsrechtlich vereinbarte Ergebnisverteilung, wenn sie betriebsbezogen, dh. in den Verhältnissen der Gesellschaft begründet (BFH v. 23. 8. 90 IV R 71/89, BStBl. II 1991 S. 172) oder – bei Immobiliengesellschaften – grundstücksbezogen ist (R 164 Abs. 1 EStR). Nach BMF v. 29. 3. 93 (BStBl. I S. 279) Tz. 1 erkennt die FinVerw. auch eine Vereinbarung an, nach der einem im laufenden Jahr beitretenden Gesellschafter die Sonderabschreibungen quotal gemäß der gesellschaftsrechtlichen Beteiligungshöhe (= Einlage) oder zeitanteilig zugewiesen werden. Auch Vorabanteile an den Sonderabschreibungen werden anerkannt (BMF v. 24. 12. 96, BStBl. I S. 1516 Tz. I 6), um – insbesondere bei Gesellschafterbeitritten in mehreren Jahren – Alt- und Neugesellschafter gleichzustellen, wenn diese Verlustgleichstellung von Anfang an, zumindest zu Beginn des zweiten Jahres vereinbart ist und wenn noch entsprechende Sonderabschreibungen in ausreichender Höhe vorhanden sind. Diese Vereinbarungen sind wirtschaftlich vernünftig und betriebs- bzw. grundstücksbezogen, weil so ein Anreiz für den Beitritt neuer Gesellschafter und zur Zuführung des erforderlichen Kapitals zur Verwirklichung der beabsichtigten Investition geschaffen wird (BFH

v. 17. 3. 87 VIII R 293/82, BStBl. II S. 558). Derartige Vereinbarungen gelten nicht nur für die Verteilung von Verlusten aus Sonderabschreibungen, sondern allgemein für die Verteilung von künftigen, dh. nach Gesellschafterbeitritt entstehenden Gewinnen und Verlusten, sowohl für gewerblich tätige (BFH v. 7. 7. 83 IV R 209/80, BStBl. II 1984 S. 53 und v. 17. 3. 87 aaO) als auch für vermögensverwaltende Gesellschaften (BMF v. 24. 12. 96 aaO Tz. I 6; BLÜMICH/STUHRMANN, § 1 FördG Rn. 13), wobei es bei letzteren Gesellschaften auf den Abfluß der WK nach Gesellschafterbeitritt ankommt (BMF v. 30. 8. 90, BStBl. I S. 366 Tz 7.7).

Die FinVerw. trifft jedoch eine Einschränkung: Der (Vorab-)Anteil des beitretenden Gesellschafters an den Sonderabschreibungen darf nicht höher sein als seine Beteiligungsquote.

Beispiel: Die Altgesellschafter aus dem Beitrittsjahr 1 haben derart hohe Verluste aus Schuldzinsen und weiteren Werbungskosten erhalten, daß den Neugesellschaftern des Jahres 2 – zur Verlustgleichstellung – die gesamten Sonderabschreibungen zugerechnet werden müßten. Dies soll unzulässig sein, weil Abschreibungen nur denjenigen Miteigentümern zugerechnet werden könnten, die die AHK getragen hätten (vgl. R 164 Abs. 1 EStR). Statt dessen wird zugelassen, das übrige Ergebnis, erforderlichenfalls aufgeteilt in Einnahmen und Ausgaben, unabhängig von der Beteiligungsquote vorab den Neugesellschaftern zur Verlustgleichstellung zuzurechnen (BMF v. 24. 11. 97, FR 1998 S. 398).

Stellungnahme: Die Begründung der FinVerw. ist nicht überzeugend. Nach BFH v. 7. 10. 86 IX R 167/83 (BStBl. II 1987 S. 322) können zwar „Abschreibungen“ nur demjenigen zugerechnet werden, der die AHK getragen hat. Die Entscheidung ist aber zu einer normalen Miteigentümergeinschaft und zur linearen Abschreibung ergangen. Hier gilt jedoch, daß für Sonderabschreibungen allein die Gesellschaft anspruchsberechtigt und abschreibungsberechtigt ist. Daraus folgt, daß die Gesellschaft auch als Trägerin der AHK gesehen werden muß. Die Frage, wie Verluste (ob aus Sonderabschreibungen oder anderen Kosten) zu verteilen sind, richtet sich ausschließlich nach der wirtschaftlich begründeten, gesellschaftsrechtlichen Vereinbarung zur Verlustgleichstellung. Da die FinVerw. selbst bei 100%igem Gesellschafterwechsel die Verteilung von Sonderabschreibungsverlusten auf die Neugesellschafter zuläßt, obwohl auch diese die AHK nicht getragen haben, ist es konsequent, eine Verlustverteilung nach Maßgabe der gesellschaftsrechtlichen Regelung auch für den Gesellschafterbeitritt zuzulassen.

7 4. Auflösung der Gesellschaft/Realteilung

Fortführung als Einzelunternehmer/Alleineigentümer: Scheiden aus einer gewerblichen bzw. vermögensverwaltenden Gesellschaft alle Gesellschafter bis auf einen aus, kann dieser eine von der Gesellschaft noch nicht ausgeschöpfte Sonderabschreibung in Anspruch nehmen (BMF v. 14. 7. 95, BStBl. I S. 376 Tz. 3a hinsichtlich BV; BMF v. 24. 12. 96, BStBl. I S. 1516 hinsichtlich PV).

Realteilung: Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend, unabhängig davon, ob die Teilung im betrieblichen oder privaten Bereich (zB durch Bildung von Wohnungs- oder Teileigentum) erfolgt (BLÜMICH/STUHRMANN, § 1 FördG Rn. 21ff, BMF v. 24. 12. 96 aaO). Gesellschaft und Gesellschafter werden – was die Abschreibungsfortführung und, ihr folgend, die Einkunftserzielungsabsicht anbelangt – als Einheit gesehen (FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, DB 1997 S. 395 ff.).

Sonstige Vermögensübertragungen: Str. ist, ob sonstige Vermögensübertragungen als Anschaffungs- bzw. Veräußerungsgeschäft oder nur als Überführung

von einer Vermögensart (zB Privatvermögen) in eine andere Vermögensart (zB Betriebsvermögen) zu betrachten ist, verbunden mit der Anschlußfrage, ob die Berechtigung zur Sonderabschreibung völlig neu aus der Sicht des Erwerbers zu prüfen ist oder ob der Erwerber lediglich die – nicht ausgeschöpfte – Sonderabschreibung fortführt. Erste Lösungsversuche finden sich im BMF-Schreiben v. 24. 1. 96 aaO und bei BLÜMICH/STUHRMANN, § 1 FördG Rn. 16, 17, 18. Ein weiteres BMF-Schreiben hierzu ist in Vorbereitung.

C. Räumlicher Anwendungsbereich (Abs. 2)

8

§ 1 Abs. 2 FördG grenzt das begünstigte Fördergebiet ab. Zu diesem Gebiet gehören die neuen Bundesländer nach dem Gebietsstand v. 3. 10. 90 (dh. Umgliederungen von Teilen des Fördergebiets in ein altes Bundesland sind unbeachtlich) sowie – im Grundsatz – ganz Berlin (zu den Ausnahmen für West-Berlin vgl. § 8 FördG Anm. 2–8). Entscheidend ist die Durchführung von begünstigten Investitionen; der Wohnsitz oder die betriebliche Geschäftsleitung brauchen nicht im Fördergebiet zu liegen (BLÜMICH/STUHRMANN, § 1 FördG Rn. 4).

§ 2 FördG

Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Begünstigt sind die Anschaffung und die Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie nachträgliche Herstellungsarbeiten an abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die

1. keine Luftfahrzeuge sind,
2. mindestens 3 Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte des Steuerpflichtigen im Fördergebiet gehören und während dieser Zeit in einer solchen Betriebsstätte verbleiben und
3. in jedem Jahr des in Nummer 2 genannten Zeitraums vom Steuerpflichtigen zu nicht mehr als 10 vom Hundert privat genutzt werden.

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
A. Allgemeines zu § 2 FördG ..	1	2. Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte im Fördergebiet	7
B. Förderung beweglicher Wirtschaftsgüter		3. Dreijähriges Verbleiben in der Betriebsstätte	
I. Begünstigungsobjekte	2	a) Verbleibensvoraussetzung	8
II. Begünstigungstatbestände ..	3	b) Bindungsfrist von drei Jahren	10
C. Besondere Verbleibensvoraussetzungen (Nr. 2)		c) Rechtsfolgen der Verletzung	11
I. Räumliche Zuordnung zu einer Betriebsstätte im Fördergebiet		D. Private Nutzung zu nicht mehr als 10 vH (Nr. 3)	12
1. Zugehörigkeit zum Anlagevermögen	6		

1

A. Allgemeines zu § 2 FördG

Subjektiv begünstigt sind grds. alle Stpfl. iSd. § 1 FördG (s. § 1 FördG Anm. 2, 3). § 2 FördG schränkt den Kreis der Anspruchsberechtigten allerdings auf Stpfl. mit Gewinneinkünften (iSd. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG – Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und Selbständige) ein, da nur diese das von § 2 FördG vorausgesetzte Anlagevermögen bilden können. Stpfl., die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, können daher für ihre an den Mieter mitüberlassenen beweglichen WG keine Begünstigung in Anspruch nehmen. Nur durch gewerbliche Zusatzleistungen (s. R 137 [3] EStR 1996) bzw. durch die Wahl der Rechtsform (zB gewerblich geprägte GmbH & Co. KG) könnten vermögensverwaltende Gesellschaften in den Genuß der Begünstigung kommen, überführen dann aber ihr Anlagevermögen ins Betriebsvermögen.

Räumlicher und zeitlicher Anwendungsbereich: Für die Anwendung des § 2 FördG in Berlin-West ist die Sonderregelung in § 8 Abs. 1 a FördG zu beachten

(s. § 8 FördG Anm. 3 ff.). Im übrigen gelten insoweit § 1 FördG Anm. 8 und § 4 FördG Anm. 6, 7.

Die Höhe der Sonderabschreibung regelt § 4 FördG (s. dort Anm. 6, 7). Neben den Sonderabschreibungen können wegen § 7 a Abs. 4 EStG nur Abschreibungen nach § 7 Abs. 1 EStG (grds. lineare AfA) erfolgen; die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 EStG ist dagegen neben den Sonderabschreibungen oder nach Vornahme von Sonderabschreibungen nicht möglich (s. § 7 a EStG Anm. 71 und § 7 Abs. 3 Satz 3 EStG).

B. Förderung beweglicher Wirtschaftsgüter

I. Begünstigungsobjekte

2

Begünstigt werden nach § 2 FördG nur abnutzbare, bewegliche WG des Anlagevermögens, die nicht Luftfahrzeuge sind. Für den Begriff des abnutzbaren WG s. § 6 EStG Anm. 266.

Nur bewegliche WG (s. § 7 EStG Anm. 310 ff.) werden von § 2 FördG erfaßt; für unbewegliche gilt § 3 FördG. Nicht begünstigt sind immaterielle WG, wie Patente, Urheberrechte, Lizenzen oder Computerprogramme (s. hierzu § 5 EStG Anm. 1714 sowie BFH v. 16. 2. 90 III B 90/88, BStBl. II S. 794). Vom Anlagevermögen (s. § 6 EStG Anm. 253 ff.) abzugrenzen ist das ebenfalls nicht begünstigte Umlaufvermögen. Ob das WG neu oder gebraucht angeschafft wird, spielt für die Förderung keine Rolle. Gebrauchte WG wurden vielmehr bewußt in die Förderung einbezogen, damit insbesondere auch finanzschwächere Betriebe, die regelmäßig auf gebrauchte WG zurückgreifen müssen, eine Förderung erhalten können. Zudem enthält der Wortlaut der Vorschrift insoweit keine Einschränkung.

Luftfahrzeuge werden von der Förderung durch § 2 Nr. 1 FördG ausdrücklich ausgenommen. Der Begriff des Luftfahrzeugs wird durch § 1 Abs. 2 Luftverkehrsg (idF v. 14. 4. 81, BGBl. I S. 61) definiert: Luftfahrzeuge sind danach Flugzeuge, Drehflügler, Luftschiffe, Segelflugzeuge, Motorsegler, Frei- und Fesselballone, Drachen, Fallschirme, Flugmodelle und sonstige für die Benutzung des Luftraums bestimmte Geräte, insbesondere Raumfahrzeuge, Raketen und ähnliche Flugkörper.

II. Begünstigungstatbestände

3

§ 2 FördG begünstigt bei beweglichen WG die

- ▷ *Anschaffung* (zum Begriff der Anschaffung s. § 6 EStG Anm. 273);
- ▷ *Herstellung* (zum Begriff der Herstellung s. § 6 EStG Anm. 275);
- ▷ *nachträgliche Herstellungsarbeiten*: Das sind alle Aufwendungen, die der Stpfl. an einem bereits vorhandenen WG neu vornimmt und die entweder der endgültigen Fertigstellung dienen oder die dem WG die volle Verwendbarkeit zurückgeben, wenn es durch längere Vernachlässigung in seiner Substanz ausgehöhlt wurde (BFH v. 15. 12. 77 V R 59/77, BStBl. II 1978 S. 246) oder die die Folge einer Änderung der ursprünglichen HK, zB durch Nachkalkulation, sind (STUHRMANN, NWB Fach 3 S. 10329). Abzugrenzen sind hiervon die normalen *Erhaltungsaufwendungen*; entscheidend ist, ob das WG durch die Maßnahme wesentlich in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen erheblich verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird (BFH v.

13. 8. 85 IX R 21/84, BStBl. II 1986 S. 9 und v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132).

Nachträgliche Anschaffungskosten sind dagegen nicht ausdrücklich begünstigt; diese werden im Falle ihrer Entstehung über § 7a Abs. 1 EStG in die Förderung einbezogen (s. dazu § 7a EStG Anm. 18 ff.).

4–5 Einstweilen frei.

C. Besondere Verbleibensvoraussetzungen (Nr. 2)

I. Räumliche Zuordnung zu einer Betriebsstätte im Fördergebiet

6 1. Zugehörigkeit zum Anlagevermögen

Nach § 2 Nr. 2 FördG müssen die begünstigten WG mindestens 3 Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte des Stpfl. im Fördergebiet gehören und während dieser Zeit in einer solchen Betriebsstätte verbleiben.

Voraussetzung zur Erlangung der Förderung ist die Zugehörigkeit des WG zum Anlagevermögen während der gesamten Bindungsfrist. Zum Anlagevermögen gehören im Anschluß an die handelsrechtliche Begriffsbestimmung diejenigen WG, die am Bilanzstichtag dazu bestimmt sind, dem Betrieb durch Gebrauch dauernd zu dienen (im einzelnen s. § 6 EStG Anm. 253 ff.).

Unschädlich ist es, wenn das WG vor Ablauf der Bindungsfrist aus dem Anlagevermögen auf Grund höherer Gewalt (BFH v. 9. 3. 67 IV R 149/66, BStBl. III S. 238), Totalschadens (BFH v. 1. 7. 77 III R 74/76, BStBl. II S. 793), wirtschaftlichen Verbrauchs (BFH v. 15. 10. 76 III R 139/74, BStBl. II 1977 S. 59) sowie wegen Umtauschs aufgrund Sachmangel (BFH v. 8. 3. 68 VI R 29/67, BStBl. II S. 430) ausscheidet. Nach BLÜMICH/STUHRMANN (§ 2 FördG Rn. 16) soll bei einer PersGes. auch ein vollständiger Gesellschafterwechsel unschädlich sein. Dem ist uE zu folgen, denn nach § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG wird hinsichtlich der Fördervoraussetzung auf die Gesellschaft als solche und nicht auf den jeweiligen Gesellschafter abgestellt (s. zu den Problemen bei Gesellschafterwechsel oder Realteilung im einzelnen § 1 FördG Anm. 4–7).

Schädlich ist dagegen, wenn die Gesellschaft ihren Betrieb veräußert; ebenso die Veräußerung des WG, auch im Wege der Zwangsvollstreckung oder des Konkurses; ferner die Entnahme ins Privatvermögen. Ein Wechsel in das Umlaufvermögen führt gleichfalls zum Verlust der Förderung (vgl. BLÜMICH/STUHRMANN, § 2 FördG Rn. 18).

7 2. Zugehörigkeit zu einer Betriebsstätte im Fördergebiet

Nach Erfüllung des Begünstigungstatbestands (s. Anm. 3) müssen die beweglichen WG mindestens 3 Jahre (s. Anm. 10–11) zu einer bestimmten Betriebsstätte des Stpfl. im Fördergebiet gehören (und dort verbleiben; s. dazu Anm. 8).

Begriff der Betriebsstätte: Der Begriff der Betriebsstätte wird in § 12 AO definiert. Betriebsstätten sind insbesondere Fabrikationsstätten, Warenlager, Zweigniederlassungen, Ein- und Verkaufsstellen. Im Fördergebiet betriebene Automaten (Waren- oder Spielautomaten) bilden jeweils eigene Betriebsstätten des Aufstellers (vgl. BLÜMICH/STUHRMANN, § 2 FördG Rn. 12 a); sie fallen unter den Begriff der „Verkaufsstelle“ iSd. § 12 Satz 2 Nr. 6 AO.

Einer bestimmten Betriebsstätte im Fördergebiet zugehörig muß das WG sein. Diese Zuordnung ist dann problematisch, wenn der Stpfl. Betriebsstätten auch außerhalb des Fördergebiets hat.

Die Rspr. sieht als Anlagevermögen einer Betriebsstätte alle ihr dienenden WG an, die ein selbständiger Gewerbebetrieb am gleichen Ort und unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen zur Erzielung eines vergleichbaren Geschäftserfolgs benötigt (BFH v. 21. 1. 72 III R 57/71, BStBl. II S. 374). Nach der FinVerw. ist in erster Linie maßgebend, welcher Betriebsstätte das WG körperlich und räumlich zugeordnet werden kann (BMF v. 28. 8. 91, BStBl. I S. 768), in zweiter Linie muß darauf abgestellt werden, welcher Betriebsstätte der wirtschaftliche Ertrag aus der Nutzung des WG hauptsächlich zugute kommt.

Bei *Betriebsaufspaltung* gelten nach BMF v. 29. 3. 93, BStBl. I S. 279 folgende Grundsätze: Ausgangspunkt ist zunächst, daß bei einer Betriebsaufspaltung Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen jeweils rechtlich selbständige Unternehmen bleiben. Eine Förderung kommt für bewegliche WG des Anlagevermögens des Besitzunternehmens deshalb grds. nur in Betracht, wenn sie einem Betrieb oder einer Betriebsstätte des Besitzunternehmens im Fördergebiet zugeordnet werden können. Entsprechendes gilt für bewegliche WG eines Betriebsunternehmens. Die Zugehörigkeitsvoraussetzung nach § 2 Nr. 2 FördG soll nach BMF aaO aber auch dann erfüllt sein, wenn diese WG vom Besitz- an das Betriebsunternehmen oder umgekehrt überlassen oder übertragen werden. Dies setzt aber voraus, daß sich auch der Betrieb oder die Betriebsstätte des jeweilig anderen Unternehmens im Fördergebiet befindet.

3. Dreijähriges Verbleiben in der Betriebsstätte

a) Verbleibensvoraussetzung

8

Das WG muß in seiner Betriebsstätte verbleiben. Notwendig ist eine dauerhafte räumliche Beziehung des WG zur Betriebsstätte. Deshalb führt ein Verbringen des WG in eine andere, außerhalb des Fördergebiets gelegene Betriebsstätte des Stpfl. zum Verlust der Förderung. Eine Überführung zwischen zwei Betriebsstätten des Stpfl., die beide im Fördergebiet liegen, schadet uE dagegen nicht, da dies dem Förderzweck des FördG nicht zuwiderläuft (ebenso SCHMIDT/DRENSECK XVII. § 7a EStG Rn. 28).

Mobiler Einsatz: Für WG, die ihrer Art nach nicht zum Einsatz im räumlich abgegrenzten Bereich einer Betriebsstätte bestimmt und geeignet sind, sondern deren spezifischer Zweck es ist, fortbewegt und an verschiedenen Orten eingesetzt zu werden (Transportmittel, Baumaschinen bzw. allgemein WG, die gewerblich vermietet werden), gilt nach BMF v. 28. 8. 91 (BStBl. I S. 768) und v. 31. 3. 92 (BStBl. I S. 236) folgendes:

► *Transportmittel* sind nur begünstigt bei überwiegend und regelmäßigem Einsatz im Fördergebiet.

▷ *Ein Einsatz im Fördergebiet* liegt vor bei Fahrten innerhalb des Fördergebiets sowie von einem Ort innerhalb des Fördergebiets zu einem Ort außerhalb des Fördergebiets und umgekehrt. Eine Fahrt zwischen zwei Orten außerhalb des Fördergebiets gehört auch dann nicht zu den Fördergebietsfahrten, wenn sie sich an eine solche anschließt.

▷ *Ein überwiegender Einsatz* liegt vor, wenn das Transportmittel zu mehr als der Hälfte des jeweiligen Jahres des Bindungszeitraums im Fördergebietsverkehr eingesetzt wird. Bei Schiffen muß danach abgegrenzt werden, ob sie vorwie-

gend (dh. an mehr als 182 Tagen) innerhalb der Drei-Meilen-Zone vor der Küste Mecklenburg-Vorpommerns eingesetzt werden (Küstenschiffe); diese sind ebenso wie Binnenschiffe begünstigt, nicht hingegen im internationalen Verkehr eingesetzte Handelsschiffe (BLÜMICH/SELDER zum insoweit gleichlautenden § 2 InvZulG Rn. 58, 59).

- ▷ *Ein regelmäßiger Einsatz* im Fördergebietsverkehr setzt voraus, daß das WG ohne größere zeitliche Unterbrechung für Fördergebietsfahrten eingesetzt wird. Schädlich ist eine Unterbrechung, wenn der Zeitraum zwischen der Ausfahrt aus dem Fördergebiet und der Wiedereinfahrt in das Fördergebiet mehr als 14 Tage beträgt.
- ▷ *Baugeräte* wie Radlader, Bagger, Lastkraftwagen, Kräne, Betonmischer oder dergleichen dürfen jedes Jahr höchstens fünf Monate außerhalb des Fördergebiets genutzt werden.
- ▷ *Sonstige WG* wie Filmkameras, Messestände etc. dürfen jährlich nicht länger als einen Monat außerhalb des Fördergebiets benutzt werden.

Überlassung an Dritte: Wird das WG vom Stpfl. an Dritte überlassen, so kommt es für das Erfüllen der Verbleibensvoraussetzung auf den Zeitraum der Nutzungsüberlassung an. Eine nur kurzfristige Überlassung schadet nicht. Bei längerer Vermietung, Verpachtung oder Überlassung aufgrund eines Leasingvertrags kann das WG nicht mehr der Betriebsstätte des Vermieters, Verpächters oder Leasinggebers zugeordnet werden, weil es nicht mehr deren eigenen betrieblichen Zwecken dient. BFH v. 23. 5. 86 (III R 144/85, BStBl. II S. 919) zieht die Grenze der Kurzfristigkeit bei drei Monaten. Bei einer Überlassung von mehr als drei Monaten entfallen daher die Sonderabschreibungen, es sei denn das WG wäre ausnahmsweise wirtschaftlich dem Mieter, Pächter oder Leasingnehmer zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO); dann könnten diese die Sonderabschreibung in Anspruch nehmen. Eine dauerhafte, aber jeweils für sich betrachtete kurzfristige Überlassung des WG, wie sie etwa bei einer gewerblichen Kfz.-Vermietung erfolgt, ist uE anders zu beurteilen; in diesen Fällen ist das Verbleibensanfordernis noch als erfüllt anzusehen, da der Überlassende die WG im Rahmen seines Betriebs regelmäßig und in kurzen Abständen wieder in seine Verfügungsmacht zurückerhält. Die räumliche Beziehung wird durch die jeweilige kurzfristige Überlassung nicht unterbrochen (aA SCHMIDT/DRENECK XVII. § 7g EStG Rn. 6). Im Fall der Überlassung des WG an ArbN des Stpfl. verbleibt dieses in der Betriebsstätte, wenn es der ArbN zu betrieblichen Zwecken einsetzt.

9 Einstweilen frei.

10 b) Bindungsfrist von drei Jahren

Die Bindungsfrist des § 2 Nr. 2 FördG beträgt drei Jahre. Die Fristberechnung erfolgt nach §§ 187 ff. BGB und § 108 AO. Die Bindungsfrist beginnt mit der Anschaffung oder Herstellung des WG (s. zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung § 7 EStG Anm. 160). Für den Bereich der nachträglichen Herstellungsarbeiten fehlt es an einer ausdrücklichen Regelung des Fristbeginns („... mindestens 3 Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung ...“). UE gilt aber nach dem Sinn und Zweck des FördG eine Bindungsfrist auch für nachträgliche Herstellungsarbeiten. Das FördG will durch die Bindungsfrist sicherstellen, daß die steuerlich geförderten Investitionen dem Fördergebiet wirtschaftlich auch zugute kommen. Dies kann nur dann erreicht werden, wenn die WG tatsächlich zur Einkunftserzielung im Fördergebiet eingesetzt werden. Da nachträgliche Herstellungsarbeiten auch ein „Herstellen“ im weitesten Sinne darstellen, ist uE

bei nachträglichen Herstellungsarbeiten als maßgeblicher Zeitpunkt für den Fristbeginn entsprechend der Fertigstellung die Beendigung der Arbeiten anzusehen (so auch BMF v. 29. 3. 93, BStBl. I S. 279).

Personengesellschaften: Nach § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG kommt es darauf an, daß die Gesellschaft selbst die Bindungsfrist einhält. Deshalb können auch nachträglich eintretende Gesellschafter an den Sonderabschreibungen teilhaben, und vor Ablauf der Bindungsfrist ausscheidende Gesellschafter verlieren die bisher vorgenommenen Sonderabschreibungen nicht rückwirkend (s. § 1 FördG Anm. 4).

Rechtsnachfolge: Schon abgelaufene Teile der Bindungsfrist eines Rechtsvorgängers kommen dem Rechtsnachfolger immer dann zugute, wenn der Rechtsübergang nicht dazu führt, daß der Rechtsvorgänger die Förderung mit Rückwirkung verliert. Dies ist insbesondere dann der Fall, soweit bei einer Umwandlung nach §§ 20, 24 UmwStG (Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils) die WG nicht als angeschafft gelten, weil die Buchwerte fortgeführt werden. Gleiches gilt bei der Realteilung einer PersGes. und des Ausscheidens von Gesellschaftern aus einer PersGes. mit der Folge des Entstehens eines Einzelunternehmens, soweit die Buchwerte fortgeführt werden und keine Aufstockung durch Abfindungszahlungen erfolgt (s. hierzu BMF v. 15. 5. 95, BStBl. I S. 376). Ebenso zu behandeln sind Erbschaft, vorweggenommene Erbfolge und Schenkung bei Buchwertfortführung nach § 7 EStDV.

c) Rechtsfolgen der Verletzung

11

Rechtsfolge bei Verletzung der Bindungsfrist ist der rückwirkende Verlust sämtlicher schon vorgenommener Sonderabschreibungen. Die Nichteinhaltung der Bindungsfrist stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 2 AO dar, so daß auch bestandskräftige Steuerbescheide zu korrigieren sind. Die Bilanzansätze sind daher für alle vergangenen Veranlagungszeiträume seit der erstmaligen Inanspruchnahme der Sonderabschreibung entsprechend zu berücksichtigen. Bezüglich des Verjährungsbeginns gelten die allgemeinen Regeln der §§ 169 ff. AO. Die Festsetzungsverjährung beginnt somit nicht erst im Jahr der Verletzung der Verbleibensvoraussetzung, sondern nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO spätestens mit Ablauf des jeweils dritten Kj. (BFH v. 30. 1. 85 I R 12/82, BStBl. II S. 386 zum gleich gelagerten Problem bei § 82 f EStDV).

Durch den rückwirkenden Wegfall der Sonderabschreibungen entfällt auch das von § 7 a Abs. 4 EStG angeordnete Verbot der degressiven AfA (s. Anm. 1) mit Wirkung für die Vergangenheit. Der Stpfl. kann daher neu wählen, ob er für das WG die AfA nach § 7 EStG in gleichen oder fallenden Jahresbeträgen vornehmen will.

D. Private Nutzung zu nicht mehr als 10 vH (Nr. 3)

12

Das WG darf vom Stpfl. in jedem Jahr der Bindungsfrist zu nicht mehr als 10 vH privat genutzt werden (§ 2 Nr. 3 FördG). Beträgt die private Nutzung in auch nur einem Jahr des Bindungszeitraums mehr als 10 vH, so verliert der Stpfl. die schon in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen für sämtliche Jahre des Begünstigungszeitraums rückwirkend und vollständig. Zu den dann auftretenden Verfahrensfragen s. Anm. 11.

Pkw-Nutzung: Problematisch ist dies vor allem bei betrieblichen Pkw., die privat mitbenutzt werden. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG wird die private Nutzungsentnahme grds. mit monatlich 1 vH des inländischen unverminderten Listenpreises bewertet. Dieser Wert, mit den tatsächlichen Jahresgesamtkosten des Pkw. ins Verhältnis gesetzt, ergibt den Anteil der privaten Nutzung, der in aller Regel weit über 10 vH betragen wird. Ein Pkw. kann also nur unter § 2 FördG fallen, wenn im Einzelfall durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen werden kann, daß die private Nutzung tatsächlich nicht mehr als 10 vH beträgt. Diesen Nachweis läßt § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG ausdrücklich zu.

Überlassung an Dritte: Werden WG zur Nutzung an Dritte überlassen, so kommt es allein auf die Nutzung durch den Überlassenden an. Unmaßgeblich ist dagegen, wie der Dritte das WG nutzt. Entscheidend ist allein, daß die Überlassung aus betrieblichen Gründen erfolgt (so zB bei der gewerblichen Kfz.-Vermietung, bei der naturgemäß ein großer Teil der Kunden den Pkw. für Privatfahrten nutzen wird). Für Überlassung von WG zur Nutzung durch ArbN gelten die gleichen Grundsätze. Die notwendige betriebliche Veranlassung ist hier dann gegeben, wenn die Nutzungsüberlassung aufgrund des Arbeitsvertrags erfolgt (BFH v. 23. 5. 86 III R 144/85, BStBl. II S. 919).

§ 3 FördG

Baumaßnahmen

¹Begünstigt sind die Anschaffung und die Herstellung von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern sowie Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten an abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern. ²Die Anschaffung eines abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsguts ist nur begünstigt, wenn

1. das Wirtschaftsgut bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden ist und für das Wirtschaftsgut weder Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes noch erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen worden sind oder
2. das Wirtschaftsgut beim Erwerber zu einem Betriebsvermögen gehört, nach dem Jahr der Fertigstellung und
 - a) vor dem 1. Januar 1994 angeschafft worden ist oder
 - b) nach dem 31. Dezember 1993 angeschafft worden ist und mindestens fünf Jahre nach seiner Anschaffung zu eigenbetrieblichen Zwecken verwendet wird oder
3. das Wirtschaftsgut nach dem Jahr der Fertigstellung und auf Grund eines nach dem 31. Dezember 1991 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft worden ist, soweit Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten nach dem Abschluß dieses Vertrags oder Rechtsakts durchgeführt worden sind.

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeines zu § 3 FördG ..	1	1. Abgrenzungsfragen	6
II. Besonderheiten für Herstellungsmaßnahmen		2. Anschaffungsnahe Aufwendungen	7
1. Herstellung eines neuen WG	2	IV. Besonderheiten für Anschaffungsfälle	
2. Herstellung nach Vollverschleiß	3	1. Anschaffung von Neubauten	8
3. Herstellung eines anderen WG	4	2. Anschaffung im Betriebsvermögen	9
4. Dachgeschoßausbau/Aufteilung	5	3. Anschaffung von – noch zu modernisierenden – Altbauten	10
III. Besonderheiten für Modernisierungsmaßnahmen			

I. Allgemeines zu § 3 FördG

1

Satz 1 begünstigt abnutzbare unbewegliche WG, die zum BV und – im Gegensatz zu § 2 – auch zum PV gehören und somit zu Einkünften aus VuV führen können.

Nach der Überschrift (Baumaßnahmen) und dem Sinn und Zweck der Vorschrift sollen jedoch nur Gebäude, Eigentumswohnungen, Teileigentum an Gebäuden, selbständige Gebäudeteile, Außenanlagen und im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehende Mieterneubauten begünstigt sein, nicht sonstige unbewegliche WG (vgl. Bericht des FinAussch. BTDrucks. 12/562 S. 3/9).

§ 3 enthält drei Begünstigungstatbestände: Die Anschaffung von Immobilien, für die nach Satz 2 Einschränkungen gelten; ferner die Herstellung und schließlich „Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten an“, dh. an *bereits bestehenden* Immobilien. Für die ersten beiden Tatbestände gilt die sog. Neubau-Sonder-AfA, für den dritten Tatbestand gilt die – z. Zt. weit günstigere – Altbau-Sonder-AfA (s. § 4 Anm. 7). Die Abgrenzung Neubau- bzw. Altbaumaßnahmen ist somit von entscheidender Bedeutung.

II. Besonderheiten für Herstellungsmaßnahmen

2 1. Herstellung eines neuen WG

Herstellung bedeutet das Schaffen eines noch nicht vorhandenen WG (s. § 6 EStG Anm. 275). Hersteller ist bei Immobilien der Bauherr (§ 15 EStDV; BMF v. 31. 8. 90, BStBl. I S. 366). Zu den begünstigten HK gehören auch die AK eines Rohbaus, der vom Erwerber (= Restbauherr) fertiggestellt wird (BFH v. 19. 1. 90 III R 115/84, BStBl. II 1993 S. 136; ZITZMANN, DB 1994 S. 1005).

3 2. Herstellung nach Vollverschleiß

Ist das Gebäude so sehr abgenutzt, daß es völlig unbrauchbar geworden und – beispielsweise – baupolizeilich gesperrt worden ist (= Bauruine), wird durch seine Instandsetzung ebenfalls ein neues WG geschaffen (BFH v. 19. 9. 95 IX R 37/93, BStBl. II 1996 S. 131). Dem voll verschlissenen WG ist das „untergegangene“ WG gleichzustellen (s. § 6 EStG Anm. 499).

4 3. Herstellung eines anderen WG

Nach R 43 Abs. 5 EStR 1996 kann durch umfassende, nachträgliche Herstellungsarbeiten ein „anderes“ WG entstehen. Nach H 43 EStH 1996 sollen diese HK keine nachträglichen, sondern – wohl – originäre HK sein. Die FinVerw. schafft mit der Annahme eines anderen WG eine Zwischenstufe, um zwischen – nachträglichen Herstellungsarbeiten an einem bestehenden Gebäude, die zur Altbau-Sonder-AfA führen,
– Baumaßnahmen, durch die ein anderes Gebäude entsteht, das kein bautechnischer Neubau iSd. § 7 Abs. 5 EStG ist, wohl aber ein Neubau iSd. FördG sein soll und
– Baumaßnahmen, durch die tatsächlich ein bautechnischer Neubau entsteht, zu unterscheiden.

Diese Unterscheidung bereitet in der Praxis große Schwierigkeiten (vgl. SPANKE in AfA-Lexikon, Degressive AfA, Rn. 10) und ist von der Rspr. nicht gedeckt (vgl. BEST/MERGENER, DStR 1996 S. 1833, 1837). Der BFH spricht von einem „aliud“ iSd. anderen WG nur im Zusammenhang mit der Spekulationsbesteuerung (Urt. v. 27. 8. 97 X R 26/95, BStBl. II 1998 S. 135). Günstige Folge der Verwaltungsmeinung ist jedoch, daß bei umfassender Umgestaltung zu einem anderen WG die Kosten der Altsubstanz – wie die Rohbaukosten – in die

Bemessungsgrundlage der Neubau-Sonder-AfA einbezogen werden (so BLÜMICH/STUHRMANN, § 3 FördG Rn. 28, 28 a, 29 a).

Stellungnahme: Insbesondere die in H 43 EStH 1997 zitierte neue BFH-Rspr. ist uE nicht einschlägig. Nach BFH v. 31. 3. 92 IX R 175/87, BStBl. II S. 808 ist der Umbau einer Mühle zu einem Wohnhaus kein Neubau iSd. § 7 Abs. 5 EStG:

„Die bauliche Umgestaltung eines vorhandenen Gebäudes kann jedoch grundsätzlich nicht als Herstellung eines neuen Gebäudes angesehen werden, ... Der grundlegende Umbau eines Gebäudes steht nur dann einem Neubau gleich, wenn die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge eines neuen Gebäudes verleihen. Das ist insbesondere der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmend sind, wie zB Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschößdecken und die Dachkonstruktion.“

In BMF v. 29. 3. 93, BStBl. I S. 279 hat die FinVerw. gerade für die Anwendung des FördG mit Hinweis auf gerade dieses Urteil nachträgliche Herstellungsarbeiten und nicht die Herstellung eines neuen WG angenommen. Die Aufnahme dieses Urts. in die Hinweise seit 1996 zur Begründung eines „anderen“ WG und die Gleichstellung eines anderen mit einem neuen WG zur Versagung der Altbau-Sonder-AfA ist somit widersprüchlich und nicht überzeugend. Nur wenn ein vollverschlossenes (= untergegangenes) Gebäude von den Fundamenten bis zur Dachkonstruktion erneuert wird, liegt – auch iSd. FördG – ein Neubau vor. Auf eine Funktions- oder Wesensänderung kommt es – vgl. den Umbau der Mühle zum Wohnhaus – entgegen H 43 EStH 1997 nicht an (ebenso FG Rhld.-Pf. v. 5. 11. 97, EFG 1998 S. 214, nrkr., wonach der Begriff des Neubaus nach § 7 Abs. 5 EStG und § 3 FördG als identisch und eine Änderung der Zweckbestimmung [vorher Nutzung durch sowjetische Armee, nachher Wohnnutzung] als unschädlich anzusehen ist).

Beispiele: Umbau eines Fabrikdenkmals zu Wohnungen unter Verwendung der bisherigen Fundamente, Außenmauern, Decken und der Dachkonstruktion: Es wird kein neues bzw. anderes WG geschaffen. Etwas anderes gilt, wenn lediglich die denkmalgeschützte Hauptfassade erhalten bleibt und die Fundamente erneuert bzw. für eine Tiefgarage tiefgreifend umgestaltet, die restlichen Außenmauern und Decken nach Abriß erneuert werden und die bisherige Dachkonstruktion durch Lichtkuppeln etc. ersetzt wird.

Diese Auffassung entspricht dem derzeitigen Sinn und Zweck des Gesetzes, gerade die Altbaumodernisierung – vor dem Neubau – zu fördern.

4. Dachgeschößausbau/Aufteilung

5

Nach BMF v. 10. 7. 96, BStBl. I S. 689 gelten für Baußmaßnahmen an einem Dachgeschöß die folgenden Regelungen:

► *Schaffung eines neuen WG:* Steht der ausgebaute Dachboden nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum übrigen Gebäude (in einem Bürogebäude wird beispielsweise der Dachboden zu Mietwohnungen ausgebaut) oder wird anlässlich des Ausbaus Wohnungs- oder Teileigentum begründet, so soll jeweils ein neues WG entstehen. Umgekehrt gilt dann: Ist in dem übrigen, ungeteilten Gebäude nur eine einzige Mietwohnung (und ansonsten nur Büroräume) enthalten, bilden die neuen Dachgeschößwohnungen mit der alten Mietwohnung ein WG, es ist kein neues WG entstanden.

► *Schaffung eines anderen WG:* Wird ein bereits ausgebautes Dachgeschöß tiefgreifend umgestaltet, soll ein anderes WG entstehen.

► *Vereinfachungsregelung:* Dem Stpfl. wird ein Wahlrecht zu seinen Gunsten angeboten: Wenn der Bauaufwand für den Ausbau größer ist als der Verkehrswert der

Altsubstanz, kann von der Herstellung eines anderen WG ausgegangen werden. Diese Vereinfachungsregelung wurde in R 43 Abs. 5 EStR 1996 übernommen und hat damit – über das BMF-Schreiben hinaus – allgemeine Bedeutung (zu den Auswirkungen des Wahlrechts s. auch Anm. 10 aE). Nur für diese Vereinfachungsregelung spielt das Kostenverhältnis eine Rolle (s. auch Anm. 6).

Kritik: Die rechtliche Umwandlung eines bestehenden Gebäudes in Eigentumswohnungen führt zwar zu mehreren WG, nicht aber zu einer (Neu-)Herstellung iSd. § 7 Abs. 5 EStG (BFH v. 24. 11. 92, BStBl. II 1993 S. 188 und v. 31. 8. 93, BFH/NV 1994 S. 233) oder iSd. § 3 FördG; denn der Dachboden war bereits als Gebäudebestandteil vorhanden. Auch eine Funktions- und Nutzungsänderung reicht für die Annahme eines Neubaus nicht aus (glA HANDZIK in L/B/H, § 7 Rn. 233 g). Dem steht BFH v. 27. 8. 97 X R 26/95 (BStBl. II 1998 S. 13) nicht entgegen, wonach der Ausbau eines Dachbodens „im absoluten Rohzustand ... mit umfangreichen Schuttmassen“ als Herstellung eines neuen und daher – im Zusammenhang mit der Spekulationsbesteuerung – eines nicht nämlichlichen WG anzusehen ist.

Solange die FinVerw. an ihrer Meinung festhält, entstehen dem Stpfl. – zumindest für die Sonderabschreibungen nach dem FördG – andererseits keine Nachteile für den Dachgeschoßausbau zu Wohnungen: Der Stpfl. kann wählen, ob er durch Aufteilung oder Nutzungsänderung oder über die Vereinfachungsregelung eine Neubaumaßnahme oder über den Zusammenhang mit einer (oder mehreren) im Gebäude bereits vorhandener Mietwohnung(en) oder über die hier vertretene – wohl nur im Rechtsweg erreichbare – Meinung eine Altbaumaßnahme fördern lassen will.

III. Besonderheiten für Modernisierungsmaßnahmen

6 1. Abgrenzungsfragen

Zur Abgrenzung von Neubau-/Modernisierungsmaßnahmen an bereits bestehenden WG s. die vorstehenden Anmerkungen. Die Kosten für die Baumaßnahme und der Wert des bisherigen Gebäudes sind für die Abgrenzung ohne Bedeutung (glA BMF v. 29. 3. 93, BStBl. I S. 279; aA OFD München v. 28. 1. 98 S 1988 b – 8 St 413 [nv], wonach bei Kosten für die Altsubstanz von nur 10 vH im Verhältnis zu den Gesamtkosten stets eine Neubaumaßnahme anzunehmen ist).

7 2. Anschaffungsnahe Aufwendungen

Zur Definition von anschaffungsnahe Aufwendungen vgl. § 21 EStG Anm. 300 und R 157 Abs. 4 EStR 1996. Diese Aufwendungen führen regelmäßig zu den begünstigten Altbaumaßnahmen, es sei denn, der Stpfl. macht von der Vereinfachungsregelung in Anm. 5 Gebrauch.

IV. Besonderheiten für Anschaffungsfälle

8 1. Anschaffung von Neubauten

Satz 2 bringt Besonderheiten für Anschaffungsfälle. So sind nach Nr. 1 Neubauten nur begünstigt, wenn sie spätestens bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung (zur Fertigstellung s. § 6 EStG Anm. 276) angeschafft worden sind (zum Anschaffungszeitpunkt s. § 6 EStG Anm. 274). Ist diese Voraussetzung nicht

erfüllt, entfällt für den Erwerber jegliche Sonderabschreibungsmöglichkeit, es sei denn, der Hersteller hätte rechtzeitig im Fertigstellungsjahr an einen Immobilienfonds verkauft (s. § 1 FördG Anm. 4). Weitere Voraussetzung in Anschaffungsfällen ist, daß weder der Hersteller noch ein etwaiger Zwischenerwerber degressive, erhöhte oder Sonderabschreibungen in Anspruch genommen hat.

2. Anschaffung im Betriebsvermögen

9

Das FördG traf die Einschränkung („Anschaffung spätestens im Fertigstellungsjahr“ s. Anm. 8) in seiner ersten Fassung nur für unbewegliche WG im PV. Daher begünstigte das FördG bei Anschaffungen im BV Neubauten und Altbauten in gleicher Weise, dh. Sonderabschreibungen konnten auch auf AK von Altbauten vorgenommen, und diese konnten anschließend ohne zusätzliche Modernisierungsmaßnahmen weiter veräußert werden. Bei entsprechender Gestaltung konnte ein nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigter Veräußerungs- oder Aufgabengewinn entstehen. Da dies nicht dem Förderzweck des Gesetzes entsprach, gilt nach der durch StandOG v. 13. 9. 93 eingefügten Nr. 2 für Anschaffungen von Altbauten (= Anschaffung *nach* dem Jahr der Fertigstellung) nach dem 31. 12. 93 die zusätzliche Voraussetzung, daß sie 5 Jahre nach Anschaffung zu eigenbetrieblichen Zwecken verwendet werden müssen (vgl. dazu ausführlich BLÜMICH/STUHRMANN, § 3 FördG Rn. 11 ff.)

3. Anschaffung von – noch zu modernisierenden – Altbauten

10

Begünstigt sind nur die eigentlichen Modernisierungsmaßnahmen, dh. die Modernisierungskosten, nicht die Kosten der Altsubstanz, die lediglich mit 2 vH bzw. 2,5 vH linear abgeschrieben werden können.

Auch die Nr. 3 wurde durch StandOG v. 13. 9. 93 nachträglich und – da sie Vorteile bringt – mit Rückwirkung eingeführt. Für die Altbaumodernisierung galt ursprünglich lediglich Satz 1. Aus der dort gesetzlich getroffenen Verknüpfung der „Modernisierungsmaßnahmen“ mit dem Begriff der „nachträglichen Herstellungsarbeiten“ folgte nach hM, daß die Modernisierung als Hersteller = Bauherr durchgeführt und der Investor (bzw. die Investorengemeinschaft) die Bauherreneigenschaft haben mußte. Diese Eigenschaft ist – aufgrund der verschärften BFH-Rspr. und Verwaltungsmeinung – nur in Ausnahmefällen erreichbar. Das machte die Altbaumodernisierung für Erwerber und Erwerberrgemeinschaften unmöglich (zur damaligen Rechtslage und zur Kritik vgl. FLEISCHMANN/HAAS, DStR 1993 S. 533, 535). Deshalb wurde im StandOG eine Nachbesserung des Gesetzes dergestalt getroffen, daß nunmehr die Begriffe „Anschaffung“ und „nachträgliche Herstellungsarbeiten“ miteinander verknüpft werden. Allerdings enthält die Nachbesserung zwei Einschränkungen:

► *Rückwirkung nur bis zum 1. 1. 92:* Anschaffungsfälle für die Zeit vom 1. 1. 91 bis 31. 12. 91 bleiben ausgeschlossen (zur Billigkeitsmaßnahmen s. KALIGIN in Harzburger Steuerprotokoll 1997, S. 258). Wird die Modernisierung dagegen als Hersteller = Bauherr im Rahmen von anschaffungsnahen HK durchgeführt, gilt diese zeitliche Einschränkung nicht (vgl. FG Brandenburg v. 7. 11. 96, EFG 1998 S. 46, rkr.).

► *Durchführung der Modernisierungsmaßnahmen erst nach Kaufvertragsabschluß:* Eine „Vorrats“-Sanierung, dh. Verkauf einer bereits sanierten Immobilie ist nicht begünstigt, es sei denn, die Vorratssanierung wurde durch einen Immobilienfonds (als Anspruchsberechtigter) durchgeführt (s. § 1 FördG Anm. 4). Die spätere

diesem Fonds beitretenden Gesellschafter kommen dann noch in den Genuß der Altbau-Sonder-AfA. – Für andere Fälle kommt die in R 43 Abs. 5 EStR 1996 verankerte Vereinfachungsregelung (s. Anm. 5) in Betracht: Durch die wahlweise Annahme eines anderen WG und damit durch die Annahme eines Neubaus iSd. FördG (das für die Vereinfachungsregelung erforderliche Kostenverhältnis dürfte im Regelfall gegeben sein) ist die Anschaffung spätestens im Fertigstellungsjahr der Modernisierungsmaßnahmen erforderlich: Die AK der Altsubstanz können in die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung einbezogen und es kann zumindest die Neubau-Sonder-AfA geltend gemacht werden.

§ 4 FördG

Sonderabschreibungen

(1) ¹Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter oder die Herstellungskosten, die für die nachträglichen Herstellungsarbeiten aufgewendet worden sind, oder die Anschaffungskosten, die auf Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträglichen Herstellungsarbeiten im Sinne des § 3 Satz 2 Nr. 3 entfallen. ²Die Sonderabschreibungen können im Jahr des Investitionsabschlusses und in den folgenden vier Jahren in Anspruch genommen werden. ³Investitionen sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt oder die nachträglichen Herstellungsarbeiten beendet worden sind. ⁴In den Fällen des § 3 Satz 2 Nr. 3 tritt an die Stelle des Jahres der Anschaffung das Jahr der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten. ⁵Die Sonderabschreibungen können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden.

(2) ¹Die Sonderabschreibungen betragen vorbehaltlich des Satzes 2 bei Investitionen, die

1. nach dem 31. Dezember 1990 und vor dem 1. Januar 1997 abgeschlossen werden, bis zu 50 vom Hundert der Bemessungsgrundlage,
2. nach dem 31. Dezember 1996 und vor dem 1. Januar 1999 abgeschlossen werden,
 - a) bis zu 50 vom Hundert, soweit vor dem 1. Januar 1997 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet worden oder Teilherstellungskosten entstanden sind, und
 - b) bis zu 40 vom Hundert, soweit die Bemessungsgrundlage die vor dem 1. Januar 1997 geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder entstandenen Teilherstellungskosten übersteigt,
3. nach dem 31. Dezember 1998 abgeschlossen werden,
 - a) bis zu 50 vom Hundert, soweit nach dem 31. Dezember 1990 und vor dem 1. Januar 1997 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet worden oder Teilherstellungskosten entstanden sind, und
 - b) bis zu 40 vom Hundert, soweit nach dem 31. Dezember 1996 und vor dem 1. Januar 1999 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet worden oder Teilherstellungskosten entstanden sind.

²Bei Baumaßnahmen im Sinne des § 3 tritt an die Stelle des Satzes von 40 vom Hundert jeweils

1. der Satz von 25 vom Hundert, soweit die unbeweglichen Wirtschaftsgüter mindestens fünf Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung Wohnzwecken dienen,
2. der Satz von 20 vom Hundert, soweit die unbeweglichen Wirtschaftsgüter nicht mindestens fünf Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung
 - a) in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes zu eigenbetrieblichen Zwecken verwendet werden oder
 - b) Wohnzwecken dienen.

³Satz 2 gilt nicht bei Modernisierungsmaßnahmen und anderen nachträglichen Herstellungsarbeiten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern und nicht in den Fällen des § 3 Satz 2 Nr. 3. ⁴Hat ein Betrieb Betriebsstätten im Fördergebiet und außerhalb des Fördergebiets, gilt für die Einordnung eines Betriebs in das verarbeitende Gewerbe die Gesamtheit aller Betriebsstätten im Fördergebiet als ein Betrieb.

(3) Bei Herstellungskosten, die für nachträgliche Herstellungsarbeiten im Sinne des § 3 Satz 1 aufgewendet worden sind, und bei Anschaffungskosten, die auf Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten im Sinne des § 3 Satz 2 Nr. 3 entfallen, ist der Restwert von dem auf das Jahr der Inanspruchnahme der insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen folgenden Jahr an, spätestens vom fünften auf das Jahr der Beendigung der Herstellungsarbeiten folgenden Jahr an, bis zum Ende des neunten Jahres nach dem Jahr der Beendigung der Herstellungsarbeiten in gleichen Jahresbeträgen abzusetzen.

Inhaltsübersicht

	Anm.	Anm.
I. Allgemeines zu § 4 FördG ..	1	
II. Bestimmungen für Sonderabschreibungen nach Abs. 1		
1. Bemessungsgrundlage	2	
2. Verteilungsmöglichkeiten ...	3	
3. Beginn mit Investitionsabschluß	4	
4. Vorgezogene Begünstigung für Anzahlungen/Teilherstellungskosten	5	
		III. Höhe und zeitliche Anwendung der Sonderabschreibungen nach Abs. 2
		1. Einheitlicher Abschreibungssatz von 50 vH bis zum 31. 12. 96
		6
		2. Unterschiedliche Abschreibungssätze ab 1. 1. 97
		7
		IV. Restwertabschreibung nach Abs. 3 für Altbaumodernisierung
		8

1

I. Allgemeines zu § 4 FördG

§ 4 FördG ist die wichtigste Vorschrift des FördG:

Abs. 1 regelt die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibungen (Satz 1), die Verteilungsmöglichkeit auf 5 Jahre (Satz 2), den üblichen Zeitpunkt des Beginns der Sonderabschreibungen mit Investitionsabschluß (Sätze 3 u. 4) und den vorgezogenen Zeitpunkt für die Begünstigung von Anzahlungen und TeilHK (Satz 5).

Abs. 2 bestimmt die Höhe der Sonderabschreibungen und ihre zeitliche Anwendung. Durch die unterschiedlichen AfA-Sätze und die unterschiedlichen Anwendungszeiträume ist insbesondere Abs. 2 schwer verständlich geworden.

Abs. 3 enthält die besondere Restwertabschreibung für die Altbaumodernisierung.

II. Bestimmungen für Sonderabschreibungen nach Abs. 1

1. Bemessungsgrundlage

2

Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen (zum Begriff s. § 7a EStG Anm. 7) sind für bewegliche und unbewegliche WG die AHK bzw. die nachträglichen HK (s. § 7a Anm. 21). Bewegliche WG sind nur im Rahmen von Betriebsvermögen begünstigt (s. § 2 FördG Anm. 1); sie können neu oder gebraucht sein (s. § 2 FördG Anm. 2). Unbewegliche WG müssen Baumaßnahmen iSd. § 3 FördG sein; sie können im Rahmen von Betriebs- und Privatvermögen angeschafft, hergestellt oder modernisiert werden; auch sie können Neu- oder Altbauten sein (zur Abgrenzung Neu-/Altbau s. § 3 FördG Anm. 2–6). Bei Altbauten bilden aber nur die nachträglichen HK die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen. Zur Bemessungsgrundlage in Fällen der Realteilung von Gesellschaften mit Einkünften aus VuV und im Fall der Anschaffung/Herstellung eines Gebäudes durch eine natürliche Person mit anschließender Veräußerung von Gesellschafts-/Miteigentumsanteilen s. BMF v. 24. 12. 96, BStBl. I S. 1516, Tz I 1, 4, jeweils mit Beispielen (s. auch STUHRMANN, DStR 1997 S. 103; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, DB 1997 S. 395 u. DStR 1997 S. 196).

2. Verteilungsmöglichkeiten

3

Die Sonderabschreibungen können nach Satz 2 auf 5 Jahre beliebig verteilt werden (= Begünstigungszeitraum, s. § 7a EStG Anm. 22). Daraus folgt: Die Sonderabschreibungen können vom Stpfl. – bei PersGes. und Gemeinschaften ist die Gesellschaft Anspruchs- und Verteilungsberechtigter (s. § 1 FördG Anm. 3) – voll im Erstjahr in Anspruch genommen oder gleich- oder ungleichmäßig auf den Begünstigungszeitraum verteilt werden.

Mindest-AfA: Neben bzw. statt der Sonderabschreibung muß mindestens die lineare AfA abgesetzt werden (s. § 7a EStG Anm. 71).

Restwertabschreibung: Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums ist die Restwertabschreibung nach § 7a Abs. 9 EStG (s. dort Anm. 150 ff.) vorzunehmen. Eine Ausnahme besteht für die Altbaumodernisierung (s. Anm. 8).

3. Beginn mit Investitionsabschluß

4

Die Sonderabschreibungen beginnen „im Jahr des Investitionsabschlusses“ (Satz 2). Daraus folgt für bewegliche und unbewegliche WG, daß es auf den genauen Anschaffungs- oder Fertigstellungszeitpunkt im Jahr nicht ankommt (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 4 FördG Rn. 12). Investitionsabschluß ist in Anschaffungsfällen die Verschaffung der Verfügungsmacht bzw. der Lastenwechsel, in Herstellungsfällen die Fertigstellung und in Modernisierungsfällen die Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten.

Auf die volle, teilweise oder völlig unterbliebene Zahlung des Kaufpreises kommt es nicht an. Da das FördG zum Beginn der Sonderabschreibung lediglich den Investitionsabschluß fordert, gelten die allgemeinen Regeln des § 7 EStG, nach denen der Zeitpunkt der Bezahlung unerheblich ist (s. § 7 EStG Anm. 160; R 44 Abs. 1 EStR 1996).

5 4. Vorgezogene Begünstigung für Anzahlungen/Teilherstellungskosten

In diesen Fällen kommt es gerade nicht auf den Investitionsabschluß, sondern bei Anzahlungen auf die tatsächliche Zahlung und bei TeilHK auf das tatsächliche Entstehen der Kosten an. Da das FördG für diesen Begünstigungstatbestand keinerlei Voraussetzungen, Einschränkungen oder Erleichterungen trifft, gelten die allgemeinen Regelungen des § 7a Abs. 2 EStG uneingeschränkt (s. § 7a EStG Anm. 38 ff.).

III. Höhe und zeitliche Anwendung der Sonderabschreibungen nach Abs. 2

6 1. Einheitlicher Abschreibungssatz von 50 vH bis zum 31. 12. 96

Durch JStG 1996 (s. vorn Rechtsentwicklung des FördG) wurden die Sonderabschreibungsmöglichkeiten nochmals zeitlich bis zum 31. 12. 98 verlängert, gleichzeitig wurde aber der bis dahin einheitliche Abschreibungssatz von 50 vH auf unterschiedliche Sätze abgesenkt. Für Höhe und zeitliche Anwendung der Sonderabschreibungssätze s. die folgende Übersicht und Anm. 7.

Der einheitliche Abschreibungssatz von 50 vH gilt für

- ▷ bewegliche WG des Anlagevermögens, die nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 97 hergestellt oder angeschafft werden sowie nachträgliche HK an diesen WG;
- ▷ unbewegliche WG des Betriebs- und Privatvermögens, die nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 97 hergestellt oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft werden sowie für nachträgliche Herstellungsarbeiten an den Gebäuden, wenn sie vor dem 1. 1. 97 abgeschlossen werden;
- ▷ AK unbeweglicher WG des Betriebsvermögens, die nach dem Jahr der Fertigstellung und vor dem 1. 1. 97 angeschafft werden, soweit das WG mindestens 5 Jahre nach seiner Anschaffung zu eigenbetrieblichen Zwecken verwendet wird (§ 3 Satz 2 Nr. 2 Buchst. b FördG);
- ▷ nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 97 entstandene TeilHK und geleistete Anzahlungen auf AK (§ 4 Abs. 2 Nr. 2 Nr. 3 FördG).

7 2. Unterschiedliche Abschreibungssätze ab 1. 1. 97

Anschaffung und Herstellung: Es gelten

▶ *Abschreibungssatz 40 vH:*

- ▷ Dieser Vomhundertsatz ist anwendbar auf AHK von Gebäuden, soweit diese mindestens 5 Jahre nach ihrer Herstellung oder Anschaffung in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes zu eigenbetrieblichen Zwecken verwendet werden. Grundlage der Eingruppierung ist die vom statistischen Bundesamt herausgegebene Klassifikation der Wirtschaftszweige (Ausgabe 1993).
- ▷ Der Satz von 40 vH gilt auch für Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten iSd. § 3 Satz 1 FördG, die der Gebäudeeigentümer durchführt (§ 4 Abs. 2 Satz 3 FördG), sowie für den Teil der AK eines sanierten Altbaus, der auf nach Abschluß des notariellen Kaufvertrags durchgeführte Modernisierungsmaßnahmen oder andere nachträgliche Herstellungsarbeiten entfällt (§ 4 Abs. 2 Satz 3 iVm. § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG). Begünstigt sind Maßnahmen sowohl im BV als auch im PV.

- ▷ Schließlich sind Sonderabschreibungen von 40 vH möglich auf AHK beweglicher WG des Anlagevermögens, dh. nur im BV, sowie die nachträglichen Herstellungsarbeiten an diesen.
- ▶ *Abschreibungsatz 25 vH:* Dieser Satz ist anwendbar auf AHK von Wohngebäuden des BV und des PV, soweit diese mindestens 5 Jahre nach der Herstellung oder Anschaffung Wohnzwecken (vgl. R 42 a EStR 1996 u. H 42 a EStH „Wohnzwecke“) dienen. Diese Sonderabschreibungen sind zusammen mit der daneben vorzunehmenden linearen AfA des § 7 Abs. 4 EStG (§ 7a Abs. 4 EStG) in den ersten 5 Jahren günstiger als die degressive AfA des § 7 Abs. 5 EStG, die bei Stellen des Bauantrags nach dem 31. 12. 95 in den ersten 5 Jahren jeweils 5 vH der HK betragen.
- ▶ *Abschreibungsatz 20 vH:* Dieser Satz ist möglich auf AHK von unbeweglichen WG, die nicht mit 40 bzw. 25 vH abschreibungsbegünstigt sind, zB eigenbetrieblich genutzte Gebäude, die nicht im verarbeitenden Gewerbe verwendet werden, vermietete Gebäude des Betriebsvermögens, Bürogebäude, Einkaufszentren etc. im Privatvermögen.

Anzahlungen/Teilherstellungskosten: Für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und TeilHK gelten folgende Sätze:

Die Sonderabschreibungen betragen 40 vH, wenn nach dem 31. 12. 96 und vor dem 1. 1. 99 Anzahlungen auf AK geleistet werden oder TeilHK entstanden sind, soweit das WG, auf das sich die Aufwendungen beziehen, mit 40 vH begünstigt ist. Sie betragen 25 bzw. 20 vH, wenn das begünstigte WG mit 25 bzw. 20 vH begünstigt ist. Anzahlungen und TeilHK sind auch dann abschreibungsbegünstigt, wenn die begünstigte Investition, auf die sie sich beziehen, erst nach dem 31. 12. 98 und somit nach dem Auslauf des FördG abgeschlossen wird (§ 4 Abs. 2 Nr. 3 FördG). Wann die Investition abgeschlossen sein muß, läßt das FördG offen. Die FinVerw. tritt allerdings bei einem Investitionsabschluß später als das Folgejahr, dh. nach dem 31. 12. 99 in die von uns als unzulässig erachtete sog. Willkürprüfung ein (s. § 7a EStG Anm. 43).

IV. Restwertabschreibung nach Abs. 3 für Altbausanierung

8

Grundsätzlich gilt die Restwertabschreibung nach § 7a Abs. 9 EStG. Diese beginnt nach Ablauf des Begünstigungszeitraums (s. § 7a EStG Anm. 150 ff.), dh. bei nach dem FördG begünstigten Investitionen nach Ablauf von 5 Jahren. Ein früherer Übergang zur Restwertabschreibung ist auch dann nicht erforderlich, wenn die insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen bereits lange vorher, zB für Anzahlungen ausgeschöpft wurden. Auch in diesem Fall beginnt die Restwertabschreibung erst im sechsten Jahr nach Investitionsabschluß (für den Fall, daß der Investitionsabschluß in einem Jahr nach Auslauf des FördG liegt, s. Beispiel in § 7a EStG Anm. 49). Daraus folgt:

- ▷ *Vom Jahr des Investitionsabschlusses bis zum vierten Folgejahr* kann die – falls nicht für Anzahlungen/TeilHK bereits ganz oder teilweise ausgeschöpfte – Sonderabschreibung und muß die lineare Abschreibung von den gesamten AHK vorgenommen werden.
- ▷ *Ab dem sechsten Jahr ist der Buchrestwert gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer zu verteilen*, bei Neubauten auf (50 Jahre ./ 5 Jahre =) 45 Jahre, AfA-Satz 2,22 vH (s. § 7a EStG Anm. 155).

Besondere Restwertabschreibung für die Altbaumodernisierung: Die Restwertabschreibung der Kosten nachträglicher Herstellungsarbeiten an einem un-

beweglichen WG, dh. für die Restwertabschreibung der üblichen Modernisierungs- und Sanierungskosten, die nicht zu einem bautechnisch neuen WG führen (zur Abgrenzung s. § 3 FördG Anm. 3–6) sieht § 4 Abs. 3 FördG eine besondere Regelung vor, die – als *lex specialis* – Vorrang vor § 7 a Abs. 9 EStG hat. Der Restwert ist von dem Jahr an, ab dem die Sonderabschreibungen nicht mehr vorgenommen werden können, weil sie voll ausgenutzt worden sind, spätestens aber vom fünften Jahr nach Beendigung der Arbeiten bis zum Ende des neunten Jahres nach dem Jahr der Beendigung der nachträglichen Arbeiten in gleichen Jahresbeträgen anzusetzen.

Neben der Sonderabschreibung ist die lineare AfA abzusetzen, im Jahr der Beendigung der Arbeiten – ausnahmsweise – nicht pro rata (BMF v. 29. 3. 93, BStBl. I S. 279 Tz. 12).

Beispiel: Ein Stpfl. nimmt an seinem Mietshaus in Weimar nach § 3 Satz 1 FördG begünstigte nachträgliche Herstellungsarbeiten vor. Die Aufwendungen dafür betragen 100 000 DM. Das Gebäude selbst wird nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a mit 2 vH bzw. 2,5 vH jährlich abgeschrieben.

Abschreibungsvolumen		100 000 DM
1. Jahr		
40 vH Sonderabschreibungen	=	40 000 DM
2 vH lineare AfA	=	2 000 DM
Restwert nach dem 1. Jahr		58 000 DM
2.–10. Jahr: Restwert verteilt auf 9 Jahre	= p. a.	6 444 DM
Restwert nach dem 10. Jahr		0 DM

Nach BLÜMICH/STUHRMANN, § 4 FördG Rn. 24 kann der Stpfl. die Abschreibung der Modernisierungskosten auch mit 10 x 10 vH in Anspruch nehmen.

Die hohe Anfangsabschreibung der nachträglichen HK mit früher 50 vH und zur Zeit 40 vH und die Vollabschreibung dieser Kosten in 10 Jahren machen die Altbaumodernisierung besonders attraktiv.

Sind vor dem 1. 1. 99 TeilHK entstanden oder Anzahlungen auf AK geleistet worden, erfolgt der Investitionsabschluß aber erst später, so gilt:

- ▷ Für o. g. TeilHK oder Anzahlungen können und sollten die zulässigen Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden.
- ▷ Diese Sonderabschreibungen können auf den 5-jährigen Begünstigungszeitraum verteilt werden.
- ▷ Für die Restwertabschreibung ist nach BMF v. 24. 12. 96, BStBl. I S. 1516, 1519 wie folgt zu unterscheiden:
 - Nur für die vor dem 1. 1. 99 entstandenen TeilHK oder geleisteten Anzahlungen auf AK greift die günstige Restwertabschreibung auf Null in längstens 9 Jahren;
 - für etwa erst in 1999, dh. nach Auslauf des FördG entstandene, restliche TeilHK oder restliche AK sollen die allgemeinen Regelungen des § 7 a Abs. 9 EStG (s. § 7 a EStG Anm. 150 ff.) gelten, dh. gleichmäßige Verteilung des Buchrestwerts auf die gesamte Restnutzungsdauer des Gebäudes.
- ▷ Erfolgt der Investitionsabschluß erst nach dem 31. 12. 99, tritt die FinVerw. in die uE unzulässige Willkürprüfung ein (s. § 7 a EStG Anm. 43).
- ▷ Nach dem 31. 12. 98 entstandene TeilHK oder AK sind nur noch durch das InvZulG 1999 (vgl. Anhang 13) begünstigt. Die Bemessungsgrundlage der Investitionszulage wird – ohne Wahlrecht – um vor dem 1. 1. 99 entstandene TeilHK bzw. Anzahlungen gekürzt, eine nicht geltend gemachte Sonderabschreibung verfällt also (s. Anhang 13 Anm. 2).

Der Wortlaut des § 4 Abs. 3 FördG umfaßt folgenden Fall nicht: Für eine – noch zu sanierende – Eigentumswohnung wird in 1997 der Kaufpreis in voller Höhe vorausbezahlt und mit 40 vH abgeschrieben. Die Sanierungsarbeiten werden – wegen einer nicht vorhersehbaren Bauverzögerung (s. § 7 a EStG Anm. 43) – erst Mitte 1999 beendet. Die Restwertabschreibung kann uE nicht bereits in 1998, sondern erst ab 1999 beginnen und „in gleichen Jahresbeträgen“, dh. auch für 1999 mit einem vollen Neuntel in Anspruch genommen werden.

§ 5 FördG

Gewinnabzug

¹Land- und Forstwirte, deren Gewinn nach § 13 a des Einkommensteuergesetz zu ermitteln ist, können im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung oder Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten 25 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter oder der Herstellungskosten, die für die nachträglichen Herstellungsarbeiten aufgewendet worden sind, vom Gewinn abziehen. ²Die abzugsfähigen Beträge dürfen insgesamt 4000 Deutsche Mark nicht übersteigen und nicht zu einem Verlust aus Land- und Forstwirtschaft führen. ³§ 7a Abs. 5 und 6 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeines zu § 5 FördG		II. Begünstigungstatbestand	
1. Bedeutung des § 5 FördG ..	1	(§ 5 Sätze 1 und 2 FördG) ...	3
2. Verhältnis zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 EStG	2	III. Verweis auf § 7a Abs. 5 und 6 EStG (§ 5 Satz 3 FördG) ..	4

I. Allgemeines zu § 5 FördG

1 1. Bedeutung des § 5 FördG

Die Land- und Forstwirte (zum Begriff s. § 13 EStG Anm. 70), die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen (§ 13 a EStG) ermitteln, können aufgrund der Eigenart dieser Gewinnermittlungsmethode keine Abschreibungen und somit auch keine Sonderabschreibungen nach §§ 2, 3, 4 FördG vornehmen (vgl. allg. zur Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen § 13 EStG Anm. 4, 5). Um im Fördergebiet gerade auch für Kleinlandwirte einen steuerlichen Investitionsanreiz zu schaffen, mußte eine besondere Gewinnabzugsvorschrift geschaffen werden. § 5 FördG ist dem durch JStG 1996 v. 11. 10. 95 (BGBl. I S. 1250; BStBl. I S. 438) aufgehobenen § 78 EStDV nachgebildet. Den zeitlichen Anwendungsbereich der Norm regelt § 8 Abs. 1 FördG, die Geltung für das Gebiet von Berlin-West regelt § 8 Abs. 1 a FördG (s. dazu § 8 FördG Anm. 2).

2 2. Verhältnis zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und 3 EStG

Ein spezielles, vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich geregeltes Problem ergibt sich, wenn der Land- oder Forstwirt die Gewinnermittlung nach § 13 a EStG aufgibt und zum Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG) oder zur Überschußrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) übergeht.

Der Stpfl. kann in diesem Fall die Sonderabschreibungen in der sich aus § 4 FördG ergebenden Höhe nachholen, wenn der Begünstigungszeitraum dieser

Vorschrift (5 Jahre) noch nicht abgelaufen ist. Dies gilt unabhängig davon, ob zuvor ein Gewinnabzug nach § 5 FördG vorgenommen wurde. War dies allerdings der Fall, so muß der Gewinnabzug auf das Sonderabschreibungsvolumen angerechnet werde (ebenso SCHMIDT/DRENSECK XVII. § 7 a Rn. 50; BLÜMICH/STUHRMANN § 5 FördG Rn. 2).

II. Begünstigungstatbestand (§ 5 Sätze 1 und 2 FördG)

3

Begünstigungsfähige Investitionen sind nur solche iSd. §§ 2, 3 FördG. Dies ergibt sich unmittelbar aus § 1 Abs. 1 Satz 1 FördG. Es gilt also zB für bewegliche WG die Bindungsfrist des § 2 Nr. 2 FördG sowie die Begrenzung des privaten Nutzungsanteils von nicht mehr als 10 vH. Begünstigt sind die Anschaffung (§ 6 EStG Anm. 273), die Herstellung (§ 6 EStG Anm. 275) und die Durchführung von nachträglichen Herstellungsarbeiten (§ 2 FördG Anm. 3). Einem *Pächter* steht der Gewinnabzug zu, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer des begünstigten WG ist (SCHMIDT/DRENSECK XVII. § 7 a EStG Rn. 50).

Bemessungsgrundlage für den Gewinnabzug sind die AHK, sowie die Aufwendungen für die nachträglichen Herstellungsarbeiten. Für nach dem 31. 12. 98 vorgenommenen Investitionen wird diese Bemessungsgrundlage allerdings beschränkt durch die Höhe der vor dem 1. 1. 99 geleisteten Anzahlungen auf AK und entstandenen TeilHK (s. § 8 FördG Anm. 2).

Die Höhe des Gewinnabzugs beträgt 25 vH der Bemessungsgrundlage, maximal jedoch 4000 DM. Dieser Gewinnabzug ist von dem nach § 13 a EStG ermittelten Durchschnittssatzgewinn abzuziehen. Der Gewinnabzug darf nicht zu einem Verlust aus Land- und Forstwirtschaft führen, bzw. einen schon vorhandenen Verlust des Wj. nicht erhöhen (§ 5 Satz 2 FördG).

Begünstigungszeitraum ist nur das Wj. der Anschaffung, Herstellung oder Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten; in diesem muß der volle Gewinnabzug geltend gemacht werden. Ein Gewinnabzug in vorangehenden oder nachfolgenden Wj. ist nicht mehr möglich. Anzahlungen (s. § 8 FördG Anm. 2) schaffen nur die Voraussetzung für den Gewinnabzug, sind im Anzahlungsjahr selbst aber nicht begünstigt.

III. Verweis auf § 7 a Abs. 5 und 6 EStG (§ 5 Satz 3 FördG)

4

§ 5 Satz 3 FördG regelt zum einen die entsprechende Geltung von § 7 a Abs. 5 EStG. Danach dürfen Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen nicht aufgrund mehrerer Vorschriften gleichzeitig vorgenommen werden. Die Vorschrift kann nur entsprechend gelten, weil bei der Gewinnermittlung nach § 13 a EStG grds. ohnehin keine Sonderabschreibungen oder erhöhte Absetzungen in Frage kommen. Sie verbietet daher vor allem, daß der Stpfl. verschiedene Gewinnabzugsmöglichkeiten gleichzeitig in Anspruch nimmt. Relevant war dies hauptsächlich für den inzwischen weggefallenen § 78 EStDV. Für die Wj. 1990/91 und 1991/92 mußte sich der Landwirt im Fördergebiet zwischen beiden Begünstigungsvorschriften entscheiden. Dabei mußte uE dieses Wahlrecht einheitlich für alle Investitionen eines Wj. ausgeübt werden. Dies ergibt sich aus der Formulierung „... insgesamt 4000 DM ...“ in § 5 Satz 2 FördG. Der Landwirt konnte daher nicht für die eine Maßnahme § 78 EStDV in Anspruch nehmen und im selben Wj. für eine andere Investition § 5 FördG (aA insoweit GRÜTZNER, BBK Fach 15 Seite 857).

Der Verweis auf § 7a Abs. 6 EStG bedeutet, daß der Gewinnabzug des § 5 FördG für die Prüfung der Grenzen der Buchführungspflicht nach § 141 AO außer Betracht bleibt, dh. der Gewinnabzugsbetrag muß insoweit dem steuerlichen Gewinn des Betriebs wieder zugeschlagen werden.

§ 6 FördG

Steuerfreie Rücklage

(1) ¹Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 des Einkommensteuergesetzes ermitteln, können eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage für Investitionen im Sinne der §§ 2 und 3 bilden, mit denen vor dem 1. Januar 1992 begonnen worden ist. ²Die Rücklage kann bis zu der Höhe gebildet werden, in der voraussichtlich Sonderabschreibungen nach § 4 Abs. 1 in Anspruch genommen werden können, höchstens jedoch im Wirtschaftsjahr in Höhe von jeweils 20 Millionen Deutsche Mark.

(2) Die Rücklage ist gewinnerhöhend aufzulösen, sobald und soweit Sonderabschreibungen nach § 4 Abs. 1 für Investitionen, die vor dem 1. Januar 1995 abgeschlossen worden sind, in Anspruch genommen werden können, spätestens jedoch zum Schluß des ersten nach dem 30. Dezember 1994 endenden Wirtschaftsjahrs.

(3) Soweit eine nach Absatz 1 gebildete Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst wird, ohne daß in gleicher Höhe Sonderabschreibungen nach § 4 vorgenommen werden, ist der Gewinn des Wirtschaftsjahrs, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 vom Hundert des aufgelösten Rücklagebetrags zu erhöhen.

Inhaltsübersicht

	Anm.
I. Zeitliche Geltung 1	II. Bedeutung und Funktionsweise der Regelung 2

I. Zeitliche Geltung

1

Nach § 6 FördG konnte letztmalig im Wj. 1991/92 eine gewinnmindernde Rücklage für Investitionen iSd. §§ 2 und 3 FördG gebildet werden, mit denen aber vor dem 1. 1. 92 begonnen worden sein mußte. Zu Einzelheiten der zeitlichen Geltung s. § 8 FördG Anm. 9. Die Rücklage mußte nach § 6 Abs. 2 FördG spätestens im Wj. 1994/95 wieder gewinnerhöhend aufgelöst werden. § 6 FördG war daher letztmalig relevant für den VZ 1995.

II. Bedeutung und Funktionsweise der Regelung

2

Die Zulassung der Bildung einer den Gewinn mindernden Rücklage sollte eine Steuerstundung für Investitionen bewirken, deren Abschluß bereits 1991 erfolgen sollte, die aber wegen unvorhergesehener Umstände wie Lieferschwierigkeiten oder verspätete Erteilung von Baugenehmigungen tatsächlich erst später beendet wurden (BTDrucks. 12/562 S. 72). Der Vorteil der Rücklagenbildung gegenüber der Möglichkeit, nach § 4 Abs. 1 Satz 5 FördG bereits für Anzahlungen auf AK

und für TeilHK Sonderabschreibungen in Anspruch zu nehmen, bestand darin, daß für die Rücklagenbildung noch gar keine Anzahlungen geleistet oder TeilHK entstanden sein mußten. Die Steuervergünstigung des § 6 FördG ermöglichte eine noch weitergehende zeitliche Vorverlagerung der Förderung.

Die Rücklage konnte nur von Stpfl. gebildet werden, die ihren Gewinn nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG im Wege des Betriebsvermögensvergleichs ermittelten. Die Höhe der Rücklage wurde begrenzt zum einen durch die voraussichtliche Höhe der Sonderabschreibungen nach § 4 FördG, zum anderen durch einen absoluten Höchstbetrag von jeweils 20 Mio. DM im Wj. Die Rücklage war grundsätzlich im Zeitpunkt der Vornahme der Sonderabschreibungen wieder gewinnerhöhend aufzulösen. Um einen Mißbrauch der Rücklagemöglichkeit zur Erzielung einer Steuerstundung ohne tatsächliche Durchführung einer geförderten Investition zu verhindern, sah Abs. 3 für bestimmte Fälle einen Gewinnzuschlag von jährlich 6 vH vor.

§ 7 FördG

Abzugsbetrag bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

- (1) ¹Aufwendungen, die auf an einem eigenen Gebäude vorgenommene Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten entfallen, können im Jahr der Zahlung und den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 10 vom Hundert wie Sonderausgaben abgezogen werden. ²Die Aufwendungen sind nur begünstigt, wenn das Gebäude in dem Teil des Fördergebiets liegt, in dem das Grundgesetz vor dem 3. Oktober 1990 nicht gegolten hat, und soweit sie
1. nicht zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehören,
 2. nicht in die Bemessungsgrundlage nach den §§ 10 e, 10 f, 52 Abs. 21 Satz 6 des Einkommensteuergesetzes oder dem Eigenheimzulagengesetz einbezogen und nicht nach § 10 e Abs. 6 oder § 10 i des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden,
 3. auf das Gebäude oder Gebäudeteil entfallen, das im jeweiligen Jahr des Zeitraums nach Satz 1 zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird,
 4. während des Anwendungszeitraums nach § 8 Abs. 3 40 000 Deutsche Mark nicht übersteigen.
- ³Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.
- (2) ¹Für Zeiträume, für die von Aufwendungen, die auf Herstellungsarbeiten entfallen, Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen abgezogen worden sind, können für diese Aufwendungen keine Abzugsbeträge nach Absatz 1 Satz 1 in Anspruch genommen werden. ²Soweit das Gebäude während des Zeitraums nach Absatz 1 Satz 1 zur Einkunftserzielung genutzt wird, ist der noch nicht berücksichtigte Teil der Aufwendungen, die auf Erhaltungsarbeiten entfallen, im Jahr des Übergangs zur Einkunftserzielung wie Sonderausgaben abzuziehen.
- (3) Die Absätze 1 und 2 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, und auf Eigentumswohnungen entsprechend anzuwenden.

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeines zu § 7 FördG	1		
II. Begünstigungstatbestand (Abs. 1 Satz 1)	2	3. Verhältnis zur Wohnbauförderung in anderen Vorschriften (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)	7
III. Besondere Voraussetzungen der Begünstigung (Abs. 1 Satz 2)		4. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3)	8
1. Räumlicher Geltungsbereich (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)	5	5. Höchstbetrag (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4)	9
2. Keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	6	IV. Kumulationsverbot (Abs. 2 Satz 1)	12

	Anm.		Anm.
V. Übergang zur Einkünfte- erzielung (Abs. 2 Satz 2)	13	VI. Geltung für selbständige Gebäudeteile (Abs. 3)	14

1

I. Allgemeines zu § 7 FördG

Abschreibungen allgemein und damit auch die Sonderabschreibungen nach §§ 3 und 4 FördG können nur im Bereich der Einkünfteerzielung vorgenommen werden. Die Eigennutzung eines Wohngebäudes stellt nach Abschaffung der §§ 21 Abs. 2 Satz 1 und 21a EStG keinen Einkünfteerzielungstatbestand mehr dar. Um in den neuen Bundesländern auch die Erneuerung von selbstgenutztem Wohnraum steuerlich zu fördern, wurde der Sonderausgabenabzug des § 7 FördG geschaffen. Diese Neuregelung soll der Verbesserung der allgemein noch schlechten Bausubstanz im Fördergebiet dienen. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum FördG wurde die Einführung des § 7 FördG insbesondere auch deswegen befürwortet, weil die vergleichbare Regelung des § 82a EStDV zum einen nur noch zeitlich befristet galt und zum anderen nur bestimmte Arten von (meist dem Umweltschutz dienenden) Investitionen erfaßte.

Zum zeitlichen Anwendungsbereich des § 7 FördG s. § 8 Abs. 3 FördG und dort Anm. 10.

2

II. Begünstigungstatbestand (Abs. 1 Satz 1)

Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten an einem Gebäude werden begünstigt. Die Herstellungsarbeiten müssen nach dem Gesetzeswortlaut an einem Gebäude durchgeführt werden. Dies setzt notwendigerweise voraus, daß das betreffende Gebäude schon existent ist. Daraus muß der Schluß gezogen werden, daß der Gesetzgeber Aufwendungen zur erstmaligen Fertigstellung eines Gebäudes von der Begünstigung ausnehmen wollte. Hierfür käme lediglich eine Förderung nach § 10 e EStG oder dem EigZulG in Betracht. Der Begriff der *Herstellungsarbeiten an einem Gebäude* ist gleichzusetzen mit dem der nachträglichen Herstellungsarbeiten, wie etwa der Ausbau des Dachgeschosses oder der erstmalige Einbau einer Zentralheizung (s. auch § 2 FördG Anm. 3).

Zum Begriff der *Erhaltungsaufwendungen* s. § 6 EStG Anm. 476. Darunter fallen auch Schönheitsreparaturen, wie Tapezieren, Fenster- und Türenanstrich. Denn weder durch den Wortlaut noch dem Sinn und Zweck der Regelung läßt sich eine andere Auslegung rechtfertigen. Schönheitsreparaturen dienen nämlich der Erhaltung eines Gebäudes in ordnungsgemäßen Zustand und unterfallen damit der Definition der Erhaltungsarbeiten (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 7 FördG Rn. 10).

Eine Differenzierung von Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten ist freilich für die Förderung nach § 7 Abs. 1 FördG (Abzug wie Sonderausgaben) ohne Bedeutung. Sie wird erst relevant, wenn und soweit das Gebäude zur Einkünfteerzielung verwendet wird (§ 7 Abs. 2 FördG), s. Anm. 13.

Eigenes Gebäude: An einem eigenen Gebäude müssen die Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten durchgeführt werden. Ein eigenes Gebäude ist grundsätzlich ein solches, das im zivilrechtlichen Eigentum des Stpfl. steht; dazu gehört auch der Erbbauberechtigte. Für die Begünstigung reicht aber auch das wirtschaftliche Eigentum nach § 39 Abs. 2 AO aus. Zu Einzelheiten der Zurechnung eines

Gebäudes s. § 10 e EStG Anm. 30 ff. Bei Miteigentum s. Anm. 9. Stirbt der Stpfl. oder übergibt er das Gebäude im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, so kann der Rechtsnachfolger die noch nicht genutzten Abzugsbeträge für sich beanspruchen. Dies folgt aus einer entsprechenden Anwendung des § 11 d EStDV (s. hierzu TÖBEN, Das Fördergebietsgesetz, 2. Aufl., Rn. 783 mit Hinweis auf BezG Erfurt v. 13. 5. 93, EFG 1993 S. 584).

Wie Sonderausgaben können die Aufwendungen abgezogen werden. Sie sind also im Rahmen der Ermittlung des Einkommens vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen (§ 2 Abs. 4 EStG). Neben dem Abzug der Aufwendungen nach § 7 FördG kann weiterhin der Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10 c Abs. 1 EStG in Anspruch genommen werden, was sich aus der Formulierung „wie Sonderausgaben“ ergibt.

Abzugszeitraum: Die Aufwendungen können im Jahr der Zahlung und in den folgenden neun Jahren abgezogen werden. Für den Zeitpunkt der Zahlung gelten die zu § 11 Abs. 2 EStG entwickelten Grundsätze (s. § 11 EStG Anm. 100). Es kommt also nicht auf den Zeitpunkt der Beendigung der Arbeiten an (s. § 8 FördG Anm. 10). Eine Zahlung kann daher schon während noch andauernder Bauarbeiten geleistet (Teilzahlungen) und vor Abschluß der Arbeiten steuerlich geltend gemacht werden. Bei Zahlungen in verschiedenen Kj. entstehen so (im Rahmen des Höchstbetrags von 40 000 DM) mehrere Begünstigungszeiträume, uU sogar für dieselbe Maßnahme (BMF v. 29. 3. 93, BStBl. I S. 279 = DStR 1993 S. 533 mit Anm. von FLEISCHMANN/HAAS).

Beispiel: Der Stpfl. läßt in den Jahren 1995/96 die Außenfassade seines Dresdner Wohnhauses erneuern. Im Jahr 1995 leistet er eine Teilzahlung von 8 000 DM und im Jahr 1996 eine Abschlußzahlung von 10 000 DM. Im Jahr 1995 kann der Stpfl. 800 DM (10 vH der Teilzahlung) wie Sonderausgaben ansetzen. Im Jahr 1996 und den folgenden acht Jahren ist ein Abzug in Höhe von jeweils 1800 DM zulässig (10 vH von 8 000 DM + 10 vH von 10 000 DM). Im Jahr 2005 ist nur noch ein Abzug von 1 000 DM (10 vH der Abschlußzahlung) möglich, denn der selbständige Begünstigungszeitraum für die Teilzahlung ist bereits im Jahr 2004 abgelaufen.

Die Abzugshöhe beträgt jährlich bis zu 10 vH der Aufwendungen. Zu den Aufwendungen gehören alle tatsächlich angefallenen Kosten; bei Miteigentum kommt nur ein anteiliger Ansatz der Kosten entsprechend der in Anm. 9 dargestellten Grundsätzen in Betracht (s. auch FG Thüringen v. 13. 3. 96, EFG 1996 S. 663 und v. 13. 8. 96, DStRE 1997 S. 104; FG Brandenburg v. 3. 7. 97, EFG 1998 S. 215, Rev. X R 139/97).

Der Stpfl. kann in einem Jahr des Begünstigungszeitraums weniger, nicht aber mehr als 10 vH der Aufwendungen ansetzen. Daraus ergibt sich zwangsläufig, daß es dem Stpfl. nicht möglich ist, versäumte oder in früheren Jahren ungenutzte Abzugsbeträge nachzuholen (BLÜMICH/STUHRMANN, § 7 FördG Rn. 14; SCHMIDT/DRENSECK XVII. § 7 a EStG Rn. 57). Eine Ausnahme hiervon besteht beim Übergang zur Einkunftserzielung nach § 7 Abs. 2 FördG, s. Anm. 13.

Einstweilen frei.

3–4

III. Besondere Voraussetzungen der Begünstigung (Abs. 1 Satz 2)

1. Räumlicher Geltungsbereich (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)

5

Das Gebäude muß in dem Teil des Fördergebiets liegen, in dem das Grundgesetz vor dem 3. 10. 90 noch nicht gegolten hat. Nicht begünstigt sind daher Gebäude in Berlin-West. Der räumliche Geltungsbereich des § 7 FördG deckt sich also

nicht vollständig mit dem allgemeinen Geltungsbereich des FördG, wie er in § 1 Abs. 2 FördG normiert ist.

6 2. Keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten dürfen nur insoweit in die Bemessungsgrundlage des Sonderausgabenabzugs eingehen, als sie nicht zu den BA oder WK gehören. Ob dieses Ergebnis schon dadurch gewonnen werden kann, daß man die allgemein für Sonderausgaben geltende Vorschrift des § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG entsprechend für wie Sonderausgaben abziehbare Aufwendungen anwendet (so BLÜMICH/STUHRMANN, § 7 FördG Rn. 15), oder ob Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 konstitutive Funktion hat (so WEWERS, DB 1991 S. 1539), kann dahinstehen. Relevant wird der Vorrang der BA/WK vor allem im Fall der doppelten Haushaltsführung und des häuslichen Arbeitszimmers.

7 3. Verhältnis zur Wohnbauförderung in anderen Vorschriften (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

Die Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten dürfen nur insoweit nach § 7 Abs. 1 Satz 1 FördG wie Sonderausgaben abgezogen werden, als sie nicht in die Bemessungsgrundlage nach

- § 10 e EStG (Eigenheimförderung bis zum 31. 12. 95),
- § 10 f EStG (Begünstigung von bewohnten Baudenkmalern, Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen),
- § 52 Abs. 21 Satz 6 EStG (Förderung der Nutzung alternativer Energiequellen in selbstgenutzten Wohngebäuden) und
- § 8 EigZulG (Eigenheimförderung ab dem 1. 1. 96) einbezogen werden und nicht nach
- § 10 e Abs. 6 EStG und § 10 i EStG (Vorkostenabzug bei Eigenheimen) abgezogen werden.

Diese Vorschrift soll doppelte Begünstigungen für eine Maßnahme verhindern. Sie ersetzt die Regelung des § 7 a Abs. 5 EStG, der nur für Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen, nicht aber für wie Sonderausgaben abziehbare Aufwendungen gilt. Dem Stpfl. steht es aber nach dem Wortlaut des Gesetzes frei, nach welcher Vorschrift er einzelne Maßnahmen steuerlich geltend macht, dh. auch wenn die Tatbestandsvoraussetzungen einer anderen Begünstigungsnorm vorlägen, so hat der Stpfl. gleichwohl die Wahl der für ihn günstigeren Regelung; nur ein tatsächlicher, doppelter Ansatz ist ausgeschlossen. Der Stpfl. kann zudem wegen der Formulierung „soweit“ die Aufwendungen für eine Maßnahme auf mehrere Begünstigungsvorschriften der Höhe nach aufteilen (BLÜMICH/STUHRMANN, § 7 FördG Rn. 17 mit Beispiel).

8 4. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3)

Das Gebäude oder der Gebäudeteil, auf den die Aufwendungen fallen, muß im jeweiligen Jahr des Abzugszeitraums zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Der Begriff der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entspricht dem in § 10 e EStG (s. zu den Einzelheiten § 10 e EStG Anm. 98, 99). Wie sich im Umkehrschluß aus § 10 e Abs. 1 Satz 2 EStG sowie § 2 Abs. 1 Satz 2 EigZulG ergibt, werden auch selbstgenutzte Ferien- oder Wochenendwohnungen von der Förderung des § 7 FördG umfaßt. Keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt vor,

wenn das Gebäude von einem nicht zur Familie des Stpfl. gehörenden Dritten bewohnt wird. Dies gilt unabhängig davon, ob das Gebäude entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen wird. Eine Ausnahme hiervon regelt Abs. 1 Satz 3. Danach liegt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch vor, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unentgeltlich an einen Dritten zu Wohnzwecken überlassen werden. Der Dritte muß also mit dem Stpfl. in derselben Wohnung leben. Die Abgrenzung, ob lediglich Teile einer Wohnung oder eine selbständige Wohnung (zB Einliegerwohnung) überlassen werden, kann im Einzelfall Probleme bereiten (s. hierzu BLÜMICH/STUHRMANN, § 7 FördG Rn. 20). Da die Überlassung von Räumen an im selben Haushalt lebende Familienangehörige ebenso wie die Aufnahme eines nichtehelichen Lebenspartners schon unter den Begriff der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken fällt, ist die praktische Bedeutung dieser Erweiterung allerdings gering.

Wird ein Teil des Gebäudes nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt, so scheidet insoweit der Sonderausgabenabzug nach § 7 FördG aus. Bei einheitlich für das ganze Gebäude angefallenen Aufwendungen muß in diesem Fall eine Aufteilung im Verhältnis von der begünstigten zur schädlichen Nutzung erfolgen. Dies kann anhand der jeweiligen Nutzflächen geschehen.

Die schädliche Nutzung in einem Jahr des Begünstigungszeitraums hat nicht den Verlust der gesamten Abzugsbeträge zur Folge; es ist jedes Kj. isoliert zu betrachten. Liegt innerhalb eines Kj. ein Nutzungswechsel vor, so ist der Abzug zeitanteilig zu kürzen (SCHMIDT/DRENSECK XVII. § 7a EStG Rn. 54).

5. Höchstbetrag (Abs. 1 Satz 2 Nr. 4)

9

Die Aufwendungen dürfen insgesamt 40 000 DM nicht übersteigen. Bei höheren Kosten, ist nur ein Teilbetrag von 40 000 DM abziehbar. Der Höchstbetrag bezieht sich jeweils auf ein Gebäude. Hat der Stpfl. mehrere Gebäude, so kann er den Höchstbetrag für jedes Gebäude selbständig und in voller Höhe ausnutzen. Voraussetzung ist natürlich, daß das jeweilige Gebäude auch tatsächlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, wie dies insbesondere bei einer doppelten Haushaltsführung, einer Ferienwohnung oder wegen eines Umzugs der Fall sein kann. Eine Übertragung der nicht ausgenutzten Teile des jeweiligen Höchstbetrags auf andere Objekte des Stpfl. ist nicht zulässig.

Der Höchstbetrag wird für jedes Gebäude innerhalb des gesamten zeitlichen Geltungsbereichs (s. § 8 FördG Anm. 10) nur einmal gewährt.

Bei Miteigentum gilt uE folgendes:

► *Nutzt ein Miteigentümer die gemeinsame Wohnung allein*, so kann er lediglich den Teil des Höchstbetrags in Anspruch nehmen, der seinem Miteigentumsanteil entspricht. Dies ergibt sich daraus, daß nur Aufwendungen an einem *eigenen* Gebäude begünstigt sind, bei Miteigentum dem jeweiligen Miteigentümer aber nur ein ideeller Bruchteil zusteht. Dieses Ergebnis entspricht der vergleichbaren Regelung in § 10e Abs. 1 Satz 6 EStG. Der auf den Miteigentumsanteil des anderen Eigentümers entfallende Teil des Höchstbetrags geht dagegen verloren, weil bei diesem nicht die Voraussetzung der Nutzung zu *eigenen* Wohnzwecken vorliegt.

► *Nutzen die Miteigentümer die Wohnung gemeinsam*, so kann jeder den Höchstbetrag im Verhältnis seines Miteigentumsanteils für sich beanspruchen. Fallen Miteigentumsanteil und Maß der Nutzung auseinander, so kann, wenn *kein finanzieller Ausgleich* zwischen den Miteigentümern vorgenommen wird, ebenso verfahren werden, weil nach Abs. 1 Satz 3 eine unentgeltliche Überlassung eines Teils der

Wohnung an einen Dritten als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gilt. *Findet hingegen ein finanzieller Ausgleich statt*, so liegt beim Ausgleichsberechtigten eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nur mehr in Höhe seines eigenen Nutzungsanteils vor. Nur in diese Höhe kann er den Höchstbetrag in Anspruch nehmen. Hinsichtlich des anderen Teils kommt der Abzug als WK in Betracht.

► *Nutzen Miteigentümer eines Zwei- oder Mehrfamilienhauses jeweils eine Wohnung*, so wäre an sich für das ganze Gebäude nur einmal der Höchstbetrag von 40 000 DM zu gewähren und dieser auf die einzelnen Wohnungen aufzuteilen. Dies ergibt sich aus der Objektbezogenheit (... „Gebäude“ ...) des Sonderausgabenabzugs und dem Umstand, daß die Voraussetzungen des Abs. 3 (jede Wohnung als selbständiges WG und damit für jede Wohnung ein voller Höchstbetrag) bei einem einheitlich – von den Eigentümern selbst – zu Wohnzwecken genutzten Mehrfamilienhaus grds. nicht vorliegen (s. auch FG Thüringen v. 13. 3. 96, EFG 1996 S. 663 und v. 13. 8. 96, DStRE 1997 S. 104; FG Brandenburg v. 3. 7. 97, EFG 1998 S. 215, Rev. X R 139/97).

Anders die FinVerw. zugunsten des Stpfl. Diese läßt den vollen Abzugsbetrag nach Abs. 1 Nr. 4 von 40 000 DM für jede von einem Miteigentümer allein bewohnte Wohnung des Mehrfamilienhauses zu, wenn der Wert der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung den Wert des Miteigentumsanteils nicht übersteigt. Übersteigt der Wert der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung den Wert des Miteigentumsanteils, ist der Höchstbetrag im Verhältnis des Werts des Miteigentumsanteils zum Wert der Wohnung zu kürzen (BMF v. 24. 12. 96, BStBl. I S. 1516).

Bewohnen Miteigentümer mehrere Wohnungen gemeinsam, so soll nach BMF aaO der Abzugsbetrag von 40 000 DM aber wiederum für das gesamte Gebäude nur einmal in Betracht kommen.

10–11 Einstweilen frei.

12

IV. Kumulationsverbot (Abs. 2 Satz 1)

Abs. 2 Satz 1 verbietet für Zeiträume, für die von Aufwendungen, die auf *Herstellungsarbeiten* entfallen, AfA, erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen abgezogen worden sind, die gleichzeitige Vornahme des Sonderausgabenabzugs nach § 7 FördG. Sinn und Zweck dieser Regelung ist es, eine doppelte steuerliche Berücksichtigung der Kosten der Herstellungsarbeiten zu verhindern (Kumulationsverbot). Die Vorschrift ist eine systematisch notwendige Ergänzung zu Abs. 1 Satz 2 Nr. 1. Dies ergibt sich daraus, daß die HK zwar durch die Einkünfteerzielung veranlaßt sein können, trotzdem aber nicht selbst BA/WK sind, sondern nur zu solchen führen. Die HK bilden lediglich die Bemessungsgrundlage der AfA; die AfA selbst und damit nur der jährliche Wertverzehr des Gebäudes werden als BA/WK angesehen. Aus diesem Grund könnte Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 allein nicht verhindern, daß der Stpfl. den Sonderausgabenabzug (für die HK) neben der AfA (auf den Substanzverzehr) geltend macht.

Für den Fall, daß während eines Kj. eine Nutzungsänderung erfolgt, können der Sonderausgabenabzug, die AfA, sowie die erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur jeweils zeitanteilig beansprucht werden.

V. Übergang zur Einkünfteerzielung (Abs. 2 Satz 2)

Wird innerhalb des zehnjährigen Abzugszeitraums von der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken zur Einkünfteerzielung übergegangen, so kann der noch nicht über den bisherigen Sonderausgabenabzug berücksichtigte Teil der Aufwendungen für *Erhaltungsarbeiten* im Jahr des Übergangs vollständig wie Sonderausgaben abgezogen werden. Diese Regelung will erreichen, daß kein Teil der Erhaltungsaufwendungen steuerlich unbeachtlich bleibt. Ohne diese Vorschrift könnten die Erhaltungsaufwendungen weder über den Sonderausgabenabzug berücksichtigt werden, weil das Merkmal der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken für die Zukunft entfiel, noch im Rahmen der Einkunftsart als BA/WK geltend gemacht werden, weil die Erhaltungsaufwendungen in aller Regel zu einem Zeitpunkt vorgenommen werden, zu dem noch keine Einkünfteerzielungsabsicht besteht, sie also auch noch nicht vorweggenommene BA/WK darstellen.

Es können sämtliche noch nicht berücksichtigten Teile der Aufwendungen abgezogen werden, unabhängig davon, aus welchen Gründen bisher noch kein Sonderausgabenabzug erfolgt ist. Auch in den Vorjahren versäumte Abzugsbeträge können auf diese Weise nachgeholt werden (BLÜMICH/STUHRMANN, § 7 FördG Rn. 25). Diese Vorschrift soll aber nicht dazu führen, daß der über den Höchstbetrag von 40 000 DM hinausgehende Teil der Erhaltungsaufwendungen nunmehr berücksichtigt werden kann. Das Gesetz will lediglich für dem Grunde nach abziehbare Aufwendungen den Sonderausgabenabzug erhalten, nicht aber in diesem Fall eine Überschreitung des Höchstbetrags ermöglichen. Der über den Höchstbetrag von 40 000 DM hinausgehende Teil der Erhaltungsaufwendungen geht somit verloren.

Geht der Stpfl. innerhalb des zehnjährigen Abzugszeitraums wieder zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken über, kann er wiederum die noch nicht über die AfA und den bisherigen Sonderausgabenabzug geltend gemachten Teile der Herstellungsaufwendungen nach § 7 Abs. 1 FördG absetzen. Der Höhe nach ist dieser Abzug aber auf jährlich 10 vH der ursprünglichen Aufwendungen beschränkt. Auch in diesem Falle darf der Stpfl. den zehnjährigen Abzugszeitraum (gerechnet ab dem Jahr der Zahlung – Zeiten der sonstigen Nutzung hemmen den Ablauf der Frist nicht) nicht überschreiten. Da die Sätze der Normal-AfA nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG niedriger als 10 vH sind, geht dem Stpfl. ein Teil des Abzugsvolumens verloren.

Im Falle der Veräußerung des Gebäudes gilt Abs. 2 Satz 2 nicht. Dies folgt daraus, daß eine dem § 82 b Abs. 2 Satz 1 EStDV vergleichbare Regelung fehlt und nicht anzunehmen ist, daß eine unbewußte Gesetzeslücke vorliegt (glA SCHMIDT/DRENSECK XVII. § 7a EStG Rn. 61; BLÜMICH/STUHRMANN, § 7 FördG Rn. 26).

Für Herstellungsaufwendungen gilt Abs. 2 Satz 2 nicht. Hier gelten die allgemeinen Grundsätze. Danach sind die noch nicht über den Sonderausgabenabzug verbrauchten Teile der HK im Zeitpunkt des Übergangs zur Einkünfteerzielung in die Bemessungsgrundlage für die AfA einzubeziehen und über diese steuerlich geltend zu machen.

14

VI. Geltung für selbständige Gebäudeteile (Abs. 3)

Die Vorschrift entspricht § 7 Abs. 5 a EStG. Hauptanwendungsfall sind Eigentumswohnungen, zu den Einzelheiten s. § 7 EStG Anm. 503.

§ 7a FördG

Steuerermäßigung für Darlehen zur Verstärkung des haftenden Kapitals von kleinen und mittleren Betrieben

(1) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des Einkommensteuergesetzes, die Darlehen nach Absatz 2 gewähren, ermäßigt sich die Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum der Darlehensgewährung um 12 vom Hundert der gewährten Darlehen, höchstens jedoch um 50 vom Hundert der Einkommensteuer, die sich ohne die Ermäßigung ergeben würde.

(2) Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist, daß

1. die Darlehen der Kreditanstalt für Wiederaufbau oder der Deutschen Ausgleichsbank (Kapitalsammelstellen) nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 1999 gewährt werden,
2. die Darlehen nach den vertraglichen Vereinbarungen eine Laufzeit von mindestens zehn Jahren haben, am Ende der Laufzeit in einem Betrag zu tilgen sind und nicht vorzeitig gekündigt werden dürfen und
3. der Zeitpunkt der Gewährung der Darlehen, ihre Höhe und die in den Nummern 1 und 2 genannten Voraussetzungen durch eine Bescheinigung der Kapitalsammelstelle nachgewiesen werden.

(3) ¹Die Kapitalsammelstellen haben den Abschluß von Darlehensverträgen abzulehnen, wenn die bereits aufgenommenen Darlehen den Betrag von insgesamt 1500 Millionen Deutsch Mark erreicht haben. ²Die Kapitalsammelstellen haben die Mittel aus den Darlehen mittelbar als haftendes Kapital an kleine und mittlere Gewerbebetriebe weiterzuleiten zur Finanzierung von Betriebsstätten, die in dem Teil des Fördergebiets liegen, in dem das Grundgesetz vor dem 3. Oktober 1990 nicht gegolten hat. ³Kleine und mittlere Gewerbebetriebe sind Unternehmen mit einem Jahresumsatz bis zu 500 Millionen Deutsche Mark. ⁴Die Kapitalsammelstellen haben die Entgelte für die Zuführung der Mittel aus den Darlehen so festzulegen, daß die Rückzahlung und Verzinsung der Darlehen gewährleistet erscheint. ⁵Die Vergabe und Verwaltung der Mittel aus den Darlehen erfolgt nach einer Richtlinie, die das Bundesministerium für Wirtschaft im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen erläßt.

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeines zu § 7a FördG	1	1. Darlehensempfänger und Zeitpunkt der Gewährung (Abs. 2 Nr. 1)	5
II. Begünstigungstatbestand (Abs. 1)		2. Laufzeit, Tilgung und Kündigung des Darlehens	6
1. Persönlicher Geltungsbereich	2	3. Bescheinigung	7
2. Art und Höhe der Förderung	3	IV. Grenzen der Kapitalaufnahme und die Kapitalverwendung (Abs. 3)	8
III. Besondere Voraussetzungen für die Steuerermäßigung (Abs. 2)			

1

I. Allgemeines zu § 7 a FördG

§ 7 a FördG wurde durch das JStG 1996 v. 11. 10. 95 in das FördG aufgenommen und durch das Gesetz zur Fortsetzung der wirtschaftlichen Förderung in den neuen Ländern v. 18. 8. 97 geändert. Die Änderung betraf lediglich Abs. 3 Satz 1. Die jährliche Deckelung der Darlehensaufnahme durch die Kapitalsammelstellen von 500 Millionen DM wurde ersetzt durch einen jahresunabhängigen Gesamthöchstbetrag von 1500 Millionen DM.

Sinn und Zweck der Einführung des § 7 a FördG war es, die Eigenkapitalausstattung der mittelständischen Gewerbebetriebe in den neuen Bundesländern zu verbessern. Dies sollte dadurch erreicht werden, daß über Kapitalsammelstellen Kapital von Stpfl. an Kapitalbeteiligungsgesellschaften vermittelt wird und sich diese Gesellschaften mit den gewährten Mitteln an gewerblichen Unternehmen beteiligen.

Im Bereich des § 7 a FördG bestehen drei Rechtsverhältnisse, die getrennt zu betrachten sind: Der Darlehensvertrag des Stpfl. mit der jeweiligen Kapitalsammelstelle, der Darlehensvertrag zwischen Kapitalsammelstelle und Beteiligungsgesellschaft und schließlich das Beteiligungsverhältnis zwischen Beteiligungsgesellschaft und gewerblichem Unternehmen (SÖFFING/ERDMANN, FR 1995 S. 489). Steuerlich gefördert werden soll durch § 7 a FördG allein die Darlehensgewährung durch den Stpfl. an die Kapitalsammelstelle.

II. Begünstigungstatbestand (Abs. 1)

2 1. Persönlicher Geltungsbereich

Begünstigt sind nach dem Wortlaut der Vorschrift nur unbeschränkt stpfl. Personen iSd. EStG. Daraus folgt:

Körperschaften iSd. § 1 KStG (zB KapGes., Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, sonstige juristische Personen) sind von vornherein von der Begünstigung des § 7 a FördG ausgeschlossen.

Natürliche Personen gehören nur dann zum begünstigten Personenkreis, wenn sie unbeschränkt stpfl. iSd. § 1 Abs. 1-3 EStG sind. Lediglich beschränkt Stpfl. scheiden daher aus.

Personengesellschaften selbst können nach Art der Förderung nicht als solche begünstigt werden. Zwar stellt § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG regelmäßig für die Frage der Förderungsberechtigung auf die Gesellschaft selbst ab, bei § 7 a FördG ist dies jedoch nicht möglich. Subjekt der ESt. und damit unbeschränkt estpfl. ist nämlich nur der jeweilige Gesellschafter, nicht aber die PersGes.. Die vom Gesetzgeber in § 7 a FördG gewählte Begünstigungsform einer Steuerermäßigung kann vom System der ESt. nur dem jeweilig zur ESt. zu veranlagenden Gesellschafter zugute kommen.

Problematisch ist daher, wie zu verfahren ist, wenn aus Gesellschaftsmitteln ein Darlehen an die Kapitalsammelstellen gewährt wird. Im Ergebnis besteht Einigkeit darüber, daß die Steuerermäßigung in diesem Fall den einzelnen Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligungen zustehen soll (BLÜMICH/STUHRMANN, § 7 a FördG Rn. 8; SCHMIDT/DRENSECK XVII. § 7 a EStG Rn. 63; SÖFFING/ERDMANN, FR 1995 S. 489). Konstruiert wird dies durch die Fiktion einer Entnahme durch den jeweiligen Gesellschafter in Höhe des auf ihn entfallenden Darlehensbetrags. Die Gesellschaft soll lediglich im abgekürzten Zahlungsweg

die Darlehensvaluta für den Gesellschafter an die Kapitalsammelstelle ausbezahlt haben. Diese Konstruktion entspricht aber nicht der zivilrechtlichen Durchführung, da weiterhin die PersGes. Gläubigerin der Darlehensforderung ist und diese in ihrer Bilanz als Aktivposten aufnimmt. UE besteht keine Notwendigkeit, eine Entnahme zu unterstellen. Für die Frage der wertmäßigen Zurechnung der Darlehensforderung im Rahmen der individuellen Veranlagung des Gesellschafters ist es ohne Belang, in welcher Form der Stpfl. die Darlehensforderung in seinem Vermögen hält; es kann keinen Unterschied machen, ob er über die Forderung allein oder lediglich gesamthänderisch verfügungsberechtigt ist. Es ist im Steuerrecht auch nicht ungewöhnlich, daß bei Gesellschaften bezüglich einzelner Besteuerungsmerkmale auf den Gesellschafter zurückgegriffen wird, wie dies für Sonderabschreibungen außerhalb des FördG allgemein anerkannt ist (s. § 7a Abs. 7 Satz 1). Aus dem Zweck des § 7a FördG ergibt sich nichts anderes. Diese Vorschrift will ein wirtschaftliches Engagement natürlicher Personen in den neuen Bundesländern (durch Kapitalgewährung) erreichen; dabei macht es für die Erreichung des Förderungszwecks keinen Unterschied, in welcher privatrechtlicher Form dies geschieht.

2. Art und Höhe der Förderung

3

Die Förderung wird technisch durch die Gewährung einer Steuerermäßigung iSd. § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG bewirkt. Es wird die sich nach § 2 Abs. 5 EStG ergebende tarifliche ESt. des VZ der Darlehensgewährung vermindert. Voraussetzung ist allerdings der tatsächliche Zufluß der Darlehensvaluta bei der Kapitalsammelstelle; der Abschluß des schuldrechtlichen Darlehensvertrags iSv. § 607 BGB reicht nicht aus.

Die Höhe der Steuerermäßigung beträgt 12 vH der gewährten Darlehenssumme. Höchstgrenze ist jedoch ein Betrag von 50 vH der sich ohne die Ermäßigung ergebenden ESt. Maßgeblich für die Begrenzung der Ermäßigung ist die festzusetzende ESt. (§ 2 Abs. 6 Satz 1 EStG, BLÜMICH/STUHRMANN, § 7a FördG Rn. 23).

Beispiel: Beträgt die Höhe des Darlehens 100 000 DM und die sich ohne Berücksichtigung der Steuerermäßigung ergebende festzusetzende Steuer 10 040 DM, so beträgt die Steuerermäßigung lediglich 5 020 DM (50 vH von 10040) und nicht 12 000 DM (12 vH von 100 000 DM).

Beim Zusammentreffen weiterer Steuerermäßigungen mit § 7a FördG ergibt sich die Reihenfolge ihrer Berücksichtigung aus R 4 EStR.

Wirtschaftlich ergeben sich für den Stpfl. über eine Verringerung der KiSt. und des SolZ weitere Vorteile aus der Darlehensgewährung, da die (geminderte) ESt. insoweit Bemessungsgrundlage ist.

Einstweilen frei.

4

III. Besondere Voraussetzungen für die Steuerermäßigung (Abs. 2)

1. Darlehensempfänger und Zeitpunkt der Gewährung (Abs. 2 Nr. 1)

5

Vom Gesetz vorgesehene Darlehensempfänger sind ausschließlich die Kreditanstalt für Wiederaufbau und die Deutsche Ausgleichsbank. Diese werden als Kapitalsammelstellen bestimmt. Der Stpfl. darf den Darlehensvertrag ausschließlich mit diesen Instituten abschließen, nicht unmittelbar mit den Kapitalbeteiligungsgesellschaften oder den einzelnen Gewerbetreibenden. Für den Stpfl. hat

das den Vorteil, daß er sich keine Gedanken über die Mittelverwendung und die Kreditwürdigkeit der einzelnen Gewerbetreibenden machen muß. Vertragspartner des Stpfl. werden allein die Kapitalsammelstellen; diese haften ihm daher für die Rückzahlung der hingegebenen Darlehensvaluta.

Es werden nur solche Darlehen begünstigt, die *nach dem 31. 12. 95* und *vor dem 1. 1. 99* den Kapitalsammelstellen gewährt werden. Hinsichtlich des Zeitpunkts kommt es auf den Zufluß bei den Kapitalsammelstellen an; insoweit gilt § 11 Abs. 1 EStG. § 7a Abs. 2 Sätze 4 und 5 EStG gelten nicht, da hier kein Zusammenhang zu Sonderabschreibungen besteht (ebenso SÖFFING/ERDMANN, FR 1995 S. 489; aA BLÜMICH/STUHRMANN, § 7a FördG Rn. 13). Bei einer Banküberweisung kommt es auf die Gutschrift bei der Kapitalsammelstelle, bei Zahlung mit Scheck kommt es auf die körperliche Entgegennahme durch die Kapitalsammelstelle an (s. zu weiteren Einzelheiten § 11 EStG Anm. 100).

6 2. Laufzeit, Tilgung und Kündigung des Darlehens

Laufzeit des Darlehens: Sie muß mindestens zehn Jahre betragen. Die Steuervergünstigung des § 7a FördG fällt bei Nichteinhaltung der Mindestlaufzeit rückwirkend weg. Es handelt sich dogmatisch gesehen um eine auflösend bedingte Steuervergünstigung. Hinsichtlich der in diesem Fall veranlaßten verfahrensrechtlichen Vorgehensweise s. § 2 FördG Anm. 11. Eine Nichteinhaltung der Mindestlaufzeit wird jedoch kaum in Betracht kommen, da durch die staatlich kontrollierten Kapitalsammelstellen die ordnungsgemäße Einhaltung der Vertragsbedingungen gewährleistet wird. § 7a Abs. 2 Nr. 1 FördG bestimmt nur eine Mindestlaufzeit, unbenommen bleibt daher die Vereinbarung einer mehr als zehnjährigen Laufzeit. Dies entspricht dem Zweck des Gesetzes. In diesem Fall kann die Laufzeit auch nachträglich durch gemeinsame Vereinbarung der Vertragspartner noch steuerunschädlich bis auf die Mindestlaufzeit reduziert werden (ebenso BLÜMICH/STUHRMANN, § 7a FördG Rn. 16; s. auch SCHMIDT/DRESECK XVII. § 7a EStG Rn. 64).

Tilgung des Darlehens: Sie hat erst am Ende der Laufzeit und in einem Betrag zu erfolgen. Während der Laufzeit erfolgen also lediglich Zinszahlungen, ein Tilgungsanteil darf in den einzelnen Raten nicht enthalten sein. Die Tilgung kann auch dann nur in einem Betrag am Ende der gesamten Laufzeit erfolgen, wenn diese mehr als zehn Jahre beträgt; dies ergibt sich aus dem insoweit eindeutigen Wortlaut. Es ist also zB nicht möglich, im Vertrag eine Teilrückzahlung nach zehn Jahren und eine Rückzahlung des Restbetrags am Ende der Laufzeit zu vereinbaren.

Keine vorzeitige Kündigung: Auch eine vorzeitige Kündigungsmöglichkeit darf im Vertrag nicht vereinbart werden. Eine vorzeitige Kündigung, aus welchen Gründen auch immer, würde wiederum zum nachträglichen Verlust der Steuerermäßigung führen (zum dann veranlaßten Verfahren s. § 2 FördG Anm. 11). Bezieht sich die Kündigung nur auf einen Teilbetrag des Darlehens, so ist uE die gesamte Steuerermäßigung ebenfalls rückgängig zu machen. Denn dies entspricht einer ebenfalls nicht zulässigen Tilgung eines Teilbetrags (ebenso BLÜMICH/STUHRMANN, § 7a FördG Rn. 18; aA SÖFFING/ERDMANN, FR 1995 S. 489).

Von einer vorzeitigen Kündigung kann freilich dann nicht gesprochen werden, wenn zunächst eine nachträgliche Verkürzung der Laufzeit (unter Beachtung der Mindestgrenze von zehn Jahren) vereinbart wird und nach Ablauf dieser verkürzten Periode getilgt wird.

Bei *Abtretung oder Verpfändung* der Darlehensforderung durch den Stpfl. handelt es sich nicht um eine steuerschädliche vorzeitige Rückzahlung, weil das Darlehen weiterhin den Förderzweck erfüllt.

3. Bescheinigung

7

Nach § 7a Abs. 2 Nr. 3 FördG muß der Stpfl. die Begünstigungsvoraussetzungen durch eine Bescheinigung der Kapitalsammelstelle nachweisen. Diese ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuerermäßigung; die Bescheinigung kann daher nicht durch andere Nachweise ersetzt werden. Sie muß folgende Punkte enthalten:

- den Zeitpunkt der Gewährung des Darlehens;
- die Höhe des Darlehens;
- die Kreditanstalt für Wiederaufbau bzw. die Deutsche Ausgleichsbank als Darlehensempfänger;
- die Gewährung des Darlehens nach dem 31. 12. 95 aber vor dem 1. 1. 99;
- die Laufzeit des Darlehens von mindestens zehn Jahren;
- den vertraglichen Ausschluß einer vorzeitigen Kündigung;
- die Vereinbarung der vollständigen Tilgung erst am Ende der Laufzeit.

IV. Grenzen der Kapitalaufnahme und die Kapitalverwendung (Abs. 3)

8

Nach § 7a Abs. 3 Satz 1 FördG dürfen die Kapitalsammelstellen begünstigte Darlehen nur bis zu einem Gesamthöchstbetrag von 1500 Millionen DM aufnehmen. Dieser Betrag bezieht sich auf alle im Zeitraum vom 1. 1. 96 bis 31. 12. 98 aufgenommenen Darlehen, ist also nicht mehr jahresgebunden (s. Anm. 1). Wird der Gesamthöchstbetrag überschritten, haben die Kapitalsammelstellen entsprechende Darlehensanträge von Stpfl. abzulehnen. Im Umkehrschluß folgt daraus aber auch, daß grundsätzlich ein Anspruch des Stpfl. auf Abschluß eines Darlehensvertrags besteht.

Die Verwendung der durch die Kapitalsammelstellen eingenommenen Beträge regeln § 7a Abs. 3 Sätze 2–5 FördG. Danach sollen die Darlehen mittelbar zur Kapitalstärkung von kleinen und mittleren Gewerbebetrieben (Definition s. Abs. 3 Satz 3 FördG) im Gebiet der neuen Bundesländer (außer Berlin-West) verwendet werden. Die Vergabe und Verwaltung der Mittel soll nach Abs. 3 Satz 5 durch eine Richtlinie des BMWi geregelt werden. Die Einhaltung der Verwendungsbedingungen ist aber nicht Voraussetzung für die Gewährung der Steuerermäßigung, da der Stpfl. auf sie keinerlei Einfluß hat.

§ 8 FördG

Anwendung

(1) § 5 ist anzuwenden bei

1. Wirtschaftsgütern, die nach dem 31. Dezember 1990 und vor dem 1. Januar 1999 angeschafft oder hergestellt werden, und bei nachträglichen Herstellungsarbeiten, die in diesem Zeitraum beendet werden, sowie
2. nach dem 31. Dezember 1990 und vor dem 1. Januar 1999 geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten und entstandenen Teilherstellungskosten.

(1a) ¹Bei beweglichen Wirtschaftsgütern, die im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte in dem Teil des Landes Berlin gehören, in dem das Grundgesetz schon vor dem 3. Oktober 1990 gegolten hat (Berlin-West), bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern in Berlin-West und bei nachträglichen Herstellungsarbeiten an diesen Wirtschaftsgütern sind die §§ 1 bis 5 anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige sie

1. nach dem 30. Juni 1991 bestellt oder herzustellen begonnen hat und die Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 1990 und vor dem 1. Januar 1995 angeschafft oder hergestellt oder die nachträglichen Herstellungsarbeiten in diesem Zeitraum beendet worden sind oder
2. nach dem 30. Juni 1991 und vor dem 1. Januar 1995 bestellt oder herzustellen begonnen hat und die Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 1994 angeschafft oder hergestellt oder die nachträglichen Herstellungsarbeiten nach diesem Zeitpunkt beendet worden sind, soweit vor dem 1. Januar 1995 Anzahlungen geleistet worden oder Teilherstellungskosten entstanden sind, oder
3. nach dem 31. Dezember 1995 bestellt oder herzustellen begonnen hat und die Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 1999 angeschafft oder hergestellt worden sind oder
4. nach dem 31. Dezember 1995 bestellt oder herzustellen begonnen hat und die Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 1998 angeschafft oder hergestellt worden sind, soweit nach dem 31. Dezember 1995 und vor dem 1. Januar 1999 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet worden oder Teilherstellungskosten entstanden sind.

²Soweit unbewegliche Wirtschaftsgüter oder durch nachträgliche Herstellungsarbeiten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern geschaffene Teile mindestens fünf Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung oder nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten Wohnzwecken dienen und nicht zu einem Betriebsvermögen gehören,

1. tritt in Satz 1 Nr. 1 an die Stelle des 1. Januar 1995 der 1. Januar 1999,
2. sind bei nach dem 31. Dezember 1998 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern oder beendeten nachträglichen Herstellungsarbeiten die §§ 1 bis 5 anzuwenden, soweit nach dem 31. Dezember 1990 und vor dem 1. Januar 1999 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet worden oder Teilherstellungskosten entstanden sind.

³Satz 1 Nr. 3 und 4 ist nur anzuwenden

1. bei der Anschaffung oder Herstellung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern, soweit sie mindestens fünf Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes zu eigenbetrieblichen Zwecken verwendet werden,
2. bei der Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern, die mindestens drei Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung
 - a) zum Anlagevermögen eines Betriebs des Steuerpflichtigen gehören, der in die Handwerksrolle oder das Verzeichnis handwerksähnlicher Betriebe eingetragen ist, oder eines Betriebs des verarbeitenden Gewerbes des Steuerpflichtigen gehören und
 - b) in einem solchen Betrieb des Steuerpflichtigen verbleiben,
3. wenn es sich um Erstinvestitionen handelt,
4. wenn der Betrieb zu Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt werden, nicht mehr als 250 Arbeitnehmer in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis beschäftigt, die Arbeitslohn, Kurzarbeitergeld, Schlechtwettergeld oder Winterausfallgeld beziehen, und
5. wenn sich die Betriebsstätte in dem Zeitpunkt, in dem die Wirtschaftsgüter bestellt oder herzustellen begonnen worden sind, in einem Gebiet befindet, das im jeweils gültigen Rahmenplan nach dem Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ vom 6. Oktober 1969 (BGBl. I S. 1861) ausgewiesen ist.

⁴Als Beginn der Herstellung im Sinne des Satzes 1 und des Satzes 3 Nr. 5 gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird. ⁵Erstinvestitionen im Sinne des Satzes 3 Nr. 3 sind die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern bei der Errichtung einer neuen Betriebsstätte, bei der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte, bei einer grundlegenden Änderung eines Produkts oder eines Produktionsverfahrens eines bestehenden Betriebs oder einer bestehenden Betriebsstätte oder bei der Übernahme eines Betriebs, der geschlossen worden ist oder geschlossen worden wäre, wenn der Betrieb nicht übernommen worden wäre.

(2) ¹§ 6 Abs. 1 ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 1990 endet, und letztmals für das Wirtschaftsjahr, das nach dem 30. Dezember 1991 endet. ²§ 6 ist für Investitionen in Berlin-West nicht anzuwenden.

(3) § 7 ist auf Aufwendungen anzuwenden, die auf nach dem 31. Dezember 1990 und vor dem 1. Januar 1999 vorgenommene Herstellungs- oder Erhaltungsarbeiten entfallen.

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
A. Allgemeines zu § 8 FördG	1	I. Überblick	3
B. Gewinnabzug für Land- und Forstwirte (Abs. 1)	2	II. Bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter (Abs. 1 a Satz 1)	4
C. Anwendung der §§ 1–5 FördG in dem Gebiet von West-Berlin (Abs. 1 a)		III. Privater Wohnungsbau (Abs. 1 a Satz 2)	5

	Anm.		Anm.
IV. Weitere Voraussetzungen (Abs. 1 a Satz 3)	6	D. Steuerfreie Rücklage nach § 6 FördG (Abs. 2)	9
V. Herstellungsbeginn bei Bau- maßnahmen (Abs. 1 a Satz 4)	7		
VI. Definition der Erstinvestition (Abs. 1 a Satz 5)	8		
		E. Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude (Abs. 3)	10

1 **A. Allgemeines zu § 8 FördG**

§ 8 FördG enthält im wesentlichen nur Bestimmungen über die Geltungsdauer der §§ 5–7 FördG. Die Geltungsdauer der §§ 2 und 3 FördG wird durch § 4 FördG geregelt, der für die einzelnen Zeiträume gleichzeitig auch die Höhe der jeweils zulässigen Sonderabschreibung festlegt. Für den Bereich von West-Berlin enthält § 8 FördG aber auch Sonderregelungen für die Abschreibungen nach § 4 FördG und den Gewinnabzug nach § 5 FördG.

§ 8 FördG wurde mehrmals geändert, zuletzt durch das Gesetz zur Fortsetzung der wirtschaftlichen Förderung in den neuen Ländern v. 18. 8. 97; diese Änderung erfolgte, um das FördG den durch die EU-Kommission gesetzten europarechtlichen Vorgaben anzupassen.

2 **B. Gewinnabzug für Land- und Forstwirte (Abs. 1)**

Der Gewinnabzug nach § 5 FördG durch Land- und Forstwirte ist nur möglich bei Anschaffung, Herstellung oder Abschluß der nachträglichen Herstellungsarbeiten

- nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 99 (Abs. 1 Nr. 1) oder
- nach dem 31. 12. 98, aber nur insoweit, als nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 99 Anzahlungen auf AK geleistet worden und TeilHK entstanden sind (Abs. 1 Nr. 2).

Die Möglichkeit des Gewinnabzugs auch bezüglich Anzahlungen auf AK oder bezüglich TeilHK im Jahr der Anzahlung oder des Entstehens der TeilHK sollte uE durch Abs. 1 Nr. 2 nicht geschaffen werden. § 8 Abs. 1 FördG stellt lediglich eine Vorschrift über den zeitlichen Anwendungsbereich des § 5 FördG dar; hätte der Gesetzgeber auch Anzahlungen oder TeilHK selbständig begünstigen wollen, so hätte er eine § 4 Abs. 1 Satz 5 FördG vergleichbare Regelung direkt in den Begünstigungstatbestand des § 5 FördG aufgenommen.

Daraus ergibt sich, daß der Gewinnabzug weiterhin ausschließlich im Jahr der Anschaffung, der Herstellung oder der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten und nicht schon im Jahr der Anzahlung oder des Anfalls der TeilHK möglich ist. Für nach dem 31. 12. 98 abgeschlossene Investitionen wird lediglich die Möglichkeit geschaffen, im Jahr ihrer Beendigung den Gewinnabzug insoweit vorzunehmen, als vor dem 1. 1. 99 Anzahlungen geleistet oder TeilHK entstanden sind. Dabei spielt es grds. keine Rolle, wenn der Abschluß der Investitionen erst im Jahr 2000 oder noch später erfolgt; es ist anzunehmen, daß die Verwaltung aber auch hier hinsichtlich der Anzahlungen eine Willkürlichkeitsprüfung (s. § 7a Anm. 43) vornehmen wird.

Für die Anwendung des § 5 FördG in West-Berlin geht allerdings Abs. 1 a vor.

C. Anwendung der §§ 1–5 FördG in dem Gebiet von West-Berlin (Abs. 1 a)

I. Überblick

3

Durch Abs. 1 a wird der Anwendungsbereich der §§ 1–5 FördG in dem Gebiet von West-Berlin geregelt. Die Anwendung der §§ 6–7 a FördG für dieses Gebiet wird von Abs. 1 a nicht behandelt.

Für das Gebiet von West-Berlin ist im Rahmen der Prüfung einer möglichen Begünstigung in einem *Zwei-Schritt-Verfahren* vorzugehen. Zunächst ist anhand von § 8 Abs. 1 a FördG die grundsätzliche Anwendbarkeit der §§ 1–5 FördG für das Gebiet von West-Berlin zu beurteilen. In einem zweiten Schritt muß dann der materielle Begünstigungstatbestand (§§ 2, 3 und 5 FördG) nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 4 und 8 Abs. 1 FördG auf seine zeitliche Beschränkung hin geprüft werden.

Bei Abs. 1 a ist zu beachten, daß darin für betriebliche Investitionen zwei grds. auseinanderzuhaltende Zeiträume geregelt werden. Das Gesetz enthält eine Regelung für Investitionen bis zum 1. 1. 95 und eine Regelung für Investitionen nach dem 1. 1. 96. Für Investitionen im Jahr 1995 besteht eine Förderungslücke. Diese entstand dadurch, daß nach einer Entscheidung der EG-Kommission die Förderungsmaßnahmen für West-Berlin spätestens Ende 1994 auslaufen mußten. Die erneute Einbeziehung bestimmter Unternehmen in die Förderung ab dem 1. 1. 96 erfolgte erst durch das JStG 1996 v. 11. 10. 95. Diese Wiedereinbeziehung stand nach Art. 92, 93 Abs. 3 EGV unter dem Vorbehalt der Genehmigung durch die EU-Kommission. Die Genehmigung erfolgte allerdings nur unter gewissen Beschränkungen, die im wesentlichen aber schon in den Gesetzestext eingearbeitet sind.

Lediglich für die Förderung von Betrieben, die landwirtschaftliche Produkte verarbeiten und vermarkten, besteht derzeit hinsichtlich des Zeitraums ab dem 1. 1. 96 noch keine Genehmigung durch die EU-Kommission. Sonderabschreibungen dürfen für diese Betriebe deshalb derzeit nicht vorgenommen werden. Zu diesem Zeitpunkt allgemein und der genauen Abgrenzung der betroffenen Betriebe s. BMF v. 1. 10. 97, BStB. I S. 864.

Für den *privaten Wohnungsbau* gibt es nur einen durchgehenden Förderungszeitraum (s. Anm. 5).

II. Bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter (Abs. 1 a Satz 2)

4

Investitionen bis 31. 12. 94: Bei beweglichen WG, die im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte in dem Teil des Landes Berlin gehören, in dem das Grundgesetz schon vor dem 3. 10. 90 gegolten hat (West-Berlin), und bei unbeweglichen WG in Berlin-West sind die §§ 1–5 FördG unter folgenden Bedingungen anwendbar:

Begünstigt sind die Herstellung, Anschaffung und nachträgliche Herstellungsarbeiten, wenn

entweder

- Bestellung oder Herstellungsbeginn nach dem 30. 6. 91 liegen und
- Anschaffung, Herstellung oder die Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 95 erfolgt sind,

oder

- Bestellung oder Herstellungsbeginn nach dem 30. 6. 91 und vor dem 1. 1. 95 liegen und
- Anschaffung, Herstellung oder die Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten nach dem 31. 12. 94 erfolgt sind,
- aber nur insoweit, als vor dem 1. 1. 95 Anzahlungen geleistet worden oder TeilHK entstanden sind.

Für den Beginn der Herstellung unbeweglicher WG s. Anm. 7.

Investitionen ab 1. 1. 96: Bei beweglichen WG des Anlagevermögens einer Betriebsstätte in Berlin-West und bei unbeweglichen WG in Berlin-West sind die §§ 1–5 FördG ab dem 1. 1. 96 nach folgender Maßgabe anwendbar:

Begünstigt sind die Anschaffung und Herstellung, nicht aber nachträgliche Herstellungsarbeiten, wenn

entweder

- Bestellung oder Herstellungsbeginn nach dem 31. 12. 95 liegen und
- Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 95 und vor dem 1. 1. 99 erfolgt sind,

oder

- Bestellung oder Herstellungsbeginn nach dem 31. 12. 95 und
- Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 98 erfolgt sind,
- aber nur insoweit, als nach dem 31. 12. 95 und vor dem 1. 1. 99 Anzahlungen geleistet worden oder TeilHK entstanden sind.

5

III. Privater Wohnungsbau (Abs. 1 a Satz 2)

Bei unbeweglichen WG, die nach dem 30. 6. 91 bestellt wurden oder mit deren Herstellung nach dem 30. 6. 91 begonnen worden ist und die nach dem 31. 12. 90, aber vor dem 1. 1. 99 angeschafft oder hergestellt werden, oder bei nachträglichen Herstellungsarbeiten an diesen WG in diesem Zeitraum, ist die Sonderabschreibung nach § 4 FördG möglich. Voraussetzung ist, daß die WG nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und daß die WG nach Anschaffung oder Herstellung mindestens fünf Jahre Wohnzwecken dienen. Bei nachträglichen Herstellungsarbeiten reicht es allerdings aus, wenn lediglich die durch die nachträglichen Herstellungsarbeiten geschaffenen Teile nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und mindestens fünf Jahre nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten Wohnzwecken dienen. Bei nach dem 31. 12. 98 hergestellten oder angeschafften WG oder beendeten nachträglichen Herstellungsarbeiten können die Sonderabschreibungen insoweit vorgenommen werden, als nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 99 Anzahlungen auf AK geleistet worden oder TeilHK entstanden sind.

Werden die WG innerhalb des Fünfjahreszeitraums – wenn auch nur kurzfristig – zu anderen als Wohnzwecken genutzt, so entfällt die Abschreibungsmöglichkeit mit Rückwirkung für die Vergangenheit, und zwar vollständig. Zum dann veranlaßten verfahrensrechtlichen Vorgehen s. § 2 FördG Anm. 11.

Bei gemischt genutzten Gebäuden ist für den Teil, der zu Wohnzwecken genutzt wird, von den AK, HK oder nachträglichen HK ein dem jeweiligen Verhältnis der Nutzflächen entsprechender Teil dieser Kosten abschreibungsbegünstigt (BLÜMICH/STUHRMANN, § 8 FördG Rn. 4 g). Voraussetzung ist allerdings, daß der zu Wohnzwecken genutzte Teil des Gebäudes während der fünfjährigen Bindungsfrist ausschließlich Wohnzwecken dient.

IV. Weitere materielle Voraussetzungen (Abs. 1 a Satz 3)

6

Diese gesamte Regelung der §§ 1–5 FördG in West-Berlin gilt allerdings nur unter folgenden Voraussetzungen:

- ▷ es muß sich um eine Erstinvestition handeln (s. Anm 8),
- ▷ der Betrieb darf zu Beginn des Wj., in dem die WG angeschafft oder hergestellt werden, nicht mehr als 250 ArbN in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis beschäftigen; als Beschäftigte gelten auch die ArbN, die Kurzarbeitergeld, Schlechtwettergeld oder Winterausfallgeld beziehen und
- ▷ die Betriebsstätte muß sich in dem Zeitpunkt, in dem die WG bestellt oder herzustellen begonnen worden sind, in einem Gebiet befinden, das im jeweils gültigen Rahmenplan nach dem Gesetz über die Gemeinschaftsaufgabe „Verbesserung der regionalen Wirtschaftsstruktur“ v. 6. 10. 69 (BGBl. I S. 1861) ausgewiesen ist.

Für unbewegliche WG ist darüber hinaus erforderlich, daß die WG mindestens fünf Jahre nach Anschaffung oder Herstellung in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes (zum Begriff BMF v. 28. 10. 93, BStBl. I S. 904) zu eigenbetrieblichen Zwecken (hierzu BMF v. 24. 12. 96, BStBl. I S. 1516) verwendet werden (Abs. 1 a Satz 3 Nr. 1).

Für bewegliche WG ist zusätzlich nötig, daß die WG mindestens drei Jahre nach Anschaffung oder Herstellung zum Anlagevermögen eines Betriebs des Stpfl. gehören, der in die Handwerksrolle oder das Verzeichnis handwerksähnlicher Betriebe eingetragen ist, oder zum Anlagevermögen eines Betriebs des verarbeitenden Gewerbes gehören und in einem solchen Betrieb des Stpfl. verbleiben (Abs. 1 a Satz 3 Nr. 2). Zum Verbleibenserfordernis s. § 2 FördG Anm. 8.

V. Herstellungsbeginn bei Baumaßnahmen (Abs. 1 a Satz 4)

7

Das Gesetz enthält hinsichtlich des Herstellungsbeginns bei Baumaßnahmen eine Fiktion. Hiernach wird bei solchen Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt des Beginns der Herstellung auf den Zeitpunkt vorverlegt, in dem der Bauantrag gestellt worden ist.

VI. Definition der Erstinvestition (Abs. 1 a Satz 5)

8

Der Begriff der Erstinvestition im Sinne des Abs. 1 a Satz 3 Nr. 3 wird vom Gesetz selbst definiert. Danach liegt eine Erstinvestition vor bei einer Anschaffung oder Herstellung von WG, und zwar im Rahmen:

- der Errichtung einer neuen Betriebsstätte,
- der Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte,
- der grundlegenden Änderung eines Produkts oder eines Produktionsverfahrens eines bestehenden Betriebs oder einer bestehenden Betriebsstätte oder
- der Übernahme eines Betriebs, der geschlossen worden ist oder geschlossen worden wäre, wenn der Betrieb nicht übernommen worden wäre.

Wie diese Begriffe im einzelnen auszulegen und voneinander abzugrenzen sind, erläutert BMF v. 1. 10. 97, BStBl. I S. 864.

9

D. Steuerfreie Rücklage nach § 6 FördG (Abs. 2)

Nach dem Wortlaut des Abs. 2 Satz 1 ist § 6 FördG erstmals anwendbar für das Wj., das nach dem 31. 12. 90 endet, und letztmals für das Wj., das nach dem 30. 12. 91 endet.

Zu beachten ist, daß hinsichtlich der letztmaligen Anwendung der Gesetzgeber vom Wj. spricht, das nach dem 30. 12. 91 und nicht nach dem 31. 12. 91 endet. Daraus ergibt sich folgendes:

- ▷ Stimmt das Wj. des Stpfl. mit dem Kj. überein, so kann der Stpfl. die Rücklage allein zum Bilanzstichtag 31. 12. 91 bilden. Denn das Jahr 1991 ist das erste Jahr, das nach dem 31. 12. 90 endet und zugleich das letzte, das nach dem 30. 12. 91 endet (BLÜMICH/STUHRMANN, § 8 FördG Rn. 6).
- ▷ Stimmt das Wj. des Stpfl. nicht mit dem Kj. überein, so kann der Stpfl. in den Wj. 1990/91 und 1991/92 jeweils von der Rücklagenmöglichkeit Gebrauch machen. Im Wj. 1991/92 ist aber zu beachten, daß die Rücklage nach § 6 Abs. 1 Satz 1 FördG nur dann gebildet werden darf, wenn mit der Investition vor dem 1. 1. 92 begonnen worden ist.

In *West-Berlin* ist § 6 FördG wegen Verstoß gegen das EG-Recht nicht anzuwenden (Abs. 2 Satz 2).

10

E. Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude (Abs. 3)

Abs. 3 bestimmt die zeitliche Begrenzung der Begünstigung des § 7 FördG (Abzugsbetrag bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden). Die Möglichkeit des § 7 FördG darf hiernach nur für Aufwendungen in Anspruch genommen werden, die auf nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 99 vorgenommene Herstellungs- oder Erhaltungsarbeiten entfallen. Maßgeblich ist nach dem Wortlaut also nicht der Zeitpunkt der Zahlung, sondern allein der Zeitpunkt der Herstellungs- oder Erhaltungsarbeiten. Fallen diese in den begünstigten Zeitraum, so spielt es keine Rolle, ob die tatsächliche Zahlung der Arbeiten nach dem 31. 12. 98 erfolgt oder vor dem 1. 1. 99.

Das Jahr der Zahlung ist aber relevant für den Zeitpunkt der *erstmaligen* Inanspruchnahme der Begünstigung. Denn erst ab dem Jahr der tatsächlichen Zahlung können die Aufwendungen wie Sonderausgaben abgezogen werden. Zur Erläuterung folgendes

Beispiel: Der Stpfl. läßt im Herbst 1998 die Außenfassade für 10 000 DM und im Januar 1999 das Dach für 15 000 DM erneuern. Die Bezahlung der Außenfassade erfolgt erst nach einem Rechtsstreit im Jahr 2001, die Rechnung für das Dach wurde durch Vorauszahlung bereits im Dezember 1998 beglichen. Bemessungsgrundlage für die Begünstigung können nach § 8 Abs. 3 FördG allein die Aufwendungen für die Erneuerung der Außenfassade sein; die schon im Dezember geleistete Vorauszahlung auf die Dachreparatur ist unbeachtlich, da die Dachreparatur selbst erst nach dem 31. 12. 98 erfolgte. Der Stpfl. kann im Jahr 2001 (Jahr der tatsächlichen Zahlung) und in den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 1 000 DM wie Sonderausgaben abziehen.

Sind die Arbeiten am Gebäude zwar vor dem 31. 12. 98 begonnen, aber noch nicht beendet worden, so kann der Stpfl. die Begünstigung für die bis zum 31. 12. 98 schon erbrachten Arbeiten in Anspruch nehmen, wenn die Möglichkeit der Aufteilung der Gesamtkosten (auch im Wege der Schätzung) besteht. Ratsam ist es auf jeden Fall, am 31. 12. 98 die bis zu diesem Zeitpunkt geleisteten Arbeiten zu dokumentieren.

Investitionszulagengesetz 1999

idF v. 11. 6. 2001 (BGBl. I, 1019; BStBl. I, 370)

§ 1

Anspruchsberechtigter, Fördergebiet

(1) ¹Steuerpflichtige im Sinne des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, die im Fördergebiet begünstigte Investitionen im Sinne der §§ 2 bis 4 vornehmen, haben Anspruch auf eine Investitionszulage, soweit sie nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 und 11 bis 22 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreit sind. ²Bei Personengesellschaften und Gemeinschaften, die begünstigte Investitionen im Sinne der §§ 2 und 3 vornehmen, tritt an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft oder die Gemeinschaft als Anspruchsberechtigte.

(2) ¹Fördergebiet sind die Länder Berlin, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen nach dem Gebietsstand vom 3. Oktober 1990. ²Bei Investitionen im Sinne der §§ 3 und 4 gehört zum Fördergebiet nicht der Teil des Landes Berlin, in dem das Grundgesetz vor dem 3. Oktober 1990 gegolten hat.

§ 2

Betriebliche Investitionen

(1) ¹Begünstigte Investitionen sind die Anschaffung und die Herstellung von neuen abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens fünf Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung (Fünfjahreszeitraum)

1. zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet gehören,

2. in einer Betriebsstätte im Fördergebiet verbleiben,

3. in jedem Jahr zu nicht mehr als 10 vom Hundert privat genutzt werden und

4. die Voraussetzungen des Absatzes 2 erfüllen.

²Nicht begünstigt sind geringwertige Wirtschaftsgüter im Sinne des § 6 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes, Luftfahrzeuge und Personenkraftwagen. ³Beträgt die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des begünstigten beweglichen Wirtschaftsguts weniger als fünf Jahre, tritt diese Nutzungsdauer an die Stelle des Zeitraums von fünf Jahren.

(2) ¹Begünstigt sind die folgenden beweglichen Wirtschaftsgüter:

1. ¹Wirtschaftsgüter, die während des Fünfjahreszeitraums in Betrieben des verarbeitenden Gewerbes oder in Betrieben der produktionsnahen Dienstleistungen verbleiben. ²Betriebe der produktionsnahen Dienstleistungen sind die folgenden Betriebe:

- a) Betriebe der Datenverarbeitung und Datenbanken,
- b) Betriebe der Forschung und Entwicklung,
- c) Betriebe der Markt- und Meinungsforschung,
- d) Ingenieurbüros für bautechnische Gesamtplanung,
- e) Ingenieurbüros für technische Fachplanung,

- f) Büros für Industrie-Design,
- g) Betriebe der technischen, physikalischen und chemischen Untersuchung,
- h) Betriebe der Werbung und
- i) Betriebe des fotografischen Gewerbes.

³Hat ein Betrieb Betriebsstätten im Fördergebiet und außerhalb des Fördergebiets, gelten für die Einordnung des Betriebs in das verarbeitende Gewerbe die gesamten Betriebsstätten im Fördergebiet als ein Betrieb;

2. ¹Wirtschaftsgüter, die während des Fünfjahreszeitraums ausschließlich kleinen und mittleren Betrieben des Handwerks dienen. ²Betriebe des Handwerks sind die Gewerbe, die in die Handwerksrolle oder in das Verzeichnis handwerksähnlicher Betriebe eingetragen sind. ³Kleine und mittlere Betriebe sind Betriebe, die nicht mehr als 250 Arbeitnehmer in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis beschäftigen, die Arbeitslohn oder Kurzarbeitergeld beziehen;
3. ¹Wirtschaftsgüter, die während des Fünfjahreszeitraums in kleinen und mittleren Betrieben des Groß- oder Einzelhandels und in Betriebsstätten des Groß- oder Einzelhandels in den Innenstädten verbleiben. ²Kleine und mittlere Betriebe sind Betriebe, die nicht mehr als 50 Arbeitnehmer in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis beschäftigen, die Arbeitslohn oder Kurzarbeitergeld beziehen. ³Eine Betriebsstätte liegt in der Innenstadt, wenn der Anspruchsberechtigte durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachweist, dass die Betriebsstätte nicht in einem Gebiet liegt, das durch Bebauungsplan oder sonstige städtebauliche Satzung als Industriegebiet, Gewerbegebiet oder als Sondergebiet im Sinne des § 11 Abs. 3 der Baunutzungsverordnung festgesetzt ist oder in dem auf Grund eines Aufstellungsbeschlusses entsprechende Festsetzungen getroffen werden sollen oder das auf Grund der Bebauung der näheren Umgebung einem dieser Gebiete entspricht.

²Die Nummern 1 bis 3 gelten nur, soweit in den sensiblen Sektoren, die in der Anlage 1 zu diesem Gesetz aufgeführt sind, die Förderfähigkeit nicht ausgeschlossen ist.

(3) ¹Begünstigte Investitionen sind die Anschaffung neuer Gebäude, Eigentumswohnungen, im Teileigentum stehender Räume und anderer Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind (Gebäude), bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung sowie die Herstellung neuer Gebäude, soweit die Gebäude mindestens fünf Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung

1. in einem Betrieb des verarbeitenden Gewerbes oder in einem Betrieb der produktionsnahen Dienstleistungen im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1,
2. in einem kleinen und mittleren Betrieb des Handwerks im Sinne des Absatzes 2 Nr. 2 oder
3. in einem kleinen und mittleren Betrieb des Groß- oder Einzelhandels und in einer Betriebsstätte des Groß- oder Einzelhandels in der Innenstadt im Sinne des Absatzes 2 Nr. 3

verwendet werden und soweit es sich um Erstinvestitionen handelt. ²Im Fall der Anschaffung kann Satz 1 nur angewendet werden, wenn für das Gebäude keine Investitionszulage in Anspruch genommen worden ist. ³Absatz 2 Satz 2 gilt entsprechend.

(4) ¹Die Investitionen sind begünstigt, wenn sie der Anspruchsberechtigte nach dem 31. Dezember 1998 und

1. bei Investitionen im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 und des Absatzes 3 Nr. 1 vor dem 1. Januar 2005,

2. bei Investitionen im Sinne des Absatzes 2 Nr. 2 und 3 und des Absatzes 3 Nr. 2 und 3 vor dem 1. Januar 2002

abschließt. ²Satz 1 gilt nur bei Investitionen, die nach dem 24. August 1997 begonnen worden sind. ³Investitionen sind in dem Zeitpunkt begonnen, in dem die Wirtschaftsgüter bestellt oder herzustellen begonnen worden sind. ⁴Gebäude gelten in dem Zeitpunkt als bestellt, in dem über ihre Anschaffung ein rechtswirksam abgeschlossener obligatorischer Vertrag oder ein gleichstehender Rechtsakt vorliegt. ⁵Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden. ⁶Investitionen sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden sind.

(5) ¹Bemessungsgrundlage für die Investitionszulage ist die Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten der im Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr abgeschlossenen begünstigten Investitionen, soweit sie die vor dem 1. Januar 1999 geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten und entstandenen Teilerstellungskosten übersteigen. ²In die Bemessungsgrundlage können die im Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten und entstandenen Teilerstellungskosten einbezogen werden. ³In den Fällen des Satzes 2 dürfen im Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei der Bemessung der Investitionszulage nur berücksichtigt werden, soweit sie die Anzahlungen oder Teilerstellungskosten übersteigen. ⁴§ 7 a Abs. 2 Satz 3 bis 5 des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.

(6) Die Investitionszulage beträgt

1. 10 vom Hundert der Bemessungsgrundlage für Erstinvestitionen, die der Anspruchsberechtigte vor dem 1. Januar 2000 begonnen hat,
2. 12,5 vom Hundert der Bemessungsgrundlage für Erstinvestitionen, die der Anspruchsberechtigte nach dem 31. Dezember 1999 begonnen hat,
3. 15 vom Hundert der Bemessungsgrundlage für Erstinvestitionen, die der Anspruchsberechtigte nach dem 31. Dezember 2000 begonnen hat, wenn es sich um Investitionen in Betriebsstätten im Randgebiet nach der Anlage 2 zu diesem Gesetz handelt,
4. 5 vom Hundert der Bemessungsgrundlage für andere Investitionen, wenn sie der Anspruchsberechtigte vor dem 1. Januar 2002 abschließt.

(7) Die Investitionszulage erhöht sich für den Teil der Bemessungsgrundlage, der auf Investitionen im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 entfällt, wenn die Wirtschaftsgüter während des Fünfjahreszeitraums in Betrieben verbleiben, die nicht mehr als 250 Arbeitnehmer in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis beschäftigen, die Arbeitslohn oder Kurzarbeitergeld beziehen, auf

1. 20 vom Hundert für Erstinvestitionen, die der Anspruchsberechtigte vor dem 1. Januar 2000 begonnen hat,
2. 25 vom Hundert für Erstinvestitionen, die der Anspruchsberechtigte nach dem 31. Dezember 1999 begonnen hat,
3. 27,5 vom Hundert für Erstinvestitionen, die der Anspruchsberechtigte nach dem 31. Dezember 2000 begonnen hat, wenn es sich um Investitionen in Betriebsstätten im Randgebiet nach der Anlage 2 zu diesem Gesetz handelt,
4. 10 vom Hundert für andere Investitionen, wenn sie der Anspruchsberechtigte vor dem 1. Januar 2002 abschließt. Schließt der Anspruchsberechtigte diese

Investitionen nach dem 31. Dezember 2001 und vor dem 1. Januar 2005 ab, beträgt die Investitionszulage 5 vom Hundert.

(8) Erstinvestitionen sind die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern, die einem der folgenden Vorgänge dienen:

1. Errichtung einer neuen Betriebsstätte,
2. Erweiterung einer bestehenden Betriebsstätte,
3. grundlegende Änderung eines Produkts oder eines Produktionsverfahrens eines bestehenden Betriebs oder einer bestehenden Betriebsstätte oder
4. Übernahme eines Betriebs, der geschlossen worden ist oder geschlossen worden wäre, wenn der Betrieb nicht übernommen worden wäre.

§ 3*)

Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohngebäuden sowie Mietwohnungsneubau im innerörtlichen Bereich

(1) ¹Begünstigte Investitionen sind:

1. nachträgliche Herstellungsarbeiten an Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1991 fertiggestellt worden sind,
2. die Anschaffung von Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1991 fertiggestellt worden sind, soweit nachträgliche Herstellungsarbeiten nach dem rechtswirksamen Abschluss des obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind, und
3. Erhaltungsarbeiten an Gebäuden, die vor dem 1. Januar 1991 fertiggestellt worden sind,

soweit die Gebäude mindestens fünf Jahre nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten oder der Erhaltungsarbeiten der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen,

4. die Anschaffung neuer Gebäude bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung und die Herstellung neuer Gebäude,
 - a) soweit die Gebäude mindestens fünf Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen und
 - b) wenn der Anspruchsberechtigte durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachweist, dass das Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet nach dem Baugesetzbuch, einem förmlich festgelegten Erhaltungssatzungsgebiet nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Baugesetzbuchs oder in einem Gebiet liegt, das durch Bebauungsplan als Kerngebiet im Sinne des § 7 der Baunutzungsverordnung festgesetzt ist oder das auf Grund der Bebauung der näheren Umgebung diesem Gebiet entspricht.

²Satz 1 Nr. 1 und 2 kann nur angewendet werden, wenn der Anspruchsberechtigte und im Veräußerungsfall der Erwerber für die Herstellungsarbeiten keine erhöhten Absetzungen in Anspruch nimmt. ³Im Fall der Anschaffung kann Satz 1 nur angewendet werden, wenn kein anderer Anspruchsberechtigter für das Gebäude Investitionszulage in Anspruch nimmt. ⁴Im Fall nachträglicher

* Gemäß Artikel 12 Nr. 1 in Verbindung mit Artikel 38 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) wird am 1. Januar 2002 § 3 Abs. 3 wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 wird die Angabe „5000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „2556 Euro“ ersetzt.
- b) In Satz 2 Nr. 1 wird die Angabe „1200 Deutsche Mark“ durch die Angabe „614 Euro“ ersetzt.
- c) In Satz 2 Nr. 2 wird die Angabe „4000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „2045 Euro“ ersetzt.

Herstellungsarbeiten im Sinne von Satz 1 Nr. 1 und 2 sowie im Fall der Herstellung im Sinne von Satz 1 Nr. 4 kann Satz 1 nur angewendet werden, soweit im Veräußerungsfall der Erwerber für das Gebäude keine Sonderabschreibungen in Anspruch nimmt.

(2) ¹Die Investitionen sind begünstigt, wenn sie der Anspruchsberechtigte nach dem 31. Dezember 1998 und

1. bei Investitionen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 bis 3 vor dem 1. Januar 2005,
2. bei Investitionen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 4 vor dem 1. Januar 2002

abschließt. ²Investitionen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 bis 3 sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die nachträglichen Herstellungsarbeiten oder die Erhaltungsarbeiten beendet worden sind. ³Investitionen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 4 sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Gebäude angeschafft oder hergestellt worden sind.

(3) ¹Bemessungsgrundlage für die Investitionszulage ist die den Betrag von 5000 Deutsche Mark übersteigende Summe der Anschaffungs- und Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen der im Kalenderjahr abgeschlossenen begünstigten Investitionen, soweit sie die vor dem 1. Januar 1999 geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten, Anzahlungen auf Erhaltungsaufwendungen und entstandenen Teilherstellungskosten übersteigen. ²Zur Bemessungsgrundlage gehören jedoch nicht

1. ¹bei Investitionen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 und 3 die nachträglichen Herstellungskosten und die Erhaltungsaufwendungen, soweit sie insgesamt in den Jahren 1999 bis 2004 1200 Deutsche Mark je Quadratmeter Wohnfläche übersteigen. ²Betreffen nachträgliche Herstellungsarbeiten oder Erhaltungsarbeiten mehrere Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sind die nachträglichen Herstellungskosten und die Erhaltungsaufwendungen nach dem Verhältnis der Nutzflächen auf die Gebäudeteile aufzuteilen, soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist. ³Bei Investitionen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 gelten die Sätze 1 und 2 mit der Maßgabe entsprechend, dass an die Stelle der nachträglichen Herstellungskosten die Anschaffungskosten treten, die auf nachträgliche Herstellungsarbeiten im Sinne des Absatzes 1 Nr. 2 entfallen;
2. bei Investitionen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 4 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit sie 4000 Deutsche Mark je Quadratmeter Wohnfläche des Gebäudes übersteigen.

³§ 2 Abs. 5 Satz 2 bis 4 gilt entsprechend. ⁴In die Bemessungsgrundlage können die im Kalenderjahr geleisteten Anzahlungen auf Erhaltungsaufwendungen einbezogen werden.

(4) Die Investitionszulage beträgt

1. 15 vom Hundert für den Teil der Bemessungsgrundlage, der auf Investitionen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 bis 3 entfällt, und
2. 10 vom Hundert für den Teil der Bemessungsgrundlage, der auf Investitionen im Sinne des Absatzes 1 Nr. 4 entfällt.

§ 4**)

**Modernisierungsmaßnahmen an einer eigenen
Wohnzwecken dienenden Wohnung im eigenen Haus**

- (1) Begünstigt sind Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten an einer Wohnung im eigenen Haus oder an einer eigenen Eigentumswohnung, wenn
1. das Haus oder die Eigentumswohnung vor dem 1. Januar 1991 fertiggestellt worden ist,
 2. der Anspruchsberechtigte die Arbeiten nach dem 31. Dezember 1998 und vor dem 1. Januar 2005 vornimmt und
 3. ¹die Wohnung im Zeitpunkt der Beendigung der Arbeiten eigenen Wohnzwecken dient. ²Eine Wohnung dient auch eigenen Wohnzwecken, soweit sie unentgeltlich an einen Angehörigen im Sinne des § 15 der Abgabenordnung zu Wohnzwecken überlassen wird.
- (2) ¹Bemessungsgrundlage sind die nach dem 31. Dezember 1998 im Kalenderjahr geleisteten Zahlungen für begünstigte Arbeiten, soweit sie den Betrag von 5000 Deutsche Mark übersteigen. ²Zur Bemessungsgrundlage gehören nicht Aufwendungen für eine Wohnung, soweit die Aufwendungen
1. zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehören,
 2. in die Bemessungsgrundlage nach § 10 e oder § 10 f des Einkommensteuergesetzes oder nach dem Eigenheimzulagengesetz einbezogen oder nach § 10 e Abs. 6 oder § 10 i des Einkommensteuergesetzes abgezogen worden sind und
 3. ¹in den Jahren 1999 bis 2004 40000 Deutsche Mark übersteigen. ²Bei einem Anteil an der Wohnung gehören zur Bemessungsgrundlage nicht Aufwendungen, die den entsprechenden Teil von 40000 Deutsche Mark übersteigen. ³Der Betrag nach den Sätzen 1 und 2 mindert sich um die Aufwendungen, für die der Anspruchsberechtigte einen Abzugsbetrag nach § 7 des Fördergebietsgesetzes abgezogen hat.
- (3) Die Investitionszulage beträgt 15 vom Hundert der Bemessungsgrundlage.

§ 5

Antrag auf Investitionszulage

- (1) Ehegatten, die gemeinsam Eigentümer einer Wohnung sind, können die Investitionszulage nach § 4 gemeinsam beantragen, wenn in dem Jahr, für das der Antrag gestellt wird, die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes vorgelegen haben.
- (2) ¹Der Antrag ist bei dem für die Besteuerung des Anspruchsberechtigten nach dem Einkommen zuständigen Finanzamt zu stellen. ²Ist eine Personengesellschaft oder Gemeinschaft Anspruchsberechtigter, so ist der Antrag bei dem Finanzamt zu stellen, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständig ist.
- (3) ¹Der Antrag ist nach amtlichem Vordruck zu stellen und vom Anspruchsberechtigten eigenhändig zu unterschreiben. ²In dem Antrag sind die Investitionen,

** Gemäß Artikel 12 Nr. 2 in Verbindung mit Artikel 38 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) wird am 1. Januar 2002 § 4 Abs. 2 wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird die Angabe „5 000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „2556 Euro“ ersetzt.

b) In Satz 2 Nr. 3 Satz 1 und 2 wird die Angabe „40 000 Deutsche Mark“ jeweils durch die Angabe „20 452 Euro“ ersetzt.

für die eine Investitionszulage beansprucht wird, so genau zu bezeichnen, dass ihre Feststellung bei einer Nachprüfung möglich ist.

§ 5 a

Gesonderte Feststellung

¹Werden die in einem Betrieb im Sinne des § 2 erzielten Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2b der Abgabenordnung gesondert festgestellt, sind die Bemessungsgrundlage und der Vomhundertsatz der Investitionszulage für Wirtschaftsgüter, die zum Anlagevermögen dieses Betriebs gehören, von dem für die gesonderte Feststellung zuständigen Finanzamt gesondert festzustellen. ²Die für die Feststellung erforderlichen Angaben sind in den Antrag nach § 5 Abs. 3 aufzunehmen.

§ 6

**Anwendung der Abgabenordnung,
Festsetzung und Auszahlung**

(1) ¹Die für Steuervergütungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung sind entsprechend anzuwenden. ²Dies gilt nicht für § 163 der Abgabenordnung. ³In öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über die auf Grund dieses Gesetzes ergehenden Verwaltungsakte der Finanzbehörden ist der Finanzrechtsweg, gegen die Versagung von Bescheinigungen ist der Verwaltungsrechtsweg gegeben.

(2) ¹Die Investitionszulage ist nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs oder Kalenderjahrs festzusetzen. ²Beantragen Ehegatten die Investitionszulage nach § 5 Abs. 1 gemeinsam, ist die Festsetzung der Investitionszulage zusammen durchzuführen. ³Die Investitionszulage für Investitionen, die zu einem Investitionsvorhaben gehören, das die Anmeldevoraussetzungen gemäß dem multisektoralen Regionalbeihilferahmen für größere Investitionsvorhaben (ABl. EG 1998 Nr. C 107 S. 7) erfüllt, ist erst festzusetzen, wenn die Europäische Kommission die höchstzulässige Beihilfeintensität festgelegt hat. ⁴Die Investitionszulage ist der Europäischen Kommission zur Genehmigung vorzulegen und erst nach deren Genehmigung festzusetzen, wenn sie für Unternehmen bestimmt ist, die

1. keine kleinen und mittleren Unternehmen im Sinne der Empfehlung der Europäischen Kommission vom 3. April 1996 (ABl. EG Nr. L 107 S. 4) sind,
 2. als Unternehmen in Schwierigkeiten Umstrukturierungsbeihilfen im Sinne der „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten“ vom 8. Juli 1999 (ABl. EG Nr. C 288 S. 2) erhalten haben und
 3. sich in der Umstrukturierungsphase befinden. ²Die Umstrukturierungsphase beginnt mit der Genehmigung des Umstrukturierungsplans im Sinne der „Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen zur Rettung und Umstrukturierung von Unternehmen in Schwierigkeiten“ und endet mit der vollständigen Durchführung des Umstrukturierungsplans.
- (3) Die Investitionszulage ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids aus den Einnahmen an Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer auszuführen.

§ 7

Verzinsung des Rückforderungsanspruchs

¹Ist der Bescheid über die Investitionszulage aufgehoben oder zuungunsten des Anspruchsberechtigten geändert worden, so ist der Rückzahlungsanspruch nach § 238 der Abgabenordnung vom Tag der Auszahlung der Investitionszulage, in den Fällen des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung vom Tag des Eintritts des rückwirkenden Ereignisses an, zu verzinsen. ²Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Bescheid aufgehoben oder geändert worden ist.

§ 8

Verfolgung von Straftaten

Für die Verfolgung einer Straftat nach den §§ 263 und 264 des Strafgesetzbuchs, die sich auf die Investitionszulage bezieht, sowie der Begünstigung einer Person, die eine solche Straftat begangen hat, gelten die Vorschriften der Abgabenordnung über die Verfolgung von Steuerstraftaten entsprechend.

§ 9

Ertragsteuerliche Behandlung der Investitionszulage

¹Die Investitionszulage gehört nicht zu den Einkünften im Sinne des Einkommensteuergesetzes. ²Sie mindert nicht die steuerlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten und nicht die Erhaltungsaufwendungen.

§ 10

Anwendungsbereich

(1) Die Förderung von nach dem 31. Dezember 2003 begonnenen Investitionen nach § 2 steht unter dem Vorbehalt der Genehmigung des nationalen Förderrahmens durch die Europäische Kommission.

(2) § 2 ist in dem Teil des Landes Berlin, in dem das Grundgesetz schon vor dem 3. Oktober 1990 gegolten hat (Belin-West), nur anzuwenden, wenn es sich um Erstinvestitionen handelt.

(3) § 2 ist in dem Teil des Landes Berlin, in dem das Grundgesetz nicht vor dem 3. Oktober 1990 gegolten hat (Berlin-Ost), und in den Gemeinden des Landes Brandenburg, die zur Arbeitsmarktregion Berlin nach der Anlage 3 zu diesem Gesetz gehören, nur anzuwenden,

1. wenn es sich um Erstinvestitionen handelt oder

2. wenn es sich um andere Investitionen handelt, die der Anspruchsberechtigte vor dem 1. Januar 2000 abschließt.

(4) Für Erstinvestitionen in Betriebsstätten im Land Berlin und in Gemeinden des Landes Brandenburg, die zur Arbeitsmarktregion Berlin nach der Anlage 3 zu diesem Gesetz gehören, gilt § 2 Abs. 7 Nr. 2 mit der Maßgabe, dass die Investitionszulage 20 vom Hundert beträgt.

(4a) ¹§ 2 Abs. 1, 2 Satz 1 und Abs. 7 in der Fassung des Gesetzes vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I S. 2601) ist bei Investitionen, die der Anspruchsberechtigte vor dem 1. Januar 2000 begonnen hat, mit der Maßgabe anzuwenden, dass

an die Stelle des Fünfjahreszeitraums ein Dreijahreszeitraum tritt. ²Nummer 5 der Anlage 1 zu § 2 Abs. 2 Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1850) ist bei Investitionen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1999 begonnen worden sind.

(5) ***)

(6) § 5 a ist erstmals bei Investitionszulagen anzuwenden, die für nach dem 31. Dezember 1999 endende Wirtschaftsjahre beantragt werden.

(7) § 6 Abs. 2 Satz 4 ist bei Investitionen anzuwenden, die nach dem 30. Juni 2000 begonnen worden sind.

§ 11

Ermächtigung

Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, den Wortlaut dieses Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum bekannt zu machen.

Anlage 1

(zu § 2 Abs. 2 Satz 2)

Sensible Sektoren sind:

1. Eisen- und Stahlindustrie (Entscheidung Nr. 2496/96/EGKS der Kommission vom 18. Dezember 1996 zur Einführung gemeinschaftlicher Vorschriften über Beihilfen an die Eisen- und Stahlindustrie, ABl. EG Nr. L 338 S. 42, und Rahmenregelung für bestimmte, nicht unter den EGKS-Vertrag fallende Stahlbereiche vom 1. Dezember 1988, ABl. EG Nr. C 320 S. 3),
2. Schiffbau (Richtlinie 90/684/EWG des Rates vom 21. Dezember 1990 über Beihilfen für den Schiffbau, ABl. EG Nr. L 380 S. 27, und Verordnung (EG) Nr. 1540/98 des Rates vom 29. Juni 1998 zur Neuregelung der Beihilfen für den Schiffbau, ABl. EG Nr. L 202 S. 1),
3. Kraftfahrzeug-Industrie (Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen in der Kfz-Industrie, ABl. EG Nr. C 279 S. 1 vom 15. September 1997),
4. Kunstfaserindustrie (Beihilfekodex für die Kunstfaserindustrie, ABl. EG Nr. C 94 S. 11 vom 30. März 1996 und ABl. EG Nr. C 24 S. 18 vom 29. Januar 1999),
5. Landwirtschaftssektor (Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen im Agrarsektor, ABl. EG Nr. C 28 S. 2 vom 1. Februar 2000),
6. Fischerei- und Aquakultursektor (Leitlinie für die Prüfung der einzelstaatlichen Beihilfen im Fischerei- und Aquakultursektor, ABl. EG Nr. C 100 S. 12 vom 27. März 1997) und
7. Verkehrssektor (Verordnung (EWG) Nr. 1107/70 des Rates vom 4. Juni 1970 über Beihilfen im Eisenbahn-, Straßen- und Binnenschiffsverkehr, ABl. EG Nr. L 130 S. 1, in der Fassung der Verordnung (EG) Nr. 543/97 des Rates vom 17. März 1997, ABl. EG Nr. L 84 S. 6, Leitlinien der Gemeinschaft für staatliche Beihilfen im Seeverkehr, ABl. EG Nr. C 205 S. 5 vom 5. Juli 1997, und Anwendung der Artikel 92 und 93 des EG-Vertrages sowie des Artikels 61 des EWR-Abkommens auf staatliche Beihilfen im Luftverkehr, ABl. EG Nr. C 350 S. 5 vom 10. Dezember 1994).

*** Gemäß Artikel 12 Nr. 3 in Verbindung mit Artikel 38 des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) wird nach § 10 Abs. 4 am 1. Januar 2002 folgender Absatz 5 eingefügt:

„(5) § 3 Abs. 3 Satz 1 und 2 Nr. 1 und 2 und § 4 Abs. 2 Satz 1 und 2 Nr. 3 Satz 1 und 2 in der Fassung des Gesetzes vom 19. Dezember 2000 (BGBl. I S. 1790) ist erstmals für die Festsetzung der Investitionszulage für das Kalenderjahr 2002 anzuwenden.“

Anlage 2

(zu § 2 Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 7 Nr. 3)

Randgebiet sind nach dem Gebietsstand vom 1. Januar 2001 die folgenden Landkreise und kreisfreien Städte:

Im Land Mecklenburg-Vorpommern:

Landkreis Ostvorpommern, Landkreis Uecker-Randow, kreisfreie Stadt Greifswald, Landkreis Rügen, Landkreis Nordvorpommern, kreisfreie Stadt Stralsund, im Land Brandenburg:

Landkreis Uckermark, Landkreis Barnim (mit Ausnahme der Gemeinden Ahrensfelde, Basdorf, Stadt Bernau, Blumberg, Börnicke, Eiche, Hirschfelde, Klosterfelde, Krummensee, Ladeburg, Lanke, Lindenberg, Lobetal, Mehrow, Prenden, Rüdnitz, Schönerlinde, Schönfeld, Schönow, Schönwalde, Schwanebeck, Seefeld, Stolzenhagen (Amt Wandlitz), Tiefensee, Wandlitz, Weesow, Stadt Werneuchen, Willmersdorf, Zepernick), Landkreis Märkisch-Oderland (mit Ausnahme der Gemeinden Stadt Altlandsberg, Bruchmühle, Buchholz, Dahlwitz-Hoppegarten, Fredersdorf-Vogelsdorf, Gielsdorf, Hennickendorf, Herzfelde, Hönow, Lichtenow, Münchehofe, Neuenhagen bei Berlin, Petershagen/Eggersdorf, Rüdersdorf bei Berlin, Wesendahl), Landkreis Oder-Spree (mit Ausnahme der Gemeinden Braunsdorf, Stadt Erkner, Gosen, Grünheide (Mark), Hangelberg, Hartmannsdorf, Kagel, Kienbaum, Markgrafpieske, Mönchwinkel, Neu Zittau, Rauen, Schöneiche bei Berlin, Spreeau, Spreenhagen, Woltersdorf), Landkreis Spree-Neisse, kreisfreie Stadt Frankfurt (Oder), kreisfreie Stadt Cottbus,

im Freistaat Sachsen:

kreisfreie Stadt Görlitz, Landkreis Niederschlesischer Oberlausitzkreis, Landkreis Löbau-Zittau, Landkreis Kamenz, Landkreis Bautzen, kreisfreie Stadt Hoyerswerda, Landkreis Vogtlandkreis, kreisfreie Stadt Plauen, Landkreis Aue-Schwarzenberg, Landkreis Annaberg, Landkreis Mittlerer Erzgebirgskreis, Landkreis Freiberg, Landkreis Weißeritzkreis, Landkreis Sächsische Schweiz, Landkreis Zwickauer Land, kreisfreie Stadt Zwickau, Landkreis Stollberg, kreisfreie Stadt Chemnitz, Landkreis Mittweida, Landkreis Meißen, kreisfreie Stadt Dresden,

im Freistaat Thüringen:

Landkreis Saale-Orla-Kreis, Landkreis Greiz.

Anlage 3

(zu § 10 Abs. 3 und 4)

Die Arbeitsmarktregion Berlin sind nach dem Gebietsstand vom 1. Januar 1999 das Land Berlin und die folgenden Gemeinden und Städte des Landes Brandenburg:

Im Landkreis Barnim:

Ahrensfelde, Basdorf, Stadt Bernau, Blumberg, Börnicke, Eiche, Hirschfelde, Klosterfelde, Krummensee, Ladeburg, Lanke, Lindenberg, Lobetal, Mehrow, Prenden, Rüdnitz, Schönerlinde, Schönfeld, Schönow, Schönwalde, Schwanebeck, Seefeld, Stolzenhagen (Amt Wandlitz), Tiefensee, Wandlitz, Weesow, Stadt Werneuchen, Willmersdorf, Zepernick,

im Landkreis Dahme-Spreewald:

Bestensee, Bindow, Blossin, Brusendorf, Dannenreich, Diepensee, Dolgenbrodt, Eichwalde, Friedersdorf, Gallun, Gräbendorf, Großziethen, Gussow, Kablo, Kiekebusch, Kolberg, Stadt Königs Wusterhausen, Stadt Mittenwalde, Motzen,

Niederlehme, Pätz, Prieros, Ragow, Schenkendorf, Schönefeld, Schulzendorf, Selchow, Senzig, Streganz, Telz, Töpchin, Waltersdorf (Amt Schönefeld), Waßmannsdorf, Wernsdorf, Wildau, Wolzig, Zeesen, Zernsdorf, Zeuthen,

im Landkreis Havelland:

Berge, Bergerdamm, Börnicke, Bredow, Brieselang, Buchow-Karpzow, Dallgow-Döberitz, Elstal, Etzin, Falkenrehde, Stadt Falkensee, Groß Behnitz, Grünefeld, Hoppenrade, Stadt Ketzin, Kienberg, Klein Behnitz, Lietzow, Markee, Stadt Nauen, Paaren im Glien, Pausin, Perwenitz, Priort, Retzow, Ribbeck, Schönwalde, Selbelang, Tietzow, Tremmen, Wachow, Wansdorf, Wustermark, Zachow, Zeestow,

im Landkreis Märkisch-Oderland:

Stadt Altlandsberg, Bruchmühle, Buchholz, Dahwitz-Hoppegarten, Fredersdorf-Vogelsdorf, Gielsdorf, Hennickendorf, Herzfelde, Hönow, Lichtenow, Münchehofe Neuenhagen bei Berlin, Petershagen/Eggersdorf, Rüdersdorf bei Berlin, Wesendahl,

im Landkreis Oberhavel:

Bärenklau, Beetz, Birkenwerder, Bötzow, Flatow, Freienhagen, Friedrichsthal, Germendorf, Glienicke/Nordbahn, Groß-Ziethen, Stadt Hennigsdorf, Stadt Hohen Neuendorf, Hohenbruch, Stadt Kremmen, Leegebruch, Lehnitz, Malz, Marwitz, Mühlenbeck, Nassenheide, Neuendorf, Oberkrämer, Stadt Oranienburg, Schildow, Schmachtenhagen, Schönfließ, Schwante, Sommerfeld, Staffelde, Stolpe, Stadt Velten, Wensickendorf, Zehlendorf, Zühlsdorf,

im Landkreis Oder-Spree:

Braunsdorf, Stadt Erkner, Gosen, Grünheide (Mark), Hangelsberg, Hartmannsdorf, Kagel, Kienbaum, Markgrafpieske, Mönchwinkel, Neu Zittau, Rauen, Schöneiche bei Berlin, Spreeau, Spreenhagen, Woltersdorf, kreisfreie Stadt Potsdam,

im Landkreis Potsdam-Mittelmark:

Stadt Beelitz, Bergholz-Rehbrücke, Bochow, Buchholz bei Beelitz, Busendorf, Caputh, Deetz, Derwitz, Elsholz, Fahlhorst, Fahrland, Ferch, Fichtenwalde, Fresdorf, Geltow, Glindow, Golm, Groß Glienicke, Groß Kreutz, Güterfelde, Kemnitz, Kleinmachnow, Krielow, Langerwisch, Marquardt, Michendorf, Neu Fahrland, Nudow, Philippsthal, Phöben, Plötzin, Reesdorf, Rieben, Saarmund, Salzbrunn, Satzkorn, Schäpe, Schenkenhorst, Schlunkendorf, Schmergow, Seddiner See, Seeburg, Sputendorf, Stahnsdorf, Stücken, Stadt Teltow, Töplitz, Tremsdorf, Uetz-Paaren, Stadt Werder (Havel), Wildenbruch, Wilhelmshorst, Wittbrietzen, Zauchwitz,

im Landkreis Teltow-Fläming:

Ahrensdorf, Blankenfelde, Dahlewitz, Diedersdorf, Glienicke, Groß Kienitz, Groß Machnow, Groß Schulzendorf, Großbeeren, Jühnsdorf, Kallinchen, Lüdersdorf, Stadt Ludwigsfelde, Mahlow, Nächst Neuendorf, Nunsdorf, Osdorf, Rangsdorf, Schöneiche, Schönhagen, Thyrow, Stadt Trebbin, Stadt Zossen.

Autoren: Prof. Dr. Hans Gunnar **Fleischmann**, Steuerberater,
Landshut/München

ORR Dipl.-Finanzwirt (FH) Klaus **Poppenberg**, Berlin

Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, Oppenhoff & Rädler
Linklaters & Alliance, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen	1	2. Förderung des Neubaus von Betriebsgebäuden .	4
II. Schnittstellenproblem Investitionszulagengesetz 1999/Fördergebietsgesetz	2	3. Förderung von Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohngebäuden	5
III. Fördertatbestände des Investitionszulagengesetzes 1999		4. Förderung des Mietwohnungsneubaus im innerörtlichen Bereich .	6
1. Förderung neuer beweglicher Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen	3	5. Förderung der eigen genutzten Wohnung ..	7
		IV. Beachtung von EU-Vorschriften	8
		V. Fristen	9

1

I. Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: KRAEUSEL, Das Gesetz zur Fortsetzung der wirtschaftlichen Förderung in den neuen Ländern, BB 1997, 2616; SPANKE, Die steuerliche Förderung der neuen Länder ab 1999, DB 1997, 1734; STUHRMANN, Die steuerliche Förderung von Investitionen in den neuen Ländern ab 1999, DStR 1997, 1825; ZITZMANN, Sonderabschreibungen und Investitionszulagen bei Immobilien in den neuen Bundesländern und Berlin, DB 1997, 2452; STRAHL, Änderungen der Investitionsförderung in den neuen Ländern und Berlin (West), BB 1998, 293; KALIGIN, Investitionszulagengesetz 1999, Heidelberg 2000; Rosarius, Die neue Investitionsförderung, 2. Aufl. Freiburg 2000; STUHRMANN, Die Änderungen des Investitionszulagengesetzes 1999 durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999, DStR 2000, 133; DERS., Eckpunkte des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999, DStR 2001, 109.

Ab 1. 1. 1999 wurde die bis dahin geltende Förderung von Investitionen in den neuen Bundesländern durch Sonderabschreibungen und Investitionszulagen abgeschafft. Das InvZulG 1999, das als Art. 1 des Gesetzes zur Fortsetzung der wirtschaftlichen Förderung in den neuen Ländern v. 18. 8. 1997 (BGBl. I, 2070; BStBl. I, 790) verkündet worden ist, kennt nur noch unterschiedliche Investitionszulagen. Auch Immobilieninvestitionen werden in diese Förderung einbezogen. Keine Rolle spielt, ob die Immobilieninvestitionen im Betriebs- oder Privatvermögen stattfinden. Fördergebiet sind die neuen Bundesländer und Berlin (außer Berlin-West bei §§ 3, 4 InvZulG 1999).

Für wesentliche Teile der betrieblichen Investitionszulage wurde die erforderliche EU-Genehmigung erst am 28. 2. 2001 erteilt (BStBl. I, 349). Zur Erlangung der Genehmigung waren zwei umfangreiche Gesetzesänderungen erforderlich. Durch Art. 8 des StBereinG 1999 v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2601; BStBl. I 2000, 13) und durch Art. 1 des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999 v. 20. 12. 2000 (BGBl. I, 1850; BStBl. I 2001, 28) wurden ua. die Fördersätze im betrieblichen Bereich gegenüber der ursprünglichen Gesetzesfassung grundlegend verändert.

Die Investitionszulagen gehören nicht zu den Einkünften iSd. EStG. Sie mindern nicht die stl. AHK und nicht die Erhaltungsaufwendungen (§ 9 InvZulG 1999). Da es sich bei der Investitionszulage nicht um sbefreite Einkünfte handelt, steht § 3c EStG dem Abzug von BA/WK, die im Zusammenhang mit der Investitionszulage stehen, nicht entgegen.

Bei Immobilieninvestitionen nach § 2 Abs. 3 und § 3 InvZulG 1999 ist die Gesellschaft oder Gemeinschaft und nicht der einzelne Gesellschafter anspruchsberechtigt. Bei Investitionen in bewegliche WG gilt das nur, wenn die Gesellschaft oder Gemeinschaft betriebliches Anlagevermögen hat. So ist bei Gemeinschaften ohne Gewinnerzielungsabsicht, zB Laborgemeinschaften, der einzelne Gesellschafter anspruchsberechtigt.

Die Einschränkung, dass bei der Anschaffung von Altbauten die Sanierung erst nach Kaufvertragsabschluß beginnen darf, wurde aus dem FördG entnommen (s. Anh. 12–3 Anm. 10). Unbeschränkt und beschränkt Stpfl. kommen in den Genuß der Investitionszulagen. Ausländische Körperschaften, müssen jedoch eine inländische Betriebsstätte unterhalten und inländische Einkünfte iSd. § 49 erzielen (s. BMF v. 13. 5. 1998, BStBl. I, 623).

Das InvZulG 1999 kennt keine Objektbeschränkung. Ein Anspruchsberechtigter kann also für zahlreiche Objekte eine Investitionszulage beantragen. Für dasselbe Objekt kann sie aber nur einmal geleistet werden. Ein Käufer hat daher zu beachten, daß weder der Verkäufer (zB Bauträger) noch ein Zwischenerwerber die Zulage beantragt hatten (BMF v. 24. 8. 1998, BStBl. I, 1114 Tz. 4).

Zur betrieblichen Förderung ist ein ausführliches Anwendungsschreiben ergangen (BMF v. 28. 6. 2001, BStBl. I, 379).

II. Schnittstellenproblem Investitionszulagengesetz 1999/Fördergebietsgesetz

2

Anzahlungen auf AK und TeilHK sind – wie im FördG – zulagenbegünstigt, es sei denn, die Anzahlungen wären vor dem 1. 1. 1999 geleistet worden bzw. die TeilHK wären vor dem 1. 1. 1999 entstanden (§ 2 Abs. 5 Satz 1 und § 3 Abs. 3 Satz 1 InvZulG 1999).

Diese Anzahlungen oder TeilHK sind zwingend aus der Bemessungsgrundlage für die Investitionszulagen auszuschneiden, und zwar auch dann, wenn darauf keine Sonderabschreibungen in Anspruch genommen wurden. Nach STUHRMANN (DStR 1997, 1825 [1827]) soll abstrakt eine Doppelförderung vermieden werden. Diese Anzahlungen bzw. TeilHK vor dem 1. 1. 1999 sind auch nicht nach dem alten InvZulG 1996 begünstigt, da dieses Gesetz den Investitionsabschluß bis zum 31. 12. 1998 forderte. Im BMF-Schreiben v. 24. 8. 1998 (BStBl. I, 1114) wird abgelehnt, hierin eine Förderlücke zu sehen.

Soweit der Erwerber eines Gebäudes vor dem 1. 1. 1999 Anzahlungen auf AK geleistet hat, der Hersteller bzw. Veräußerer die Bauleistungen aber erst nach dem 31. 12. 1998 erbringt, hat der Erwerber für die Anzahlungen einen Anspruch auf Sonderabschreibungen. In diesen Fällen ist durch das Kumulationsverbot nach § 3 Abs. 1 Satz 4 InvZulG 1999 sichergestellt, daß der Hersteller bzw. Veräußerer insoweit keine Investitionszulage beanspruchen kann.

III. Fördertatbestände des Investitionszulagengesetzes 1999

1. Förderung neuer beweglicher Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen

3

Das InvZulG 1999 konzentriert die Förderung auf einzelne Wirtschaftszweige: verarbeitendes Gewerbe, bestimmte produktionsnahe Dienstleistungen, Handwerk und innerstädtischer Handel. Die Einordnung richtet sich nach der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Klassifikation der Wirtschaftszweige,

Ausgabe 1993. Bei Betrieben, die mehrere unterschiedlich einzuordnende Tätigkeiten ausüben, ist die Einordnung nach dem Schwerpunkt der wirtschaftlichen Tätigkeit vorzunehmen, dh. idR nach der Tätigkeit, auf die der größte Teil der Wertschöpfung entfällt (BFH v. 20. 9. 1999 III R 33/97, BStBl. II 2000, 208 und v. 16. 3. 2000 III R 29/98, BStBl. II, 444). Begünstigt sind neue abnutzbare bewegliche WG des Anlagevermögens, die zu nicht mehr als 10 vH privat genutzt werden. GwG, Luftfahrzeuge und Pkw werden nicht gefördert. Begünstigt sind auch WG, die einem Betrieb der begünstigten Wirtschaftszweige langfristig zur Nutzung überlassen werden (zB Leasing). Voraussetzung dabei ist aber, daß die WG bei dem überlassenden Betrieb zum Anlagevermögen eines Betriebs oder einer Betriebsstätte im Fördergebiet gehören. WG können ohne Verlust der Förderung innerhalb der Zugehörigkeitsfrist an Erwerber im Fördergebiet veräußert werden. Schädlich ist jedoch, wenn das WG in das Anlagevermögen einer Betriebsstätte außerhalb des Fördergebiets, in das Umlaufvermögen, Privatvermögen, in den hoheitlichen oder ideellen Bereich einer Körperschaft überführt wird. Es muß darüber hinaus räumlich im Fördergebiet und in einem begünstigten Wirtschaftszweig verbleiben. Hierzu stellt die FinVerw. Fallgruppen zusammen, in denen ein vorübergehendes Entfernen aus dem Fördergebiet, insbesondere bei Transportfahrzeugen, unschädlich ist (BMF v. 28. 6. 2001, BStBl. I, 379 Rn. 51–53).

Der Zugehörigkeits-, Verbleibens- und Verwendungszeitraum beträgt fünf Jahre. Für Investitionen, die der Anspruchsberechtigte vor dem 1. 1. 2000 begonnen hat, beträgt er drei Jahre (§ 10 Abs. 4a Satz 1 InvZulG 1999).

Auf Veranlassung der EU-Kommission sind die Fördersätze für Investitionen, die keine Erstinvestitionen sind (Ersatzinvestitionen), gegenüber der ursprünglichen Gesetzesfassung abgesenkt worden. Eine Legaldefinition für Erstinvestitionen enthält § 2 Abs. 8 InvZulG 1999. Unterschiedliche Fördersätze bestehen auch in bestimmten Regionen des Fördergebiets. In der Arbeitsmarktregion Berlin (Anlage 3 zu § 10 Abs. 3 u. 4 InvZulG 1999) besteht eine eingeschränkte Förderung. In dem sog. Randgebiet – das sind Landkreise im Grenzgebiet zu Polen und Tschechien – (Anlage 2 zu § 2 Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 7 Nr. 3 InvZulG 1999) gelten erhöhte Fördersätze.

[Anschluß S. E 15]

Anlage 1

Übersicht der Fördersätze für betriebliche Investitionen nach dem Investitionszulagengesetz 1999

Art des Betriebs	Fördersätze in %															
	Fördergeber ohne Besonderheit				Berlin-West				Arbeitsminderregion Berlin ohne Berlin-West				Randgebiet			
	Erstinvestition		Ersatzinvestitionen		Erstinvestitionen		Ersatzinvestitionen		Erstinvestitionen		Ersatzinvestitionen		Erstinvestitionen		Ersatzinvestitionen	
Gebietsangabe	Nach	20	Nach	10	Nach	10	Nach	10	Nach	10	Nach	10	Nach	10	Nach	10
	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999	31.12.1999
Art der Investition	2000-2001	2002-2004	1999-2001	2002-2004	1999	2000-2001	2002-2004	1999	2000-2001	2002-2004	1999	2000-2001	2002-2004	1999-2001	2002-2004	2002-2004
	1999	10	12,5	5	12,5	10	12,5	12,5	12,5	12,5	10	12,5	12,5	10	12,5	15
Zeitraum @ Investitionsbeginn®	20	25	10	5	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	27,5	27,5
	24.8.1997	31.12.1999	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997	24.8.1997
Zeitraum Investitionsabschluss	10	12,5	12,5	5	10	12,5	12,5	12,5	10	12,5	12,5	12,5	12,5	10	12,5	15
	10	12,5	12,5	5	10	12,5	12,5	12,5	10	12,5	12,5	12,5	12,5	10	12,5	15
Verarb. Gewerbe, produktionsnahe Dienstleistungen > 250 Arbeitn.	20	25	10	5	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	27,5	27,5
	10	12,5	12,5	5	10	12,5	12,5	12,5	10	12,5	12,5	12,5	12,5	10	12,5	15
Handwerk mit Ausnahme verarb. Gewerbe < 250 Arbeitn.	10	12,5	-	5	10	12,5	-	10	12,5	-	10	12,5	-	5	15	15
	10	12,5	-	5	10	12,5	-	10	12,5	-	10	12,5	-	5	15	15
Handwerk mit Ausnahme verarb. Gewerbe < 250 Arbeitn.	10	12,5	-*	5	10	12,5	-	10	12,5	-	10	12,5	-	5	15	15
	10	12,5	-*	5	10	12,5	-	10	12,5	-	10	12,5	-	5	15	15
Innenstädtischer Groß- oder Einzelhandel < 50 Arbeitn.	10	12,5	-	5	10	12,5	-	10	12,5	-	10	12,5	-	5	15	15
	10	12,5	-	5	10	12,5	-	10	12,5	-	10	12,5	-	5	15	15

® Die Investition muss nach dem 24.8.1997 begonnen worden sein. Ist der gesamte spätere Zeitpunkt des Investitionsbeginns (z. B. 31.12.1999) nicht erfüllt, kommt nur der jeweilige geringere Fördersatz (z. B. 10 % statt 12,5 %) in Betracht. Vor dem 1.1.1999 geleistete Anzahlungen auf Anschaffungskosten und entstandene Teilherstellungskosten sind nicht begünstigt.

® Bei Investitionsbeginn nach dem 31.12.2003 besteht ein Rechtsanspruch auf Investitionszulage erst dann, wenn die EU-Kommission auf der Grundlage des nationalen Förderrahmens für 2004 das InvZulG 1999 genehmigt hat (§ 10 Abs. 1 InvZulG 1999).

4 2. Förderung des Neubaus von Betriebsgebäuden

Die Herstellung eines Betriebsgebäudes ist begünstigt, soweit das Gebäude fünf Jahre nach seiner Herstellung in einem begünstigten Wirtschaftszweig (Anm. 3) verwendet wird (§ 2 Abs. 3 InvZulG 1999). Der Herstellung ist die Anschaffung bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung gleichgestellt. Da das Gesetz als maßgebendes Kriterium nur eine bestimmte betriebliche Verwendung fordert, ist es bedeutungslos, ob ein im Fördergebiet belegenes Gebäude zum Privatvermögen, zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte im Fördergebiet, zum Anlagevermögen einer Betriebsstätte außerhalb des Fördergebiets oder zum Umlaufvermögen gehört.

Begünstigt ist auch die Herstellung neuer Eigentumswohnungen, im Teileigentum stehender Räume und anderer Gebäudeteile, die selbständig unbewegliche WG sind. Voraussetzung ist dabei immer, daß das entstehende WG den (bewertungsrechtlichen) Gebäudebegriff erfüllt. Damit sind Laden- oder Mieterinbauten, obwohl sie selbständige unbewegliche WG darstellen, idR nicht begünstigt.

[Anschluß S. E 17]

Übersicht der Fördersätze für betriebliche Investitionen nach dem Investitionszulagengesetz 1999

Betrieblich verwendete Gebäudenbauten															
Art des Betriebs		Fördergebiete (in %)						Randgebiet							
Gebietsangabe		Fördergebiet ohne Besonderheit			Berlin-West			Arbeitsmarktreion Berlin ohne Berlin-West			Erstinvestitionen		Erstinvestitionen		
Art der Investition		Erstinvestitionen			Erstinvestitionen			Erstinvestitionen			Erstinvestitionen		Erstinvestitionen		
Zeitraum [®]	Nach 24. 8. 1997	Nach 31. 12. 1999	Nach 31. 12. 1999	Nach 24. 8. 1997	Nach 31. 12. 1999	Nach 31. 12. 1999	Nach 24. 8. 1997	Nach 31. 12. 1999	Nach 31. 12. 1999	Nach 24. 8. 1997	Nach 31. 12. 1999	Nach 24. 8. 1997	Nach 31. 12. 1999	Nach 31. 12. 2000	Nach 31. 12. 2000
Investitionsbeginn [®]	1999	2000-2001	2002-2004	1999	2000-2001	2002-2004	1999	2000-2001	2002-2004	1999	2000-2001	1999	2000	2001	2002-2004
Investitionsabschluss	10	12,5	12,5	10	12,5	12,5	10	12,5	12,5	10	12,5	10	12,5	15	15
Verech. Gewerbe produktionsnahe Dienstleistungen	10	12,5	—	10	12,5	—	10	12,5	—	10	12,5	10	12,5	15	—
Handwerk mit Aus- nahme verarb. Gewer- be < 250 Arbeitn.	10	12,5	—	10	12,5	—	10	12,5	—	10	12,5	10	12,5	15	—
Innenstädtischer Groß- oder Einzelhandel < 50 Arbeitn.	10	12,5	—	10	12,5	—	10	12,5	—	10	12,5	10	12,5	15	—

[®] Die Investition muss nach dem 24.8.1997 begonnen werden sein. Ist der gesamte spätere Zeitpunkt des Investitionsbeginns (z. B. 31.12.1999) nicht erfüllt, kommt nur der jeweilige geringere Fördersatz (z. B. 10 % statt 12,5 %) in Betracht. Vor dem 1.1.1999 geleistete Auszahlungen auf Anschaffungskosten und entstandene Teilherstellungskosten sind nicht begünstigt.

[®] Bei Investitionsbeginn nach dem 31.12.2003 besteht ein Rechtsanspruch auf Investitionszulage erst dann, wenn die EU-Kommission auf der Grundlage des nationalen Förderrahmens für 2004 das InvZulG 1999 genehmigt hat (§ 10 Abs. 1 InvZulG 1999).

5 3. Förderung von Modernisierungsmaßnahmen an Mietwohngebäuden

Nachträgliche Herstellungsarbeiten und Erhaltungsarbeiten an vor dem 1. 1. 1991 fertiggestellten Gebäude sind nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 InvZulG begünstigt, soweit die Gebäude mindestens fünf Jahre nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten oder der Erhaltungsarbeiten der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. In Erwerbsfällen sind die nachträglichen Herstellungsarbeiten begünstigt, die nach dem rechtswirksamen Abschluß des obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind. Die Förderung von Erhaltungsarbeiten ist in das InvZulG 1999 aufgenommen worden, um die oft schwierige Abgrenzung von den nachträglichen Herstellungsarbeiten überflüssig zu machen. Die Begünstigung von Erhaltungsarbeiten führt quasi zu einer Doppelförderung, da Erhaltungsarbeiten zu sofort abzichbaren WK führen.

Es besteht ein Kumulationsverbot mit erhöhten Absetzungen (§ 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999).

Bemessungsgrundlage für die Investitionszulage sind höchstens 1 200 DM (ab 2002: 614 €) je qm Wohnfläche. Die Zulage beträgt 15 vH der Bemessungsgrundlage. Der Anspruchsberechtigte hat einen Selbstbehalt von 5 000 DM (ab 2002: 2 556 €) abzuziehen. Die Investition ist begünstigt, wenn sie der Anspruchsberechtigte vor dem 1. 1. 2005 abschließt. Gebäude in Berlin-West werden nicht gefördert.

6 4. Förderung des Mietwohnungsneubaus im innerörtlichen Bereich

Mietwohnungsneubauten werden gefördert, wenn sie in einem Sanierungsgebiet, einem Erhaltungssatzungsgebiet, einem Kerngebiet oder in einem Gebiet, welches einem Kerngebiet entspricht, gelegen sind und soweit die Gebäude mindestens fünf Jahre nach ihrer Anschaffung oder Herstellung der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. Eine gleichzeitige Inanspruchnahme der AfA nach § 7 Abs. 5 EStG ist zulässig.

Bemessungsgrundlage für die Investitionszulage sind höchstens 4 000 DM (ab 2002: 2 045 €) je qm Wohnfläche. Die Zulage beträgt 10 vH der Bemessungsgrundlage. Der Anspruchsberechtigte hat einen Selbstbehalt von 5 000 DM (ab 2002: 2 556 €) abzuziehen. Die Investition ist begünstigt, wenn sie der Anspruchsberechtigte vor dem 1. 1. 2002 abschließt. Gebäude in Berlin-West werden nicht gefördert.

7 5. Förderung der eigengenutzten Wohnung

§ 4 InvZulG 1999 enthält eine Nachfolgeregelung zu § 7 FördG für Modernisierungsmaßnahmen an einer eigenen Wohnzwecken dienenden Wohnung im eigenen Haus. Bemessungsgrundlage für die Investitionszulage sind höchstens 40 000 DM (ab 2002: 20 452 €). Dieser Betrag ist um die Aufwendungen zu kürzen, für die der Anspruchsberechtigte bereits einen Abzugsbetrag nach § 7 FördG in Anspruch genommen hat. Die Zulage beträgt 15 vH der Bemessungsgrundlage. Der Anspruchsberechtigte hat einen Selbstbehalt von 5 000 DM (ab 2002: 2 556 €) abzuziehen. Die Investition ist begünstigt, wenn sie der Anspruchsberechtigte vor dem 1. 1. 2005 abschließt. Gebäude in Berlin-West werden nicht gefördert.

IV. Beachtung von EU-Vorschriften

8

Bei der betrieblichen Förderung sind die EU-Vorschriften zu den sog. Sensiblen Sektoren zu beachten (Anlage 1 zu § 2 Abs. 2 Satz 2 InvZulG 1999). Die Vorschriften sind im BStBl. I 2000, 915 ff. veröffentlicht. Aus den Vorschriften können sich Ausschlüsse oder Einschränkungen bei der Förderung sowie Einzelnotifizierungspflichten ergeben.

V. Fristen

9

Das InvZulG 1999 verzichtet auf die bisher geltende Antragsfrist. Anträge können daher innerhalb der allgemeinen Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO gestellt werden. Innerhalb der Festsetzungsfrist können auch Formfehler nach den Änderungsvorschriften der AO jederzeit bereinigt werden.

