

§ 7 b

idF des EStG 1975 (BGBl. 1974 I S. 2165; BStBl. 1974 I S. 733), geändert durch Art. 1 Nr. 1 des Ges. zur Förderung von Investitionen und Beschäftigung v. 23. 12. 74 (BGBl. I S. 3676; BStBl. 1975 I S. 48)

**Erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser,
Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen**

(1) ¹ Bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. Dezember 1964 gestellt worden ist und die zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vom Hundert Wohnzwecken dienen, können abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 im Jahr der Fertigstellung und in den sieben folgenden Jahren jeweils bis zu 5 vom Hundert der Herstellungskosten abgesetzt werden. ² Nach Ablauf dieser acht Jahre sind als Absetzung für Abnutzung bis zur vollen Absetzung jährlich 2,5 vom Hundert des Restwerts abzuziehen; § 7 Abs. 4 Satz 2 gilt entsprechend. ³ Übersteigen die Herstellungskosten bei einem Einfamilienhaus oder einer Eigentumswohnung die Grenze von 150 000 Deutsche Mark, bei einem Zweifamilienhaus die Grenze von 200 000 Deutsche Mark, so sind auf den übersteigenden Teil der Herstellungskosten die Vorschriften des § 7 Abs. 4 anzuwenden.

(2) ¹ Die Vorschriften des Absatzes 1 gelten entsprechend für Herstellungskosten, die für Ausbauten und Erweiterungen an einem Ein- oder Zweifamilienhaus oder an einer Eigentumswohnung aufgewendet worden sind, wenn das Ein- oder Zweifamilienhaus oder die Eigentumswohnung vor dem 1. Januar 1964 fertiggestellt worden ist. ² Weitere Voraussetzung ist, daß die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile zu mehr als 80 vom Hundert Wohnzwecken dienen. ³ Nach Ablauf des Zeitraums, in dem nach Satz 1 erhöhte Absetzungen vorgenommen werden können, ist der 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.

(3) ¹ Geht das Eigentum an einem Einfamilienhaus, einem Zweifamilienhaus oder einer Eigentumswohnung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 innerhalb von acht Jahren nach der Fertigstellung auf einen anderen über, so kann der Rechtsnachfolger des Bauherrn (Ersterwerber) die erhöhten Absetzungen im Sinne des Absatzes 1 vornehmen, soweit der Bauherr sie nicht geltend gemacht hat. ² Für den Ersterwerber treten an die Stelle der Herstellungskosten die Anschaffungskosten. ³ Hat der Bauherr keine erhöhten Absetzungen vorgenommen, so tritt für den Ersterwerber an die Stelle des Jahres der Fertigstellung das Jahr des Ersterwerbs. ⁴ Hat der Bauherr erhöhte Absetzungen vorgenommen, so kann der Ersterwerber sie vom Jahr des Ersterwerbs an bis zum Ablauf des Zeitraums geltend machen, in dem für den Bauherrn ohne die Veräußerung erhöhte Absetzungen in Betracht gekommen wären; nach Ablauf dieses Zeitraums bemessen sich die Absetzungen für Abnutzung bis zum siebenten auf das Jahr des Ersterwerbs folgenden Jahr nach § 7 Abs. 4 und vom achten auf das Jahr des Ersterwerbs folgenden Jahr an nach Absatz 1 Satz 2.

(4) ¹ Geht das Eigentum an einem Einfamilienhaus, einem Zweifamilienhaus oder einer Eigentumswohnung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 innerhalb von acht Jahren nach der Fertigstellung nach einem Zwischenerwerb auf einen neuen Erwerber (Zweiterwerber) über, so kann der Zweiterwerber die erhöhten Absetzungen im Sinne des Absatzes 1 vornehmen, wenn weder der Bauherr noch der Zwischenerwerber für das Einfamilienhaus, das Zweifamilienhaus oder die Eigentumswohnung erhöhte Absetzungen geltend gemacht hat. ² Für den Zweiterwerber tritt an die Stelle des Jahres der Fertigstellung das Jahr des Zweiterwerbs. ³ Absatz 3 Satz 2 gilt entsprechend.

(5) ¹ Bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 kann der Bauherr erhöhte Absetzungen, die er im Jahr der Fertigstellung und in den zwei folgenden Jahren nicht ausgenutzt hat, bis zum Ende des dritten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres nachholen. ² Dabei können nachträgliche Herstellungskosten vom Jahr ihrer Entstehung an bei der Bemessung der erhöhten Absetzungen so berücksichtigt werden, als wären sie bereits im Jahr der Fertigstellung entstanden. ³ Im Jahr der Fertigstellung und in den zwei folgenden Jahren sind jedoch mindestens die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 4 vorzunehmen. ⁴ Die Sätze 1 bis 3 gelten entsprechend bei Ausbauten und Erweiterungen im Sinne des Absatzes 2, für den Ersterwerber im Sinne des Absatzes 3 und für den Zweiterwerber im Sinne des Absatzes 4, für den Ersterwerber jedoch mit der Maßgabe, daß er auch die vom Bauherrn nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen nachholen kann.

(6) ¹ Für die Anwendung der Absätze 1 bis 4 sind zum Gebäude gehörende Garagen ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Nutzung als Wohnzwecken dienend zu behandeln, soweit in ihnen nicht mehr als ein Personenkraftwagen für jede in dem Gebäude befindliche Wohnung untergestellt werden kann. ² Räume für die Unterstellung weiterer Kraftwagen sind stets als nicht Wohnzwecken dienend zu behandeln.

(7) ¹ Erhöhte Absetzungen nach den Absätzen 1 bis 4 kann der Steuerpflichtige nur für ein Einfamilienhaus oder für ein Zweifamilienhaus oder für eine Eigentumswohnung oder für den Ausbau oder die Erweiterung eines Ein- oder eines Zweifamilienhauses oder einer Eigentumswohnung in Anspruch nehmen. ² Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, können erhöhte Absetzungen nach den Absätzen 1 bis 4 für insgesamt zwei der in Satz 1 bezeichneten Gebäude, Eigentumswohnungen, Ausbauten oder Erweiterungen geltend machen. ³ Der Bauherr von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen kann abweichend von den Sätzen 1 und 2 für alle von ihm erstellten Kaufeigenheime, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen im Jahr der Fertigstellung und im folgenden Jahr erhöhte Absetzungen bis zu jeweils 5 vom Hundert geltend machen.

(8) ¹ Bei Gebäuden sowie bei Zubauten, Ausbauten und Umbauten, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 10. Oktober 1962 gestellt worden ist, sind die Vorschriften des § 7 b in den bisherigen Fassungen mit der Maßgabe weiter anzuwenden, daß für die vom Restwert vorzunehmenden Absetzungen für Abnutzung die Vorschriften des Absatzes 1 Satz 2 und des Absatzes 2 Satz 3 entsprechend gelten. ² Bei Gebäuden sowie bei Zubauten, Ausbauten und Umbauten, die in Berlin (West) errichtet worden sind, gilt Satz 1 mit der Maßgabe, daß an die Stelle des 10. Oktobers 1962 der 1. Januar 1965 tritt und daß auch die Vorschrift des § 53 Abs. 3 in der Fassung des Einkommensteuergesetzes vom 15. August 1961

(Bundesgesetzbl. I S. 1253) weiter anzuwenden ist. ³ Bei Gebäuden und Eigentumswohnungen, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 9. Oktober 1962 und vor dem 1. Januar 1965 gestellt worden ist und die nicht in Berlin (West) errichtet worden sind, sind die Vorschriften des § 54 weiter anzuwenden.

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 7 b

	Anm.		Anm.
A. Überblick	1		
B. Rechtsentwicklung des § 7 b			
I. Rechtsentwicklung bis 1964	4	3. Landarbeiterwohnungen (§§ 1, 1 a der VO)	28
II. Neufassung durch das NeuregelungsGes. v. 16. 6. 64	5	4. Schutzbauten (§ 7 SchutzbauG)	30
III. Rechtsentwicklung ab 1965	6	5. § 14 BerlinFG	32
IV. Tabellarische Übersicht	10	6. § 14 a BerlinFG	34
C. Bedeutung des § 7 b	11	7. § 15 BerlinFG	35
D. Geltungsbereich des § 7 b		F. Zurechnung der erhöhten Absetzungen nach § 7 b	40
I. Persönlicher Geltungsbereich	12	G. Verfahrensfragen bei § 7 b	
II. Sachlicher Geltungsbereich	13	I. Geltendmachung im Veranlagungsverfahren	43
III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	15	II. Geltendmachung im Lohnsteuerverfahren	44
E. Verhältnis zu anderen Vorschriften		H. Nichtanwendung des § 7 b v. 8. 5. bis 31. 12. 1973 (3. KonjVO)	
I. Verhältnis zu § 7 a (Rahmenvorschrift)	17	I. Rechtsentwicklung	45
II. Verhältnis zu den im EStG geregelten Abschreibungen		II. Bedeutung der 3. KonjVO	46
1. Verhältnis zur linearen und degressiven AfA (§ 7 Abs. 4 und 5)	18	III. Geltungsbereich der 3. KonjVO	
2. Verhältnis zur Absetzung für außergewöhnl. Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 4)	20	1. Persönlicher Geltungsbereich	47
3. Verhältnis zur Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1)	21	2. Sachlicher Geltungsbereich	48
III. Verhältnis zu Abschreibungsvorschriften außerhalb des EStG		3. Keine Geltung in Berlin (§ 53 Abs. 3)	49
1. Modernisierungsaufwand (§ 82 a EStDV)	25	IV. Voraussetzungen für die Nichtanwendung des § 7 b	
2. Städtebauförderung (§ 28 g EStDV)	26	1. Ausschlusszeitraum	50
		2. Maßgeblichkeit des Bauantrags oder der Bestellung	51
		3. Besonderheiten bei Fertighäusern	
		a) Begriff des Fertighauses	52
		b) Bestellung oder Kaufvertrag vor Bauantrag	53
		V. Verbleibende Abschreibungsmöglichkeiten	54

**Erläuterungen zu § 7 b Abs. 1:
Erhöhte Absetzungen auf Herstellungskosten beim Bauherrn**

	Anm.		Anm.
A. Voraussetzungen der erhöhten Absetzungen beim Bauherrn (Satz 1)		4. Bauherr kraft wirtschaftlicher Stellung . . .	94
I. Überblick	58	5. Bauherrnstellung bei Schenkung, Erbfall, Auseinandersetzung . . .	97
II. Die begünstigten Objekte		6. Bauherrngemeinschaften	100
1. Überblick	60		
2. Rechtslage nach § 7 b EStG 1951—1961		B. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen durch den Bauherrn (Satz 1)	
a) Gebäude	61	I. Erhöhte Absetzungen „abweichend von § 7 Abs. 4 u. 5“	110
b) Wiederaufbau kriegszerstörter Gebäude	62	II. Bemessungsgrundlage der erhöhten AfA beim Bauherrn	
3. Rechtslage nach § 7 b EStG 1965—1975		1. Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage	
a) Einfamilienhaus	65	a) Begriff der Herstellungskosten	111
b) Zweifamilienhaus	66	b) Minderungen und Erhöhungen der Herstellungskosten	112
c) Eigentumswohnungen	67	c) Umfang der Herstellungskosten: Besondere Anlagen, Einrichtungen und Aufwendungen	113
III. Zu mehr als 66 ² / ₃ vH Wohnzwecken dienend		2. Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb	116
1. Verwendung zu Wohnzwecken		3. Bemessungsgrundlage bei Entnahme und Einlage	
a) Wohnzwecke	70	a) Entnahme	117
b) Dienen zu Wohnzwecken	71	b) Einlage	118
2. Die 66 ² / ₃ vH-Grenze		III. Abzug der erhöhten Absetzungen	
a) Grundsätzliches	72	1. Erstmaliger Abzug der erhöhten Absetzungen im Jahr der Fertigstellung	
b) Ermittlung der Nutzfläche	75	a) Bedeutung der Fertigstellung	125
c) Ermittlung der Wohnzwecken dienenden Grundfläche	76	b) Begriff der Fertigstellung	126
IV. Bauantrag nach dem 31. 12. 1964		2. Dauer der erhöhten Absetzungen	130
1. Bauantrag als Tatbestandsmerkmal	80	3. Höhe der erhöhten Absetzungen	131
2. Antrag auf Baugenehmigung	81	4. Abzug bei Personalmehrheiten	
3. Zeitpunkt der Antragstellung	82		
V. Der Bauherr (Hersteller) als Berechtigter			
1. Bedeutung der Abgrenzung Bauherr — Erwerber für § 7 b	85		
2. Definition des Bauherrnbegriffs	87		
3. Merkmale des Bauherrnbegriffs			
a) Bauherrnwagnis	88		
b) Einfluß auf die Baugestaltung	89		

	Anm.		Anm.
a) Persönliche Abschreibungsberechtigung	135	II. Begriff und Höhe des Restwerts	173
b) Anteil des einzelnen an den Herstellungskosten	137	III. Durchführung der Restwertabschreibung	174
c) Hundertsatz	138	D. Höchstgrenzen für die begünstigten Herstellungskosten (Satz 3)	
d) Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	139	I. Rechtsentwicklung	178
C. Abschreibung des Restwerts (Abs. 1 Satz 2)		II. Anwendung der Höchstgrenzen	179
I. Rechtsentwicklung	170	III. Abschreibung des übersteigenden Betrags: Verweisung auf § 7 Abs. 4	181

**Erläuterungen zu § 7 b Abs. 2:
Erhöhte Absetzungen für Ausbauten und Erweiterungen**

	Anm.		Anm.
A. Überblick	220	VI. Vor dem 1. 1. 64 fertiggestellte Gebäude	231
B. Frühere Rechtslage (§ 7 b EStG 1951—1961)	221	D. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen auf Ausbauten und Erweiterungen	
C. Voraussetzungen der erhöhten Absetzungen nach Abs. 2 (Satz 1 und 2)		I. Höhe der erhöhten Absetzungen	235
I. Vorbemerkung	224	II. Höchstgrenzen für die erhöhten Absetzungen	237
II. Begriff der Ausbauten	225	E. Restwertabsetzung bei Ausbauten und Erweiterungen (Abs. 2 Satz 3)	
III. Begriff der Erweiterungen	226	I. Hinzurechnung des Restbetrags zum Gebäudewert	238
IV. Bauantrag für Ausbauten oder Erweiterungen nach dem 31. 12. 64	227	II. Einheitliche AfA für das gesamte Gebäude	239
V. „Zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienend“ (Satz 2)	228		

**Erläuterungen zu § 7 b Abs. 3:
Erhöhte Absetzungen für Ersterwerber**

	Anm.		Anm.
A. Voraussetzungen der erhöhten Absetzungen beim Ersterwerber (Satz 1)		B. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen durch den Ersterwerber (Satz 1—4)	
I. Der Ersterwerber als Berechtigter		I. Erhöhte Absetzungen iSd. Abs. 1 (Satz 1)	244
1. Begriff des Ersterwerbers	240	II. Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage	
2. Übergang innerhalb von acht Jahren nach Fertigstellung	241	1. Maßgeblichkeit der Anschaffungskosten	245
II. Begünstigte Objekte iSd. Abs. 2		2. Begriff der Anschaffungskosten	246
1. Verweisung auf Abs. 1 Satz 1	242	III. Höhenbegrenzung für die begünstigten Anschaffungskosten (Verweisung auf Abs. 1 Satz 3)	247
2. Fertiggestellte Objekte als Erwerbsgegenstand	243		

Anm.	Anm.
IV. Beginn, Höhe und Dauer der erhöhten Absetzungen des Ersterwerbers (Satz 3—4)	vorheriger Inanspruchnahme des § 7 b durch den Bauherrn
1. Erhöhte Absetzungen des Ersterwerbers ohne vorherige Inanspruchnahme des § 7 b durch den Bauherrn	a) Beginn der Begünstigung — Jahr des Ersterwerbs — (Satz 4) 250
a) Beginn der Begünstigung — Jahr des Ersterwerbs — (Satz 3) 248	b) Höhe der Begünstigung (Verweisung in Satz 1 auf Abs. 1 Satz 1) 251
b) Höhe und Dauer der Restwertabschreib. (Verweisung auf Abs. 1 Satz 1 u. 2) 249	c) Dauer der Begünstigung (Satz 4, 1. Halbsatz) 252
2. Erhöhte Absetzungen des Ersterwerbers nach	d) Restwertabschreibung des Ersterwerbers (Satz 4, 2. Halbsatz) 253

**Erläuterungen zu § 7 b Abs. 4:
Erhöhte Absetzungen für Zweiterwerber**

Anm.	Anm.
A. Bedeutung der erhöhten Absetzungen für Zweiterwerber 254	III. Erwerb binnen 8 Jahren nach Fertigstellung . . . 258
B. Überblick über Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 4 255	IV. Keine Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen durch Bauherren oder Zwischenerwerber . . . 259
C. Voraussetzungen (Satz 1)	D. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen durch den Zweiterwerber 260
I. Begünstigte Objekte . . . 256	
II. Erwerb als „Zweiterwerber“ nach einem „Zwischenerwerb“ 257	

**Erläuterungen zu § 7 b Abs. 5:
Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen**

Anm.	Anm.
A. Überblick 265	III. Durchführung der Nachholung durch den Bauherrn
B. Rechtsentwicklung 266	1. Wahlrecht bei der Nachholung 276
C. Nachholung durch den Bauherrn (Satz 1—3)	2. Nachholfrist von 4 Jahren 279
I. Der Bauherr als Nachholungsberechtigter . . . 269	3. Berücksichtigung nachträglicher Herstellungskosten (Satz 2) . . . 280
II. Voraussetzungen der Nachholung (Satz 1)	4. Mindest-AfA für die ersten 3 Jahre (Satz 3) . 283
1. „Nicht ausgenutzte“ erhöhte Absetzungen . . 270	IV. Nachholung durch den Bauherrn bei Ausbauten und Erweiterungen (Satz 4, 1. Alt.) 285
2. Nichtausnutzung „im Jahr der Fertigstellung und in den zwei folgenden Jahren“ 273	

<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>D. Nachholung durch den Ersterwerber (Satz 4, 2. Alt.)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Nachholung vom Ersterwerber selbst unterlassener erhöhter Absetzungen 288</p>		<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>II. Nachholung vom Bauherrn unterlassener erhöhter Absetzungen 289</p> <p>E. Nachholung durch den Zweiterwerber (Satz 4, 3. Alt.) 290</p>
---	--	--

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 6:

Behandlung von Garagen bei der Wohnflächenberechnung

<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>A. Rechtsentwicklung 300</p> <p>B. Zurechnung von Garagen zu der Wohnzwecken dienenden Fläche (Satz 1)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Voraussetzungen der Zurechnung</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Zum Gebäude gehörende Garagen 303</p>		<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>2. Unerheblichkeit der tatsächlichen Nutzung 304</p> <p>3. Garage für einen Pkw pro Wohnung 305</p> <p>II. Rechtsfolgen 308</p> <p>C. Behandlung überzähliger Garagen (Satz 2) 310</p> <p>D. Erhöhte Absetzungen auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Garagen 311</p>
---	--	--

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 7:

Objektbeschränkung

<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>A. Überblick 330</p> <p>B. Beschränkung auf ein Objekt</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach Abs. 1 bis 4 333</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Inanspruchnahme für „nur ein“ Objekt iSd. § 7 b 335</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Personenbezogenheit des Objektverbrauchs (1 Objekt je Stpfl.) 338</p> <p style="padding-left: 20px;">IV. Objektverbrauch bei unentgeltlichem Erwerb 340</p> <p style="padding-left: 20px;">V. Objektverbrauch bei Personenmehrheiten 342</p> <p>C. Beschränkung auf zwei Objekte bei Ehegatten</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 2 343</p>		<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>II. Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 344</p> <p>D. Sonderregelung für Bauherren von Kaufeigenheimen usw. (Abs. 7 Satz 3)</p> <p style="padding-left: 20px;">I. Bedeutung der Sonderregelung 371</p> <p style="padding-left: 20px;">II. Die begünstigten Objekte</p> <p style="padding-left: 40px;">1. Kaufeigenheime 373</p> <p style="padding-left: 40px;">2. Trägerkleinsiedlungen 374</p> <p style="padding-left: 40px;">3. Kaufeigentumswohnungen 375</p> <p style="padding-left: 20px;">III. Der veräußerungswillige Bauherr als Berechtigter 378</p> <p style="padding-left: 20px;">IV. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen 380</p> <p style="padding-left: 20px;">V. Behandlung der erhöhten Absetzungen bei Verkauf 383</p>
--	--	--

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 8:

Weitere Anwendung von § 7 b aF, § 53 Abs. 3 aF und § 54

<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>A. Objekte in der BRD mit Bauantrag vor dem 10. 10. 62 (Satz 1) 390</p> <p>B. Objekte in Westberlin mit Bauantrag vor dem 1. 1. 65 (Satz 2) 391</p>		<p style="text-align: right;">Anm.</p> <p>C. Objekte in der BRD mit Bauantrag zwischen dem 10. 10. 62 und 31. 12. 64 (Satz 3) 392</p>
---	--	--

§ 7 b

Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäuser u. EigtWohnngen

ABC der erhöhten Absetzungen nach § 7 b

	Anm.		Anm.
Abbruch	400	Modernisierungsaufwand	400
Abchnittsweiser Aufbau		Nachholung	
Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung		Nebengebäude	
Anbau		Nießbraucher	
Antrag		Nutzungsüberlassung	
Aufteilung		Pächter	
Ausbauten		Personenmehrheiten	
Ausland		Renovierung	
Ausnutzung		Restwertabschreibung	
Ausschluß des § 7 b		Rohbau	
Baugenehmigung		Rücklage für Ersatzbeschaffung	
Bauherr		Schenkung unter Auflage	
Bauherrngemeinschaften		Schutzbauten	
Baupatenschaft		Schwarzbauten	
Dauerwohnrecht		Selbstnutzung	
Degressive AfA		Städtebauförderung	
Ehescheidung		Stockwerk	
Eigentumswohnungen		Suspendierung	
Erbbaurecht		Teilwertabschreibung	
Erbfall		Treuhand	
Ersterwerber		Übertragung stiller Reserven	
Fertighaus		Unrechtmäßige Inanspruchnahme	
Fertigstellung		Verlustklausel	
Freibetrag		Vermietung	
Garagen		Versorgungsrente	
Gemischte Nutzung		Wiederaufbau	
Gemischte Schenkung		Wirtschaftliche Einheit	
Hauspersonalwohnungen		Wirtschaftliches Eigentum	
Herstellungskosten		Wochenendhaus	
Immobilienfonds		Wohnung	
Kaufanwärter		Zugewinngemeinschaft	
KonjVO		Zweiterwerb, Zwischenerwerb	
Kumulationsverbot			
Lineare AfA			

Änderung der Anmerkungsziffern

Bei der Neubearbeitung sind die bisher getrennten Erläuterungen zu § 7 b EStG 1949—1961 (bisher kommentiert als § 7 b aF) und zu § 7 b EStG 1965 ff. (bisher kommentiert als § 7 b nF) zusammengefaßt worden.

§ 7 b aF	jetzt	§ 7 b nF	jetzt
1	4—5, 10—11	1	5—6, 11
2	vor 1	2	vor 1
3	85—94	3	15
4	100, 135, 139	4	391
5	97, 116	5	87, 135—139
6	97	6	97, 116
7	400; § 54 Anm. 22—25	7	240, 400
8a	67, 242	8	65—67, 80—82
8b	entfallen	9	72
9	400	10	75—76
10	15	11—13	61
11	13	14	303—311
12a	70—71	15	113
12b	61, 72—76, 113, 300—311	16	126, 400
12c	72	17	131
12d	126, 400	18	62
12e	131	19	224—239
13	62	20	330—344
14	221	21	371—383
15	373—374	22	80—82
16	375, 400	23	125—126
17	125—126	24	240—243
18	240	25	43
18a	4	26	44
19	43	27	111
20	44	28	178—181
21a	111—113	29	237
21b	112, 265—289	30	112
21c	116	31	116
21d	117—118	32	117—118
22	178	33	246
23a	245	34	245
23b	246	35	245
24a—24c	4	36	247
25a—25c	266	37	18, 131
26	130	38	380
27	20	39	248—253
28	21	40	269—285
29	225	41	288—289
30a—30c	170	42	130
31	173	45	225
32	174	46	173—174
		47	238—239
		49	174
		50—62	14a BerlinFG, Bd. Nebengesetze

§ 7 b

Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäuser u. EigtWohnngen

Allgemeine Erläuterungen zu § 7 b

Schrifttum: *Eisenblätter*, NWB F 3 b S. 1029; *Görbing*, BB 1964 S. 676 = DStZ 1964 S. 193; *Gübbels*, FR 1964 S. 270; *Kühr*, BStA 1964 S. 161; *Längsfeld*, B 1964 S. 781; *Steinfeld*, Inf. 1964 S. 212; *Weisse*, DStR 1964 S. 409; *Henninger*, Neuregelung der Gebäude-AfA und Wechsel in der Abschreibungsart, B 1964 S. 864; *Henninger*, Zur Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden — Neuregelung ab 1965 —, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 Einzelfragen (ab 1964); *Hergenhahn*, Tabellarische Übersicht, StWa. 1965 S. 184; *Balmes*, Tabellarische Übersicht, DStR 1966 S. 366; *Gübbels*, Hdb. d. steuerl. Abschreibung, Köln, 4. Aufl. 1966 S. 279—315; *Längsfeld*, Zu den EStR 1965 betr. § 7 b EStG, DStZ 1966 S. 144; *Wrenger*, KStR 12 c S. 159; *Henninger*, NStR Wohnungsbau, Abschreibungen, Darst. 1 (15. 1. 68); *H. Gürsching*, DStR 1969 S. 627; *Strickstock*, DStR 1969 S. 632; *Burhoff*, NWB F 3 S. 3011 (12. 1. 70); *Burhoff*, BBK F 13 S. 1511 (17. 9. 70); *H. Richter*, GmbH u. Co. KG und § 7 b, GmbH-Rdsch. 1970 S. 268; *Stuhrmann*, FR 1970 S. 501 betr. Ausland; *Burhoff*, Hdb. zu §§ 7 b u. 54 EStG, Herne/Berlin, 6. Aufl. 1971; *Müller-Steineck*, Die estl. Förderung des Wohnungsbaues in sozialpolitischer Sicht, Bonn 1971, S. 54—72; *Henninger*, Einzelfragen zur Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 t Einzelfragen (ab 1964), III (10. 5. 73); *Henninger*, Erhöhte Absetzungen in Sonderfällen, StLex. 3, 7 b, 3 (6/1973); *Wendt*, Erhöhte Absetzungen für Wohngebäude, Änderungen und Ergänzungen durch die EStER 1972, StLex. 3, 7 b, 27 (6/1973); *Henninger*, Erhöhte Absetzungen für Wohngebäude, StWK Gruppe 4 S. 1931 (10. 8. 73); *S. Beck*, B 1974 S. 1982 betr. wirtsch. Eigentum; *Zerrath*, B 1975 S. 2295 betr. Gebäude im Ausland; *Merten*, B 1975 S. 277; *Gläser*, Kauf vom Bauträger, NJW 1975 S. 1006; *Kapp/Ebeling*, Hdb. der Erbengemeinschaft, Losebl., Köln 1972 ff. Ziff. III Tz. 107—138; *Kessler*, FR 1976 S. 9 betr. Gebäude im Ausland; *Stuhrmann*, RWP 1977 S. 221 betr. Bauherrngemeinschaften. — S. weiter Schrifttum vor Anm. 45 betr. 3. KonjVO, vor Anm. 80 betr. Bauantrag, vor Anm. 85 betr. Bauherr, vor Anm. 240 betr. Ersterwerb, vor Anm. 254 betr. Zweiterwerb und vor Anm. 333 betr. Objektbeschränkung.

A. Überblick

1

(Frühere Anm. 1 zu § 7 b aF jetzt Anm. 4—5, 10—11; frühere Anm. 1 zu § 7 b nF jetzt Anm. 5—6, 11.)

§ 7 b ist wiederholt geändert worden (s. Anm. 4—6; tabellarische Übersicht in Anm. 10); der nachfolgende Überblick betrifft die Fassung des § 7 b EStG 1975, geändert durch Ges. zur Förderung von Investitionen und Beschäftigung v. 23. 12. 74; s. Anm. 6 aE. Die Kommentierung der Neufassung der Vorschrift durch Ges. über stl. Vergünstigungen bei der Herstellung oder Anschaffung bestimmter Wohngebäude v. 11. 7. 77 (BGBl. I S. 1213; BStBl. I S. 360) erfolgt zunächst auf grünen Blättern.

Begünstigung durch erhöhte Absetzungen: Da sich die Verwendung oder Nutzung von Gebäuden über mehr als ein Jahr erstreckt, müssen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Gebäuden steuerlich „abgeschrieben“ oder — wie das EStG sagt — „abgesetzt“ werden, dh. sie können steuerlich nicht voll im Jahr ihrer Entstehung oder Verausgabung abgezogen werden, sondern müssen auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung des Gebäudes verteilt werden (§ 7 Abs. 1 iVm. Abs. 4 u. 5). § 7 b stellt für den Stpfl. eine Begünstigungsvorschrift bei der Verteilung dar; nach § 7 b kann der Stpfl. in den ersten acht Jahren nach Fertigstellung bzw. Erwerb erheblich höhere Abschreibungen vornehmen als nach den Regelvorschriften des § 7 Abs. 4 u. 5 (s. dazu § 7 Anm. 24 a u. 28 f); das Gesetz spricht von „erhöhten Absetzungen“.

§ 7 b Anm. 1 Erh. Absetzungen f. Ein-, ZweifHäuser u. EigentWohnen

Steuerliche Wirkung: Bei der Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 stellen die (normalen oder erhöhten) Absetzungen Minderungen der Aktivposten des Anlagevermögens dar. Bei der Einnahme-Überschußermittlung bilden sie Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Ziff. 7) bzw. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 3 Satz 3).

Höhe: Die erhöhten Absetzungen betragen in den ersten acht Jahren nach Fertigstellung bzw. Ersterwerb bis zu 5 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, danach jährlich 2,5 vH des Restwerts (insoweit ausgenommen selbstgenutzte Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen gem. § 21 a, s. Anm. 13). Bei voller Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen in den ersten acht Jahren (= 40 vH) beträgt der Abschreibungszeitraum somit 48 Jahre (s. Anm. 173).

Höchstgrenzen: Die erhöht absetzbaren Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind begrenzt auf DM 150 000 bei Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen, DM 200 000 bei Zweifamilienhäusern. Der übersteigende Betrag kann nur linear mit 2 vH abgeschrieben werden (§ 7 b Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 181).

Begünstigte Personen: Bauherr (§ 7 b Abs. 1; s. Anm. 85—100), Ersterwerber (§ 7 b Abs. 3, s. Anm. 240) und Zweiterwerber (§ 7 b Abs. 4, s. Anm. 257). Begünstigt sein können ebenso natürliche wie juristische Personen, Einzelpersonen wie Personenmehrheiten (s. Anm. 135). Die Begünstigung des Ersterwerbs hängt umfangmäßig von der Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen durch den Bauherrn ab. Die Begünstigung des Zweiterwerbers setzt voraus, daß Bauherr und Zwischenerwerber (Ersterwerber) keine erhöhten Absetzungen in Anspruch genommen haben und der Zweiterwerb innerhalb von acht Jahren nach Fertigstellung erfolgt (s. Anm. 258—259). Unerheblich ist, ob sich das begünstigte Objekt im Privatvermögen oder Betriebsvermögen des Begünstigten befindet.

Begünstigte Objekte: Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen, die zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dienen und bei denen der Bauantrag nach dem 31. 12. 64 gestellt worden ist (§ 7 b Abs. 1 Satz 1). Ferner nach dem 31. 12. 64 beantragte Ausbauten und Erweiterungen an vor dem 1. 1. 64 fertiggestellten Einfamilien-, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, sofern die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienen und die Gebäude durch den Ausbau nicht zu Drei- oder Mehrfamilienhäusern werden (§ 7 b Abs. 2; s. Anm. 224—231). Begünstigt sind auch Garagen für 1 Pkw pro Wohnung ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Nutzung (§ 7 b Abs. 6; s. Anm. 300—311).

Eigennutzung der begünstigten Objekte durch den Stpfl. ist (auch teilweise) nicht erforderlich, ständige Vermietung also unschädlich (s. Anm. 71).

Objektbeschränkung: Die erhöhten Absetzungen stehen jedem Stpfl. nur für ein einziges begünstigtes Objekt zu (§ 7 b Abs. 7 Satz 1; s. Anm. 330), unabhängig davon, ob die Begünstigung für die Herstellung, den Erst- oder Zweiterwerb, Ausbau oder Erweiterung in Anspruch genommen worden ist, ob die Höchstgrenzen durch die tatsächliche Inanspruchnahme ausgeschöpft wurden oder ob die erhöhten Absetzungen über den gesamten Begünstigungszeitraum von acht Jahren ausgenutzt werden konnten (s. Anm. 333—338).

Ehegatten, die die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung erfüllen, können die erhöhten Absetzungen für insgesamt 2 Objekte geltend

machen (§ 7 b Abs. 7 Satz 2; s. Anm. 343). Verbrauch der § 7 b-Begünstigung durch die Objektbeschränkung tritt auch für alle Mitglieder einer Personenmehrheit ein, die Miteigentum an einem begünstigten Objekt haben (§ 15 Abs. 4 EStDV, s. Anm. 342).

Nach § 7 b aF begünstigte Objekte, für die der Bauantrag vor dem 1. 1. 65 gestellt wurde, fallen nicht unter die Beschränkung, rechnen also nicht mit (s. Anm. 333). Die Objektbeschränkung gilt auch nicht für Bauherren von Kaufeigenheimen, Träger von Kleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen (§ 7 b Abs. 7 Satz 3, s. Anm. 371).

Nachholung von erhöhten Absetzungen: Der Bauherr kann nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen der ersten 3 Jahre bis zum Ende des 3. auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres in einer Summe nachholen, allerdings unter Anrechnung der in den ersten 3 Jahren nach § 7 Abs. 4 (2 vH, im Jahr der Fertigstellung zeitanteilig) vorzunehmenden Normal-AfA (§ 7 b Abs. 5 Satz 1 u. 3; s. Anm. 283); nachträgliche Herstellungskosten können dabei vom Jahr ihrer Entstehung an so berücksichtigt werden, als wären sie bereits im Jahr der Fertigstellung entstanden (§ 7 b Abs. 5 Satz 2, s. Anm. 280).

Der Ersterwerber kann nicht nur von ihm selbst, sondern auch vom Bauherrn nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen nachholen (§ 7 b Abs. 5 Satz 4); dabei endet der Nachholzeitraum, sofern der Bauherr keine erhöhten Absetzungen vorgenommen hat, mit dem 3. Jahr nach dem Ersterwerb, dagegen schon mit dem 3. Jahr nach Fertigstellung, sofern der Bauherr erhöhte Absetzungen vorgenommen hat (s. Anm. 288—289).

Auch der Zweiterwerber hat ein Nachholrecht bis zum dritten Jahr nach dem Zweiterwerb (§ 7 b Abs. 5 Satz 4), sofern weder der Bauherr noch der Zwischenerwerber (Ersterwerber) erhöhte Absetzungen geltend gemacht haben (s. Anm. 290).

Westberlin: Für in Westberlin errichtete Gebäude, Zubauten, Ausbauten und Umbauten gelten Sondervorschriften (s. im einzelnen Anm. 391). § 7 b EStG 1965 ff. gelten in Westberlin nicht, also auch nicht § 7 b in der hier erläuterten Fassung. Vielmehr ist bei Gebäuden usw., bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 1964 gestellt worden ist, weiterhin § 7 b EStG 1961 anzuwenden (§ 53 Abs. 3). Diese Vorschrift gilt bis einschließlich VZ 1975 (§ 52 Abs. 10 b idF des Ges. zur Änderung des BerlinFG und anderer Ges. vom 19. 12. 75, BGBl. I S. 3157; BStBl. 1976 I S. 2); ab VZ 1976 tritt an die Stelle des § 53 Abs. 3 die inhaltsgleiche Vorschrift des § 15 Abs. 1—4 BerlinFG.

Einstweilen frei. Frühere Anm. 2 zu § 7 b aF jetzt vor Anm. 1; frühere Anm. 2—3 zu § 7 b nF jetzt vor Anm. 1. Frühere Anm. 3 zu § 7 b aF jetzt Anm. 85—94; frühere Anm. 3 zu § 7 b nF jetzt Anm. 15.

B. Rechtsentwicklung des § 7 b

I. Rechtsentwicklung bis 1964 (§ 7 b aF)

4

(Frühere Anm. 4 zu § 7 b aF jetzt Anm. 100, 135—139; frühere Anm. 4 zu § 7 b nF jetzt Anm. 391.)

Durch Zweites Ges. zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 20. 4. 49 (WiGBl. 1949 S. 69; StuZBl. S. 135) ist § 7 b mit Wirkung ab 1. 1. 1949 in das EStG eingefügt worden.

§ 7 b Anm. 4 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäuser u. EigWohngen

Durch Ges. zur Änderung des EStG und KStG v. 29. 4. 50 (BGBl. 1950 S. 95) wurde der wohl auf Anregungen aus dem Schrifttum zurückgehende Abs. 2 (Zubauten, Ausbauten und Umbauten) ebenfalls mit Wirkung vom VZ 1949 an eingefügt.

Durch Ges. zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24. 6. 53 (BGBl. I S. 413; BStBl. I S. 192) wurden die Mindestgrenze, bis zu welcher das Gebäude Wohnzwecken dienen muß, von mehr als 80 vH auf mehr als $66\frac{2}{3}$ vH herabgesetzt und die Absätze 3 und 4 angefügt (Begünstigung der Ersterwerber von Kleinsiedlungen, Kaufeigenheimen, Eigentumswohnungen und Dauerwohnrechten, *wenn* der Bauherr nicht selbst erhöhte Absetzungen geltend gemacht hat). Durchführungsbestimmung s. § 10 a EStDV 1953 = § 16 EStDV 1955. Die Änderung gilt erstmals für Gebäude, die nach dem 31. 12. 52 errichtet worden sind (Art. 3 Abs. 3 StÄndG v. 24. 6. 53).

Durch Ges. zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) wurde § 7 b Abs. 3 mit Wirkung für nach dem 31. 12. 1954 erfolgende Ersterwerbe dahingehend geändert, daß die Erwerber begünstigt sind, *soweit* der Bauherr nicht selbst erhöhte Absetzungen geltend gemacht hat.

Durch StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412) wurde die Begünstigung bei Ein- und Zweifamilienhäusern auf einen Herstellungsaufwand von 120 000 DM beschränkt. Die Beschränkung galt für Gebäude, die nach dem 31. 12. 58 fertiggestellt wurden. Ferner wurde klargestellt, daß die Vorschrift nur auf die Errichtung von Wohngebäuden im Bundesgebiet einschl. des Saarlands und Berlin (West) anwendbar ist. Außerdem wurde die bis dahin in den EStR gestattete Nachholung unterbliebener erhöhter Absetzungen, nachdem diese Regelung vom BFH als ungültig bezeichnet worden war, in das Gesetz selbst aufgenommen (s. Anm. 266).

Das StÄndG v. 30. 7. 60 (BGBl. I S. 616; BStBl. I S. 514) schränkte die Begünstigung der Höhe nach ein; im Jahr der Fertigstellung und in dem darauffolgenden Jahr können jeweils bis zu $7\frac{1}{2}$ vH (anstatt 10 vH), in den darauffolgenden acht (vorher: zehn) Jahren jeweils bis zu 4 vH (anstatt 3 vH) abgesetzt werden. Die Änderung galt erstmals für Gebäude sowie Zubauten, Ausbauten und Umbauten, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 8. 3. 60 gestellt worden ist (Art. 1 Ziff. 6 Buchst. a, Art. 2 Abs. 5 StÄndG v. 30. 7. 60). Bei Gebäuden, die in Berlin (West) errichtet werden, galten wahlweise die bisherigen Sätze von 10 vH und 3 vH sowie der bisherige Begünstigungszeitraum von insgesamt zwölf Jahren (Art. 8 Ziff. 3 StÄndG v. 30. 7. 60, § 53 Abs. 3 EStG 1960—61). Art. 1 Ziff. 6 Buchst. d—f, Art. 2 Abs. 1 StÄndG v. 30. 7. 60 bestimmten darüber hinaus für den Geltungsbereich des EStG, dh. für das Bundesgebiet einschl. Berlin (West), und zwar erstmals für den VZ 1960: der Ersterwerber einer Eigentumswohnung ist nur noch begünstigt, wenn es sich um eine Kaufeigentumswohnung iS des § 12 Abs. 2 II. WBG, dh. um eine Wohnung handelt, die von einem Bauherrn mit der Bestimmung geschaffen worden ist, sie einem Erwerber als eigengenutzte Eigentumswohnung zu übertragen. Vgl. BFH VI 104/62 U v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 119. Die Bestimmungen über Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen wurden neu gefaßt; dabei wurde die Nachholmöglichkeit auch für Zubauten, Ausbauten und Umbauten zugelassen. Außerdem wurde nunmehr im Gesetz geregelt, wie zum Gebäude gehörende Garagen zu behandeln sind.

Durch **Ges. zur Einschränkung des § 7 b EStG v. 16. 5. 63** (BGBl. I S. 319; BStBl. I S. 476) wurde Abs. 7 angefügt. Danach sind bei Gebäuden sowie Zu-, Aus- und Umbauten, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 9. 10. 62 und vor dem 1. 1. 65 gestellt worden ist (der Zeitpunkt der Fertigstellung ist ohne Bedeutung), an Stelle der Absätze 1 bis 6 die Vorschriften des § 54 anzuwenden. Das Ges. v. 16. 5. 63 ist verfassungsgemäß (BFH VIII R 86/69 v. 20. 11. 73, BStBl. 1974 S. 69).

Das **EStÄndG v. 25. 3. 64** (BGBl. I S. 217; BStBl. I S. 251) verlängerte den Ausschlußzeitraum bis zum 30. 6. 64.

Durch das **Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 64** (s. Anm. 5) wurde die Suspendierung bis zum 31. 12. 64 verlängert.

II. Neufassung durch Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 64

5

(Frühere Anm. 5 zu § 7 b aF jetzt Anm. 97, 116; frühere Anm. 5 zu § 7 b nF jetzt Anm. 87, 135—139.)

Das Ges. zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden vom 16. 6. 64 (BGBl. I S. 353; BStBl. I S. 384) brachte eine Neufassung des § 7 b (zum Inhalt und zur erstmaligen Anwendung s. unten). Bereits anlässlich der Verabschiedung des Ges. zur Einschränkung des § 7 b v. 16. 5. 63 (s. Anm. 4) hatte der Bundestag in seiner Sitzung v. 13. 3. 63 die Bundesregierung ersucht, den Entwurf einer Neuregelung der AfA bei Gebäuden vorzulegen, die so gestaltet sein sollte, daß sie unter Ablösung der bisherigen Vorschriften des § 7 b als Dauerlösung angesehen werden könne; dabei sollten die Gesichtspunkte der Wohnungspolitik und Raumordnung berücksichtigt werden; die Neuordnung sollte auch für Gebäude gelten, die durch die Suspendierung des alten § 7 b betroffen werden.

Die Neufassung weicht bei ähnlichem Aufbau inhaltlich wesentlich von der früheren Regelung ab; folgende Änderungen sind von besonderer Bedeutung:

- Wegfall der Staffelung der erhöhten Absetzungen: Statt bisher $2 \times 7,5$ vH und 8×4 vH läßt die neue Regelung in den ersten acht Jahren erhöhte Absetzungen von einheitlich 5 vH zu (s. Anm. 131); keine Antragererfordernisse mehr (s. dazu Anm. 43);
- Beschränkung auf Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen sowie bestimmte Ausbauten und Erweiterungen, so daß bei Gebäuden mit mehr als zwei Wohnungen erhöhte Absetzungen nicht mehr zulässig sind;
- Anhebung der Höchstgrenze für die begünstigten Herstellungs- oder Anschaffungskosten von bisher einheitlich DM 120 000 auf DM 150 000 für Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen bzw. auf DM 200 000 für Zweifamilienhäuser (s. Anm. 178);
- Beschränkung der Inanspruchnahme der Begünstigung auf ein Objekt des Stpfl. (s. Anm. 330);
- Wegfall des Erfordernisses, daß die erworbenen Objekte zur Nutzung durch die Ersterwerber oder ihre Angehörigen bestimmt sind (s. Anm. 71).

Anwendung der verschiedenen Fassungen des § 7 b: Seit dem Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 64 gilt dafür folgendes:

- *Baugenehmigung vor dem 10. 10. 62:* Für Gebäude usw. in der BRD und Westberlin bleiben die früheren Fassungen des § 7 b nach Maßgabe des jetzigen § 7 b Abs. 8 anwendbar (s. Anm. 390);
- *Baugenehmigung nach dem 9. 10. 62 und vor dem 1. 1. 65:* Für in der BRD ohne Westberlin errichtete Gebäude usw. gilt nicht § 7 b, sondern § 54 (s. Anm. 392);

§ 7 b Anm. 5—9 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäuser u. EigWohngen

- *Baugenehmigung nach dem 31. 12. 64*: Für in der BRD ohne Westberlin errichtete Gebäude usw. gilt § 7 b in der Neufassung durch das Neuregelungsges. v. 16. 6. 64 (zu den späteren Änderungen dieser Neufassung s. Anm. 6);
- *Westberlin*: Für in Westberlin errichtete Gebäude usw. gilt die Neufassung des § 7 b nicht; es gelten vielmehr bis einschließlich VZ 1975 die früheren Fassungen nach Maßgabe des § 7 b Abs. 8 Satz 2 (s. Anm. 391) und des § 53 Abs. 3 (s. Erl. dort). Ab VZ 1976 wird die Fortgeltung der früheren Fassungen des § 7 b für Westberlin durch § 15 BerlinFG angeordnet, der durch das Ges. zur Änderung des BerlinFG und anderer Gesetze v. 19. 12. 75 in das BerlinFG eingefügt worden ist (s. Anm. 391).

6

III. Rechtsentwicklung ab 1965

(Frühere Anm. 6 zu § 7 b aF jetzt Anm. 97; frühere Anm. 6 zu § 7 b nF jetzt Anm. 97, 116.)

Durch 3. StÄndG 1967 v. 22. 12. 67 (BGBl. I S. 1334; BStBl. I S. 488) wurde die Vorschrift über die Restwert-AfA für Zu-, Aus- und Umbauten, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 10. 10. 62 gestellt worden ist, für Wj. und Kj., die nach dem 31. 12. 1967 enden, in der Weise geändert, daß nunmehr der nach Ablauf des Begünstigungszeitraums verbleibende Restwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen ist; die weiteren AfA sind einheitlich für das gesamte Gebäude nach dem sich hiernach ergebenden Betrag und dem für das Gebäude maßgebenden Hundertsatz zu bemessen (Art. 1 Ziff. 2 und 8 Buchst. a 3. StÄndG 1967; § 7 b Abs. 7 Satz 1, § 52 Abs. 5 a EStG 1967).

Gem. 3. KonjVO v. 7. 6. 73 (BGBl. I S. 530, BStBl. I S. 522) iVm. **ÄndVO v. 4. 2. 74** (BGBl. I S. 155, BStBl. I S. 86) sind bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 8. 5. 73 und vor dem 1. 1. 74 gestellt worden ist, erhöhte Absetzungen nach § 7 b ausgeschlossen. Bei Fertighäusern tritt für den Beginn des Ausschlusszeitraums an die Stelle der Antragstellung auf Baugenehmigung der Abschluß des Kaufvertrags, wenn dieser nachweislich vor dem 9. 5. 73 stattgefunden hat.

Das Ges. zur Förderung von Investitionen und Beschäftigung v. 23. 12. 74 (BGBl. I S. 3676, BStBl. 1975 I S. 48) dehnt die Begünstigung auf Zweiterwerber aus, die nach dem 30. 11. 74 ein Einfamilienhaus, ein Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung angeschafft haben, wenn das Eigentum innerhalb von acht Jahren nach der Fertigstellung nach einem Zwischenerwerb auf den Zweiterwerber übergegangen ist.

Durch das Ges. über stl. Vergünstigungen bei der Herstellung oder Anschaffung bestimmter Wohngebäude v. 11. 7. 77 (BGBl. I S. 1213; BStBl. I S. 360) wurde § 7 b neu gefaßt. Die Abschreibungsbegünstigung wurde auf alle Anschaffungen von § 7 b-Objekten ausgedehnt. Die Neufassung gilt für Objekte, die nach dem 31. 12. 76 hergestellt oder angeschafft worden sind (§ 52 Abs. 10 a). *Die Kommentierung der Neufassung erfolgt zunächst auf grünen Blättern.*

- 7—9 Einstweilen frei. (Frühere Anm. 7 zu § 7 b aF jetzt Anm. 400 „Kaufanwärter“ und § 54 Anm. 22—25; frühere Anm. 7 zu § 7 b nF jetzt Anm. 400 „Kaufanwärter“ und 240. Frühere Anm. 8—8 a zu § 7 b aF jetzt Anm. 67, 242; frühere Anm. 8 zu § 7 b nF jetzt Anm. 65—67, 80—82. Frühere Anm. 9 zu § 7 b aF jetzt Anm. 400 „Dauerwohnrecht“; frühere Anm. 9 zu § 7 b nF jetzt Anm. 72. Frühere Anm. 10 zu § 7 b aF jetzt Anm. 15; frühere Anm. 10 zu § 7 b nF jetzt Anm. 75—76.)

IV. Tabellarische Übersicht über die erhöhten Absetzungen nach §§ 7 b, 54 *)

10

	Geltungsbereich	Begünstigte Gebäude	Zulässige erhöhte Absetzungen und Absetzungen vom Restwert	Höchstgrenze der begünstigten Herstellungskosten	Zubauten, Ausbauten, Umbauten	Begünstigung des Erwerbs	Gesetzliche Vorschriften
	a	b	c	d	e	f	g
1.	Nach dem 31. 12. 1948 und vor dem 1. 1. 1953 errichtete Gebäude	Gebäude, die zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienen, einschl. Wiederaufbau ganz oder teilweise kriegszerstörter Gebäude	Jahr der Herstellung und folgendes Jahr 10 vH; die darauf folgenden 10 Jahre 3 vH; anschließend AfA vom Restwert und nach der Restnutzungsdauer, ab 1. 1. 1965 (bzw. bei nach dem 31. 12. 1964 endenden Wj.) 2,5 vH vom Restwert	keine Grenze	begünstigt ab Fertigstellung nach dem 31. 12. 1949, wenn die neu hergestellten Gebäudeteile zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienen. Zulässige erhöhte Absetzung und AfA vom Restwert bis Kj. 1967 (Wj. 1966/67) wie Spalte c. Ab Kj. 1968 (Wj. 1967/68) Hinzurechnung des Restwerts zu den AK bzw. HK des Gebäudes und einheitliche AfA mit dem für das Gebäude maßgeblichen Hundertsatz.	nicht begünstigt	§ 7 b EStG 1951 § 7 b Abs. 8 EStG 1975

*) Vgl. auch Anlage 4 a zu Abschn. 52 Abs. 1 EStR 1975.

§ 7 b Anm. 10 Erh. Absetzen g f. Ein-, ZweifHäuser u. Eigt Wohngen

a	b	c	d	e	f	g
2.	Gebäude, die zu mehr als 66 2/3 vH Wohnzwecken dienen, einschl. Wiederaufbau ganz oder teilweise kriegszerstörter Gebäude	wie zu 1.	120 000 DM bei Ein- und Zweifamilienhäusern, die nach dem 31. 12. 1958 errichtet worden sind, im übrigen unbeschränkt	wie zu 1.	Ersterwerb von Kleinsiedlungen, Kaufeigenheimen, Eigentumswohnungen und eigenen Daueroohnrechten, soweit Bauherr § 7 b EStG nicht in Anspruch genommen hat	§ 7 b EStG 1958 § 7 b Abs. 8 EStG 1975
3.	Antrag auf Baugenehmigung nach dem 8. 3. 1960 und vor dem 10. 10. 1962	Jahr der Fertigstellung und folgendes Jahr je 7,5 vH; die darauffolgenden 8 Jahre je 4 vH; anschließend 2,5 vH vom Restwert	120 000 DM bei Ein- und Zweifamilienhäusern, im übrigen unbeschränkt	wie zu 1.	wie zu 2., jedoch muß es sich bei Eigentumswohnungen um Kaufeigentumswohnungen i. S. des Zweiten Wohnungsbaugesetzes handeln	§ 7 b EStG 1961 § 7 b Abs. 8 EStG 1975
4.	Antrag auf Baugenehmigung nach dem 9. 10. 1962 und vor dem 1. 1. 1965	wie zu 3., beim Bauherrn von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen jedoch höchstens einmal 7,5 vH. Für Berlin/West wahlweise wie zu 1.	allgemein 120 000 DM	nicht begünstigt	Ersterwerb von Kaufeigenheimen, Kleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen, soweit Bauherr § 54 EStG nicht in Anspruch genommen hat	§ 54 EStG

	Geltungsbereich	Begünstigte Gebäude	Zulässige erhöhte Absetzungen und Absetzungen vom Restwert	Höchstgrenze der begünstigten Herstellungskosten	Zubauten, Ausbauten, Umbauten	Begünstigung des Erwerbs	Gesetzliche Vorschriften
	a	b	c	d	e	f	g
5.	Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 1964 und vor dem 9. 5. 1973	Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen, die zu mehr als 66 2/3 vH Wohnzwecken dienen	Jahr der Fertigstellung und die folgenden 7 Jahre je 5 vH; anschl. 2,5 vH vom Restwert. Beim Bauherrn von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen im Jahr der Fertigstellung und im folgenden Jahr je 5 vH	150 000 DM bei Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen; 200 000 DM bei Zweifamilienhäusern	begünstigt, wenn es Ausbauten oder Erweiterungen an vor dem 1. 1. 1964 fertiggestellten Ein- oder Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen sind und die neu hergestellten Gebäudeanteile zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienen	Ersterwerb: bei Eigentumsübergang innerhalb von 8 Jahren nach Fertigstellung. Hat Bauherr § 7 b EStG nicht in Anspruch genommen, 8 Jahre je 5 vH der Anschaffungskosten; sonst 5 vH der Anschaffungskosten bis zum 7. Jahr nach dem Jahr der Fertigstellung, anschließend 2 vH der Anschaffungskosten bis zum 7. Jahr nach dem Jahr des Ersterwerbs. Danach 2,5 vH vom Restwert	§ 7 b EStG 1965
6.	Antrag auf Baugenehmigung nach dem 8. 5. 1973 und vor dem 1. 1. 1974	nicht begünstigt	wie zu 5. bei Ausbauten und Erweiterungen	wie zu 5. bei Ausbauten und Erweiterungen	Ausbauten und Erweiterungen begünstigt wie zu 5.	nicht begünstigt	§ 1 Abs. 3 3. Konj. VO

§ 7 b Anm. 10 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäuser u. EigentWohnen

a	b	c	d	e	f	g
7. Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 1973	wie zu 5.	wie zu 5.	wie zu 5.	wie zu 5.	Ersterwerb wie zu 5. Zweiterwerb: bei Eigentumsübergang innerhalb von 8 Jahren nach Fertigstellung, wenn das Gebäude nach dem 30. 11. 1974 angeschafft worden ist und weder der Bauherr noch der Ersterwerber erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen hat, 8 Jahre je 5 vH der Anschaffungskosten	§ 7 b EStG 1975

C. Bedeutung des § 7 b

(Frühere Anm. 11 zu § 7 b aF jetzt Anm. 13; frühere Anm. 11 zu § 7 b nF jetzt Anm. 61.)

§ 7 b ermöglicht die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für den Bauherrn, Erst- und Zweiterwerber bestimmter Wohngebäude. Zweck von erhöhten Absetzungen ist es, Investitionsanreize zu schaffen; die Begünstigung besteht darin, daß über die durch den Gebrauch eintretende Abnutzung hinaus Absetzungen zugelassen werden (s. auch § 7 Anm. 51). „Die Absetzungen des § 7 b EStG gehen weit über § 7 EStG, der den Abschreibungssatz grundsätzlich nach dem Wertverzehr des Wirtschaftsguts im Wirtschaftsjahr bemißt, hinaus; sie sind ein gesetzlich zugelassener Vorgriff auf die künftige Absetzung für Abnutzung zu dem ausgesprochenen Zweck, den Wohnungsbau durch eine gegenwärtige Steuererleichterung in Form der Vorwegnahme künftiger Abschreibungen zu fördern und dadurch den Bauherren eine Finanzierungshilfe aus öffentlichen Mitteln zu geben ... § 7 b EStG gehört in den Kreis der Vorschriften, die nach der Währungsumstellung aus wirtschafts- und sozialpolitischen Gründen in das Einkommensteuerrecht eingebaut wurden und bei deren Auslegung vor allem auch dieser besondere Zweck zu berücksichtigen ist“ (BFH VI 180/60 U v. 25. 8. 61, BStBl. S. 482 mwN).

Wirkung: Erhöhte Absetzungen bewirken eine Steuerminderung im Zeitraum der Vergünstigung; bei gleichbleibendem Tarif und gleichem stpfl. Einkommen bedeutet die Zulassung erhöhter Absetzungen regelmäßig nur eine Steuerstundung. Bei eigengenutzten Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen führen die erhöhten Absetzungen allerdings zu einer echten Steuerersparnis, da sie in vollem Umfang beansprucht werden können, obwohl die normalen Absetzungen bereits im Nutzungswert nach § 21 a berücksichtigt sind.

Gesetzeszwecke: § 7 b dient der Förderung des Wohnungsbaues und der Vermögensbildung. Mit Wirkung ab 1. 1. 1949 in das EStG eingeführt (s. Anm. 4), stand nach dem 2. Weltkrieg zunächst die Linderung der Wohnungsnot im Vordergrund. Begünstigt waren Gebäude, die zu einem bestimmten Teil Wohnzwecken dienten (zunächst 80 vH, ab 1. 1. 53 66²/₃ vH), unabhängig von der Anzahl der Wohnungen.

Die mit der Abschreibungsvergünstigung verfolgten eigentumspolitischen Ziele wurden im Zusammenhang mit der Einschränkung des § 7 b durch Ges. v. 16. 5. 63 (Einfügung des § 54, s. Anm. 4) hervorgehoben; dadurch sollte „die von den erhöhten Absetzungen nach § 7 b EStG ausgehende zusätzliche Baunachfrage vorübergehend eingeschränkt werden“ und die „Anwendung dieser Vergünstigung nur noch für die eigentumspolitisch besonders förderungswürdigen Eigenheime, Kleinsiedlungen und eigengenutzten Eigentumswohnungen zugelassen“ werden (BTDrucks. IV/1006 S. 3).

Wohnungsbedarf und Vermögensbildung waren auch bei der Neufassung der Vorschrift durch Ges. zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16. 6. 64 (s. Anm. 5) die maßgeblichen Gesichtspunkte.

In der Begründung zum Gesetzentwurf (BTDrucks. IV/2008) heißt es, daß auf eine Förderung des Wohnungsbaus durch die Zubilligung erhöhter Absetzungen gegenwärtig noch nicht verzichtet werden könne. Hierfür spreche nicht nur, daß durch eine solche Maßnahme zur Deckung des Wohnungsbedarfs beigetragen, sondern vor allem auch, daß durch eine entsprechend ausgestaltete Begünstigungs-

§ 7 b Anm. 11—13 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäus. u. EigentWohnen

vorschrift die aus gesellschafts- und eigentumspolitischen Gründen erwünschte Bildung privaten Eigentums an Grund und Boden wirksam gefördert und damit mittelständischen Einkommensbezieheren auch auf diesem Weg der Aufbau einer Alterssicherung ermöglicht werden könne. Für eine solche Vergünstigung bestehe im allgemeinen auch deshalb ein wirtschaftliches Bedürfnis, weil vielfach nur auf diese Weise bei den erstellten Gebäuden innerhalb eines übersichtbaren Zeitraums die Verschuldung auf ein tragbares Ausmaß zurückgeführt werden könne. Namentlich um diesen Prozeß der Eigentumbildung zu erleichtern, seien zugunsten kleinerer, der Bildung von Einzeleigentum dienender Bauvorhaben in den ersten Jahren erhöhte Absetzungen, die über das betriebswirtschaftlich erforderliche Maß hinausgingen, notwendig.

Entsprechend dem Ziel der Vermögensbildung durch Begünstigung kleiner Bauvorhaben beschränkte der neugefaßte § 7 b die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzung auf Ein- und Zweifamilienhäuser sowie auf Eigentumswohnungen, verzichtete auf die Eigennutzung von Eigentumswohnungen und führte die Begrenzung auf ein Objekt (bei Ehegatten zwei ein (Ausschluß sog. „Baulöwen“).

Aus der Begünstigung des Zweiterwerbs (§ 7 b Abs. 4) durch das Ges. zur Förderung von Investitionen und Beschäftigung v. 23. 12. 74 (s. Anm. 6) wurde eine Verbesserung der angespannten Gesamtlage der Wohnungswirtschaft erwartet (Begr. zum Gesetzentwurf, BTDrucks. 7/2979 S. 8). Anlaß war, einen „Zwischenerwerb“ fertiggestellter, aber wegen mangelnder Nachfrage vom Bauträger nicht sofort absetzbarer Wohnungen durch Gläubiger (zB die finanzierende Bank) zu ermöglichen, ohne den endgültigen Verkauf durch Wegfall der § 7 b-Vergünstigung zu erschweren (vgl. Begr. des FinAussch., BTDrucks. 7/3010 S. 4).

Gesetzeskritik: Gegen diese Art der Finanzierungshilfe wird eingewendet, daß sie Stpfl. mit hohem Einkommen ganz erhebliche Bauzuschüsse auf Kosten der Allgemeinheit gebe; im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung solle die Errichtung von Wohngebäuden anstatt durch unterschiedliche Steuervorteile durch offene Subventionen nach einheitlichem Maßstab gefördert werden. In der Tat wirken sich die erhöhten Absetzungen wegen der Tarifprogression bei höheren Einkommen absolut gesehen stärker aus als bei niedrigeren Einkommen. Das ist jedoch auch bei den normalen Absetzungen, bei anderen Betriebsausgaben und Werbungskosten, bei Sonderausgaben, bei Freibeträgen usw. der Fall als Folge des progressiven Tarifaufbaus.

D. Geltungsbereich des § 7 b

12

I. Persönlicher Geltungsbereich

(Die bisher in Anm. 12—12 e zu § 7 b aF enthaltenen Ausführungen befinden sich jetzt in: 12, 12 a = 70—71; 12 b = 61, 72—76, 113, 300—311; 12 c = 72; 12 d = 126, 400 „Abschnittsweiser Aufbau“; 12 e = 131.)

§ 7 b gilt für unbeschränkt und beschränkt Stpfl., für natürliche Personen, Personenmehrheiten und juristische Personen; diese sind als Bauherren (Abs.1), Ersterwerber (Abs. 3) oder Zweiterwerber (Abs. 4) begünstigt.

13

II. Sachlicher Geltungsbereich

(Frühere Anm. 13 zu § 7 b aF jetzt Anm. 62; frühere Anm. 13 zu § 7 b nF jetzt Anm. 61.)

§ 7 b gilt sowohl im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als auch im Rahmen der Gewinneinkünfte (Gewerbebetrieb, selb-

ständige Tätigkeit, Land- und Forstwirtschaft); die Vorschrift gilt auch für die Körperschaftsteuer.

Nutzungswertermittlung nach § 21 a: Gem. § 15 Abs. 1 EStDV sind die erhöhten Absetzungen nach § 7 b innerhalb des 8jährigen Begünstigungszeitraums auch bei der Ermittlung des Nutzungswerts eines Einfamilienhauses oder einer Eigentumswohnung nach §§ 21 a, 21 Abs. 2 zulässig; danach sind Absetzungen jeder Art ausgeschlossen (s. Anm. 174). Die erhöhten Absetzungen sind in voller Höhe vom um die abziehbaren Schuldzinsen gekürzten Grundbetrag abzuziehen. Entsteht hierdurch ein Verlust, so ist dieser mit den Einkünften aus anderen Einkunftsarten auszugleichen (§ 15 Abs. 1 EStDV; vgl. auch FG Ba.-Württ./Freib. v. 11. 6. 74, EFG 1975 S. 58, rkr.). Bei späterer Vermietung des zunächst selbst genutzten Einfamilienhauses bzw. der selbst genutzten Eigentumswohnung ist keine Kürzung um die Normal-AfA der Vorjahre vorzunehmen, obwohl diese im Grundbetrag des Nutzungswerts bereits berücksichtigt ist (glA B 1959 S. 37; vgl. auch FG Münster v. 15. 11. 73, EFG 1974 S. 198, nrkr.). Zur Gleichstellung von Einfamilienhaus und Eigentumswohnung s. Abschn. 164 b EStR 1975.

Gewinneinkünfte: Gebäudeabschreibungen können nur vorgenommen werden, wenn das Gebäude zum Anlagevermögen gehört (BFH IV R 34/67 v. 16. 1. 69, BStBl. S. 375); dies gilt auch für die erhöhten Absetzungen nach § 7 b (vgl. Abschn. 53 Abs. 2 Satz 2 EStR 1975); eine Ausnahme macht das Gesetz in § 7 b Abs. 7 Satz 3 für Bauherren von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen, bei denen die begünstigten Objekte zum Umlaufvermögen zählen. Die Inanspruchnahme ist nicht von der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung abhängig (und war es auch früher nicht); allerdings muß den Anforderungen des § 7 a Abs. 8 genügt sein (Aufnahme in ein besonderes Verzeichnis oder entsprechende Angaben in der Buchführung). Die erhöhten Absetzungen dürfen bei Gewinneinkünften nicht zur Entstehung oder Erhöhung eines Verlustes führen (§ 7 a Abs. 6; s. Anm. 17).

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (§ 13 a): Die erhöhten Absetzungen nach § 7 b sind auch bei der Berechnung des Gewinns nach § 13 a zulässig (§ 52 EStDV). Während der Absetzungsbetrag früher auch dann voll absetzbar war, wenn dadurch ein Verlust entstand (§ 52 Satz 2 EStDV 1969—1974), gilt für Gebäude, die nach dem 31. 12. 74 hergestellt oder angeschafft worden sind (§ 84 Abs. 5 EStDV 1975), die Verlustklausel des § 7 a Abs. 6, die zur Streichung des Satz 2 in § 52 EStDV führte (kritisch dazu *Wendt*, StLex. 3, o, 83).

Einstweilen frei. (Frühere Anm. 14 zu § 7 b aF jetzt Anm. 221; frühere Anm. 14 zu § 7 b nF jetzt Anm. 303—311.) 14

III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

15

(Frühere Anm. 15 zu § 7 b aF jetzt Anm. 373—374; frühere Anm. 15 zu § 7 b nF jetzt Anm. 113.)

§ 7 b kann nur für Gebäude in Anspruch genommen werden, die im Geltungsbereich des EStG, dh. im Bundesgebiet und in Westberlin, errichtet worden sind (glA FG Nürnberg v. 4. 7. 73, EFG S. 533, rkr.; FinMin. Nieders. v. 9. 2. 66, StEK EStG § 7 b Nr. 24 u. 31 = BB S. 357 = B S. 284 = EDSz S. 75; *Richter*, FR 1970 S. 581; *Zerrath*, B 1975 S. 2295;

§ 7 b Anm. 15—17 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäus. u. EigWohngen

Kessler, FR 1976 S. 9). Zwar enthält § 7 b seit dem Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 64 (s. Anm. 5) in seinem Wortlaut keine entsprechende Einschränkung mehr, die durch das StÄndG v. 18. 7. 58 (s. Anm. 4) zur Klarstellung in die damalige Fassung des § 7 b aufgenommen worden war. Das Weglassen beruht uE auf einem redaktionellen Versehen des Gesetzgebers, da der diese Einschränkung beinhaltende Abs. 7 des damaligen Gesetzentwurfs zum Neuregelungsgesetz (BTDrucks. IV/1894) aus anderen Gründen (Begünstigung auch für zum Betriebsvermögen gehörende Gebäude) nicht in die Neufassung der Vorschrift übernommen wurde (glA *Hartmann/Böttcher/Grass*, § 7 b Anm. 1). Für die Absicht einer räumlichen Ausdehnung enthalten weder die Gesetzesmaterialien noch die Beratung im Bundestag irgendeinen Hinweis. AA *Henninger*, B 1964 S. 864, B 1966 S. 721; *Stuhrmann*, FR 1970 S. 501 und 581, die unter Hinweis auf den für die Auslegung maßgebenden Wortlaut und auf den erweiterten Zweck der Vorschrift (nicht mehr ausschl. Förderung des Wohnungsbaues, sondern zumindest gleichrangig Förderung der Vermögensbildung) auch im Ausland errichtete Gebäude für begünstigt halten. Die hier vertretene Auffassung steht in Übereinstimmung mit den zur Prämienbegünstigung von Bausparbeiträgen ergangenen Urteilen des BFH (VI 269/61 U v. 1. 3. 63, BStBl. S. 200 und VI 37/62 v. 15. 3. 63, nicht veröffentlicht), die nach dem Sinn und Zweck des WoPG nur den Wohnungsbau im Inland als begünstigt bezeichnen, obwohl das WoPG keine räumliche Einschränkung enthält und ebenfalls auch der Förderung der Vermögensbildung dient. Der Dreierausschuß des BVerfG hat die gegen BFH VI 37/62 eingelegte Verfassungsbeschwerde wegen offensichtlicher Unbegründetheit nicht zur Entscheidung angenommen (1 BvR 268/63 v. 18. 12. 63).

- 16 Einstweilen frei. (Frühere Anm. 16 zu § 7 b aF jetzt Anm. 375, 400 „Dauerwohnrecht“; frühere Anm. 16 zu § 7 b nF jetzt Anm. 126, 400 „Abschnittweiser Aufbau“.)

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

17 I. Verhältnis zu § 7 a (Rahmenvorschrift für Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen)

(Frühere Anm. 17 zu § 7 b aF jetzt Anm. 125—126; frühere Anm. 17 zu § 7 b nF jetzt Anm. 131.)

Durch das EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) wurde mit Wirkung ab VZ 1975 eine allgemeine für Sonderabschreibung und erhöhte Absetzung (und damit auch für § 7 b) geltende Rahmenvorschrift eingefügt. Die Auswirkungen des § 7 a für den Bereich des § 7 b sind — abgesehen von § 7 a Abs. 8 — geringfügig:

§ 7 a Abs. 1 (betr. nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten): Bedeutung für § 7 b nur für nachträgliche HK nach Ablauf von 4 Jahren, sofern kein selbständig begünstigter Ausbau; im übrigen Sonderregelung in § 7 b Abs. 2 und 5 (s. auch Begr. zu § 167 RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 312).

§ 7 a Abs. 2 (betr. Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten): keine Bedeutung für § 7 b, da dort Anzahlungen und Teilerstellungskosten nicht begünstigt sind; absetzbar sind erst die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Fertigstellung (§ 7 b Abs. 1

Satz 1), des Ersterwerbs (§ 7 b Abs. 3 Satz 3) bzw. des Zweiterwerbs (§ 7 b Abs. 4 Satz 2).

§ 7 a Abs. 3 (betr. Mindest-AfA im Begünstigungszeitraum): Bedeutung auch für § 7 b, aber eigene Regelung in § 7 b Abs. 5 Satz 3 EStG 1975 für die ersten drei Jahre.

§ 7 a Abs. 4 (neben Sonderabschreibungen nur lineare AfA) gilt nicht für § 7 b, da keine Sonderabschreibung, sondern erhöhte Absetzung.

§ 7 a Abs. 5 (Verbot der kumulativen Inanspruchnahme mehrerer erhöhter Absetzungen und Sonderabschreibungen): Gilt für § 7 b unabhängig davon, ob sich das begünstigte Objekt im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen befindet, hat aber praktisch nur im zweiten Fall Bedeutung. Das Kumulationsverbot kann nur durch eine ausdrückliche abweichende Vorschrift im Einzelgesetz aufgehoben werden. § 7 a Abs. 5 ist auf nach dem 31. 12. 1974 angeschaffte oder hergestellte WG anzuwenden, nicht auf früher angeschaffte oder fertiggestellte WG, auch wenn die kumulierten Steuervergünstigungen über diesen Termin hinauswirken; insoweit greifen aber die bereits in den Einzelgesetzen enthaltenen Kumulationsverbote ein (zB § 14 a Abs. 6 BerlinFG idF vor Änderung durch das EG-EStRG v. 21. 12. 74, BGBl. I S. 3656; BStBl. 1975 I S. 2).

§ 7 a Abs. 6 (Verlustklausel) gilt nur für nach § 7 b begünstigte Objekte im Betriebsvermögen (s. Anm. 13), ist also bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (dh. im Regelfall) für § 7 b ohne Bedeutung. Über Anwendung bei Land- und Forstwirten s. BdF v. 12. 9. 77, BB S. 1285 = B S. 1772.

§ 7 a Abs. 7 (Buchführungsgrenzen) gilt nur für nach § 7 b begünstigte Objekte im Betriebsvermögen; bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung also für § 7 b ohne Bedeutung.

§ 7 a Abs. 8 (Absetzung bei mehreren Beteiligten) gilt auch für § 7 b und bedeutet hier eine Rechtsänderung gegenüber der Rechtslage vor dem EStRG v. 5. 8. 74 (s. im einzelnen Anm. 136).

§ 7 a Abs. 9 (Führung eines besonderen Verzeichnisses oder Angaben aus der Buchführung ersichtlich) gilt, wenn sich das nach § 7 b begünstigte Objekt in einem Betriebsvermögen befindet (s. Anm. 13).

II. Verhältnis zu den im EStG geregelter Abschreibungen

1. Verhältnis zur linearen und degressiven AfA nach § 7 Abs. 4 und 5 18

(Frühere Anm. 18 zu § 7 b aF jetzt Anm. 240 und Anm. 18 a jetzt Anm. 4; frühere Anm. 13 zu § 7 b nF jetzt Anm. 62.)

Nach § 7 b sind zwei Absetzungszeiträume zu unterscheiden, der achtjährige Begünstigungszeitraum nach Abs. 1 Satz 1 (Absetzungen bis zu 5 vH) und der grundsätzlich vierzigjährige Restwertabschreibungszeitraum nach Abs. 1 Satz 2 (lineare Absetzungen von grundsätzlich 2,5 vH); s. im einzelnen Anm. 170—174.

Lineare AfA (§ 7 Abs. 4): Innerhalb des Achtjahreszeitraums kann die AfA nach § 7 Abs. 4 nicht neben, sondern nur anstelle der erhöhten Absetzungen geltend gemacht werden. In jedem VZ dieses Zeitraums hat der Stpfl. jeweils das Wahlrecht zwischen § 7 b und § 7 Abs. 4 (s. Anm. 131). Für den Restwertabschreibungszeitraum richtet sich die (dann stets lineare) AfA

§ 7 b Anm. 18—20 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäus. u. EigentWohnen

nicht nach § 7 Abs. 4 (2 vH), sondern zwingend nach § 7 b Abs. 1 Satz 2 (grundsätzlich 2,5 vH, unter Umständen höher, s. Anm. 173).

Wegen der selbständigen Begünstigung von Ausbauten und Erweiterungen nach § 7 b Abs. 2 (s. Anm. 220—240) ist es möglich, § 7 Abs. 4 und § 7 b nebeneinander in Anspruch zu nehmen, nämlich § 7 Abs. 4 auf das (vor dem 1. 1. 64 fertiggestellte) Gebäude, § 7 b auf die Herstellungskosten des Ausbaues.

Degressive AfA (§ 7 Abs. 5): Innerhalb des Achtjahreszeitraums kann der Bauherr von der degressiven AfA zur AfA nach § 7 b übergehen (glA B 1976 S. 1551; *Littmann*, XI. § 7 Anm. 105), danach nicht mehr. Umgekehrt ist der Übergang von § 7 b nach § 7 Abs. 5 stets ausgeschlossen; ihm steht die Ausgestaltung der degressiven AfA als einer starren, für die Dauer der Absetzung unveränderlichen Regelung entgegen, die eine Anpassung an andere Absetzungsmethoden nicht zuläßt (BFH VIII R 188/71 v. 17. 2. 76, BStBl. S. 414; aA früher hier). Ein Nebeneinander von § 7 b Abs. 2 und § 7 Abs. 5 bei Ausbauten und Erweiterungen ist tatbestandsmäßig nicht möglich (Fertigstellungszeitpunkt). Auch der Teil der Herstellungskosten, der die Höchstgrenze von DM 150 000 bzw. 200 000 übersteigt, kann nicht degressiv abgeschrieben werden (§ 7 b Abs. 1 Satz 3). S. im einzelnen Anm. 181.

19 Einstweilen frei. (Frühere Anm. 19 zu § 7 b aF jetzt Anm. 43; frühere Anm. 19 zu § 7 b nF jetzt Anm. 224—239.)

20 2. Verhältnis zur Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung nach § 7 Abs. 1 Satz 4

(Frühere Anm. 20 zu § 7 b aF jetzt Anm. 44; frühere Anm. 20 zu § 7 b nF jetzt Anm. 330—344.)

Innerhalb des **Achtjahreszeitraums** (s. Anm. 130) des § 7 b Abs. 1 Satz 1 kann der Stpfl. in jedem VZ anstatt der erhöhten Absetzungen die AfA nach § 7 wählen, nach Auffassung der Finanzverwaltung allerdings wohl nur die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 (s. Anm. 131); uE hat er ebenso das Recht, Absetzungen nach § 7 Abs. 1 Satz 4 vorzunehmen (glA *Plückebaum*, B 1962 S. 1386).

Für den **Restabschreibungszeitraum** (s. Anm. 173) sind die Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzungen ausgeschlossen; denn § 7 b Abs. 1 Satz 2 läßt allein lineare Abschreibungen zu. Da nach dieser Vorschrift aber § 7 Abs. 4 Satz 2 entsprechend anwendbar bleibt, kann eine Verkürzung der Nutzungsdauer zu einer rascheren (linearen) Abschreibung als im Regelfall (insgesamt bei § 7 b-Objekten $8 + 40 = 48$ Jahre) führen.

Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung sind gem. §§ 7 b Abs. 1 Satz 3, 7 Abs. 4 Satz 2, 7 Abs. 1 letzter Satz uneingeschränkt für den Teil der Herstellungskosten zulässig, der die **Höchstgrenze** von DM 150 000 bzw. 200 000 (s. Anm. 179, 181) übersteigt (glA *Littmann*, XI § 7 b Anm. 163).

Kein Nebeneinander: Neben der erhöhten Absetzung ist bei einem in vollem Umfang nach § 7 b begünstigten Gebäude eine Absetzung für eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 4) aus dem gleichen Herstellungskostenteil **nicht zulässig**, da § 7 und § 7 b insoweit nicht nebeneinander angewendet werden dürfen (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 f Einzelfragen [ab 1964] V; B 1968 S. 685; *Seithel*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 ab 1964). UE ergibt sich dies

aus dem Zweck der Bestimmung, ohne Rücksicht auf den Verlauf der tatsächlichen Abnutzung im Achtjahreszeitraum bestimmte Teile der Herstellungskosten zur Absetzung zuzulassen (glA *Längsfeld*, B 1956 S. 268; *Ehrenforth*, Inf. 1960 S. 36; *Seithel*, aaO; aA B 1956 S. 171; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 68, 164, II B 33/62 II und II B 10 Einzelfragen [ab 1964] XIV; FR 1960 S. 108; *Gübbels*, Handbuch der steuerlichen Abschreibung 4. Aufl. S. 287; *R. Boettcher*, StuW 1961 Sp. 644; B 1963 S. 1375; zweifeld *Hanraths*, NWB F 3 S. 2684).

Ausnahmen: Wenn von einem voll nach § 7 b begünstigten Gebäude im Zug einer späteren baulichen Maßnahme (zB Zu-, Aus- oder Umbau) Teile entfernt werden, kann nach allgemeinen Grundsätzen der Restwert der entfernten Teile (zB auch einer durch den Anschluß an den öffentlichen Abwässerkanal wertlos gewordenen Sickergrube) nach § 7 Abs. 1 Satz 4 abgesetzt werden (vgl. BFH VI 161/60 U v. 23. 6. 61, BStBl. S. 401; VI 270/61 S v. 14. 12. 62, BStBl. 1963 S. 89; VI R 302/66 v. 24. 11. 67, BStBl. 1968 S. 178; Abschn. 53 Abs. 8 EStR 1975; glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 i Einzelfragen [ab 1964] III 1; B 1968 S. 685; *Seithel*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 s [ab 1964]; vgl. auch *Plückebaum*, BP 1966 S. 218). In diesem Fall sind uE vom gleichen Jahr an erhöhte Absetzungen nach § 7 b nur noch aus den um die Herstellungskosten der entfernten Teile gekürzten Herstellungskosten des bisherigen Gebäudes zulässig (daneben uU erhöhte Absetzungen aus den Herstellungskosten der neuen Baumaßnahme; glA *Seithel*, aaO). Auch hier sind uE — bezogen auf die gleichen Herstellungskosten — nicht beide Absetzungen nebeneinander zulässig.

Für das gleiche Gebäude, aber ebenfalls nicht aus der gleichen Bemessungsgrundlage, kann eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung *und* eine erhöhte Absetzung auch in Betracht kommen, wenn zB bei einem **teilerstörten Gebäude** wegen Befall durch Schwamm oder Fäulnis auf den stehengebliebenen Teil eine Absetzung nach § 7 Abs. 1 Satz 4 und auf die Wiederaufbaukosten eine erhöhte Absetzung nach § 7 b Abs. 1 Satz 4 EStG 1949—1961 oder nach Abs. 2 vorgenommen wird (vgl. BFH IV 119/59 S v. 31. 1. 63, BStBl. S. 325).

3. Verhältnis zur Teilwertabschreibung (§ 6 Abs. 1 Ziff. 1)

21

(Frühere Anm. 21 zu § 7 b nF jetzt Anm. 371—383. Die bisher in Anm. 21—21 d zu § 7 b aF enthaltenen Ausführungen befinden sich jetzt in: 21, 21 a = 111—113; 21 b = 112, 265—289; 21 c = 116; 21 d = 117—118.)

Sowohl im Achtjahreszeitraum als auch im Restwertabschreibungszeitraum (zur Unterscheidung s. Anm. 130, 173) sind uE bei nach § 7 b begünstigten Objekten die zu einem Betriebsvermögen gehörenden Teilwertabschreibungen gem. § 6 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 2 zulässig, allerdings nicht neben der § 7 b-Abschreibung, sondern nur an deren Stelle. Das dem Stpfl. während des Achtjahreszeitraums in jedem Jahr jeweils zustehende Wahlrecht zwischen der Normal-AfA nach § 7 und der § 7 b-Abschreibung (s. Anm. 131) umfaßt auch Teilwertabschreibungen, da diese im Jahr ihrer Vornahme an die Stelle der AfA nach § 7 treten (§ 6 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 2), zustimmend FG Ba.-Württ. v. 19. 2. 70, EFG S. 273, bestät. BFH I R 69/70 v. 3. 11. 71, n. v. Im Ergebnis glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 3/58 XXV und II B 25 f Einzelfragen [ab 1964] X; *Längsfeld*, BB 1957 S. 37; B 1966 S. 1993; B 1969 S. 770. AA B 1956 S. 608, wonach die Absetzungen nach § 7 b in Höhe der Teilwertabschreibung verbraucht sind; *R. Boett-*

§ 7 b Anm. 21—26 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäus. u. EigentWohnen

cher, StuW 1961 Sp. 643: im Ergebnis führen wegen der Stichtagbezogenheit erhöhte Absetzungen und Teilwertabschreibung nicht zur Häufung; Endwert ist der niedrigere Teilwert; nach *Plückebaum*, B 1962 S. 1386 schließt eine Teilwertabschreibung, soweit sie den Betrag der 7 b-Absetzung erreicht oder überschreitet, die 7 b-Absetzung aus; vgl. auch *Zwerenz*, StWa. 1971 S. 126 (zu § 7).

Für die **Bemessungsgrundlage** der Abschreibung nach § 7 b ergibt sich aus einer im Achtjahreszeitraum vorgenommenen Teilwertabschreibung folgendes: Im Achtjahreszeitraum bleiben nach dem Wortlaut des § 7 b Abs. 1 Satz 1 weiterhin die vollen Herstellungskosten Bemessungsgrundlage für die erhöhten Absetzungen, da § 11 c Abs. 2 Satz 2 EStDV 1965 bis 1975 zwar für § 7 gilt, aber insoweit für § 7 b wegen seines besonderen Gesetzeszwecks (s. Anm. 5) nicht anzuwenden ist (im Ergebnis glA *Everding* in *Loepelmann*, BFH-Bespr. zu BFH I 28/59 U v. 18. 8. 59). Restwert iSd. § 7 Abs. 1 Satz 2 ist jedoch der um alle Absetzungen im Achtjahreszeitraum, also auch um Teilwertabschreibungen, geminderte Betrag (s. Anm. 173). Für den Restabschreibungszeitraum steht im übrigen § 7 b Abs. 1 Satz 2 uE einer Teilwertabschreibung entgegen.

Auf den Teil der Herstellungskosten, der die Höchstgrenzen von DM 150 000 bzw. 200 000 übersteigt, können uE Teilwertabschreibungen zu jedem Zeitpunkt geltend gemacht werden (glA *Littmann*, XI. § 7 b Anm. 163).

Teilweise betriebliche Nutzung: Ist ein Wohngebäude teils betrieblich, teils privat genutzt, so ist zwar die erhöhte Absetzung nach § 7 b für das ganze Gebäude zulässig. Kommt aber eine Teilwertabschreibung in Betracht, so schließen die teilweise Zugehörigkeit des Gebäudes zum Privatvermögen und die Anwendung des § 7 b auf diesen privat genutzten Teil nicht die Teilwertabschreibung auf den betrieblich genutzten Teil aus, da beide Teile nach der Systematik des ESt-Rechts wie zwei selbständige Wirtschaftsgüter behandelt werden; insbesondere ist der privat genutzte Teil Quelle von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, der betrieblich genutzte Teil Quelle von Gewinneinkünften. Es steht also weder die Vornahme der 7 b-Absetzung beim privat genutzten Teil der Teilwertabschreibung beim betrieblich genutzten Teil entgegen noch umgekehrt die Teilwertabschreibung der erhöhten Absetzung (glA B 1959 S. 156; B 1966 S. 1993).

22—25 Einstweilen frei. (Frühere Anm. 22 zu § 7 b aF jetzt Anm. 178; frühere Anm. 22 zu § 7 b nF jetzt Anm. 80—82. Frühere Anm. 23—23 a zu § 7 b aF jetzt Anm. 245 und Anm. 236 jetzt Anm. 246; frühere Anm. 23 zu § 7 b nF jetzt Anm. 125 bis 126. Frühere Anm. 24—24 c zu § 7 b aF jetzt Anm. 4; frühere Anm. 24 zu § 7 b nF jetzt Anm. 240, 243. Frühere Anm. 25—25 c zu § 7 b aF jetzt Anm. 266; frühere Anm. 25 zu § 7 b nF jetzt Anm. 43.)

III. Verhältnis zu Abschreibungsvorschriften außerhalb des EStG

26 1. Modernisierungsaufwand (§ 82 a EStDV)

(Frühere Anm. 26 zu § 7 b aF jetzt Anm. 130; frühere Anm. 26 zu § 7 b nF jetzt Anm. 44.)

Nach § 82 a Abs. 1 Satz 1 EStDV treten die erhöhten Absetzungen dieser Vorschrift nach Wahl des Stpfl. an die Stelle der nach § 7 b zulässigen Absetzungen (s. § 21 Anm. 29 o; Abschn. 158 EStR 1975). Wird an einem vor

dem 21. 6. 48 bzw. vor dem 1. 1. 57 errichteten Ein- oder Zweifamilienhaus zur Unterbringung der in Anlage 7 zur EStDV bezeichneten Anlagen und Einrichtungen ein **Anbau** errichtet (s. Anm. 226), so können nach Abschn. 158 Abs. 1 EStR 1965 ff. die gegenüber § 7 b günstigeren erhöhten Absetzungen nach § 82 a EStDV (10 × 10 vH) auch von den Herstellungskosten des Anbaus vorgenommen werden, es sei denn, daß noch weitere Wohnzwecken dienende Räume (auch Nebenräume einer Wohnung) eingebaut werden und deshalb § 7 b Abs. 2 in Betracht kommt. (Vgl. auch *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 ab 1964 III 8.)

Einstweilen frei. (Frühere Anm. 27 zu § 7 b aF jetzt Anm. 20; frühere Anm. 27 zu § 7 b nF jetzt Anm. 111.) 27

2. Städtebauförderung (§ 82 g EStDV)

28

(Frühere Anm. 28 zu § 7 b aF jetzt Anm. 21; frühere Anm. 28 zu § 7 b nF jetzt Anm. 178—181.)

Die erhöhten Absetzungen von Herstellungskosten für bestimmte Baumaßnahmen iSd. Städtebauförderungsgesetzes (Erhaltung, Erneuerung und Aufwendungen für funktionsgerechte Verwendung, § 43 Abs. 3 Satz 2 StädtebaufördG) gemäß § 82 g EStDV können nach Wahl des Stpfl. anstelle der Absetzung nach § 7 b vorgenommen werden (s. § 7 Anm. 152 bis 155).

Einstweilen frei. (Frühere Anm. 29 zu § 7 b aF jetzt Anm. 225; frühere Anm. 29 zu § 7 b nF jetzt Anm. 237.) 29

3. Landarbeiterwohnungen

30

(Frühere Anm. 30—30 c zu § 7 b aF jetzt Anm. 170; frühere Anm. 30 zu § 7 b nF jetzt Anm. 112.)

Gem. §§ 1, 1 a der VO über Steuervergünstigungen zur Förderung des Baus von Landarbeiterwohnungen können Herstellungskosten für den Bau solcher Wohnungen ganz im Jahr der Herstellung oder in diesem und den beiden folgenden Jahren zu je $\frac{1}{3}$ abgesetzt werden. Nach § 1 b der VO ist die Inanspruchnahme des § 7 b daneben ausgeschlossen.

Einstweilen frei. (Frühere Anm. 31 zu § 7 b aF jetzt Anm. 173; frühere Anm. 31 zu § 7 b nF jetzt Anm. 116.) 31

4. Schutzbauten (§ 7 SchutzbauG)

32

(Frühere Anm. 32 zu § 7 b aF jetzt Anm. 174; frühere Anm. 32 zu § 7 b nF jetzt Anm. 117—118.)

Nach § 7 des SchutzbauG können Aufwendungen für Schutzräume, die nicht durch Zuschüsse gedeckt werden, mit bis zu 10 vH innerhalb von 12 Jahren abgesetzt werden. Nach Abs. 3 dieser Vorschrift schließt die Inanspruchnahme dieser Absetzungen die § 7 b-AfA für diesen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes aus (s. § 7 Anm. 159 bis 165).

Einstweilen frei. Frühere Anm. 33 zu § 7 b nF jetzt Anm. 246. 33

§ 7 b Anm. 34—40 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäus. u. EigtWohngen

34 5. § 14 BerlinFG

(Frühere Anm. 34 zu § 7 b nF jetzt Anm. 245.)

§ 7 b idF ab EStG 1965 gilt nicht in Westberlin. Bei Gebäuden, Zubauten, Ausbauten und Umbauten in Westberlin, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 1964 gestellt worden ist, ist gemäß § 53 Abs. 3 (bis VZ 1975), § 15 Abs. 1 BerlinFG (ab VZ 1976) die Vorschrift § 7 b EStG 1961 weiter anzuwenden. Bis zum Inkrafttreten des § 7 a EStG 1975 (s. Anm. 17) schloß die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach § 14 BerlinFG die zusätzliche Inanspruchnahme der erhöhten Absetzung nach § 7 b EStG 1961 nicht aus; für nach dem 31. 12. 1974 angeschaffte oder hergestellte begünstigte Objekte greift dagegen das Kumulationsverbot des § 7 a Abs. 5 EStG 1975 ein (s. Erl. auf grünen Blättern zu § 7 a Abs. 5 EStG 1975 und zu § 14 Abs. 5 BerlinFG).

35 6. § 14 a BerlinFG

(Frühere Anm. 34 zu § 7 b nF jetzt Anm. 245.)

Gewerbliche Unternehmer (Unternehmen) können bei Gebäuden, die zum Anlagevermögen einer in Berlin (West) belegenen Betriebstätte gehören, in Berlin (West) errichtet und nach dem 31. 12. 69 angeschafft oder hergestellt worden sind, nach § 14 a BerlinFG erhöhte Absetzungen unter anderem vornehmen, wenn die Gebäude zu mehr als 80 vH Angehörigen des eigenen Betriebs zu Wohnzwecken dienen.

Bis zum Inkrafttreten des § 7 a EStG 1975 (s. Anm. 17) verbot § 14 a Abs. 6 BerlinFG aF die kumulierte Inanspruchnahme der § 7 b-Absetzung neben den erhöhten Absetzungen nach § 14 BerlinFG. Für nach dem 31. 12. 1964 angeschaffte oder hergestellte begünstigte Objekte folgt dies nunmehr aus § 7 a Abs. 5 EStG 1975 (s. Erl. auf grünen Blättern zu § 7 a Abs. 5 EStG 1975 und zu § 14 a Abs. 6 BerlinFG).

36 7. § 15 BerlinFG

(Frühere Anm. 36 zu § 7 b nF jetzt Anm. 247.)

Ab VZ 1976 bestimmt § 15 BerlinFG, daß § 7 b in seinen Fassungen ab EStG 1965 nicht auf Gebäude usw. in Westberlin Anwendung findet. Bis VZ 1975 ordnete dies § 53 Abs. 3 an (s. Anm. 391).

37—39 Einstweilen frei. (Frühere Anm. 37 zu § 7 b nF jetzt Anm. 18, 131. Frühere Anm. 38 zu § 7 b nF jetzt Anm. 380. Frühere Anm. 39 zu § 7 b nF jetzt Anm. 248—253.)

40 F. Zurechnung der erhöhten Absetzungen nach § 7 b

(Frühere Anm. 40 zu § 7 b nF jetzt Anm. 269—285.)

Die erhöhten Absetzungen können in Anspruch genommen werden

- vom Bauherrn (Abs. 1)
- vom Ersterwerber, soweit der Bauherr keine erhöhten Absetzungen geltend gemacht hat (Abs. 3)

- vom Zweiterwerber, wenn er das Gebäude nach dem 30. 11. 74 angeschafft hat und weder der Bauherr noch der Ersterwerber (Zwischen-erwerber) erhöhte Absetzungen geltend gemacht haben (Abs. 4 iVm. § 52 Abs. 10 a).

Die erhöhten Absetzungen stehen diesen Personen im Regelfall auf Grund bürgerlich-rechtlichen Eigentums am Gebäude oder an der Wohnung zu, in Ausnahmefällen auf Grund wirtschaftlichen Eigentums. Wirtschaftliche Eigentümer können vor allem der Kaufanwärter, der Dauerwohnberechtigte und der Nießbraucher, uU aber auch der Pächter sein (s. Anm. 400 unter diesen Stichworten). Über Einzelfragen zum wirtschaftlichen Eigentum s. Anm. 400 „Nutzungsüberlassung“, „Stockwerk“, „Treuhand“.

Bürgerlich-rechtliches Eigentum: Die erhöhten Absetzungen nach § 7 b stehen ebenso wie die normalen AfA nach § 7 demjenigen zu, der die Abnutzung wirtschaftlich trägt; das ist nach ständiger Rspr. grundsätzlich der bürgerlich-rechtliche Eigentümer (so BFH VIII R 97/69 v. 9. 11. 71, BStBl. 1972 S. 314; VI 52/63 v. 31. 1. 64, StRK EStG § 7 b R. 82; IV 173/54 U v. 27. 4. 55, BStBl. S. 184). Für die einkommensteuerliche Erfassung sind zunächst die von den Beteiligten gestalteten bürgerlich-rechtlichen Verhältnisse zugrunde zu legen (BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593; VI 52/63 aaO; VI 62/62 U v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 118; zur Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Gestaltung s. § 2 Anm. 40 b). Bürgerlich-rechtliche Gebäudeeigentümer sind auch der Erbbauberechtigte (§ 12 ErbbauVO) und der Nießbraucher, der das Bauwerk in Ausübung seines Rechts errichtet (§ 95 Abs. 1 Satz 2 BGB). Auch beim Baupatenverfahren, beim Kölner Modell und ähnlichen Konzeptionen für „Eigentumswohnungen mit Verlustzuweisungen“ (s. Anm. 100) ist der Anleger regelmäßig bürgerlich-rechtlicher Eigentümer, das eingeschaltete Baubetreuungsunternehmen handelt als Beauftragter und Vertreter auf Grund eines Geschäftsbesorgungsvertrags.

Wirtschaftliches Eigentum: „Nach § 7 b ist nicht nur der bürgerlich-rechtliche Eigentümer — sei es als Bauherr, sei es als Ersterwerber — absetzungsberechtigt. Es reicht vielmehr nach ständiger Rspr. aus, wenn wirtschaftliches Eigentum nach § 11 Nr. 4 StAnpG vorliegt“ (BFH VIII R 90/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 591 unter Hinweis auf GrS 10/70 v. 17. 1. 72, BStBl. S. 700; vgl. auch VI 52/63 aaO; VI 91/63 v. 21. 2. 64, StRK EStG § 7 b R. 83). Neuerdings fallen im allgemeinen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum zusammen (BFH VIII R 97/69 aaO; I 51/61 S v. 2. 11. 65, BStBl. 1966 S. 61; VI 202/64 v. 9. 7. 65, StRK EStG § 7 b R. 104; VI 91/63 aaO). Es bedarf daher einer besonderen Gestaltung der tatsächlichen Verhältnisse, um annehmen zu können, daß das formalrechtliche Eigentum das wirtschaftliche nicht einschließt (BFH VIII R 97/69 aaO: „nur in Ausnahmefällen“; VI 91/63 aaO: „nur unter ganz besonderen Umständen“). Bei Grundstückskäufen wird wirtschaftliches Eigentum nach ständiger Rspr. des BFH im allgemeinen in dem Zeitpunkt erlangt, in dem Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten übergehen (BFH VIII R 90/70 aaO; VIII R 150/70 aaO; I R 213/69 v. 13. 10. 72, BStBl. 1973 S. 209). Daß die Nutzungen und Lasten nicht sofort als Einnahmen bzw. Ausgaben des Erwerbers in Erscheinung treten, sondern zu einem späteren Zeitpunkt verrechnet werden, spielt allerdings für das wirtschaftliche Eigentum keine Rolle (Abschn. 56 Abs. 2 Satz 5 EStR 1975 betr. Kaufanwärter); auch auf die Eintragung im Grundbuch und die Aktivierung des Gebäudes beim Baubetreuer kommt es nicht an (BFH IV 519/52 U v. 15. 5. 53, BStBl.

§ 7 b Anm. 40—43 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäus. u. EigWohnen

S. 198; EStR aaO Satz 4). Entscheidend ist, daß der Bewerber das Objekt auf Grund einer Vereinbarung, die auf Übertragung bürgerlich-rechtlichen Eigentums gerichtet ist, „als eigenes“ nutzt und die Grundstückslasten sowie die Gefahr auf ihn übergegangen sind (BFH VIII R 157/72 v. 10. 4. 73, BStBl. S. 595). Daß dem wirtschaftlichen der bürgerliche Eigentums-erwerb tatsächlich nachfolgt, ist nicht erforderlich (BFH VIII R 90/70 aaO; VIII R 150/70 aaO, VIII R 157/72 aaO).

Die Ausführung des BFH dürfen uE aber nicht dahin mißverstanden werden, daß die allgemeinen Grundsätze über das wirtschaftliche Eigentum an Wirtschaftsgütern bei Grundstücken und Gebäuden keine Geltung hätten. Auch für den wirtschaftlichen Eigentümer als Abschreibungsberechtigten nach § 7 b kommt es uE auf die Wertlosigkeit des Herausgabeanspruchs des zivilrechtlichen Eigentümers (vgl. BFH IV R 144/66 v. 26. 1. 70, BStBl. S. 264) sowie auf die Frage an, wer die Chance der Wertsteigerung und das Risiko der Wertminderung trägt (vgl. *Döllerer*, BB 1971 S. 535; s. allgemein § 5 Anm. 53 a); der Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten sind dafür wesentliche Anhaltspunkte.

Grenzfälle: Ist in Grenzfällen zweifelhaft, ob die erhöhten Absetzungen dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer des Gebäudes oder der Eigentumswohnung oder einem Dritten als wirtschaftlichem Eigentümer zustehen, so bestehen nach allgemeiner Auffassung keine Bedenken dagegen, wenn bei Gewährung der erhöhten Absetzung dem Willen der Beteiligten Rechnung getragen wird, vorausgesetzt, daß ein steuerlicher Mißbrauch ausgeschlossen ist (Abschn. 56 Abs. 2 EStR 1975 aE betr. Kaufanwärter unter Hinweis auf BFH VI 62/62 U v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 118).

41—42 Einstweilen frei. (Frühere Anm. 41 zu § 7 b nF jetzt Anm. 288—289. Frühere Anm. 42 zu § 7 b nF jetzt Anm. 130.)

G. Verfahrensfragen

43 I. Geltendmachung im Veranlagungsverfahren

„Antrag“: § 7 b erfordert keinen besonderen Antrag. Gehört das begünstigte Objekt zum Privatvermögen, so erfolgt die Geltendmachung dadurch, daß der Stpfl. die erhöhten Absetzungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ansetzt und dies in den Anlagen zu seiner ESt.-Erklärung kenntlich macht. Gehört das begünstigte Objekt zum Betriebsvermögen, so gibt der Stpfl. durch Ansatz der Absetzungen in der Bilanz zu erkennen, daß er von § 7 b Gebrauch macht (vgl. BFH VI R 180/67 v. 10. 10. 69, BStBl. 1970 S. 63).

Bis zur Neufassung des § 7 b durch das Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 64 (s. Anm. 5) sah der Gesetzeswortlaut erhöhte Absetzungen über 3 vH bzw. 4 vH, also bis zu 10 vH bzw. 7,5 vH ausdrücklich nur „auf Antrag“ vor. UE war diesem Form-erfordernis ebenfalls bereits mit Vornahme der Abschreibung in Bilanz oder Steuererklärung genügt (konkludente Antragstellung).

Wenn das Einfamilienhaus usw. zum Betriebsvermögen eines bilanzierenden Stpfl. gehört, müssen die erhöhten Absetzungen auch in der **Handelsbilanz** vorgenommen werden (so OFD München/Nürnberg, FR 1959 S. 430 = EDStZ 1959 S. 250; zur Kritik der Bindung vgl. § 5 Anm. 49 j [4]). Die Bildung einer entsprechend hohen Rücklage in der HBil. kann nach Auffassung der OFD München/Nürnberg aaO nicht in einer Wertberichtigung zu dem Aktivposten „Gebäude“ umgedeutet werden.

Das Finanzamt ist uE nicht verpflichtet, bei der Veranlagung zu prüfen, ob der Stpfl. die erhöhten Absetzungen etwa versehentlich nicht vorgenommen hat (dies kann zB wegen der Objektbeschränkung — s. Anm. 330 — gewollt sein; vgl. auch BFH VI 161/59 v. 13. 5. 60, StRK AO § 222 R. 42). Über Nachholung s. Anm. 265, 270.

Zeitpunkt der Geltendmachung: Die erhöhten Absetzungen können noch nach Abgabe der Steuererklärung bis zur Rechtskraft der Veranlagung, also auch in Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren, solange noch neue Tatsachen vorgebracht werden können, geltend gemacht werden, dh. bis zum Ergehen der Entscheidung des Finanzgerichts (glA BFH VI 161/59 aaO; zustimmend OFD Düsseldorf v. 27. 1. 61, B S. 220 = BB S. 203), daher auch bei *Wiederaufrollung der Veranlagung* anlässlich einer Betriebsprüfung, bei Zugehörigkeit des Wohngebäudes zum Betriebsvermögen allerdings nur im Rahmen einer Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2). Ist die Veranlagung unanfechtbar geworden, so ist die verspätete Antragstellung für sich allein keine neue Tatsache, die die Wiederaufrollung der rechtskräftigen Veranlagung zugunsten des Stpfl. rechtfertigt (BFH aaO; FG Hannover v. 4. 8. 61, EFG 1962 S. 114). Ist Arbeitslohn eines *Arbeitnehmers* nachzuversteuern und erfährt das FA im Zusammenhang damit, daß der Arbeitnehmer die StVergünstigung nach § 7 b in Anspruch nehmen könnte, so ist grundsätzlich nicht der Arbeitgeber für die LSt. nach § 42 d EStG haftbar zu machen, vielmehr der Arbeitnehmer zu veranlagern; dabei sind auf seinen Antrag die erhöhten Absetzungen nach § 7 b zu berücksichtigen (BFH VI 279/61 U v. 26. 7. 63, BStBl. S. 470).

Erstmalige Antragstellung: Bei der Bemessung der EStVorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 können die sich aus der Inanspruchnahme der § 7 b-Abreibungen ergebenden Verluste schon vor Fertigstellung des begünstigten Objekts berücksichtigt werden, sofern die Fertigstellung des Objekts für das entsprechende Jahr sicher zu erwarten ist; denn die zu erwartende Fertigstellung des Gebäudes berührt die voraussichtliche Jahreseinkommensteuerschuld (glA FG Nürnberg. v. 15. 4. 75, EFG S. 366, nrkr.).

Rücknahme, Einschränkung des Antrags: Der Antrag auf Anwendung des § 7 b kann solange zurückgenommen werden, wie er geltend gemacht werden kann, also bis zum Ende der Tatsacheninstanz (glA B 1959 S. 304; *Heuer*, StbJahrb. 1959/60 S. 398). Der geltend gemachte Absetzungsbetrag kann auch bis zum Ende der Tatsacheninstanz (glA FG Rhld.-Pf. v. 29. 9. 71, EFG 1972 S. 382) oder bei einer Wiederaufrollung der Veranlagung (glA Stbg. 1971 S. 119) gemindert werden. Bei einer bestandskräftigen Veranlagung kann eine Minderung nicht unter Berufung auf § 94 Abs. 1 Ziff. 2 2. Halbsatz AO (§ 172 Abs. 1 Ziff. 2 a AO 1977) beansprucht werden (glA BFH VIII R 101/69 v. 18. 12. 73, BStBl. 1974 S. 319).

Irrtümliche Geltendmachung: s. Anm. 125 und 333.

Mehrere Beteiligte: Über einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte s. Anm. 139.

II. Geltendmachung im Lohnsteuerverfahren

44

Freibetrag auf LStKarte: Arbeitnehmer (ArbN) können die erhöhten Absetzungen nach § 7 b schon im Lohnsteuerverfahren geltend machen; sie können sich aber auch auf die spätere Geltendmachung im Veranlagungsverfahren beschränken. Gemäß § 39 a Abs. 1 Ziff. 6, Abs. 2 Satz 2 wird auf

§ 7 b Anm. 44—45 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäus. u. EigentWohnen

Antrag des ArbN der Verlust aus Vermietung und Verpachtung, der sich bei Inanspruchnahme des § 7 b (oder des § 54 oder des § 14 a BerlinFG) ergibt, als Freibetrag auf der LStKarte eingetragen. Für nicht auf diesen Vorschriften beruhende Verluste aus VuV gibt es ebenso wenig einen Freibetrag wie für Verluste aus anderen Einkunftsarten; diese begrenzte Eintragungsmöglichkeit ist verfassungsgemäß (BVerfG v. 26. 1. 77, BStBl. S. 297; BVerfG v. 19. 9. 74, HFR S. 498 betr. § 40 Abs. 1 Ziff. 6 EStG 1974). Ebenso BFH VI R 96/75 v. 18. 5. 77, B S. 1584: kein Freibetrag wegen Modernisierungsaufwand nach § 82 a EStDV; FG Münster v. 29. 8. 73, EFG 1974 S. 36, rkr.: kein Freibetrag auf Grund der Inanspruchnahme der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 5.

Erstmalige Antragstellung: Nach § 26 b Abs. 2 LStDV 1971 durfte der Freibetrag auf der LStKarte erst nach Fertigstellung (s. dazu Anm. 125, 126) des begünstigten Objekts eingetragen werden (glA früher hier zu § 40 aF; *Blümich/Falk*, X. § 40 EStG aF Anm. 2; B 1958 S. 853). Eine entsprechende eindeutige Vorschrift ist anlässlich der Übernahme des LStVerfahrensrechts durch das EStRG v. 5. 8. 74 (s. vor §§ 38—42 f EStG 1975) in das EStG nicht aufgenommen worden (vgl. § 39 a Abs. 1 Ziff. 6). Deshalb kann nach FG Nürnberg v. 15. 4. 75 (EFG S. 366, nrkr.) der Freibetrag bereits in dem Kj. erstmals eingetragen werden, in dem die Fertigstellung des Objekts „sicher zu erwarten ist“. Das FG begründete diese (uE zutreffende) Auslegung des § 39 a Abs. 1 Ziff. 6 damit, daß die Vorschrift darauf abzielt, dem ArbN eine möglichst sofortige Finanzierungshilfe zu geben, daß das nachfolgende Veranlagungsverfahren (s. u.) eine Korrektur sicherstellt und daß LStPflichtigen die gleiche Vergünstigung zuerkannt werden müsse (Art. 3 GG), die EStPflichtige durch eine entsprechende Bemessung der EStVorauszahlungen schon vor der endgültigen Fertigstellung des Objekts in Anspruch nehmen können (s. Anm. 43). Anders aber Abschn. 79 Abs. 2 LStR 1975: erst nach Fertigstellung.

Veranlagung von Amts wegen: Ist ein § 7 b-Freibetrag auf der LStKarte eingetragen, so folgt von Amts wegen eine Veranlagung des ArbN (§ 46 Abs. 2 Ziff. 4; s. § 46 Anm. 19); Grund dafür ist, daß der Verlust im Laufe des Kj. idR nur annähernd ermittelt werden kann.

H. Nichtanwendung des § 7 b vom 8. 5. bis 31. 12. 1973 (3. KonjVO)

Schrifttum: *Längsfeld*, B 1973 S. 1138; *Söffing*, DStZ 1973 S. 207; *Söffing*, Inf. 1973 S. 267; *Weisse*, DStR 1973 S. 359; *Zitzmann*, BB 1973 S. 841; *Quack*, BB 1974 S. 735; *Oswald*, § 7 b-Absetzungen bei Fertighäusern, StWa. 1974 S. 108; *Beck*, Übersicht über die Absetzungsmöglichkeiten während der Aussetzung des § 7 b, B 1974 S. 1083. Zur Wiederzulassung der § 7 b-Absetzungen: *Söffing*, DStZ 1974 S. 44; *Zitzmann*, StWK Gruppe 4 S. 2117 (8. 2. 74); *Fella*, StWa. 1974 S. 65.

45

I. Rechtsentwicklung

(Frühere Anm. 45 zu § 7 b nF jetzt Anm. 225.)

Durch § 1 Abs. 3 iVm. Abs. 1 der 3. KonjVO v. 7. 6. 73 (BGBl. I S. 530, BStBl. I S. 522), geändert durch Art. 1 Nr. 2 der ÄndVO v. 4. 2. 74 (BGBl. I S. 155, BStBl. I S. 86) wurde die Anwendung des § 7 b ausgesetzt:

„Bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 8. Mai 1973 und vor dem 1. Januar 1974 gestellt worden ist, findet die Vorschrift des § 7 b des Einkommensteuergesetzes keine Anwendung. Bei Fertighäusern gilt Satz 1 hinsichtlich des Beginns des dort bezeichneten Zeitraums mit der Maßgabe, daß an die Stelle der Antragstellung auf Baugenehmigung der Abschluß des Kaufvertrages tritt, wenn dieser nachweislich vor der Antragstellung auf Baugenehmigung erfolgte.“

Während der Ausschußzeitraum nach der 3. KonjVO bis zum 30. 4. 74 reichen sollte, wurde er durch die ÄndVO auf die Zeit bis zum 31. 12. 73 begrenzt.

Verfassungsmäßigkeit: Da der Zweck der 3. KonjVO, die seinerzeit überhitzte Konjunktur zu dämpfen, einen hinreichenden Grund für die zeitweilige Suspendierung der AfA nach § 7 b darstellt, verletzt die Aussetzung nicht das Grundgesetz (Nds. FG v. 6. 5. 76, EFG S. 506, rkr.). Anders aber Nds. FG v. 20. 1. 75 (EFG S. 161, nrkr.) für bestimmte Sonderfälle mit dem Bauantrag bzw. Kaufabschluß am 9. 5. 73 (s. dazu Anm. 50).

Die Bestimmung des § 1 Abs. 3 Satz 1 der 3. KonjVO ist jedoch verfassungswidrig, soweit sie die erhöhten Absetzungen nach § 7 b für Gebäude ausschließt, für die zwar die Baugenehmigung erst während des Ausschußzeitraums beantragt wurde, die aber bereits vor dem 9. 5. 73 bestellt waren (BFH VIII R 77/76 v. 7. 6. 77, BStBl. S. 635; s. Anm. 51). § 1 Abs. 3 Satz 2 der 3. KonjVO ist verfassungswidrig, soweit er die erhöhten Absetzungen für Fertighäuser ausschließt, die vor dem 9. 5. 73 bestellt waren (BFH VIII R 121/76 v. 7. 6. 77, BStBl. S. 637; s. Anm. 53).

II. Bedeutung der 3. KonjVO

46

(Frühere Anm. 46 zu § 7 b nF jetzt Anm. 173—174.)

Die 3. KonjVO über den vorübergehenden Ausschluß der degressiven AfA nach § 7 Abs. 2 bei beweglichen Anlagegütern und der erhöhten Absetzungen nach § 7 b für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen wurde von der Bundesregierung vor allem mit einem stabilitätspolitisch bedrohlich übersteigerten konjunkturellen Aufschwung begründet (BRDrucks. 368/73). Um einer gefährlichen Beschleunigung der Kosten- und Preisentwicklung infolge der geradezu boomartigen Expansion der Nachfrage entgegenzuwirken, sollte durch die in das konjunkturpolitische Gesamtprogramm eingebetteten steuerlichen Maßnahmen eine fühlbare Dämpfung der Nachfrage nach Investitionsgütern und Bauleistungen erreicht werden.

Wegen der gegen Ende 1973 veränderten wirtschaftlichen Lage erschien es beschäftigungspolitisch notwendig und im Blick auf das Stabilitätsziel auch vertretbar, die erhöhten Absetzungen vorzeitig wieder zuzulassen. Der ursprünglich festgelegte Ausschußzeitraum von rd. elf Monaten wurde deshalb um vier Monate verkürzt. Diese Maßnahme sollte dazu beitragen, der Abschwächung im Wohnungsbau entgegenzuwirken.

Nicht nur vorübergehende Wirkung: Zwar war mit dem vorübergehenden Ausschluß der erhöhten Absetzungen nur beabsichtigt, die Verwirklichung von Bauabsichten nach Möglichkeit in eine konjunkturell weniger angespannte Zeit zu verlagern. Die Regelung hat jedoch für die von ihr betroffenen Objekte nicht nur eine vorübergehende Wirkung. Wird der Antrag

§ 7 b Anm. 46—48 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäus. u. EigentWohngen

auf Baugenehmigung innerhalb des Ausschlußzeitraums gestellt, so entfallen für das betr. Gebäude bzw. die betr. Eigentumswohnung die gesamten erhöhten Absetzungen; sie kommen auch bei einer späteren Veräußerung eines solchen Gebäudes oder einer solchen Eigentumswohnung für den Ersterwerber oder den Zweiterwerber nicht in Betracht (s. Anm. 47).

III. Geltungsbereich der 3. KonjVO

47 1. Persönlicher Geltungsbereich

(Frühere Anm. 47 zu § 7 b nF jetzt Anm. 238—239.)

Bauherr: Der Ausschluß der erhöhten Absetzungen gilt für alle Bauherren, die den Antrag auf Baugenehmigung nach dem 8. 5. 73 und vor dem 1. 1. 74 gestellt haben (über Zeitpunkt der Antragstellung s. Anm. 51), auch für Bauherren von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen (§ 7 b Abs. 7), ausgenommen das Gebäude ist vor dem 9. 5. 75 bestellt worden (s. dazu Anm. 51). Bei Fertighäusern ist der Abschluß des Kaufvertrages maßgeblich (s. Anm. 52, 53); die verbindliche Bestellung steht dem Abschluß gleich (s. Anm. 53). Daß Baubeginn oder Fertigstellung in den Ausschlußzeitraum fallen, ist unschädlich. Über Weitergeltung des § 7 b für Ausbauten und Erweiterungen s. Anm. 48.

Ersterwerber: Ob er von den erhöhten Absetzungen ausgeschlossen ist, richtet sich nicht nach dem Zeitpunkt des Ersterwerbs, sondern allein danach, ob der Bauherr ausgeschlossen war oder nicht. Der Ersterwerber bleibt daher nach § 7 b Abs. 3 abschreibungsberechtigt, wenn er zwar innerhalb der Ausschlußfrist erworben hat, der Bauherr den Bauantrag jedoch vor dem 9. 5. 1973 gestellt hat. Fällt dagegen der Bauantrag (bei Fertighäusern der Kaufabschluß, s. Anm. 52, 53) in die Ausschlußfrist, so ist der Ersterwerber auch dann von § 7 b ausgeschlossen, wenn der Ersterwerb nach dem 31. 12. 1973 stattfindet (BMF v. 12. 7. 73, BStBl. I S. 562).

Ausnahmen vom Ausschluß der erhöhten Absetzungen für bestimmte Personen- oder Fallgruppen sind durch die 3. KonjVO nicht vorgesehen. Vielmehr sollte erreicht werden, daß Bauabsichten in größtmöglichem Umfang zurückgestellt würden. Angesichts dieser von Bundestag und Bundesrat getroffenen Entscheidung ist insoweit für Billigkeitsregelungen nach Auffassung der FinVerw. kein Raum. Das gilt auch für solche Fälle, in denen die Antragstellung auf Baugenehmigung im Ausschlußzeitraum durch Gründe veranlaßt war, die der Stpfl. nicht zu vertreten hatte (BMF v. 17. 9. 73, BStBl. I S. 610).

48 2. Sachlicher Geltungsbereich

(Frühere Anm. 48—49 zu § 7 b nF jetzt Anm. 174.)

Der Ausschluß der erhöhten Absetzungen gilt für Einfamilien-, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen iSd. § 7 b Abs. 1 sowie für Kaufeigenheime, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen iSd. § 7 b Abs. 7, sofern der Bauantrag für diese Objekte in den Ausschlußzeitraum (s. Anm. 50) fällt. Der Ausschluß ist objektbezogen. Das bedeutet, daß für Objekte, die unter den Ausschluß fallen, die erhöhten Absetzungen für immer ausgeschlossen sind (BMF v. 12. 7. 73, BStBl. I S. 562), also

auch nach dem Ausschlußzeitraum und auch für danach erwerbende Ersterwerber (s. Anm. 47).

Ausbauten und Erweiterungen sind nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 3 der 3. KonjVO (s. Anm. 45) nicht betroffen. Für sie können daher erhöhte Absetzungen auch in den Fällen in Anspruch genommen werden, in denen der Antrag auf Baugenehmigung innerhalb des Ausschlußzeitraums gestellt wurde (BMF v. 12. 7. 73 aaO; glA *Gérard*, NSt. Abschreibungen-Konjunkturmaßnahmen-Darst. 1; *Längsfeld*, B 1973 S. 1139; *Söffing*, DStZ 1973 S. 207 = Inf. 1973 S. 268; *Zitzmann*, BB 1973 S. 843; zweifelnd *Weisse*, DStR 1973 S. 363).

3. Keine Geltung in Westberlin

49

Für Gebäude in Westberlin gilt auch während des Ausschlußzeitraums (s. Anm. 50) weiterhin § 7 b EStG 1961 mit bestimmten Änderungen (§ 53 Abs. 3 EStG); § 1 Abs. 3 der 3. KonjVO suspendiert nur den § 7 b „des Einkommensteuergesetzes“, dh. des geltenden EStG 1971 (glA BMF v. 12. 7. 73, BStBl. I S. 562; *Längsfeld*, B 1973 S. 1139; *Söffing*, DStZ 1973 S. 209 = FR 1973 S. 274).

IV. Voraussetzungen für die Nichtanwendung des § 7 b

1. Ausschlußzeitraum

50

(Frühere Anm. 50—62 zu § 7 b nF jetzt § 14 a BerlinFG, Bd. Nebengesetze.)

Nach der 3. KonjVO umfaßte der Ausschluß zunächst die Zeit nach dem 8. 5. 73 und vor dem 1. 5. 74, dh. den Zeitraum vom 9. 5. 73 bis 30. 4. 74. Durch die ÄndVO v. 4. 2. 74 wurde der Ausschlußzeitraum um vier Monate verkürzt; er umfaßt nun die Zeit **nach dem 8. 5. 73 und vor dem 1. 1. 74**. Über behördliche Fristverlängerung bei Baugeboten und vertraglichen Bauverpflichtungen innerhalb der Ausschlußfrist s. OFD Köln v. 7. 11. 73, StEK KonjVO Nr. 10.

Soweit die 3. KonjVO die Inanspruchnahme des § 7 b auch für solche Bauvorhaben ausschließt, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung bzw. der Abschluß des Kaufvertrags zwar erst am 9. 5. 73, aber noch vor der Bekanntgabe des entsprechenden Kabinettsbeschlusses am späten Abend des 9. 5. 73 gestellt worden ist, hält das Nieders. FG v. 20. 1. 75 (EFG S. 161. nrkr.) die Regelung für verfassungswidrig.

2. Maßgeblichkeit des Bauantrags oder der Bestellung

51

Nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 3 Satz 1 der 3. KonjVO (s. Anm. 45) kommt es für den Ausschluß der erhöhten Absetzungen bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, die keine Fertighäuser iS des Satz 2 sind (s. Anm. 52), allein auf den Zeitpunkt des Antrags auf Baugenehmigung an. Die Vorschrift ist insoweit nicht durch die gesetzliche Ermächtigung des § 51 Abs. 2 Satz 2 Ziff. 2 EStG gedeckt, als sie die erhöhten Absetzungen für Gebäude ausschließt, die bereits vor dem 9. 5. 73 bestellt waren (BFH VIII R 77/76 v. 7. 6. 77, BStBl. S. 635). Die 3. KonjVO findet daher auf Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und

§ 7 b Anm. 51—52 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäus. u. EigentWohnen

Eigentumswohnungen aller Art keine Anwendung, bei denen zwar die Baugenehmigung erst nach dem 8. 5. 73 beantragt worden ist, die jedoch bereits vor dem 9. 5. 73 bestellt worden sind; dies gilt nicht nur für Anschaffungsvorgänge, bei denen der Besteller als Ersterwerber auftritt, sondern auch, wenn der Besteller Bauherr ist, insbesondere im Rahmen eines Werk- bzw. Werklieferungsvertrags (so BFH aaO).

Bestellung eines Gebäudes: Es muß sich um eine im bürgerlich-rechtlichen Sinne verbindliche Erklärung handeln, durch die sich der Bauwillige endgültig und unwiderruflich festlegt, ein Gebäude errichten zu lassen, zB ein verbindliches Vertragsangebot iS des § 145 BGB (BFH VIII R 122/76 v. 7. 6. 77, BStBl. S. 638).

Antrag auf Baugenehmigung: Zum Begriff und zum Zeitpunkt s. Anm. 80—82.

Ist ein **Bauantrag abgelehnt** worden und wird erst auf Grund eines neuen Antrags die Baugenehmigung erteilt, so ist Zeitpunkt der Antragstellung der Eingang des neuen Bauantrags bei der in Betracht kommenden Behörde (BMF v. 12. 7. 73, BStBl. I S. 562). Wurde für ein Bauvorhaben der Bauantrag im Ausschlußzeitraum gestellt, so kann nach Auffassung der FinVerw. (BdF v. 12. 2. 74, EDStZ S. 67; NRW v. 18. 2. 74, B S. 456 = FR S. 138) durch eine **Zurücknahme** dieses Antrags *nach dem 31. 12. 73* oder durch **Verzicht** auf eine auf Grund eines solchen Antrags bereits erteilte Baugenehmigung *nach dem 31. 12. 73* und eine im engen zeitlichen Zusammenhang stehende Wiederholung eines inhaltsgleichen Bauantrags nicht erreicht werden, daß für das Bauvorhaben die Steuerbegünstigung des § 7 b in Anspruch genommen werden kann. UE nicht zutreffend (glA Hess. FG v. 23. 3. 77, EFG S. 322, nrkr.; B 1974 S. 605); denn mit dem Verzicht auf die Durchführung des Bauvorhabens ist der Zweck der 3. KonjVO erreicht; die Suspendierung gilt der Bautätigkeit, nicht dem Baugenehmigungsverfahren.

Erwirbt ein Stpfl. ein Grundstück, für das der Veräußerer bereits eine Baugenehmigung beantragt hatte, und beabsichtigt der Erwerber, das Grundstück nach den Plänen des **Rechtsvorgängers** zu bebauen, so ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem der Veräußerer die Baugenehmigung beantragt hat (BMF v. 12. 7. 73, BStBl. I S. 562). Vgl. auch *Söffing*, DStZ 1973 S. 208 = FR 1973 S. 274 = Inf. 1973 S. 268; *Zitzmann*, BB 1973 S. 841.

Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen, die entgegen den baurechtlichen Vorschriften **ohne Beantragung der Baugenehmigung** errichtet werden, dürfen nicht besser behandelt werden als solche, für die der Bauantrag ordnungsgemäß gestellt worden ist (vgl. BFH VI 213/65 U v. 20. 10. 65, BStBl. S. 730). Die erhöhten Absetzungen sind deshalb für in herkömmlicher Bauweise errichtete Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen, bei denen sich der Zeitraum der Errichtung ganz oder teilweise mit dem Ausschlußzeitraum deckt, stets zu versagen, wenn der Stpfl. nicht nachweisen kann, daß er den Antrag auf Baugenehmigung vor dem 9. 5. 73 gestellt hat (BMF v. 17. 9. 73, BStBl. I S. 610).

52 a) Begriff des Fertighauses

BMF v. 12. 7. 73, BStBl. I S. 562 bezeichnet als *Fertighäuser* ein- oder zweigeschossige Wohngebäude, die aus vorgefertigten Bauteilen von einem Fertighausunternehmen *errichtet* werden. Ein Wohngebäude kann ohne weitere Nachprüfung als Fertighaus angesehen werden, wenn nachgewiesen

wird, daß es in dem im Auftrag des Bundesministeriums für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau erarbeiteten und herausgegebenen Fertighausverzeichnis aufgenommen ist (BMF aaO). Über die Einzelhefte des Fertighausverzeichnisses vgl. OFD Hann. v. 22. 8. 73, StEK KonjVO Nr. 9. Daß der Lieferer das Gebäude auch errichtet (so *Längsfeld*, B 1973 S. 1139 und *Zitzmann*, BB 1973 S. 842), halten wir nicht für zwingend. § 1 Abs. 3 Satz 2 VO verlangt nur Abschluß eines Kaufvertrags, § 433 BGB, nicht eines Werklieferungsvertrags, § 651 BGB. Mit Recht, da Fertighäuser nur von einem Teil der Lieferanten selbst montiert werden. Die Sonderregelung für Fertighäuser gilt für den gesamten Bau, zB für das vom Bauherrn zu errichtende Kellergeschoß und die Ergänzung um nicht mitgelieferte Anlagen und Einrichtungen, dh. für die gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten des Gebäudes.

Serienhäuser, Typenhäuser: Zu den Fertighäusern rechnet BMF v. 17. 9. 73 (BStBl. I S. 610) nicht Ein- und Zweifamilienhäuser, die der Stpfl. unter Verwendung eines *Bausatzes* oder *teilweise aus vorgefertigten Bauteilen* errichtet oder errichten läßt; dagegen für eine entsprechende Anwendung der Sonderregelung auf wirtschaftlich gleichgelagerte Fälle Nds. FG v. 20. 1. 75 (EFG S. 161, nrkr., betr. schlüsselfertige Typenhäuser in Massivbauweise) und Nds. FG v. 6. 5. 76 (EFG S. 505, nrkr., betr. Serienhäuser), ferner *Söffing*, DStZ 1973 S. 209 und *Zitzmann*, BB 1973 S. 842. Das Problem hat sich durch die in Anm. 51 wiedergegebene Rspr. des BFH erledigt, wonach es für alle § 7 b-Objekte, die im Wege der „Bestellung“ errichtet oder erworben werden auf den Zeitpunkt der verbindlichen Bestellung ankommt, so insbes. also bei in Massivbauweise schlüsselfertig errichteten Serienhäusern, die auf Grund eines Werk- bzw. Werklieferungsvertrags errichtet werden, bei dem der Bauherr „Besteller“ iS der Vorschriften des BGB ist (zB §§ 631 Abs. 1, 651 Abs. 1).

b) Bestellung oder Kaufvertrag vor Antrag auf Baugenehmigung

53

Die Sonderregelung für Fertighäuser in § 1 Abs. 3 Satz 2 der 3. KonjVO hat infolge der verfassungskonformen Auslegung des § 1 Abs. 3 durch den BFH weitgehend an Bedeutung verloren. Denn einerseits kommt es danach bei Fertighäusern entgegen dem Wortlaut des Satzes 2 nicht auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags, sondern auf den Zeitpunkt der verbindlichen Bestellung an (s. u.). Andererseits genügt eine verbindliche Bestellung vor dem 9. 5. 1973 auch bei anderen § 7 b-Objekten als Fertighäusern, sofern die Bestellung Grundlage der Gebäudeerstellung ist (s. Anm. 51). Entgegenstehende Erlasse der FinVerw. (vgl. Zusammenstellung in BB 1976 S. 1451) sind überholt.

Nach § 1 Abs. 3 Satz 2 der 3. KonjVO (Wortlaut s. Anm. 45) ist bei Fertighäusern statt des Zeitpunkts des Bauantrags der Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags maßgeblich, wenn dieser nachweislich vor der Antragstellung erfolgte; danach gilt die Aussetzung des § 7 b also nicht, wenn entweder der Kaufabschluß oder der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 9. 5. 73 liegt.

Verfassungskonforme Auslegung: Die Bestimmung des § 1 Abs. 3 Satz 2 der 3. KonjVO ist nicht durch die gesetzliche Ermächtigung des § 51 Abs 2 Satz 2 Ziff. 2 EStG gedeckt, soweit sie die erhöhten Absetzungen für Fertighäuser ausschließt, die vor dem 9. 5. 1973 bestellt waren (BFH VIII R 121/76 v. 7. 6. 77, BStBl. S. 637 in Bestät. FG Münster v. 12. 11. 75,

§ 7 b Anm. 53 Erh. Absetzgen f. Ein-, ZweifHäuser u. EigWohngen

EFG 1976 S. 84). Soweit der VO-Geber auf den Vertragsabschluß abgestellt und der Bestellung keine Bedeutung beigemessen hat, widerspricht dies der Ermächtigung durch den Gesetzgeber (BFH aaO).

Begriff der Bestellung: Unter Bestellung ist nicht der Vertragsabschluß, sondern die Abgabe eines verbindlichen Vertragsangebotes zu verstehen (BFH VIII R 121/76 aaO). Das Schreiben des BMF v. 12. 7. 73 (BStBl. I S. 562), das entsprechend dem Wortlaut der 3. KonjVO auf den Vertragsabschluß abstellt, ist überholt. Daß die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrags erst innerhalb des Ausschlußzeitraums eintritt, weil die Annahmeerklärung nach dem 8. 5. 1973 zugeht, ist also unschädlich. Ebenso Schl.-Holst. FG v. 19. 8. 76 (EFG S. 562) für den Fall einer aufschiebenden Bedingung.

Vertragsübernahme: Wird ein Kaufvertrag über ein Fertighaus von einem Dritten übernommen (Käuferwechsel), soll dies nach BMF v. 17. 9. 73, BStBl. I S. 610 die Auflösung des ursprünglichen und den Abschluß eines neuen Kaufvertrags bedeuten. Als Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags sei daher der Zeitpunkt der Übernahme des Kaufvertrags anzusehen. Erfolge die Übernahme eines vor dem 9. 5. 73 geschlossenen Kaufvertrags über ein Fertighaus im Ausschlußzeitraum, so kämen erhöhte Absetzungen nicht in Betracht, es sei denn, der Antrag auf Baugenehmigung werde erst nach dem 30. 4. 74 (jetzt: 31. 12. 73) gestellt. Dasselbe soll nach BdF v. 19. 11. 73 (StEK KonjVO Nr. 4 = FR 1973 S. 545 = B S. 2270 = DStR S. 758) für den Verkäuferwechsel gelten, dh. den Eintritt eines anderen Fertighausunternehmens in den Kaufvertrag. Die Auffassung der FinVerw. ist uE abzulehnen, soweit tatsächlich kein Neuabschluss erfolgt, sondern der Erwerber in die Rechtsstellung des Vorgängers eintritt (glA B 1973 S. 1325 u. S. 2069; B 1974 S. 409). Entscheidend ist, daß die Rechtsverbindlichkeit des ursprünglichen Vertragsangebots (Bestellung, s. o.) unberührt bleibt.

Kann dagegen ein Fertighausunternehmen wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten einen vor dem 9. 5. 73 geschlossenen Kaufvertrag nicht erfüllen und schließt der betroffene Stpfl. deshalb mit einem anderen Unternehmen einen neuen Kaufvertrag, so ist der neue Vertragsabschluß maßgebender Zeitpunkt (BMF v. 19. 11. 73 aaO; insoweit zutreffend).

Konkurs: Ist der Kaufvertrag über ein Fertighaus vor dem 9. 5. 73 geschlossen worden, so können erhöhte Absetzungen auch dann geltend gemacht werden, wenn der *Konkursverwalter* des Fertighausunternehmens in den Vertrag ohne inhaltliche Änderung oder Umgestaltung nach § 17 KO eintritt; dabei ist es unschädlich, wenn der Konkursverwalter zur Erfüllung seiner Verpflichtung auf Lieferung eines Fertighauses sich eines Dritten bedient (FinMin. Rhld.-Pf. v. 26. 10. 73, StEK KonjVO Nr. 7; *Zitzmann*, BB 1973 S. 1518). Eine Bestellung (Antrag iSd. § 145 BGB) vor dem 9. 5. 73 bei einem vor Annahme in Konkurs gegangenen Fertighausunternehmen genügt nicht (glA FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 1. 2. 77, EFG S. 323, rkr.).

Ende des Ausschlußzeitraums: Insoweit gilt bei Fertighäusern das gleiche wie bei den übrigen Gebäuden; die Aussetzung des § 7 b gilt nicht, wenn der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 73 gestellt wird, auch wenn der Kaufvertrag vorher geschlossen worden ist. Ist der Kaufvertrag über das Fertighaus innerhalb des Ausschlußzeitraums geschlossen worden, so ist nach OFD Köln v. 5. 12. 73 (StEK KonjVO Nr. 5) § 7 b jedoch nicht

anwendbar, wenn zwar der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 73 gestellt, aber vor dem 1. 1. 74 — ohne Baugenehmigung — bereits mit dem Bau begonnen worden ist.

V. Verbleibende Absetzungsmöglichkeiten während der Nichtanwendbarkeit des § 7 b

54

Bei den von der Aussetzung des § 7 b betroffenen selbstgenutzten Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen können, soweit bis 31. 12. 73 die EinfamHausVO, ab 1. 1. 74 § 21 a EStG anzuwenden ist, weder erhöhte noch normale AfA vorgenommen werden (s. § 21 a Anm. 50); den Stpfl. gehen bei Selbstnutzung also innerhalb der ersten acht Jahre 40 vH Absetzungen endgültig verloren.

Soweit die EinfamHausVO bzw. § 21 a nicht anzuwenden sind, kann nach § 7 Abs. 4 eine lineare AfA von grundsätzlich 2 vH jährlich geltend gemacht werden.

Lediglich in den Fällen des § 7 Abs. 5 Ziff. 2 (sozialer Wohnungsbau, s. § 7 Anm. 28 g) kann der Bauherr statt der linearen die degressive Gebäudeabschreibung vornehmen.

Einstweilen frei.

55—57

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 1:

Erhöhte Absetzungen auf Herstellungskosten beim Bauherrn

A. Voraussetzungen der erhöhten Absetzungen beim Bauherrn (Satz 1)

I. Überblick

58

Erhöhte Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 (dh. 8×5 vH der Herstellungskosten, s. Anm. 130—131) können unter folgenden Voraussetzungen geltend gemacht werden:

- Es muß ein Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung (zu den Begriffen s. Anm. 65—67) als Neubau errichtet (s. Anm. 60) und fertiggestellt worden sein (s. Anm. 125). Über Ausbauten und Erweiterungen an solchen Objekten s. Anm. 220.
- Das Einfamilienhaus usw. muß zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dienen (s. Anm. 70—76; über die Behandlung von Garagen s. Anm. 300—311).
- Der Antrag auf Baugenehmigung muß nach dem 31. 12. 64 gestellt worden sein (s. Anm. 80—82; über Objekte mit früherem Bauantrag s. Anm. 390—392 und Erl. zu § 54).
- Beim Stpfl. darf noch kein „Objektverbrauch“ eingetreten sein, dh. er darf vorher nicht schon einmal für ein Objekt (als Ehegatte nicht schon

für zwei Objekte) § 7 b-Absetzungen vorgenommen haben (s. Anm. 330; über das Verhältnis zu erhöhten Absetzungen nach früheren Fassungen des § 7 b oder nach § 54 s. Anm. 333). Über Sonderregelung für Kaufeigenheime, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen s. § 371.

Persönliche Abschreibungsberechtigung: Die erhöhten Absetzungen nach Abs. 1 stehen unmittelbar nur dem Bauherrn zu (zum Begriff s. Anm. 87—100). Erwerber von Einfamilienhäusern usw. sind als Ersterwerber (s. Anm. 241) oder Zweiterwerber (s. Anm. 257) nur nach Maßgabe des Abs. 3 oder Abs. 4 begünstigt.

59 Einstweilen frei.

II. Begünstigte Objekte iSd. Abs. 1 Satz 1

60 1. Überblick

Rechtsentwicklung: Der Kreis der durch erhöhte Absetzungen für den Bauherrn begünstigten Objekte hat sich mehrfach geändert (s. auch tabellarische Übersicht in Anm. 10). Zunächst waren alle nach dem 31. 12. 48 fertiggestellten Gebäude sowie der Wiederaufbau ganz- oder teilzerstörter Gebäude begünstigt, sofern das Gebäude bzw. der Gebäudeteil zu mehr als 80 vH bzw. bei Fertigstellung nach dem 31. 12. 52 zu mehr als 66 $\frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken diene (über Wiederaufbau s. Anm. 62). Das Ges. zur Einschränkung des § 7 b EStG v. 16. 5. 63 (s. Anm. 4) beschränkte die Begünstigung auf Eigenheime, Eigensiedlungen und eigengenutzte Eigentumswohnungen (§ 54; s. dort Anm. 1). Seit dem Ges. zur Neuregelung der Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden v. 16. 6. 64 (s. Anm. 5) gilt die Begünstigung gem. § 7 b Abs. 1 nur noch für die Bauherrn von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, und zwar beschränkt auf ein Objekt (s. Anm. 330). Über Ausbauten und Erweiterungen s. Anm. 220—240, über Kaufeigenheime, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen (§ 7 b Abs. 7) s. Anm. 371.

Begünstigung nur für Neubauten: Begünstigte Objekte iSd. § 7 b Abs. 1 sind nur neuerrichtete Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen; die Renovierung eines bestehenden Wohngebäudes ist grundsätzlich nicht begünstigt (glA FG Stuttg. v. 26. 9. 61, EFG 1962 S. 150, rkr.; FG Bremen v. 4. 5. 62, EFG 1963 S. 4, rkr.). Über Ausbauten und Erweiterungen iSd. § 7 b Abs. 2 s. aber Anm. 220—240. Sind in einem Gebäude Wohnräume *unbewohnbar* geworden (zB infolge von Katastrophenschäden oder altersbedingter Einsturzgefahr) und nimmt der Eigentümer eine sog. *Generalüberholung* vor, die die Bewohnbarkeit wieder herstellt, so kann der Bauherr uE die § 7 b-Absetzungen in Anspruch nehmen, da dies wirtschaftlich der Errichtung eines Neubaus gleichsteht; die Generalüberholung noch bewohnbarer Gebäude ist dagegen nicht begünstigt (so schon BFH IV 119/59 S. v. 31. 1. 63, BStBl. S. 325). DStPr. EStG § 7 b Nr. 25 sieht im Umbau eines Lagergebäudes in ein Einfamilienhaus einen nach § 7 b Abs. 1 begünstigten Neubau.

Begünstigung nur für fertiggestellte Objekte: Für ein Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung kann der Bauherr die erhöhten Absetzungen nur geltend machen, wenn das Objekt fertiggestellt wird. Bauvorhaben, die vor Fertigstellung eingestellt werden, zB im Roh-

baustadium, sind nicht begünstigt (auch nicht gem. § 7 b Abs. 3, s. Anm. 243). Unter Fertigstellung ist „die Bezugsfertigkeit in dem Sinne zu verstehen . . . , daß das Gebäude nach Abschluß der wesentlichen Bauarbeiten bewohnbar ist“ (BFH VIII R 23/70 v. 11. 3. 75, BStBl. S. 659 mwN; s. im einzelnen Anm. 125—126). Zur Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte schon vor Fertigstellung s. Anm. 44.

Begünstigung bei Fertigstellung eines Rohbaus: Nach stRspr. des BFH sind Aufwendungen für den Erwerb eines unfertigen Gebäudes, das der Erwerber fertigstellt, nicht als Herstellungskosten nach Abs. 1 und auch nicht als Anschaffungskosten nach Abs. 3 (s. Anm. 243), also überhaupt nicht nach § 7 b begünstigt; vgl. BFH IV 2/53 U v. 25. 6. 53, BStBl. S. 241; IV 39/53 U v. 25. 6. 53, BStBl. S. 242; VI 127/60 U v. 19. 5. 61, BStBl. S. 354; VI 52/62 U v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 117; IV 103/61 U v. 5. 12. 63, BStBl. 1964 S. 299; VI 30/64 v. 15. 1. 65, StRK EStG § 7 b R. 102; VI 147/64 v. 8. 6. 66, BStBl. S. 535; VI R 26/68 v. 21. 11. 69, BStBl. 1970 S. 118; VIII R 58/69 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 559; VIII R 139/70 v. 29. 10. 74, BStBl. 1975 S. 144. Herstellungskosten sind nach dieser Rspr. nur die zur Fertigstellung des Neubaus aufgewendeten Kosten; nur sie können erhöht abgeschrieben werden. Dagegen läßt die FinVerw. erhöhte Abschreibungen nach Abs. 3 auf die Anschaffungskosten des Rohbaus zu (Abschn. 56 Abs. 6 Satz 1 EStR 1975; s. Anm. 243). Ue ist der Erwerber eines Rohbaues demjenigen gleichzustellen, der die noch nicht zu einem Gebäude zusammengeführten Materialien erwirbt und die erforderlichen Arbeitsleistungen bezahlt. Herstellung ist die Schaffung eines neuen, bisher nicht bestehenden Wirtschaftsgutes, ggf. unter Verwendung angeschaffter Wirtschaftsgüter (s. § 6 Anm. 38 [3]). Als neues Wirtschaftsgut kann uE nur das fertiggestellte Gebäude angesehen werden; uE liegt daher kein Anschaffungs-, sondern ein Herstellungsvorgang vor. Im Ergebnis glA FG Rhld.-Pf. v. 3. 6. 60, EFG 1961 S. 7 (aufgehoben EFG 1963 S. 193); FG München v. 24. 11. 61, EFG 1962 S. 247 (aufgehoben durch BFH VI 52/62 U v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 117); VerwGer. Berlin v. 23. 10. 63, EFG 1964 S. 216 (aufgehoben durch BFH VI 30/64 v. 15. 1. 65, StRK EStG § 7 b R. 102); FG Schl.-Holst. v. 29. 11. 67, EFG 1968 S. 299 (aufgehoben durch BFH VI R 26/68 v. 21. 11. 69, BStBl. 1970 S. 118); *Vangerow*, StuW 1953 Sp. 721; *Hammer*, BB 1961 S. 203; B 1961 S. 357; *Labus*, BB 1963 S. 174; *Vangerow*, StuW 1963 Sp. 509; *Oswald*, Loep. zu BFH VI 52/62 v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 117; *Everding*, Loep. zu BFH VI 147/64 v. 8. 6. 66, BStBl. S. 535; *Socher*, BB 1967 S. 160; *Hanraths*, BB 1969 S. 262; *Speich*, FR 1970 S. 504; *S. Beck*, B 1974 S. 846; *Tipke*, StuW 1975 S. 334.

2. Rechtslage nach § 7 b EStG 1951—1961

a) Gebäude

61

Begünstigte Objekte iSd. § 7 b 1951—1961 waren Gebäude, die zu mehr als 80 vH, ab StÄndG v. 24. 6. 53 (s. Anm. 4) zu mehr als 66 ²/₃ vH Wohnzwecken dienten.

Begriff des Gebäudes: Nach BFH IV 309/58 v. 27. 10. 60 (StRK EStG § 7 b R. 44) „handelt es sich um einen gesetzlich nicht näher fixierten Begriff aus dem allgemeinen Sprachgebrauch. Nach diesem kann man das Gebäude als einen mit festen Wänden umfriedeten und mit einem Dach überdeckten größeren Raum bezeichnen, der seinem äußeren Bilde und

seiner gesamten bautechnischen Anlage nach als eine selbständige Baueinheit erscheint und als solche von der Allgemeinheit gewertet wird“.

Nebengebäude sind nicht als selbständige Gebäude neben dem Hauptgebäude anzusehen; sie sind daher bei der Flächenberechnung der Nutzfläche des Hauptgebäudes zuzurechnen. Der Begriff des Nebengebäudes setzt voraus, daß es das Hauptgebäude wirtschaftlich ergänzt und im Verhältnis zu diesem von untergeordneter Bedeutung ist (glA FG Bremen v. 26. 11. 71, EDStZ 1972 S. 132; B 1960 S. 565), insbes. also Garagen, Schuppen usw. Eine bauliche Verbindung zwischen Haupt- und Nebengebäude ist nicht erforderlich (BFH VI 85/56 U v. 19. 12. 56, BStBl. 1957 S. 66; Abschn. 54 EStR 1956). Wird aber auf einem Grundstück ohne bauliche Verbindung ein Wohnhaus und ein Geschäftshaus errichtet, so entsteht nach FG Münster v. 26. 9. 67 (StLex. 3, 7 b FG 47, rkr.), weder ein einheitliches Wohngebäude, noch ist das Geschäftshaus Nebengebäude des Wohnhauses. Das gleiche gilt, wenn ein Wohngebäude mit Ladenräumen und auf dem Hof — baulich getrennt — ein Werkstatt- und Bürogebäude errichtet werden (vgl. B 1959 S. 272; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 55/58). Kein Nebengebäude dürfte auch eine vor dem Wohnhaus errichtete Tankstelle einschl. des unter dem Wohnhaus liegenden Tanklagers sein (glA B 1959 S. 243).

Wirtschaftliche Einheit: Sind durch eine Mehrzahl von Verbindungen Gebäude oder Gebäudeteile derart miteinander verschachtelt, daß nach der Verkehrsauffassung ein einziges Gebäude entsteht, so ist nach der Rspr. eine wirtschaftliche Einheit begründet, die als ein Gebäude iSd. § 7 b gilt (BFH IV 532/54 U v. 21. 4. 55, BStBl. S. 183; IV 309/58 v. 27. 10. 60, StRK EStG § 7 b R. 44; VI 62/65 U v. 20. 10. 65, BStBl. 1966 S. 86 mwN). Die Selbständigkeit oder Unselbständigkeit von Gebäuden oder Gebäudeteilen ist nach ständiger Rspr. ausschließlich aus § 7 b, nicht aus anderen Gesetzen herzuleiten; bei der Einheitsbewertung wesentliche Gesichtspunkte können dabei nützlich sein, sind aber für die Anwendung des § 7 b nicht bindend (zB BFH IV 532/54 U aaO; IV 222/57 v. 7. 7. 60, StRK EStG § 7 b R. 40; VI 240/61 S v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 115; VI 62/65 U aaO). Bedeutung hat diese Frage sowohl bei der Flächenberechnung (s. Anm. 75, 76) als auch bei der Frage, welche Herstellungskosten in die Abschreibungsbegünstigung nach § 7 b einzubeziehen sind (s. Anm. 111—113). für die Beurteilung einer wirtschaftlichen Einheit ist das Gesamtbild maßgebend, nicht nur einige herausgegriffene Merkmale (BFH VI 151/60 v. 27. 7. 62, StRK EStG § 7 b R. 56 betr. Anbau einer Großgarage an Wohnhaus).

Enge bautechnische Verbindung: Die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit setzt eine enge bautechnische Verbindung der Gebäudeteile voraus; entscheidend sind vor allem die baulichen Verbindungen (Zugänge zwischen den Gebäudeteilen [BFH IV 532/54 U aaO; VI 62/65 U aaO]). „Ob Baulichkeiten miteinander verbunden sind, beurteilt sich im allgemeinen danach, ob die Baulichkeiten bautechnisch unmittelbar zusammenhängen und der Zugang zu den einzelnen Räumlichkeiten, innerhalb des Gesamtgebäudes möglich ist. Infolgedessen können typische *Reihenhäuser* eines Eigentümers, obwohl sie bautechnisch durch Brandmauern unmittelbar verbunden sind, wegen des fehlenden direkten Zugangs nicht als ein Gebäude behandelt werden. Der fehlende Zugang ist jedoch bei typischen Anbauten, wie Garagen, Ställen, Waschküchen, Ladenanbauten unbeachtlich. In diesen Fällen genügt für die Annahme *eines* Gebäudes die bautechnische Verbindung“ (OFD Bremen v. 30. 1. 54, EDStZ S. 87; OFD Karls-

ruhe v. 28. 9. 55, B S. 1003; FG Düss. v. 27. 1. 54, EDStZ S. 146). Zum baulichen Zusammenhang genügt nach Ansicht der FinVerw. (zB Wprg. 1954 S. 259; EDStZ 1954 S. 86) ein *Verbindungsgang*, der aber überdacht sein muß, also nicht lediglich eine Verbindungsmauer.

Bei loser baulicher Verbindung zweier Bauwerke können nur in Sonderfällen wirtschaftliche Benutzungszusammenhänge in Form gegenseitiger Ergänzung von Räumen zur Annahme einer wirtschaftlichen Einheit führen (BFH IV 222/57 v. 7. 7. 60, StEK EStG § 7 b R. 40; I 288/55 v. 11. 9. 56, B S. 1051); idR genügt ein loser baulicher Zusammenhang nicht (FG Münster v. 29. 4. 59, EFG S. 309, rkr.). So sind zB zwei in einem Abstand von 3 Jahren auf dem gleichen Grundstück errichtete Einfamilienhäuser, die durch einen sie verbindenden gemeinsamen Windfang zugänglich sind, zwei iSd. § 7 b selbständige Objekte (FG München v. 11. 3. 69, EFG S. 443, rkr.). Ein Wohngebäude und ein auf demselben Grundstück errichtetes Büro- und Garagengebäude bilden keine wirtschaftliche Einheit (FG Bremen v. 26. 11. 71, EDStZ 1972 S. 132). Einzelne bautechnische Zusammenhänge zwischen mehreren Gebäuden oder Gebäudeteilen, zB die Anlage einer gemeinsamen Zentralheizung oder einer gemeinsamen elektrischen Hauptleitung rechtfertigen für sich allein noch nicht die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit (vgl. BFH IV 222/57 aaO: Wohngebäude mit Büroräumen im Erdgeschoß und Lagerhalle mit Verbindungstür, einheitlicher Heizungsanlage und gemeinsamem Stromzähler keine wirtschaftliche Einheit; FG Hannover v. 30. 11. 65, EFG 1966 S. 266: Wohngebäude und Geschäftsgebäude trotz Verbindung durch eingeschossigen Zwischenbau und Kellerdurchgang bei je eigenem Eingang und Treppenhaus keine wirtschaftliche Einheit; FG Rheinland-Pfalz v. 14. 5. 64, Inf. L 1966 S. 199, rkr.: landw. Wirtschaftsgebäude und Wohnhaus trotz Zwischentrakt und Kellerdurchgang keine wirtschaftliche Einheit).

Wirtschaftliche Einheit haben bejaht: BFH IV 532/54 U v. 21. 4. 55, BStBl. S. 183 betr. zwei über Eck stehende Bauwerke mit einer Vielzahl baulicher Verbindungen; FG Nürnberg. v. 18. 7. 57, EDStZ S. 383 betr. zwei Baulichkeiten, die architektonisch eine einheitliche Anlage bilden; BFH IV 309/58 v. 27. 10. 60, StRK EStG § 7 b R. 44 betr. Wohnhaus mit angebautem Lagerhaus, in Keller und Erdgeschoss nicht voneinander getrennten Lagerräumen, gemeinsamer Laderampe, Stromzufuhr und Wasserversorgung; BFH VI 74/59 v. 4. 11. 60, StRK EStG § 7 b R. 42 betr. Wohn- und Geschäftshaus mit angebautem Kinogebäude, gemeinsamer Brandmauer, Heizungsanlage, Kamin und Wasseranschluß sowie Kinozugang durch eine durch das Vordergebäude führende Passage; FG Düss./Köln v. 25. 11. 64, EDStZ 1965 S. 70 betr. Wohnhaus mit Bäckerladen/Kaffeestube sowie 6 m entferntem Backhaus, überdachtetem Raum zwischen den Bauwerken, gemeinsamem Lichtnetz und gemeinsamer Wasserversorgung; BFH VI 62/65 U v. 20. 10. 65, BStBl. 1966 S. 86 betr. aneinander gebaute Wohnungs- und Verwaltungsgebäude mit betrieblichem Konferenzraum im Erdgeschoß des Wohnungsbaues und Zugang zu den übrigen Verwaltungsräumen sowie Verbindungstüren im Keller. Vgl. auch B 1961 S. 220.

Unselbständige Bauwerke: § 7 b Abs. 1 ist nur auf selbständige Wohngebäude, nicht auf unselbständige Bauwerke anwendbar, die erst zusammen mit einem anderen Bauwerk ein einheitliches Ganzes bilden. Wird ein Neubau (Anbau) als einheitliche Baumaßnahme durchgeführt, so kann er nicht in einen gewerblichen und einen Wohnteil aufgeteilt werden. Auch daß der Neubau überwiegend Wohnraum enthält, macht ihn nicht zu

einem selbständigen, für sich veräußerlichen Gebäude (BFH VI 3/61 v. 25. 8. 61, StRK EStG § 7 b R. 53). Werden die räumlich verbundenen Baulichkeiten in verschiedenen Bauabschnitten, wenn auch nach einheitlichem Bauplan, errichtet, so kann je nach Sachlage der eine Teil begünstigt sein, der andere nicht (BFH IV 222/57 v. 7. 7. 60, StRK EStG § 7 b R. 40). Vgl. auch B 1962 S. 555.

Bescheinigungen von Verwaltungsbehörden haben für die Beurteilung, ob ein einziges Gebäude iSd. § 7 b angenommen werden kann, keine bindende Wirkung (BFH IV 605/53 U v. 9. 9. 54, BStBl. S. 303; IV 309/58 v. 27. 10. 60, StRK EStG § 7 b R. 44).

62 b) Wiederaufbau kriegszerstörter Gebäude

Rechtsentwicklung: Die Begünstigung des Wiederaufbaues ganz oder teilweise kriegszerstörter Gebäude galt für nach dem 31. 12. 1948 wiedererrichtete Gebäude bis zu Wiederaufbaumaßnahmen mit Bauantrag vor dem 10. 10. 1962 (s. Anm. 4). Wortlaut des § 7 b Abs. 1 Satz 4 aF:

„Die Sätze 1 bis 3 sind auf die Aufwendungen entsprechend anzuwenden, die zum Wiederaufbau eines durch Kriegseinwirkung ganz oder teilweise zerstörten Gebäudes gemacht werden, wenn dieses Gebäude ohne den Wiederaufbau nicht mehr oder nicht mehr voll zu Wohnzwecken verwendet werden kann.“

Durch Ges. zur Einschränkung des § 7 b EStG v. 16. 5. 63 (s. Anm. 4) wurde § 7 b Abs. 1 Satz 4 aF gestrichen. Mit dem Wegfall soll jedoch keine Beschränkung der erhöhten Absetzungen verbunden sein: Der Wiederaufbau ist seitdem entweder als Neubau unter den Voraussetzungen von § 7 b Abs. 1 Satz 1 oder als Ausbau unter den Voraussetzungen des Abs. 2 begünstigt. UE hatte § 7 b Abs. 1 Satz 4 aF mehr klarstellenden Charakter.

Ein durch Kriegseinwirkung ganz zerstörtes Gebäude liegt vor, wenn ein Kriegsereignis bewirkt hat, daß oberhalb des Kellergeschosses auf die Dauer benutzbarer Raum nicht mehr vorhanden ist (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 2 II. WoBauG).

Ein durch Kriegseinwirkung teilweise zerstörtes Gebäude (beschädigtes Gebäude) liegt vor, wenn ein Kriegsereignis bewirkt hat, daß oberhalb des Kellergeschosses auf die Dauer benutzbarer Raum nur noch teilweise vorhanden ist (vgl. § 16 Abs. 2 Satz 2 II. WoBauG). Diese Voraussetzungen sind auch erfüllt, wenn die Wohnräume zwar noch vorhanden sind, aber aus anderen Gründen als durch Kriegsereignisse unbewohnbar geworden sind, zB wegen Einsturzgefahr oder schwerer Dachschäden (vgl. VG Berlin v. 28. 2. 54, EDStZ S. 371; B 1967 S. 751).

Wiederaufbau ist das Schaffen von Wohnraum oder von anderem auf die Dauer benutzbarem Raum durch Aufbau des zerstörten Gebäudes bzw. durch Beseitigung der Schäden (vgl. § 16 Abs. 1 und 2 II. WoBauG).

Keine Kriegseinwirkung: Beruht die Zerstörung bzw. Beschädigung des Gebäudes nicht auf Kriegsereignissen, so können erhöhte Absetzungen nur über § 7 b Abs. 1 Satz 1 oder Abs. 2 in Betracht kommen.

Ohne Wiederaufbau nicht mehr (voll) zu Wohnzwecken verwendbar: Nach dem Wortlaut von § 7 b Abs. 1 Satz 4 aF muß das Gebäude schon vor seiner Zerstörung oder Beschädigung Wohnzwecken gedient haben. BFH IV 384/51 U v. 11. 12. 52, BStBl. 1953 S. 92 hat die Vorschrift erweiternd dahin ausgelegt, daß die Vergünstigung auch in denjenigen Fällen zu gewähren ist, in denen vor der Zerstörung nicht Wohnzwecken die-

nende Gebäude als Wohngebäude wieder aufgebaut worden sind (früheres Fabrikgebäude).

Einstweilen frei.

63—64

3. Rechtslage nach § 7 b EStG 1965—1975

a) Einfamilienhäuser

65

Welche Gebäude als Einfamilienhaus iSd. § 7 b anzusehen sind, ist im EStG nicht bestimmt. Entscheidend ist die bauliche Gestaltung in ihren nach § 75 Abs. 5 BewG 1965 für ein Einfamilienhaus erforderlichen Merkmalen (BFH VIII R 119/72 v. 16. 12. 75, BStBl. 1976 S. 285). Wortlaut des § 75 Abs. 5 BewG:

„Einfamilienhäuser sind Wohngrundstücke, die nur eine Wohnung enthalten. Wohnungen des Hauspersonals (Pfortner, Heizer, Gärtner, Kraftwagenführer, Wächter usw.) sind nicht mitzurechnen. Eine zweite Wohnung steht, abgesehen von Satz 2, dem Begriff „Einfamilienhaus“ entgegen, auch wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist. Ein Grundstück gilt auch dann als Einfamilienhaus, wenn es zu gewerblichen oder öffentlichen Zwecken mitbenutzt wird und dadurch die Eigenart als Einfamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird.“

Entscheidend ist jedoch nicht die bewertungsrechtliche Einordnung, sondern die tatsächliche bauliche Gestaltung. Im einzelnen:

Keine Bindung an bewertungsrechtliche Einordnung: Dem Bewertungsrecht sind brauchbare Anhaltspunkte für die Begriffsauslegung zu entnehmen; in welcher Grundstücksart das Gebäude bewertungsrechtlich eingeordnet ist (Artfeststellung im Einheitswertbescheid), ist jedoch nicht bindend; § 182 Abs. 1 AO 1977 = § 218 Abs. 2 AO kommt nicht zum Zug (FG Ba.-Württ. v. 11. 10. 68, EFG 1969 S. 69, rkr.; glA OFD Köln v. 16. 2. 70, StEK EStG § 7 b Nr. 40; ebenso BFH VIII R 32/74 v. 14. 10. 75, BStBl. 1976 S. 243 betr. Zweifamilienhaus). Rechtspolitisch für Rückgriff auf die Artfeststellung bei § 7 b entsprechend § 21 a *Merten*, BB 1975 S. 278. Über gemischt genutzte Gebäude s. u.

Nebengebäude; wirtschaftliche Einheit mehrerer Gebäude: sog. Nebengebäude, die ein Einfamilienhaus wirtschaftlich ergänzen und von untergeordneter Bedeutung sind (zB Stall, Gartenhaus für Geräte; s. Anm. 61), ändern an der Einordnung eines Gebäudes als Einfamilienhaus (oder Zweifamilienhaus) nichts. Auch daß ein weiteres Gebäude auf dem Grundstück mit dem Ein- (oder Zwei-)familienhaus bewertungsrechtlich eine wirtschaftliche Einheit (s. dazu Anm. 61) bildet, steht der Behandlung des Hauses als Ein- (oder Zwei-)familienhaus nicht entgegen (FG Kassel v. 29. 4. 69, EFG S. 396, rkr.).

Maßgeblichkeit der inneren baulichen Gestaltung: Ein Gebäude ist ein Einfamilienhaus, „wenn es nach seiner baulichen Gestaltung im Inneren — nur — eine Wohnung enthält“ (BFH VIII R 119/72 aaO mit Hinweis auf BFH III R 3/69 v. 9. 12. 70, BStBl. 1971 S. 230 betr. BewG). Wohnungen, die für das Hauspersonal bestimmt sind (s. dazu u.), haben für die Qualifizierung eines Gebäudes als Einfamilienhaus keinen Einfluß (BFH VIII R 32/74 aaO). Gegenüber der baulichen Gestaltung ist die tatsächliche Nutzung des Gebäudes nicht ausschlaggebend (BFH VI 194/65 U v. 20. 10. 65, BStBl. 1966 S. 87; BFH VIII R 119/72 aaO); es muß jedoch zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dienen (s. dazu Anm. 70—76).

Wohnung: „Der BFH hat in ständiger Rspr. entschieden, daß unter einer Wohnung die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen zu verstehen ist, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sind, daß sie die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglichen“ (BFH III R 11/73 v. 15. 3. 74, BStBl. S. 403; VIII R 119/72 aaO). Die Zusammenfassung mehrerer Räume zu einer Wohnung kann sich aus der Lage dieser Räume zueinander, aus ihrer Zweckbestimmung und der dieser Zweckbestimmung entsprechenden tatsächlichen Nutzung ergeben (BFH III R 3/69 aaO; III R 11/73 aaO). Unter Berücksichtigung des zZ vorhandenen Wohnungsbestandes verlangt die Rspr. für Annahme einer Wohnung bisher nicht, daß die zu ihr gehörigen Räume gegen andere Wohnungen und Wohnräume baulich abgeschlossen sind und einen selbständigen Eingang haben (BFH III R 11/73 aaO mwN). Maßgebend ist nicht die architektonische Zielsetzung bei der Erbauung des Hauses, sondern die tatsächliche bauliche Gestaltung; insoweit ist nicht vom äußeren Erscheinungsbild des Gebäudes auszugehen, sondern von der inneren Gestaltung, wie sie durch ihre Nutzung zutage tritt (BFH III R 11/73 aaO; III R 3/69 aaO).

Für die Führung eines selbständigen Haushalts sind bestimmte Räume unerlässlich, insbes. eine Küche oder ein Nebenraum mit Kochgelegenheit sowie den erforderlichen Einrichtungen (BFH VIII R 119/72 aaO mwN). Ein Bad ist für die Annahme einer Wohnung nicht zwingend erforderlich (BFH III R 3/69 aaO). Zu einer Wohnung gehören außerdem Wasserversorgung, Ausguß und Toilette (vgl. BFH III R 11/73 aaO).

Nicht mitzählende Wohnungen: Wohnungen für das Hauspersonal zählen bei der Qualifizierung eines Gebäudes als Einfamilienhaus nicht mit (§ 75 Abs. 5 Satz 2 BewG; ebenso BFH VIII R 32/74 v. 14. 10. 75, BStBl. 1976 S. 243 betr. Zweifamilienhaus); dasselbe soll nach BFH aaO für eine Wohnung von untergeordneter Bedeutung gelten, die als unselbständiger Bestandteil zur besonderen Ausstattung der Hauptwohnung gehört (bedenklich s. im einzelnen Anm. 66).

Gemischt genutzte Gebäude: Aus § 7 b Abs. 1 Satz 1 ergibt sich, daß eine Nutzung teils zu Wohnzwecken, teils zu anderen — zB gewerblichen oder freiberuflichen — Zwecken der Abschreibungsvergünstigung nicht im Wege steht, sofern das Objekt zu mehr als $\frac{66}{3}$ vH Wohnzwecken dient (s. dazu Anm. 70—76). Trotz einer nach dem gesetzlichen Vomhundertsatz ausreichenden Verwendung zu Wohnzwecken kann jedoch im Einzelfall fraglich sein, ob es sich um ein begünstigtes Objekt iSd. § 7 b Abs. 1 Satz 1 handelt. Nach BFH III 206/55 U v. 3. 2. 56, BStBl. S. 78 ist die Verkehrsauffassung dafür maßgebend, ob die Eigenart eines Wohngrundstücks als Einfamilienhaus durch eine teilweise gewerbliche Benutzung wesentlich beeinträchtigt wird. Während für die Anzahl der Wohnungen in einem Gebäude auf seine bauliche Gestaltung im Innern abzustellen ist (s. o.), ist uE soweit auch das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes von Bedeutung (glA BFH VI 87/65 v. 18. 2. 66, BStBl. S. 223 betr. Zweifamilienhaus. Nach Abschn. 54 a Abs. 1 Satz 5 EStR 1975 ist ein Gebäude, das neben einer Wohnung einen deutlich abgegrenzten und nach außen hin klar in Erscheinung tretenden Gebäudeteil enthält, der gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken dient, nicht als Einfamilienhaus anzusehen. Ein gemischt genutztes landwirtschaftliches Gebäude, das unter einem Dach Wirtschaftsteil und Wohnteil umfaßt, stellt nach Nds. FG vom 25. 3. 76 (EFG S. 488, nrkr.) kein Einfamilienhaus dar, wenn der landwirtschaftlichen Zwecken dienende Gebäudeteil nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist (s. auch Anm. 66 aE). Zu landwirtschaftlichen Wohngebäuden s. auch *H. Richter*, BP 1970 S. 84 und § 54 Anm. 8.

b) Zweifamilienhäuser

Welche Gebäude als Zweifamilienhäuser iSd. § 7 b zu beurteilen sind, ist im EStG nicht näher bestimmt. Der BFH sieht die in § 32 Abs. 1 Ziff. 4 BewDV für die Einordnung von Gebäuden maßgebenden Gesichtspunkte als brauchbare Anhaltspunkte für die Auslegung auch des im § 7 b verwendeten Begriffs des Zweifamilienhauses an (BFH VI 194/65 U v. 20. 10. 65, BStBl. 1966 S. 87; VI 87/65 v. 18. 2. 66, BStBl. S. 223; VIII R 32/74 v. 14. 10. 75, BStBl. 1976 S. 243). Auch Abschn. 54 a Abs. 1 Satz 1 weist auf § 75 Abs. 6 BewG und auf Abschn. 15 der Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens v. 19. 9. 66 (BStBl. I S. 890) hin. Eine Bindung an die bewertungsrechtliche Einordnung besteht jedoch nicht (s. Anm. 65). für die Frage, ob ein Gebäude zwei oder mehr Wohnungen enthält, ist seine bauliche Gestaltung *im Inneren* entscheidend (s. Anm. 65).

Begriffsbestimmung: Nach BFH VIII R 32/74 aaO sind „Zweifamilienhäuser solche Gebäude, die nicht mehr als zwei Wohnungen enthalten und nicht Einfamilienhäuser sind. Wohnungen, die für das Hauspersonal bestimmt sind, haben auf die Qualifikation eines Gebäudes als Ein- oder Zweifamilienhaus keinen Einfluß.“ Über Nebengebäude und über wirtschaftliche Einheit mehrerer Gebäude als begrifflich unbeachtliche Gesichtspunkte s. Anm. 61.

Tatsächliche Nutzung: Hat ein Haus nach der baulichen Gestaltung mehr als zwei Wohnungen, wird es aber tatsächlich nur von zwei Familien bewohnt, so wird es dadurch nicht zu einem Zweifamilienhaus; die tatsächliche Nutzung ist gegenüber der baulichen Gestaltung grundsätzlich nicht ausschlaggebend (BFH VI 194/65 U v. 20. 10. 65, BStBl. 1966 S. 87; VIII R 32/74 aaO). Allerdings kann in Grenzfällen, wenn die bauliche Gestaltung keine klare Abgrenzung ermöglicht, insbes. wenn ein als Mehrfamilienhaus gebautes Gebäude ohne weiteres auch die Nutzung als Zweifamilienhaus gestattet, auch die tatsächliche Nutzung als zusätzliches Abgrenzungsmerkmal herangezogen werden (BFH VI 194/65 U aaO). Über das Erfordernis, daß das Gebäude zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dient, s. Anm. 70—76.

Nicht mitzählende Wohnungen: Nach BFH VIII R 32/74 aaO zählen Wohnungen für das Hauspersonal bei der Qualifizierung eines Gebäudes als Zweifamilienhaus nicht mit (ebenso § 75 Abs. 5 iVm. Abs. 6 Satz 2 BewG); dasselbe soll für eine Wohnung von untergeordneter Bedeutung gelten, die als unselbständiger Bestandteil zur besonderen Ausstattung der Hauptwohnung gehört (zweifelhaft, s. u.).

Wohnungen des Hauspersonals: Ob eine Wohnung für das Hauspersonal bestimmt ist, beurteilt sich nach BFH VIII R 32/74 v. 14. 10. 75, BStBl. 1976 S. 243 „nach der äußeren baulichen Gestaltung und unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung“. Insbes. kommt es darauf an, ob Größe und Anlage der Grundstücksfläche sowie der Umfang und die Gestaltung des darauf befindlichen Gebäudes nach der Verkehrsanschauung erwarten lassen, daß ein derartiges Grundstück ohne im Hause wohnendes Personal nicht bewirtschaftet werden kann und auch nicht bewirtschaftet zu werden pflegt (BFH III R 47/69 v. 9. 12. 70, BStBl. 1971 S. 232; BFH VIII R 32/74 aaO). Die Bestimmung einer Wohnung für das Hauspersonal ergibt sich ua. auch aus ihrer Lage im Haus (zB im Dachgeschoß oder im Souterrain im räumlichen Zusammenhang mit Kellerräumen) sowie aus ihrer Größe und Ausstattung im Vergleich zur Hauptwohnung (so BFH III R 47/69 aaO). Allerdings hält es BFH VIII R 32/74 aaO für § 7 b für unerheblich, „daß diese Wohnung — isoliert betrachtet — nach Größe und Ausstattung mit der Wohnung in einem Mietwohngrundstück vergleichbar ist und — möglicherweise — einer üblichen Personalwohnung nicht entspricht; entscheidend ist das

Verhältnis zur Hauptwohnung“ (uE bedenklich). Auf die Frage, ob die Wohnung tatsächlich an Hauspersonal überlassen wurde, kommt es nicht an, da die tatsächliche Nutzung auch als Indiz für die Zweckbestimmung einer Wohnung unerheblich ist (BFH VIII R 32/74 aaO mit Hinweis auf III 88/57 U v. 7. 11. 58, BStBl. 1959 S. 4).

Wohnungen von untergeordneter Bedeutung: Nach § 75 Abs. 5 Satz 3 BewG stehen Wohnungen von untergeordneter Bedeutung dem Begriff Einfamilienhaus entgegen, ausgenommen es handelt sich um Wohnungen des Hauspersonals. Einliegerwohnungen zählen danach als zweite Wohnung neben der Hauptwohnung (vgl. BFH III R 47/69 v. 9. 12. 70, BStBl. 1971 S. 232 betr. BewG). Diese klare Unterscheidung läßt sich nach der Rspr. des BFH offenbar nicht auf § 7 b übertragen. BFH VIII R 32/74 v. 14. 10. 75, BStBl. 1976 S. 243 führt entgegen § 75 Abs. 5 BewG aus: „Es kommt darauf an, ob das Gesamtbild des Wohngrundstücks durch die — nach ihrer baulichen Gestaltung und Ausstattung besonderen Wohnbedürfnissen dienende — Hauptwohnung geprägt wird. Wohnungen, die nur eine untergeordnete Bedeutung haben, beeinflussen dieses Gesamtbild nicht.“ Dementsprechend läßt der BFH bei der Qualifikation eines Gebäudes als Einfamilienhaus oder Zweifamilienhaus nicht nur Wohnungen für das Hauspersonal außer Ansatz, sondern auch eine Wohnung, die „in anderer Weise dazu bestimmt ist, der Hauptwohnung zu dienen“, die also „als unselbständiger Bestandteil zur besonderen Ausstattung der Hauptwohnung gehört“. Für eine solche nicht mitzuzählende Wohnung soll nach BFH allein das Verhältnis zur Hauptwohnung entscheiden, Größe, Ausstattung und Vergleichbarkeit mit einer üblichen Personalwohnung dagegen unerheblich sein.

Ein praktisches Beispiel für eine solche Wohnung führt der BFH nicht an. Unbeschadet dessen, was darunter zu verstehen sein kann, können uE jedenfalls — entsprechend § 75 Abs. 5 Satz 3 BewG — Wohnungen von untergeordneter Bedeutung, insbes. Einliegerwohnungen, bei der Einordnung eines Gebäudes als Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhaus für § 7 b grundsätzlich nicht außer Ansatz bleiben, schon gar nicht, wenn sie „nach Größe und Ausstattung mit der Wohnung in einem Mietwohngrundstück vergleichbar“ sind (anders aber BFH aaO). Denn bei Einführung der Höchstgrenze von 120 000 DM (jetzt 150 000 DM) für die abschreibungsbegünstigten Herstellungskosten eines Einfamilienhauses durch das StAndG 1958 (s. Anm. 4) wurden durch den Finanzausschuß auch Zweifamilienhäuser in die Höchstbegrenzung mit einbezogen, „um etwaige Umgehungen (durch den Einbau einer zweiten Wohnung) nach Möglichkeit auszuschließen“ (Bericht d. FinAussch., BTDrucks. zu 3/488 S. 9). Dieser Gesichtspunkt ist nach BFH aaO „auch Leitlinie für die Bestimmung der Grenze zwischen Zweifamilienhaus und Mietwohngrundstück“. Folglich umfaßt der Wohnungsbegriff bei § 7 b grundsätzlich jede Wohnung im Gebäude; die durch § 75 Abs. 5 Satz 2 BewG auch für § 7 b nahegelegte Ausnahme für Wohnungen des Hauspersonals sollte uE eng verstanden werden.

Gemischt genutzte Gebäude: Dient ein Zweifamilienhaus zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken (s. dazu Anm. 70—76), so steht eine Verwendung des restlichen Teils zu gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken der Abschreibungsbegünstigung so lange nicht entgegen, wie durch die anderweitige Nutzung die Eigenart des Zweifamilienhauses nach der Verkehrsauffassung nicht wesentlich beeinträchtigt wird (BFH VI 87/65 v. 18. 2. 66, BStBl. S. 223). Während es für die Anzahl der Wohnungen auf die bauliche Gestaltung im Inneren ankommt, ist insoweit das äußere Erscheinungsbild von erheblicher Bedeutung; Gebäude, die neben zwei Wohnungen einen deutlich abgegrenzten und nach außen hin klar in Erscheinung tretenden Gebäudeteil enthalten, der gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken dient, sind nicht als Zweifamilienhäuser anzusehen (BFH VI 87/65 aaO; Abschn. 54 a Abs. 1 Satz 5 EStR 1975). Umgekehrt liegt uE idR noch ein Zweifamilienhaus vor, wenn der gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken dienende Gebäudeteil einen Einbau (zB Ladengeschäft) darstellt. Allerdings soll nach BFH VI R 28/68 v. 26. 3. 71, BStBl. S. 490 ein

Gebäude, das im Erdgeschoß eine Zahnarztpraxis und in oberen Geschossen zwei Wohnungen enthält, zwar seinem ganzen Charakter nach als Wohngebäude angesehen werden können, jedoch nicht die Voraussetzung erfüllen, daß das Gebäude nicht mehr als zwei Wohnungen enthält; in Wahrheit lägen drei Wohnungen vor, von denen eine durch die Verwendung als Praxisräume „zweckentfremdet“ sei. Diese zum Begriff des Eigenheims iSd. § 54 ergangene Entscheidung gilt nach Abschn. 54 a Abs. 1 Satz 6 EStR 1975 auch für Zweifamilienhäuser iDs. § 7 b. UE unzutreffend: Die Beurteilung der Räume einer Arztpraxis als zweckentfremdete Wohnung erscheint willkürlich; nicht zu Wohnzwecken zur Verfügung stehende Gebäudeteile sind keine Wohnungen. Die Möglichkeit, solche Gebäudeteile in Wohnungen umwandeln zu können, macht diese noch nicht zu Wohnungen (wie hier v. *Bornhaupt*, FR 1972 S. 124).

c) Eigentumswohnungen

67

Begriff: Der Begriff der Eigentumswohnung ist im EStG nicht definiert. Nach § 12 Abs. 1 des 2. WohnungsbauG idF v. 1. 9. 76 (BGBl. I S. 2673; BStBl. I S. 539) ist eine Eigentumswohnung „eine Wohnung, an der Wohnungseigentum nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Wohnungseigentumsgesetzes begründet ist“. Wohnungseigentum ist nach § 1 Abs. 2 des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) „das Sondereigentum an einer Wohnung iVm. dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört“.

Begründung des Wohnungseigentums: Wohnungseigentum wird durch die vertragliche Einräumung von Sondereigentum (§ 3 WEG) oder durch Teilung (§ 8 WEG) begründet. Bei der *vertraglichen Einräumung* von Sondereigentum wird mittels Vertrag der Miteigentümer (§ 3 Abs. 1 WEG) durch Beschränkung des Miteigentums (§ 1008 BGB) Sondereigentum an einer in sich abgeschlossenen (§ 3 Abs. 2 WEG) Raumeinheit in einem bereits errichteten oder noch zu errichtenden Gebäude eingeräumt; erforderlich ist Einigung und Eintragung in das Grundbuch (§ 4 Abs. 1 WEG). Die Wohnungseigentumsbegründung durch *Teilung* erfolgt dagegen durch einseitige Erklärung des Grundstückseigentümers gegenüber dem Grundbuchamt in der Form des § 29 GBO für ein auf dem Grundstück errichtetes oder noch zu errichtendes Gebäude (§ 8 Abs. 1 WEG); die Teilung wird mit der Anlegung der Wohnungsgrundbücher wirksam (§ 8 Abs. 2 Satz 2 WEG).

Zur Frage, ob der Ersterwerber einer Eigentumswohnung die erhöhte AfA gemäß § 7 b Abs. 3 auch dann in Anspruch nehmen kann, wenn die Eigentumswohnung nicht als solche hergestellt, sondern durch nachträgliche Teilung eines Mietwohngrundstücks gemäß § 8 WEG gebildet worden ist, s. Anm. 243 aE.

Einstweilen frei.

68—69

III. Zu mehr als 66²/₃ vH Wohnzwecken dienend

1. Verwendung zu Wohnzwecken

a) Wohnzwecke

70

§ 7 b begünstigt nur Wohngebäude. Diese Funktion erfüllen nur Gebäude, die zum dauernden ganzjährigen Aufenthalt geeignet sind und die Führung eines Haushalts ermöglichen (vgl. BFH VIII R 59/69 und VIII R 107/69 v. 25. 4. 72, BStBl. S. 670 u. 671 betr. Eigenheim iSd. § 54). Ge-

bäude, die aus bautechnischen oder baurechtlichen Gründen nicht zum Daueraufenthalt geeignet sind, sind daher keine begünstigten Wohngebäude iSd. § 7 b (BFH aaO betr. Ferienwohnung in einem ausgewiesenen Wochenendhausgebiet; Abschn. 54 Abs. 3 Satz 3 EStR 1975; OFD Kiel v. 22. 11. 76, StEK EStG § 7 b Nr. 69; Grieger, DStZ 1972 S. 372; kritisch dazu Sauer, FR 1973 S. 264).

Wohnzweckänderung: Ob eine Änderung in der Funktion des Gebäudes eingetreten ist, beurteilt sich nach dem objektiven Sachverhalt. Die Unkenntnis des Absetzungsberechtigten von der schädlichen Nutzung durch den Mieter schützt nicht vor dem Verlust der Begünstigung, auch nicht, wenn es sich um einen mietvertragwidrigen Gebrauch handelt (vgl. BFH VI 228/61 U v. 18. 1. 63, BStBl. S. 183; DStPr. EStG § 7 b Nr. 21). Die Zweckänderung ist aber erst dann begünstigungsschädlich, wenn der Eigentümer nicht innerhalb angemessener Zeit Klage erhebt, oder wenn die Klage rechtskräftig abgewiesen wird (ähnlich FinMin. NRW und Längsfeld, BB 1958 S. 732).

71 b) Dienen zu Wohnzwecken

Zuführung zu Wohnzwecken: Das Objekt muß Wohnzwecken tatsächlich zugeführt worden sein. Wurden Wohnräume geplant und errichtet, aber niemals als Wohnung benutzt, sondern von vornherein zu anderen Zwecken verwendet, so findet § 7 b keine Anwendung (BFH VI R 150/66 v. 21. 2. 67, BStBl. S. 339).

Gebrauch zu Wohnzwecken: Erforderlich ist, daß das Wohnobjekt zum ganzjährigen dauernden Aufenthalt geeignet ist (s. Anm. 70); die ununterbrochene Benutzung zu Wohnzwecken ist nicht erforderlich (BFH IV 575/55 U v. 18. 10. 56, BStBl. S. 385; VIII R 107/69 v. 25. 4. 72, BStBl. S. 671); es genügt, daß die Räume ständig für Wohnzwecke zur Verfügung stehen (BFH IV 32/57 U v. 14. 5. 58, BStBl. S. 312). Ist die Wohnung objektiv zum dauernden Aufenthalt geeignet (s. Anm. 70), so genügt es für § 7 b, daß die Wohnung dem Eigentümer oder seinen Angehörigen überwiegend zum Ferien- oder Wochenendaufenthalt dient (BFH VIII R 107/69 aaO; vgl. dazu Sauer, FR 1973 S. 264; anders aber BVerwG v. 14. 11. 68, HFR 1969 S. 307 betr. § 82 II. WoBauG). Für die Nutzung vermieteter Räume ist die Nutzung durch den Mieter entscheidend (BFH VI 228/61 U v. 18. 1. 63, BStBl. S. 183, s. Anm. 70).

Kein Erfordernis der Selbstnutzung: Das begünstigte Objekt braucht nicht dem Eigentümer oder seinen Angehörigen zu Wohnzwecken dienen; Eigennutzung ist seit dem Neuregelungsgesetz (s. Anm. 5) für § 7 b keine Voraussetzung mehr. Das Objekt dient auch dann Wohnzwecken, wenn es als Wohnung an Dritte vermietet wird (BFH IV 32/57 U aaO). Räume, die nicht nur als Wohnung, sondern auch zur Ausübung der Prostitution dienen, dienen nicht Wohnzwecken (BFH IV 79/60 U v. 3. 8. 61, BStBl. S. 518; VI 178/60 U v. 4. 8. 61, BStBl. S. 515).

Überlassung zur vorübergehenden Beherbergung: Der Begriff des Wohnens setzt eine gewisse Dauer voraus (BFH IV 32/57 U v. 14. 5. 58, BStBl. S. 312). Ein Wohnobjekt, das nur zur vorübergehenden Beherbergung von Personen dient, dient keinen Wohnzwecken (glA FG Hamburg v. 8. 3. 74, EFG S. 307, rkr. betr. Eigentumswohnung, die für jeweils mehrere Wochen an Feriengäste vermietet und vom Eigentümer selbst nur an einigen Wochenenden zur Vorbereitung der Weitervermietung bewohnt wurde). Vgl. aber BFH IV 32/57 aaO, der bei einem durch Betriebsangehörige benutzten betrieblichen Ferienheim die Wohnzweckbestimmung als gegeben

ansah (uE bedenklich). Daß einzelne Räume in einem im übrigen zu Wohnzwecken benutzten Gebäude gelegentlich an Fremde zur Übernachtung vermietet werden, steht § 7 b nicht entgegen (BFH VI 228/61 U v. 18. 1. 63, BStBl. S. 183; vgl. hierzu *Hartz*, B 1963 S. 503; *Vangerow*, StuW 1963 Sp. 518).

Leerstehende Räume: Wie für das Objekt insgesamt, kommt es auch für den einzelnen Raum nicht darauf an, daß er ständig benutzt wird, sondern daß er als Wohnraum zur Verfügung steht. Bislang bei einem Neubau nicht benutzte Räume dienen Wohnzwecken, wenn sie zu diesem Zweck bestimmt sind. Stehen Räume, die Wohnzwecken gedient haben, vorübergehend leer, so ist die frühere Nutzungsart weiterhin maßgebend (BFH IV 575/55 U v. 18. 10. 56, BStBl. S. 385). Anders aber bei jahrelangem Leerstehenlassen auf unbestimmte Zeit (glA FG München v. 17. 11. 60, EFG 1961 S. 201, rkr.; s. dazu B 1967 S. 1244).

2. Die 66²/₃ vH-Grenze

a) Grundsätzliches

72

Die Abschreibungsvergünstigung des § 7 b setzt voraus, daß die begünstigten Objekte (s. Anm. 60—67) zu mehr als 66²/₃ vH Wohnzwecken dienen (Abs. 1 Satz 1); über Dienen zu Wohnzwecken s. Anm. 70—71. Wie dieses Verhältnis zu ermitteln ist, ist gesetzlich nicht geregelt. Dient ein Objekt zu mehr als 66²/₃ vH zu Wohnzwecken, so ist es grundsätzlich ohne Bedeutung, zu welchen Zwecken der übrige Teil des Gebäudes genutzt wird, es sei denn, das Gebäude wird in seiner äußeren Gestaltung so von den Fremdzwecken bestimmt, daß es seinen Charakter als Ein- oder Zweifamilienhaus verliert (s. Anm. 65 aE; § 54 Anm. 8).

Unterschreitung der Grenze: Wird die Grenze auch nur geringfügig unterschritten, so führt das regelmäßig zur Versagung der Abschreibungsvergünstigung (vgl. BFH VI 181/59 U v. 29. 7. 60, BStBl. S. 406). Dagegen ließ § 22 Abs. 3 Satz 2 EStDV 1956/57—1975 die Inanspruchnahme der AfA nach § 7 b auch bei solchen nach dem 31. 12. 52 in Westberlin errichteten Gebäuden zu, bei denen der Wohnzwecken dienende Teil nicht mehr als 66²/₃ vH beträgt; diese Änderung des § 7 b im Verordnungswege ist unzulässig; die Vorschrift ist wegen Überschreitung der gesetzlichen Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Ziff. 1 nichtig (FG Düss. v. 21. 11. 74, EFG 1975 S. 154, rkr.).

Ermittlung: Ein Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung dienen zu mehr als 66²/₃ vH Wohnzwecken, wenn die Grundfläche (s. Anm. 76) der Wohnzwecken dienenden Räume mehr als 66²/₃ vH der gesamten Nutzfläche (s. Anm. 75) beträgt (Abschn. 54 Abs. 1 Satz 1 EStR 1975). Das Verhältnis der Herstellungskosten ist unerheblich (glA OFD München, B 1952 S. 855).

Ausnahme bei abweichender Geschoßhöhe: Bei wesentlichen Abweichungen in der Geschoßhöhe ist nicht das Flächenverhältnis maßgebend, sondern vom umbauten Raum auszugehen, also der umbaute Raum, der Wohnzwecken dient, zu dem anderen Zwecken dienenden umbauten Raum ins Verhältnis zu setzen (Abschn. 54 Abs. 2 Satz 4; s. Anm. 75).

Nutzfläche ist die Summe aus der Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume, der Grundfläche der betrieblichen oder beruflichen Zwecken dienenden Räume (zB Läden, Werkstätten, Lagerräume, Büros, Praxisräume) und der Grundfläche der anderen Zwecken dienenden Räume

(Wirtschaftsräume), wie zB Vorratsräume, Ställe, Abstellräume (Abschn. 54 Abs. 1 Satz 2 EStR 1975; s. Anm. 75).

Grundfläche: Bei der Berechnung der Wohnzwecken dienenden Räume sowie der anderen Zwecken dienenden Räume ist grundsätzlich von der Zweiten BerechnungsVO — II. BV — (idF v. 21. 2. 75, BGBl. I S. 569) auszugehen (BFH IV 253/65 v. 8. 7. 71, BStBl. S. 707; Abschn. 54 Abs. 2 Satz 2 EStR 1975; s. Anm. 75).

Ausbauten und Erweiterungen, die nicht die Voraussetzungen des § 7 b Abs. 2 erfüllen (s. Anm. 224—226), sind nicht selbständig begünstigt, sondern nachträgliche Herstellungskosten iSd. § 7 b Abs. 1 Satz 1. Sie können jedoch die Folge haben, daß ein Einfamilienhaus usw., bei dem der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 64 gestellt worden ist, das jedoch bisher nicht zu mehr als $66\frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken diente, diese Voraussetzung nunmehr erfüllt. In einem solchen Fall sind uE für den noch nicht abgelaufenen Teil des mit der Fertigstellung des Einfamilienhauses usw. begonnenen Achtjahreszeitraums die erhöhten Absetzungen zulässig.

Abschnittsweiser Aufbau: Stellt das Ergebnis des ersten Bauabschnitts objektiv ein fertiggestelltes (Teil-)Gebäude dar, so beurteilt sich die Anwendbarkeit des § 7 b nach den Verhältnissen dieses Bauabschnitts und ist ohne Rücksicht auf den geplanten weiteren Aufbau zu versagen, wenn der erforderliche Anteil der Wohnfläche nicht erreicht ist. (GIA FG Hannover v. 26. 6. 53, BB S. 821; FG Düss. Kamm. Köln v. 23. 2. 54, EFG S. 173, rkr.: Errichtung einer Werkstatt und später unter Verwendung einer Brandmauer Errichtung eines Wohnhauses — § 7 b anwendbar auf die Herstellungskosten des Wohnhauses; BFH IV 298/54 U v. 28. 7. 55, BStBl. S. 292; Kaatz, FR 1956 S. 134; Wennrich, Inf. 1955 S. 20). Über Fertigstellung bei abschnittweisem Aufbau s. Anm. 126.

Bei abschnittweisem Innenausbau (ein Teil des Wohnraums wird nur im Rohbau erstellt und erst später fertiggestellt) nimmt B 1957 S. 1059 an, daß die noch nicht fertiggestellten Wohnungen nicht zur Wohnfläche zu rechnen seien; vgl. auch *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 56/58 und 11/63 XIV; nach der Zweckbestimmung des § 7 b wohl zu Recht, weil insoweit noch kein neuer Wohnraum geschaffen worden ist und die Räume auch nicht als Nebenräume der bereits vorhandenen Wohnungen betrachtet werden können. Bei Fertigstellung handelt es sich dann um einen Ausbau iSd. § 7 b Abs. 2 (s. Anm. 126).

73—74 Einstweilen frei.

75 b) Ermittlung der Nutzfläche

Die gesamte Nutzfläche des begünstigten Objekts ist in sinngemäßer Anwendung der §§ 43, 44 II. BV festzustellen (Abschn. 54 Abs. 2 Satz 2 EStR 1975). Entsprechend diesen Vorschriften sind die Grundflächen der einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, einem Gewerbebetrieb oder einer selbständigen Arbeit dienenden Räume, ferner die Grundflächen von Wirtschaftsräumen zu berechnen und der Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume hinzuzurechnen.

Wirtschaftsräume (zB Futterküchen, Vorratsräume, Ställe, Abstellräume) sind in die Nutzfläche eines Gebäudes grundsätzlich nur dann einzubeziehen, wenn die Räume mit dem Wohngebäude baulich verbunden sind (BFH IV 532/54 U v. 21. 4. 55, BStBl. S. 183; VI 85/56 U v. 19. 12. 56, BStBl. 1957 S. 66). Die bauliche Verbindung ist aber nicht ausschlaggebend,

wenn es sich nicht um zwei wirtschaftlich selbständige Gebäude, sondern um ein Haupt- und ein übliches Nebengebäude handelt, wie es zB bei Garagen, Schuppen usw. der Fall ist (BFH VI 85/56 U aaO; Abschn. 54 Abs. 1 Satz 3 EStR 1975); derartige Gebäude bilden nach der Verkehrsauffassung mit dem Wohngebäude eine wirtschaftliche Einheit (s. dazu auch Anm. 61) *Dachböden, Keller, Trockenräume und Waschküchen* sind dem Wohnzwecken dienenden Teil des Gebäudes zuzurechnen, es sei denn, es handelt sich zB um solche Waschküchen, die für die nicht Wohnzwecken dienenden Wirtschaftsräume bestimmt sind (BFH IV 353/53 U v. 18. 11. 54, BStBl. 1955 S. 39, 42).

Treppen, die nicht innerhalb einer Wohnung liegen, bleiben sowohl bei der Berechnung der gesamten Nutzfläche als auch bei der Berechnung der Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume außer Ansatz (BFH VI 181/59 U v. 29. 7. 60 und Bescheid v. 29. 1. 60, BStBl. S. 406).

Von den einzelnen Grundflächen abzuziehen sind Schornsteine und andere Mauervorlagen, freistehende Pfeiler und Säulen sowie bestimmte Treppen unter den Voraussetzungen des § 43 Abs. 4 II. BV. Hinzuzurechnen sind unter den Voraussetzungen des Abs. 5 dieser Vorschrift bestimmte Fenster- und Wandnischen, Erker, Wandschränke und Raumteiler unter Treppen, nicht jedoch die Grundflächen der Türnischen.

Nicht Wohnzwecken dienende Räume sind bei der Ermittlung der der Einkunftserzielung dienenden Grundfläche (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständige Arbeit) anzusetzen; das gleiche gilt für sowohl Wohnzwecken als auch der Einkunftserzielung dienende Räume, wenn die Zwecke der Einkunftserzielung überwiegen (s. u.). Weder Wohnzwecken noch der Einkunftserzielung dienende Räume (Wirtschaftsräume, s. u.) bilden eine gesonderte Grundfläche, sind also nicht der Wohnzwecken dienenden Grundfläche hinzuzurechnen. Voraussetzung ihrer Einbeziehung in die gesamte Nutzfläche ist, daß sie Teil des begünstigten Gebäudes sind (wirtschaftliche Einheit, s. o.).

Der Einkunftserzielung dienende Räume: Als solche sind anzusehen

- alle einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft dienenden Räume; dazu zählt zB auch der nicht ausgebaute Dachboden des Wohnhauses eines Landwirts, wenn er flächenmäßig und zeitlich überwiegend betrieblich genutzt wird (BFH IV 253/65 v. 8. 7. 71, BStBl. S. 707);
- einem Gewerbebetrieb oder einer selbständigen Arbeit dienende Räume wie zB Läden, Werkstätten, Lagerräume, Büros, Praxisräume (vgl. Abschn. 54 Abs. 1 Satz 2 EStR 1975).

Weder Wohnzwecken noch der Einkunftserzielung dienende Räume (sog. Wirtschaftsräume) sind als Teil des begünstigten Objekts in die Nutzfläche einzubeziehen (s. o.), zB zur privaten Lebenshaltung genutzte Vorratsräume, Ställe, Abstellräume, nicht jedoch die sog. Nebenräume einer Wohnung (s. im einzelnen Anm. 76). Soweit allerdings sog. Nebenräume (zB Waschküchen oder Kellerräume) nicht der Wohnung, sondern Wirtschaftsräumen dienen, sind sie der Grundfläche der Wirtschaftsräume zuzurechnen (BFH IV 353/53 U aaO; glA *Wenrich*, Inf. 1955 S. 19).

c) Ermittlung der Wohnzwecken dienenden Grundfläche

76

Die Grundfläche der Wohnzwecken dienenden Räume ist gem. §§ 43, 44 II. BV festzustellen (Abschn. 54 Abs. 2 Satz 2 EStR 1975). Nach Wahl des Bauherrn ist die Grundfläche eines Raumes aus den Fertigmaßen oder aus den Rohbaumaßen zu ermitteln (§ 43 Abs. 1 Satz 1 II. BV). Werden die

Rohbaum Maße zugrunde gelegt, so sind die errechneten Grundflächen um 3 vH zu kürzen (§ 43 Abs. 3 II. BV). Über den Abzug von Schornsteinen, Mauervorlagen, freistehenden Pfeilern, Säulen und Treppen sowie über Hinzurechnung von Fenster- und Wandnischen, Erkern, Wandschränken und Raumteilern unter Treppen s. § 43 Abs. 4 u. 5 II. BV.

Anrechenbare Grundfläche: Maßgebend ist die gem. § 44 II. BV ermittelte „anrechenbare Grundfläche“. Danach sind zur Ermittlung der Wohnflächen anzurechnen

- voll: die Grundflächen von Räumen und Raumteilen mit einer lichten Höhe von mindestens 2 m;
- zur Hälfte: die Grundflächen von Räumen und Raumteilen mit einer lichten Höhe von mindestens 1 m und weniger als 2 m und von Wintergärten, Schwimmbädern und ähnlichen, nach allen Seiten geschlossenen Räumen;
- nicht anrechenbar: die Grundfläche von Räumen und Raumteilen mit einer lichten Höhe von weniger als 1 m.

Lichte Höhe ist der Abstand von der Bodenfläche, der erforderlich ist, einen Gegenstand senkrecht unter einem anderen durchzubringen; die 1 m bzw. 2 m-Grenze ist beim Dachboden zwischen Boden und Unterkante der Dachsparren, nicht zwischen Boden und Dachziegeln zu ermitteln (BFH VI 169/63 v. 26. 7. 63, StRK EStG § 7 b R. 77).

Ausschließlich zu Wohnräumen gehörende Balkone, Loggien, Dachgärten oder eingedeckte Freisitze können auf Verlangen des Bauherrn bis zur Hälfte angerechnet werden; in diesem Fall ist jedoch gem. Abs. 3 und 4 der Vorschrift ein Abzug von pauschal 10 vH der jeweiligen Grundfläche vorzunehmen. Angesichts dieser gesetzlichen Regelung ist für ein richterliches Ermessen uE kein Raum; zweifelhaft daher FG Düss./Köln v. 19. 9. 69, EDStZ S. 431, wonach Balkone bei der Wohnflächen- und Nutzflächenberechnung nur insoweit berücksichtigt werden, als ihre Größe in einem angemessenen Verhältnis zu der dazugehörigen Wohnung steht.

Wohnzwecken dienende Räume: Nach Abschn. 54 Abs. 1 Satz 4 EStR 1975 gehören dazu im einzelnen

- Wohn- und Schlafräume;
- Küchen;
- Nebenräume einer Wohnung; dazu rechnen zB Dielen, Schrankräume, Abstellräume, Windfänge, nicht außerhalb der Wohnung liegende Vorräume (vgl. BFH VI 169/63 v. 26. 7. 63, StRK EStG § 7 b R. 77), Flure, Treppen innerhalb der Wohnung einschl. Treppenabsätze, Galerien, Aborte, Spülküchen, Speise- und Besenkammern, Veranden, Wintergärten, Loggien, Balkone und gedeckte Freisitze (BMF in BFH IV 353/53 U v. 18. 11. 54, BStBl. 1955 S. 39; zur Abgrenzung zwischen Balkonen und Terrassen vgl. BFH IV 83/55 v. 22. 3. 57, StRK EStG § 7 b R. 21).
- die zur räumlichen Ausstattung einer Wohnung gehörenden Räume; dazu gehören zB Bodenräume, Waschküchen, Kellerräume, Trockenräume, Speicherräume, Vorplätze, Bade- und Brauseräume, Backstuben, Plättstuben, Rollkammern, Fahrrad- und Kinderwagenräume usw., gleichgültig, ob sie zur Benutzung durch den einzelnen Wohnungsinhaber oder zur gemeinsamen Benutzung der Hausbewohner bestimmt sind
- Garagen gem. § 7 b Abs. 6 (s. Anm. 300—311);
- Luftschutzräume; und zwar auch bei gemischt genutzten Grundstücken und auch dann, wenn die Luftschutzräume (bis zum Bedarf im Ernstfall) für betriebliche oder berufliche Zwecke (zB als Lagerräume) genutzt werden (FinVerw., NRW v. 23. 5. 62, StEK EStG § 10 Abs. 1 Ziff. 3 Nr. 8 = BB S. 626 betr. Bausparbeiträge; uE für § 7 b entsprechend heranzuziehen; vgl. näher *Seithel*, FR 1962 S. 287).

Sowohl Wohnzwecken als auch anderen Zwecken dienende Räume sind stets bei der Berechnung der gesamten Nutzfläche zu berücksichtigen. Ob sie der Wohnzwecken dienenden Grundfläche oder der anderen Zwecken dienenden Nutzfläche zuzurechnen sind, entscheidet sich danach, welchem Zweck sie überwiegend dienen; nach dem überwiegenden Zweck sind sie entweder ganz den Wohnzwecken oder ganz den anderen Zwecken dienenden Räumen zuzurechnen (ständige Rspr., zB BFH IV 353/53 U v. 18. 11. 54 aaO; VI 85/56 U v. 19. 12. 56, BStBl. 1957 S. 66; VI 169/63 aaO; VI 186/63 v. 14. 8. 64, StRK EStG § 7 b R. 89; ebenso FinVerw., Abschn. 54 Abs. 2 Satz 1 EStR 1975). Diese typisierende Zurechnung soll auch für Räume gelten, bei denen die Nutzung nicht ständig wechselt, sondern das Nutzungsverhältnis Wohnzwecke — sonstige Zwecke gleichbleibt (so BFH VI 186/63 v. 14. 8. 64, StRK EStG § 7 b R. 89), zB bei einem Heizungskeller (ebenso FinVerw., B 1961 S. 1599 = BB 1962 S. 436 = FR 1962 S. 128 = EDStZ 1962 S. 13). AA FG Rhld.-Pf. v. 30. 4. 63 (EFG S. 452, aufgehoben durch BFH VI 186/63 aaO): Aufteilung der Grundfläche eines Heizungskellers entsprechend dem feststehenden Verhältnis der Nutzungszwecke; in der vollen Zurechnung zur zwecküberwiegenden Nutzungsart liege eine unzulässige Typisierung (gegen BFH aaO auch *Henninger*, StRK-Anm. EStG § 7 b R. 89).

FG Stuttg. v. 9. 2. 56, EDStZ S. 360, läßt gemischt genutzte Gebäudeteile ganz außer Betracht, wenn sie für Wohn- und andere Zwecke je zur Hälfte benutzt werden.

Einstweilen frei.

77—79

IV. Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 64

Schrifttum: *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 33/62 XII, 22/63 IV, 47/63 VII, II B 10 (Einzelfragen ab 1964) XII, II B 25 (Einzelfragen ab 1964) VII und 25 f I; *Söffing*, DStZ 1962 S. 219; *Littmann*, FR 1963 S. 258; *Steinfeld*, Inf. 1963 S. 181; B 1973 S. 996; *Längsfeld*, B 1973 S. 1139, 1191; *Richter*, Inf. 1973 S. 342; *Söffing*, DStZ 1973 S. 208 = FR 1973 S. 274 = Inf. 1973 S. 268; *Weisse*, DStR 1973 S. 372; *Zitzmann*, BB 1973 S. 841, 927 und 1974 S. 351; B 1974 S. 505.

1. Bauantrag als Tatbestandsvoraussetzung des § 7 b

80

Seit dem Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 64 (s. Anm. 5) sind nach § 7 b Abs. 1 Satz 1 nur noch solche Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen begünstigt, „bei denen der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. Dezember 1964 gestellt worden ist“. Bauten, die ohne Bauantrag fertiggestellt werden (sog. Schwarzbauten), können nicht nach § 7 b abgeschrieben werden. Eine Nachholung des Bauantrags nach Baubeginn, aber vor Fertigstellung (s. dazu Anm. 126) reicht uE zur Erfüllung des Tatbestands des Abs. 1 Satz 1 jedoch aus, da es nur darauf ankommt, daß im Zeitpunkt der Fertigstellung ein begünstigtes Objekt iS dieser Vorschrift vorliegt. Dies gilt jedoch uE nicht in Ausschlußzeiträumen (10. 10. 62 — 31. 12. 64 gem. § 7 b Abs. 8; 9. 5. 73 — 31. 12. 73 gem. § 1 Abs. 3 3. KonjVO); s. dazu Anm. 82 aE.

Über die Bedeutung des Bauantrags für die Abgrenzung der Ausschlußzeiträume s. Anm. 51.

2. Antrag auf Baugenehmigung

81

Antrag auf Baugenehmigung ist der formelle Bauantrag, dh. das Schreiben, mit dem die landesrechtlich vorgesehene Genehmigung für den Bau

angestrebt wird (BFH VI 281/64 v. 28. 3. 66, BStBl. S. 454; VIII R 86/69 v. 20. 11. 73, BStBl. 1974 S. 69; Abschn. 53 Abs. 1 Satz 5 EStR 1975). Der Wortlaut des § 7 b und der gewählte Begriff sind insoweit eindeutig.

Bauvoranfragen bei der Baugenehmigungsbehörde, die die Klärung einzelner Punkte des Bauvorhabens zum Ziel haben, insbes. häufig die Frage, ob überhaupt gebaut werden darf, können nicht als Bauantrag iSd. § 7 b angesehen werden, ebensowenig *Vorbesprechungen* oder *Anträge auf Finanzierung* des geplanten Baues mit öffentlichen Mitteln (BFH aaO; FinVerw. aaO Satz 6). Auch die *Beantragung eines Vorbescheids* zu einzelnen in der Baugenehmigung zu entscheidenden Fragen (vgl. zB Art. 92 Bayer. Bauordnung) genügt nicht, da der formelle Bauantrag hier noch aussteht (BFH VI 281/64 aaO).

82 3. Zeitpunkt der Antragstellung

Zeitpunkt der Stellung des Antrags auf Baugenehmigung ist der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag bei der Behörde gestellt wird, bei der er nach Landesrecht einzureichen ist; maßgebend ist regelmäßig der Eingangsstempel dieser Behörde (BdF v. 12. 7. 73, BStBl. I S. 562 Ziff. 2).

Behauptet der Stpfl. einen anderen Eingangstag, so muß er gewichtige Umstände darlegen, die die Überzeugung vermitteln können, daß das Datum des Eingangsstempels nicht mit dem Tag des Eingangs des Bauantrags bei der Behörde übereinstimmt (FG Düss./Köln v. 21. 10. 70, EDStZ 1971 S. 7).

Verlängerung der Baugenehmigung: Wird die Gültigkeitsdauer einer Baugenehmigung verlängert, so wird dadurch der Zeitpunkt der Antragstellung nicht berührt (OFD Hamburg v. 8. 10. 63, StEK EStG § 7 b Nr. 17 = B S. 1446).

Bauantrag des Rechtsvorgängers: Erwirbt ein Stpfl. ein Grundstück, für das der Veräußerer bereits eine Baugenehmigung beantragt hatte, und beabsichtigt der Erwerber, das Grundstück nach den Plänen des Veräußerers zu bebauen, so ist der Zeitpunkt maßgebend, zu dem der Veräußerer die Baugenehmigung beantragt hat (BdF v. 12. 7. 73 aaO).

Ablehnung des Bauantrags: Ist der Bauantrag abgelehnt worden und wird erst auf Grund eines neuen Antrags die Baugenehmigung erteilt, so ist Zeitpunkt der Antragstellung der Eingang des neuen Bauantrags bei der Behörde (BdF aaO).

Stellung eines zweiten Bauantrags: Stellt der Bauherr für ein Bauvorhaben *in engem zeitlichem Zusammenhang* (snst s. u.) nacheinander zwei Bauanträge, so kommt es für die Frage, welcher Antrag für § 7 b maßgebend ist, vor allem auf den Umfang der Änderung der Baupläne an. Ist der zweite Bauantrag mit dem ersten inhaltsgleich, so bleibt der Zeitpunkt des ersten maßgebend, auch wenn bei Stellung des zweiten der erste Antrag oder die Baugenehmigung auf Grund des ersten Antrags formell zurückgenommen wird (glA FinMin. NRW v. 18. 2. 74, BB S. 352 = B S. 456 = FR S. 138). Macht die Änderung der Baupläne eine sog. *Nachtragsgenehmigung* erforderlich, so gilt ebenfalls weiterhin der Zeitpunkt des ursprünglichen Bauantrags (OFD Hamburg v. 8. 10. 63 aaO). Weichen die neuen Baupläne von den ursprünglichen so erheblich ab, daß eine neue Baugenehmigung erteilt werden muß oder erteilt werden müßte, so bestimmt der Eingang des zweiten Bauantrags den Tag der Antragstellung (glA OFD Hamburg aaO). Liegt zwischen dem ersten und dann zurückgenommenen Bauantrag und dem zweiten Bauantrag ein *erheblicher zeitlicher Abstand*, so ist uE auf den Zeitpunkt des zweiten Bauantrags abzustellen (glA FG Ba.-Württ. v. 19. 2. 70, EFG S. 216, rkr.), auch wenn die Anträge inhaltsgleich sind.

Schwarzbauten: Wird ein Bauobjekt fertiggestellt, ohne daß ein Bauantrag gestellt worden ist, so entfällt die Abschreibungsberechtigung nach § 7 b EStG 1965—1975 wegen Nichterfüllung des Begünstigungstatbestandes des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 80). Insoweit handelt es sich nicht um ein Problem des Zeitpunkts der Antragstellung; anders dagegen bei denjenigen Vorschriften, die für den zeitweiligen Ausschluß der Abschreibungsbegünstigung auf den Zeitpunkt der Stellung des Bauantrages abstellen; das sind § 7 b Abs. 8 EStG (s. Anm. 390—392) und § 1 Abs. 3 der 3. KonjVO (s. Anm. 50—51). Für die Ausschlußzeiträume (10. 10. 62 — 31. 12. 64 und 9. 5. 73 — 31. 12. 73) dürfen Bauvorhaben, die ohne Bauantrag durchgeführt werden, nicht besser behandelt werden als solche, für die ein Bauantrag vor Baubeginn ordnungsgemäß gestellt worden ist (vgl. BFH VI 213/65 U v. 20. 10. 65, BStBl. S. 730). Decken sich der Zeitraum der Errichtung des Bauobjekts und der Ausschlußzeitraum ganz oder teilweise, so sind nach BdF v. 17. 9. 73 (BStBl. I S. 610 betr. 3. KonjVO) die erhöhten Absetzungen nach § 7 b stets zu versagen. UE zu Recht, da der Bauantrag nicht als nicht im Ausschlußzeitraum gestellt angesehen werden kann. Auf den Baubeginn bzw. die Erteilung der ersten Bauaufträge kommt es dabei uE nicht an (offengelassen von BFH VI 213/65 U aaO).

Einstweilen frei.

83—84

V. Der Bauherr (Hersteller) als Berechtigter

Schrifttum: *Scheuffele*, BB 1970 S. 1429; *Knief*, FR 1971 S. 569; *Baranowski*, NWB F 3 S. 3393 (6. 2. 72); *Böttcher/Beinert/Hennerkes*, RWP-Blatte 14 D ESt. II B 25 r ab 1964, B 1972 S. 550; *Jenkis*, BB 1972 S. 789; *Kreile*, NSt. Verlustzuweisung Finanzierungsbeteiligungen Darst. 2 (15. 10. 72), B 1972 S. 1036; *Scholz*, FR 1972 S. 265; *Seithel*, DStR 1972 S. 709; *Steinfeld*, Inf. 1972 S. 436; *Turnbull/Irrgang*, NWB F 3 S. 3539; *Böger/Knief in Rädler/Raupach*, Handb. d. begünst. KapAnl., Köln 1973 S. 421—433; *Bockholt*, B 1973 S. 639; *Fleischmann*, FR 1973 S. 365; *Hofbauer*, DStR 1973 S. 16; *Möllinger*, KStR 12 d S. 169 (15. 6. 73); *S. Beck*, FR 1974 S. 846 betr. Rohbau.

1. Bedeutung der Abgrenzung Bauherr — Erwerber für § 7 b

85

Persönliche Abschreibungsberechtigung: § 7 b Abs. 1 Satz 1 spricht von „Herstellungskosten“, die erhöht abgeschrieben werden können; die Stpfl. sind also nur als Hersteller von Einfamilienhäusern usw. begünstigt. Im Rahmen des § 7 b wird der Hersteller als Bauherr bezeichnet, so ausdrücklich in Abs. 3—5 und Abs. 7. Im Gegensatz dazu steht der Erwerber von Einfamilienhäusern usw.; seine Abschreibungsberechtigung folgt nicht aus Abs. 1, sondern aus Abs. 3 als Ersterwerber und Abs. 4 als Zweiterwerber.

Umfang der Begünstigung: Dem Bauherrn stehen die erhöhten Absetzungen gem. Abs. 1 (8×5 vH seiner Herstellungskosten, s. Anm. 130—131) — solange er wirtschaftlicher Eigentümer des begünstigten Objekts ist (s. Anm. 40) — uneingeschränkt zu, dem Ersterwerber gem. Abs. 3 dagegen nur der Teil der insgesamt 40 vH, den der Bauherr nicht ausgenutzt hat (s. Anm. 251). Die Abschreibungsberechtigung des Zweiterwerbers gem. Abs. 4 hängt davon ab, daß der Bauherr wie auch der Ersterwerber überhaupt auf § 7 b-Absetzungen verzichtet haben (s. Anm. 259).

Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen des Bauherrn sind seine Herstellungskosten (s. Anm. 111—118). Erst- und Zweiterwerber nehmen die Abschreibungen von ihren Anschaffungskosten vor (s. Anm. 245 und

260); Herstellungskosten können beim Erwerber nur als nachträgliche Herstellungskosten eine Rolle spielen (s. Anm. 251 aE).

Zeitpunkt der Fertigstellung: Der Bauherr ist ab dem Jahr der Fertigstellung begünstigt (s. Anm. 125). Der Erst- oder Zweiterwerber ab dem Jahr des Erwerbs (s. Anm. 250 und 260), aber nur dann, wenn der Erwerb binnen 8 Jahren nach Fertigstellung erfolgt ist (s. Anm. 242 und 258).

Nachholung erhöhter Absetzungen: Bauherr, Erst- und Zweiterwerber haben gem. § 7 b Abs. 5 das Recht, nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen nachzuholen. Für den Ersterwerber besteht die Möglichkeit, dabei auch Abschreibungsbeträge nachzuholen, die dem Bauherrn zustanden, von diesem aber nicht ausgenutzt wurden (s. Anm. 289).

86 Einstweilen frei.

87 2. Definition des Bauherrnbegriffs

Bauherr ist, „wer auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen läßt“ (§ 11 c Abs. 3 EStDV; BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593; BMWF v. 31. 8. 72, BStBl. I S. 486). Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, ist nach dem Gesamtbild unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles zu entscheiden, und zwar unabhängig von den in den Verträgen gewählten Bezeichnungen nach dem wirklichen Gehalt der von den Beteiligten getroffenen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung (Abschn. 56 Abs. 1 EStR 1975; BMWF v. 31. 8. 72 aaO).

Auf eigene Rechnung und Gefahr: Die Bauherreneigenschaft setzt voraus, daß der Stpfl. „das umfassend zu verstehende *Bauherrenwagnis* trägt“ (BFH VIII R 150/70 aaO unter Hinweis auf BFH II 102/63 v. 28. 11. 67, BStBl. 1968 S. 186). Darunter sind nicht in erster Linie die Übernahme des (abwärtzbaren) Baukostenrisikos, sondern umfassender die gesamten Wagnisse (Risiken) des „Herrn des Baues“ — im Gegensatz zu dem nur vermittelnden Betreuer oder dem ausführenden Unternehmer — zu verstehen, insbes. die mit der Erstellung des Baues verbundenen Risiken, zB der Haftung, der zufälligen Verschlechterung und des Untergangs des Gebäudes (so BFH II 102/63 aaO). S. näher Anm. 88.

Wer baut oder bauen läßt: Bauen läßt derjenige, der das Bauwerk im *eigenen Namen* erstellen läßt (BFH II 102/63 aaO), gleichgültig ob auf eigenem oder fremdem Grundstück (glA *Fischer-Dieskau/Perganda/Schwender*, § 33 2. WoBauG Anm. 3). Nicht Bauherr ist demnach der Käufer, der das fertige Bauwerk erwirbt, aber auch nicht der Betreuer, der im Namen und in Vollmacht eines anderen tätig wird (so FG Bremen v. 27. 10. 67, EFG 1968 S. 164). Bauherr ist jedoch der im eigenen Namen handelnde Erwerber eines Fertighauses (s. Anm. 111 „Fertighaus“). Handeln im eigenen Namen ist ein wesentliches Indiz, reicht jedoch allein nicht aus, um die Bauherreneigenschaft stets zu bejahen (vgl. BFH II 102/63 aaO: „garantiert allein keine sichere Abgrenzung“). Zwar ist es grundsätzlich unschädlich, wenn der Stpfl. einen Betreuer für einzelne Bauherrenfunktionen oder auch einen Generalunternehmer für alle Bauherrenfunktionen einschaltet, der in seinem Namen nach außen handelt; daneben bleibt aber weiterhin erforderlich, daß der Stpfl. das Bauherrenwagnis trägt (s. o.) und die Herrschaft über das Baugeschehen hat (zur Einflußnahme auf das Baugeschehen s. im einzelnen Anm. 89).

Wirtschaftlicher Bauherr: Auch wer nicht im eigenen Namen handelt, kann Bauherr sein. Es kommt darauf an, wer *wirtschaftlich* die Stellung eines

Bauherrn innehat (BFH VIII R 150/70 aaO). Deshalb kann es geboten sein, „im Einzelfall unter besonders gelagerten Umständen als Bauherrn = Errichter eines Gebäudes nicht den formell als solchen in eigenem Namen Auftretenden, sondern denjenigen anzusehen, der unter Würdigung des Gesamtbildes kraft besonderer Gestaltung tatsächlich (wirtschaftlich) als Herr des Baues gelten muß“ (BFH II 102/63 aaO). Wirtschaftlicher Bauherr können insbes. der Kaufanwärter, der Dauerwohnberechtigte und der Nießbraucher sein (s. Stichwörter in Anm. 400).

Bauherrengemeinschaften: Bei Bruchteilsgemeinschaften (§§ 741, 1008 BGB) und bei Gesamthandsgemeinschaften (BGB-Gesellschaft, Personengesellschaften des Handelsrechts, Erbengemeinschaften, Gütergemeinschaften) ist Bauherr nicht die Gemeinschaft, sondern das einzelne Mitglied (s. Anm. 100).

3. Merkmale des Bauherrenbegriffs

a) Bauherrenwagnis

88

Für den Bauherrn als Abschreibungsberechtigten iSd. § 7 b Abs. 1 ist das Bauherrenwagnis kennzeichnend, das nach BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593 umfassend zu verstehen ist. Maßgebliche Gesichtspunkte sind nach dem sog. Bauherrenenerlaß (Schr. des BMWF v. 31. 8. 72, BStBl. I S. 486), ob der Eigentümer

- des Gebäudes oder der Wohnung die mit der Durchführung des Baus verbundenen Risiken, insbes. hinsichtlich Baugrund und Baugenehmigung, trägt;
- das Baukostenrisiko trägt (kein Festpreis);
- ab Baubeginn das Finanzierungsrisiko trägt;
- aus den Verträgen mit dem Bauunternehmen über die Ausführung des Bauvorhabens berechtigt und verpflichtet ist;
- für die Erfüllung seiner Verpflichtungen aus den Bauausführungsverträgen von Bauunternehmen selbst in Anspruch genommen werden kann (keine Garantie des Baubetreuers gegenüber den Bauunternehmen).

Das Bauherrenwagnis liegt keineswegs nur dann beim künftigen Gebäudeeigentümer, wenn diese Merkmale sämtlich vorliegen; andererseits wiegt auch keiner dieser Gesichtspunkte so schwer, daß allein seine Verneinung die Bauherreneigenschaft ausschließen würde. Zu berücksichtigen ist, daß ein geringes Bauherrenrisiko des künftigen Eigentümers durch das Maß seiner Einflußnahme auf die Baugestaltung aufgewogen werden kann (und umgekehrt).

Baurisiken: Darunter werden insbes. die Risiken der Haftung, der zufälligen Verschlechterung des Gebäudes, zB Grundwasserstörungen bei der Fundamentierung, Deckensenkung wegen fehlerhafter Betonmischung, Brand- oder Unwetterschäden bei der Rohbauerstellung, oder des Untergangs des Gebäudes, weniger das Baukostenrisiko verstanden.

Baukostenrisiko: Es spielt idR eine untergeordnete Rolle (vgl. BFH II 102/63 v. 28. 11. 67, BStBl. 1968 S. 186 betr. Grunderwerbsteuer); denn seine Abwälzung auf das Bauunternehmen ist nur eine Frage des wirtschaftlichen Geschickes und der wirtschaftlichen Macht (glA *Boruttau/Klein*, GrEStG, 10. Aufl. 1977, Vorbemerkung vor § 1 Textziff. 18 h). Deshalb spricht die Vereinbarung eines Festpreises für sich nicht gegen die Bauherreneigenschaft (glA BFH II 102/63 aaO; *Böger/Knief* in *Rädler/Raupach*, Hdb. d. stbg. KapAnlagen, Köln 1973 S. 432). Allerdings

dürfte ein unaufgeschlüsselter Pauschalpreis für Grunderwerb, Bebauung, Finanzierungsvermittlung und sonstige Dienstleistungen des Baubetreibers ein Indiz für käuflichen Erwerb sein (glA *Böger/Knief* aaO S. 433). Das Baukostenrisiko gewinnt jedoch an Bedeutung, wenn — wie im Falle der Kaufanwärter (s. Stichwort in Anm. 400) — während der Bauzeit keine ins Gewicht fallenden Risiken beim künftigen Eigentümer liegen, weil der ausführende Unternehmer die Gefahr des zufälligen Untergangs und der Verschlechterung gem. §§ 446, 644 BGB bis zur Abnahme trägt (vgl. FG Bremen v. 27. 10. 67, EFG 1968 S. 164; OFD Bremen v. 27. 3. 68, StEK EStG § 7 b Nr. 23; *Böger/Knief* aaO S. 432).

Finanzierungsrisiko: Daß der Betreuer die Finanzierung besorgt, sagt uE wenig darüber aus, wer das Bauherrenwagnis trägt, insbes. wenn es sich lediglich um Kreditvermittlung handelt. Selbst bei Zwischenfinanzierung aus eigenen Mitteln des eingeschalteten Betreibers hat BFH die Bauherreneigenschaft der Stpfl. bejaht (BFH II 102/63 aaO; anders OFD Bremen v. 27. 3. 68 aaO betr. Kaufanwärter).

Vertragliche Beziehungen zum Bauunternehmen: Bei Einschaltung eines Betreibers in das Bauvorhaben sind vor allem die Kaufanwartschaftsfälle und die Geschäftsbesorgungsfälle zu unterscheiden. Bei den Kaufanwartschaftsfällen errichtet der Baubetreuer das Objekt auf einem Grund, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung; vertragliche Beziehungen zwischen Kaufanwärter und Bauunternehmen bestehen also nicht; gleichwohl kann auch der Kaufanwärter (wirtschaftlicher) Bauherr sein. Bei den Geschäftsbesorgungsfällen wird der Betreuer auf einem von dem künftigen Gebäude- oder Wohnungseigentümer zuvor (häufig von ihm oder über ihn) erworbenen Grundstück im Namen und Verrechnung der Eigentümer tätig; aus den Verträgen mit dem Bauunternehmen werden also die Eigentümer berechtigt und verpflichtet. Bei den Geschäftsbesorgungsfällen spricht die Zivilrechtslage also für die Bauherrenstellung der künftigen Eigentümer; wirtschaftlich kann jedoch im Einzelfall der eingeschaltete Baubetreuer als Bauherr anzusehen sein (vgl. *Böger/Knief* aaO S. 423).

Garantie: Daß der Betreuer in Geschäftsbesorgungsfällen gegenüber dem Bauunternehmer für die Erfüllung der Verträge durch die verpflichteten Eigentümer einsteht, besagt uE wenig für die Bauherrenstellung. Denn die von den künftigen Eigentümern eingegangenen Zahlungsverpflichtungen werden dadurch nicht berührt; sie bestehen bei Eintritt des Garantiefalles gegenüber dem Baubetreuer uneingeschränkt weiter (vertraglicher Forderungsübergang).

89 b) Einfluß auf die Baugestaltung

Neben dem Bauherrenwagnis (s. Anm. 88) kommt es für die Abgrenzung des Bauherrn gegenüber dem Erwerber entscheidend darauf an, ob der Stpfl. auf die Planung und Ausführung des Bauvorhabens wie ein Bauherr Einfluß nehmen kann (Schr. des BMWF v. 31. 8. 72, BStBl. I S. 486; sog. Bauherrenenerlaß). Anhaltspunkte dafür sind nach dem Bauherrenenerlaß, ob

- das Bauvorhaben auf einem Grundstück durchgeführt wird, das der künftige Gebäude- oder Wohnungseigentümer vor Baubeginn erworben hat;
- die Baugenehmigung dem künftigen Eigentümer, nicht dem Baubetreuer erteilt ist;
- der künftige Eigentümer die Möglichkeit hat, auf die Planung Einfluß zu nehmen;

- der Eigentümer Sonderwünsche geltend machen kann, die das Ausmaß eines Mieters auf die Gestaltung überschreiten;
- die Verträge mit dem künftigen Eigentümer vor oder wenigstens nur kurze Zeit nach Baubeginn geschlossen worden sind.

Grundstückserwerb vor Baubeginn: Wiegt uE gering, da die Bauherrnstellung grundsätzlich nicht von den Eigentumsverhältnissen an Grund und Boden abhängt (glA Abschn. 56 Abs. 2 Satz 3 EStR; FG Bremen v. 27. 10. 67, EFG 1968 S. 164).

Baugenehmigung: Die Frage, auf wen die Baugenehmigung lautet, hat uE mehr formale Bedeutung, da damit die Bauplanung im einzelnen noch nicht abgeschlossen ist.

Planung: Wer die Planung des Bauobjekts allein bestimmt, ist in aller Regel Bauherr, wer von ihr völlig ausgeschlossen ist, ist idR nicht Bauherr. In dem dazwischenliegenden Bereich kommt es auf den Umfang der Einflußmöglichkeiten (sowie auf die sonstigen Merkmale des Bauherrnbegriffs) an. Daß eine Kapitalanlagegesellschaft im Rahmen eines Bauherrenmodells zwangsläufig mit einer weitgehend fertigen Planung des Objekts auf den Markt tritt, schließt jedenfalls die Bauherreneigenschaft der Anleger nicht bereits aus; im Zusammenhang mit anderen für die Bauherreneigenschaft sprechenden Merkmalen genügt insoweit die Möglichkeit, in nicht unwesentlichem Umfang Sonderwünsche geltend zu machen (glA BFH II 102/63 v. 28. 11. 67, BStBl. 1968 S. 186 betr. Grunderwerbsteuer).

Sonderwünsche: Daß der künftige Eigentümer nach Vertragsschluß für die Ausgestaltung des Hauses im Inneren noch einzelne Wünsche vorbringen kann, reicht nach BFH VI R 87/66 v. 22. 2. 67, BStBl. S. 316 nicht aus. Doch wird es nach BFH II 102/63 aaO „genügen“, daß ein Einfluß, wenn auch nur noch auf die Innengestaltung, so doch in nicht gerade unwesentlichem Umfang möglich ist. Eine Einflußnahme wie die eines Mieters wird als unzureichend angesehen (BMWF v. 31. 8. 72 aaO); allein eine über die normalen Möglichkeiten des Mieters hinausgehende Einflußnahme läßt aber den Bewerber auch noch nicht zum Bauherrn werden (BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593). Entscheidend ist nicht so sehr, daß Sonderwünsche geäußert werden konnten, sondern welche Sonderwünsche tatsächlich vereinbart und demgemäß berücksichtigt worden sind (BFH II 102/63 aaO). Das hängt auch davon ab, ob der Baubeginn vor oder nach Vertragsabschluß zwischen Baubetreuer und künftigen Eigentümer erfolgt ist.

Zeitpunkt von Baubeginn und Vertragsabschluß: Für die Bauherrnstellung spricht, daß der Vertragsabschluß zwischen Bauunternehmen bzw. Baubetreuer und künftigen Eigentümer vor Baubeginn erfolgt. Wird der Vertrag erhebliche Zeit nach Baubeginn geschlossen, dürfte eine für die Bauherreneigenschaft ausreichende Einflußnahme auf die Planung regelmäßig nicht mehr möglich sein (vgl. BFH VI R 87/66 v. 22. 2. 67, BStBl. S. 316). Als nicht schädlich wird jedoch angesehen, wenn die Bauarbeiten kurze Zeit vor Vertragsabschluß begonnen haben, sofern der Eigentümer dann noch Einfluß nehmen konnte (BFH II 102/63 aaO; FG Bremen v. 27. 10. 67, EFG 1968 S. 164; Abschn. 56 Abs. 3 EStR 1975 betr. Kaufanwärter). In diesen Fällen muß durch den Abschluß der Verträge also insoweit eine Änderung gegenüber der Situation bei Beginn eintreten, als die beherrschende Stellung des Baubetreibers über das Bauvorhaben eingeschränkt wird (vgl. FG Bremen aaO), so daß zB wesentliche Änderungen und die Ausgestaltung im einzelnen nicht ohne Zustimmung

der künftigen Eigentümer erfolgen können (s. auch *Böger/Knief* in *Rädler/Raupach*, Hdb. d. stbeg. KapAnl., Köln 1973 S. 431). Allein der nachträgliche Eintritt in die vom Baubetreuer geschlossenen Verträge mit Architekten und Handwerkern im Stadium des Rohbaues macht den Stpfl. noch nicht zum Bauherrn, selbst wenn er im Vertrag als solcher bezeichnet ist (FG Münster v. 7. 5. 74, EFG S. 428, rkr.).

90—93 Einstweilen frei.

94 4. Bauherr kraft wirtschaftlicher Stellung

Bauherr ist regelmäßig derjenige, der das Bauwerk im eigenen Namen errichten läßt (s. Anm. 87). Die Zivilrechtslage ist jedoch allein nicht maßgebend. Nach den tatsächlichen Umständen kann es vielmehr geboten sein, nicht den formell in eigenem Namen Auftretenden, sondern denjenigen als Bauherrn anzusehen, „der unter Würdigung des Gesamtbildes kraft besonderer Gestaltung tatsächlich (wirtschaftlich) als Herr des Baues gelten muß“ (BFH II 102/63 v. 28. 11. 67, BStBl. 1968 S. 186 betr. Grunderwerbsteuer). Wirtschaftlicher Bauherr und wirtschaftliches Eigentum sind nicht gleichzusetzen. Bei der Frage des wirtschaftlichen Eigentums geht es darum, wem ein *Wirtschaftsgut* (zB ein Grundstück oder ein Gebäude) zuzurechnen ist, beim wirtschaftlichen Bauherrn darum, wem eine *Tätigkeit* — die Errichtung des Gebäudes oder der Wohnung — zuzurechnen ist. Dies beurteilt sich nicht nach den Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums (s. dazu Anm. 40), sondern danach, wer — ohne auf eigenem Grund und/oder in eigenem Namen zu handeln — wirtschaftlich die mit der Bauherrenstellung typischerweise verbundenen Risiken trägt (s. dazu Anm. 88) und wer die Bauplanung maßgeblich beeinflusst (s. dazu Anm. 89). Eigentum am Gebäude (bürgerlich-rechtliches oder zumindest wirtschaftliches) ist Voraussetzung dafür, ob der Stpfl. Abschreibungen überhaupt vornehmen darf. Liegt diese Voraussetzung vor, entscheidet die Feststellung, ob der Stpfl. Bauherr (gemäß der Zivilrechtslage oder wirtschaftlich) ist, darüber, ob er die Bauherrenabschreibung nach § 7 b Abs. 1 oder die einem Erwerber zustehenden Abschreibungen nach Abs. 3 oder 4 geltend machen kann. In Rspr. und Literatur wird insoweit nicht immer genügend unterschieden.

95—96 Einstweilen frei.

97 5. Bauherrenstellung bei Schenkung, Erbfall, Auseinandersetzung

Grundsätzliches: Geht das Eigentum an einem begünstigten Objekt unentgeltlich auf einen anderen über, so kann der Rechtsnachfolger die erhöhten Absetzungen sowohl im Fall der Gesamtrechtsnachfolge (insbes. Erbschaft) als auch im Fall der Einzelrechtsnachfolge (insbes. Schenkung, Vermächtnis) in Anspruch nehmen, soweit der Rechtsvorgänger sie noch geltend machen könnte, wenn er Eigentümer geblieben wäre (BFH VI 206/59 U v. 19. 12. 60, BStBl. 1961 S. 37; Abschn. 53 Abs. 3 EStR 1975). Für den Wertansatz beim unentgeltlich Erwerbenden und den Abschreibungshundertsatz gelten § 7 und § 11 d EStDV 1975 entsprechend (Abschn. 44 Satz 1 iVm. 53 Abs. 3 Satz 3 EStR 1975). § 7 Abs. 2 EStDV findet auf die Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen jedoch keine Anwendung; maßgebend bleiben in jedem Fall die Herstellungskosten des Rechtsvorgängers (s. Anm. 116). Mehrere aufeinanderfolgende unentgeltliche Erwerbe betreffen die Absetzungsberechtigung nach § 7 b Abs. 1 nicht. Bei Eigentumsübergang im Laufe eines Jahres können Rechtsvorgänger und Rechts-

nachfolger einvernehmlich festlegen, in welchem Umfang sich die für dieses Jahr möglichen erhöhten Absetzungen auf den einzelnen verteilen sollen (Abschn. 53 Abs. 3 Satz 2 EStR 1975). Werden sie sich nicht einig, so stehen die erhöhten Absetzungen voll dem Rechtsvorgänger zu, und zwar sowohl, wenn es sich um das Jahr der Fertigstellung des Gebäudes handelt (BFH VIII R 114/69 v. 19. 2. 74, BStBl. S. 704), als auch, wenn es sich um ein „nachfolgendes Jahr“ iSd. § 7 b Abs. 1 handelt (BFH VI 234/54 U v. 13. 12. 57, BStBl. 1958 S. 72); weder Wortlaut noch Sinn des § 7 b als eine nicht verbrauchsbedingte AfA-Methode rechtfertigen die Auslegung, dann sei zeitanteilige Aufteilung geboten (glA *Merten*, BB 1975 S. 277; aA früher hier bis Lief. 85; anders auch Abschn. 42 Abs. 6 Satz 5 EStR 1975 bezügl. degressive AfA nach § 7 Abs. 5).

Erbe: Er tritt als Gesamtrechtsnachfolger (§ 1922 Abs. 1 BGB) in die Rechtsstellung des Erblassers und damit auch in dessen Bauherrenstellung gemäß § 7 b Abs. 1 ein (BFH VI 234/56 U v. 13. 12. 57, BStBl. 1958 S. 72; s. ferner oben „Grundsätzliches“). Die Übernahme der Nachlaßverbindlichkeiten (zB Bauschulden) macht den Vorgang nicht zu einem entgeltlichen Erwerb. Ist einem Dritten durch Testament oder Erbvertrag ein Nießbrauch oder ein Wohnrecht eingeräumt, so verliert der Erbe die Absetzungsberechtigung nur, wenn der Dritte ausnahmsweise auch als wirtschaftlicher Eigentümer (s. Anm. 40) anzusehen ist (glA B 1963 S. 225; DStPr. EStG § 7 b Nr. 4). Über vorweggenommene Erbfolge s. unten.

Miterbe: Übernimmt er das Bauobjekt bei der Auseinandersetzung *ohne Ausgleichszahlung*, so kann er die Absetzung nach § 7 b Abs. 1 als Rechtsnachfolger des Bauherren fortsetzen; es gilt das oben unter „Grundsätzliches“ Ausgeführte. Das gleiche gilt bei Auseinandersetzungen *mit Ausgleichszahlung* (Abfindung), soweit durch diese Zahlungen eine Nachlaßteilung entsprechend der Erbanteile erfolgt (glA Abschn. 44 Satz 7 iVm. Abschn. 53 Abs. 3 Satz 3 unter Hinweis auf BFH IV R 58/72 v. 21. 2. 73, BStBl. S. 317; IV R 238/66 v. 29. 5. 69, BStBl. S. 614; s. auch § 16 Anm. 59 und 61).

Vor- und Nacherbe sind Vollerben, s. § 7 Anm. 7 b „Erbe“; es gilt das oben zum „Erben“ Gesagte (s. auch *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 t; B 1971 S. 264).

Erbschaftskäufer: Er kann nur Erst- oder Zweiterwerber iSd. § 7 b Abs. 3 oder 4, nicht Bauherr iSd. Abs. 1 sein, da entgeltlicher Erwerb vorliegt (BFH VI 210/64 U v. 15. 1. 65, BStBl. S. 192; Abschn. 44 Satz 8 iVm. Abschn. 53 Abs. 3 Satz 3 EStR 1975). § 7 und § 11 d EStDV 1975 finden hier also keine Anwendung.

Vermächtnisnehmer: Ist als Einzelrechtsnachfolger ebenso berechtigt, die Bauherrenabschreibung nach § 7 b Abs. 1 geltend zu machen, wie der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger (s. o. „Grundsätzliches“; glA BFH IV 70/61 U v. 17. 8. 62, BStBl. S. 444; Abschn. 44 Satz 6 iVm. Abschn. 53 Abs. 3 Satz 3 EStR 1975).

Schenkung: Der Beschenkte kann die Bauherrenabschreibung nach § 7 b Abs. 1 geltend machen, wenn der Schenker Bauherr war. Es gilt das oben unter „Grundsätzliches“ Ausgeführte (ebenso Abschn. 44 Satz 1 iVm. Abschn. 53 Abs. 3 Satz 3 EStR 1975).

Schenkung unter Auflage: Es gilt grundsätzlich das zu „Schenkung“ Gesagte. Zur Abgrenzung von der gemischten Schenkung s. Abschn. 44 EStR 1975 und Anm. 400 „Gemischte Schenkung“.

Gemischte Schenkung: Darin wird kein unentgeltlicher Erwerb gesehen (Abschn. 44 Satz 2 iVm. Abschn. 53 Abs. 3 Satz 3 EStR 1975). § 7 und § 11 d EStDV 1975 finden also keine Anwendung; es kommen nur Abschreibungen nach § 7 b Abs. 3 oder Abs. 4 in Betracht. Die Grenzen zur Schenkung unter Auflage sind flüssig. S. näher „Gemischte Schenkung“ in Anm. 400.

Erwerb gegen Versorgungsrente gilt als Schenkung (s. o.), nicht als gemischte Schenkung. Der Erwerber kann also die Bauherrenabschreibung nach § 7 b Abs. 1 fortsetzen (glA OFD Düss. v. 23. 8. 62, B S. 1190; s. auch § 10 Anm. 33).

Vorweggenommene Erbfolge: Überträgt ein Bauherr im Weg vorweggenommener Erbfolge ein von ihm errichtetes Objekt auf einen seiner Erben mit der Verpflichtung, den anderen Erben ein sich nach dem realen Wert des übertragenen Objekts richtendes sog. *Gleichstellungsgeld* auszuführen, so liegt hierin uE idR keine gemischte Schenkung, sondern eine Schenkung unter Auflage (vgl. BFH I 82/60 U v. 21. 8. 62, BStBl. 1963 S. 178); der Übernehmende leistet nicht „für die Zuwendung“, sondern „aus dem Wert“ des zugewendeten Objekts und ist daher zur Fortsetzung der erhöhten Absetzung nach § 7 b Abs. 1 berechtigt (aA *Kayser/Seithel*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 54/62 I).

Zugewinnausgleich: Der gesetzliche Zugewinnausgleich im Fall des Todes eines Ehegatten gemäß § 1371 Abs. 1 BGB (Erhöhung des gesetzlichen Erbteils um $\frac{1}{4}$) gilt als unentgeltlicher Erwerb (s. weiter oben „Grundsätzliches“). Anders beim Ausgleich des tatsächlichen Zugewinns auf Verlangen (§ 1371 Abs. 2 BGB) oder wegen Ausschlagung (§ 1371 Abs. 3 BGB) hinsichtlich des erworbenen Anteils des anderen. S. Anm. 400 „Zugewinnausgleich“. Anders auch beim Zugewinnausgleich unter Lebenden, zB im Falle der Ehescheidung oder Vereinbarung eines anderen Güterstandes, s. Anm. 400 „Ehescheidung“ und BFH VIII R 175/74 v. 15. 2. 77, BStBl. S. 389.

Gütergemeinschaft: Die Verteilung des Überschusses gem. §§ 1476 Abs. 1, 1477 Abs. 1 BGB ist als unentgeltlicher Erwerb anzusehen. Das gilt uE auch, wenn das Gebäude gegen Wertersatz gem. § 1477 Abs. 2 BGB übernommen wird; der Übernehmer kann also die Bauherrenabschreibung (auch hinsichtlich des übernommenen Anteils aus dem Gesamtgut) fortsetzen.

98—99 Einstweilen frei.

100 6. Bauherrengemeinschaften

Steuermodelle: Bauherrengemeinschaften sind seit 1971 in volkswirtschaftlich bedeutsamem Umfang als „Steuermodelle“ oder „Abschreibungsgesellschaften“ in Erscheinung getreten. Dabei geht es meist darum, Kapitalanlegern trotz Einschaltung eines Bauträgers die Steuervorteile eines echten Bauherrn zu verschaffen. Bei den als „Kölner Modell“, „Hamburger Modell“ und „Mietkaufmodell“ bekanntgewordenen Konzeptionen beruhen die estl. Vergünstigungen in erster Linie darauf, vor Bezugsfertigkeit des Objekts (Eigentumswohnungen oder einheitliche Siedlungshäuser) durch sog. vorweggenommene Werbungskosten Verluste aus Vermietung und Verpachtung zu produzieren, die zur Ermäßigung der Einkommensteuer bzw. der EStVorauszahlungen führen und es dadurch ermöglichen sollen, den Eigenkapitaleinsatz zu finanzieren (vgl. dazu *Böger/Knief* in *Rädler/Raupach*, Hdb. der stbeg. KapAnl., Köln 1973 S. 405—470; *Fleischmann/Röschinger/Meyerhoff*, Steuern, die Vermögen werden?, München 1975 S. 166—246; *Stuhrmann*, RWP 1977 S. 221). Hinsichtlich § 7 b wird die

Bauherreneigenschaft der Kapitalanleger bei diesen Modellen deshalb angestrebt, weil im Falle der Weiterveräußerung des Objekts der Erwerber nur beim Kauf vom Bauherrn ebenfalls in den Genuß der erhöhten Absetzungen kommt; dadurch werden Verkäuflichkeit und Wert des Objekts verbessert. Über die Merkmale des Bauherrnbegriffs, insbes. auch bei Bauherrngemeinschaften, s. Anm. 88 und 89. Über einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte s. Anm. 139.

Bauherr iSd. § 7 b sind die einzelnen Miteigentümer oder Gesellschafter, nicht die Grundstücksgemeinschaft oder die Personengesellschaft als solche (BFH VI 20/62 S v. 11. 1. 63, BStBl. S. 236; IV 185/65 S. v. 25. 11. 65, BStBl. 1966 S. 90; VI R 101/67 v. 25. 9. 70, BStBl. 1971 S. 130; zustimmend VIII R 114/69 v. 19. 2. 74, BStBl. S. 704 betr. § 7 Abs. 5). Seine gegenteilige frühere Rechtsauffassung (vgl. BFH VI 240/57 U v. 29. 1. 59, BStBl. S. 154; I 159/57 U v. 14. 1. 58, BStBl. S. 75) hat der BFH ausdrücklich aufgegeben (BFH VI 20/62 S aaO; IV 185/65 S aaO). Nach der geltenden Rspr. sind die Verhältnisse des einzelnen Miteigentümers bzw. Gesellschafters nicht nur für die Höhe der Absetzungen maßgebend, „sondern auch für die Frage, ob begünstigter Herstellungsaufwand iSd. § 7 b Abs. 1 überhaupt vorliegt“ (BFH VI R 101/67 aaO). Über die sich daraus ergebenden Folgerungen für die Abschreibungsberechtigung des einzelnen Beteiligten s. Anm. 135—139.

Einstweilen frei.

101—109

B. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen durch den Bauherrn (Abs. 1 Satz 1)

I. Erhöhte Absetzungen „abweichend von § 7 Abs. 4 u. 5“

110

Kein Nebeneinander: Die Abschreibungen bis zu 5 vH pro Jahr innerhalb des 8-Jahres-Zeitraums (s. Anm. 130) können gem. § 7 b Abs. 1 Satz 1 „abweichend von § 7 Abs. 4 und 5“ vorgenommen werden. Aus § 7 b Abs. 3 Satz 1 ergibt sich, daß die Abschreibungen des Abs. 1 „erhöhte Absetzungen“ sind. Erhöhte Absetzungen treten begrifflich an die Stelle der Normal-AfA nach § 7 (vgl. § 7 Anm. 41); ein gleichzeitiges Nebeneinander ist ausgeschlossen.

Wahlrecht: Der Stpfl. hat in jedem einzelnen VZ des 8-Jahres-Zeitraums das Recht, von der linearen oder degressiven AfA zur § 7 b-Abschreibung überzugehen. Umgekehrt kann er aber von der § 7 b-Abschreibung nur zur linearen AfA des § 7 Abs. 4 übergehen. Für den Restabschreibungszeitraum besteht kein Wahlrecht (§ 7 b Abs. 1 Satz 2, s. u.).

Lineare AfA: Daß der Stpfl. innerhalb des 8-Jahres-Zeitraums jährlich zwischen der linearen AfA und der § 7 b-Abschreibung wählen kann, ist unbestritten (vgl. Abschn. 53 Abs. 4 EStR 1975). Der Stpfl. könnte ebensogut auch Absetzungen in Höhe von 2 vH als „erhöhte Absetzungen“ nach § 7 b geltend machen (s. Anm. 131).

Vergleich § 7 b — lineare AfA: Verglichen mit der linearen AfA mit einer Regelnutzungsdauer von 50 Jahren ergibt sich nach § 7 b eine Nutzungsdauer von grundsätzlich 48 (8 + 40) Jahren. Die erhöhten Absetzungen betragen in den ersten 8 Jahren das 2^{1/2}fache der linearen AfA. Wird § 7 b im 8-Jahres-Zeitraum voll in Anspruch genommen, so beläuft sich die Restwert-AfA (2,5 vH von 60 vH der Herstellungskosten, s. Anm. 173) auf 1,5 vH der Herstellungskosten.

Degressive AfA: § 7 b Abs. 1 Satz 1 ermöglicht es dem Stpfl., innerhalb des 8-Jahres-Zeitraums von der degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 zur erhöhten AfA überzugehen („können abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 abgesetzt werden“), (BFH VIII R 188/71 v. 17. 2. 76, BStBl. S. 414). Ebenso gut könnte der Stpfl. die erhöhten Absetzungen nach § 7 b mit 3,5 vH ansetzen (s. Anm. 131). Sind die erhöhten Absetzungen jedoch einmal in Anspruch genommen worden, so ist ein Übergang oder eine Rückkehr zur degressiven AfA nicht mehr möglich; denn § 7 Abs. 5 enthält eine starre, unveränderliche Regelung für die gesamte Dauer der degressiven Absetzung, die eine Anpassung an andere Absetzungsmethoden nicht kennt (BFH aaO; Abschn. 53 Abs. 4 EStR 1975; aA *Henninger*, B 1964 S. 864, FR 1967 S. 120, B 1969 S. 993, B 1973 S. 848).

Ist § 7 b einmal in Anspruch genommen worden, so ist § 7 Abs. 5 nicht anwendbar für den Teil der Herstellungskosten, der DM 150 000 bzw. 200 000 übersteigt (§ 7 b Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 180).

Vergleich § 7 b — degressive AfA: Die Absetzungen des Bauherrn betragen über einen Zeitraum von 12 Jahren

- a) § 7 b Abs. 1 (bei voller Ausnutzung)
 $8 \times 5 \text{ vH} = 40 \text{ vH}$ der Herstellungskosten
 $4 \times 1,5 \text{ vH} = 6 \text{ vH}$ der Herstellungskosten als Restwert-AfA
 (jährlich 2,5 vH des Restwerts von 60 vH der Herstellungskosten = 1,5 vH der vollen Herstellungskosten)
 zusammen 46 vH der Herstellungskosten;

- b) § 7 Abs. 5
 $12 \times 3,5 \text{ vH} = 42 \text{ vH}$ der Herstellungskosten.

Überblickt man einen Zeitraum von 20 Jahren, so decken sich die Absetzungsvolumen nach beiden Methoden.

- a) $8 \times 5 \text{ vH} = 40 \text{ vH}$ der Herstellungskosten
 $12 \times 1,5 \text{ vH} = 18 \text{ vH}$ der Herstellungskosten
 zusammen 58 vH der Herstellungskosten;
 b) $12 \times 3,5 \text{ vH} = 42 \text{ vH}$ der Herstellungskosten
 $8 \times 2 \text{ vH} = 16 \text{ vH}$ der Herstellungskosten
 zusammen 58 vH der Herstellungskosten.

Die degressive AfA kommt der § 7 b-Absetzung im 8-Jahres-Zeitraum betragsmäßig gleich, wenn die Herstellungskosten das Doppelte der Höchstgrenze des § 7 b Abs. 1 Satz 3 betragen. Übersteigen die Herstellungskosten das Doppelte der in Betracht kommenden Höchstbeträge, so ist schon in den ersten 8 Jahren die degressive AfA günstiger als die § 7 b-Absetzungen.

Beispiel: Der Bauherr eines Zweifamilienhauses mit Herstellungskosten von 400 000 DM kann wahlweise abschreiben:

- a) n a c h § 7 b Abs. 1 in den ersten 8 Jahren je
 5 vH aus 200 000 DM = 10 000 DM
 2 vH aus 200 000 DM = 4 000 DM 14 000 DM
 vom neunten Jahr an je
 $2,5 \text{ vH}$ aus dem Rest der nach § 7 b
 begünstigten Herstellungskosten von
 (200 000 DM — 80 000 DM =)
 120 000 DM = 3 000 DM
 2 vH aus 200 000 DM = 4 000 DM 7 000 DM;
 b) n a c h § 7 Abs. 5 in den ersten 12 Jahren je
 $3,5 \text{ vH}$ aus 400 000 DM = 14 000 DM
 in den folgenden 20 Jahren je
 2 vH aus 400 000 DM = 8 000 DM.

Im Beispielfall decken sich in den ersten 8 Jahren die erhöhten Absetzungen mit der degressiven AfA. Die letztere ist jedoch vom 9.—12. Jahr doppelt so hoch wie die Restwert-AfA nach § 7 b Abs. 1 Satz 2; auch vom 13. Jahr an ist sie jährlich noch um DM 1000 höher. Betragen die Herstellungskosten eines Zweifamilienhauses zB DM 420 000, so beträgt die Summe der Abschreibungen nach § 7 Abs. 5 in den ersten 12 Jahren DM 176 400, die Summe der Absetzungen nach § 7 b im selben Zeitraum dagegen nur DM 144 800. Vgl. auch B 1967 S. 61. Einen besonderen Vorteil bietet § 7 b gegenüber § 7 Abs. 5 allerdings durch die Nachholmöglichkeit innerhalb der ersten 4 Jahre (s. Anm 265—285).

Restabschreibungszeitraum: Nach Ablauf des 8-Jahres-Zeitraums kommen Abschreibungen nach § 7 Abs. 4 oder Abs. 5 nicht mehr in Betracht; § 7 b Abs. 1 Satz 2 schreibt zwingend eine besondere lineare AfA von grundsätzlich 2,5 vH jährlich vor (s. Anm. 174). Bei vorzeitigem Wegfall der Voraussetzungen des § 7 b findet die Restwertabschreibung gem. § 7 b Abs. 1 Satz 2 allerdings erst nach Ablauf des 8-Jahres-Zeitraums Anwendung (aA *Kieserling*, FR 1966 S. 284: Bei vorzeitigem Wegfall sofort Übergang zur Restwertabschreibung).

II. Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen beim Bauherrn

1. Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage

a) Begriff der Herstellungskosten iSd. § 7 b

111

Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 für den Bauherrn sind die Herstellungskosten, allerdings nur bis zur Höchstgrenze von 150 000 DM bzw. 200 000 DM (s. dazu Anm. 180).

Begriff der Herstellungskosten: Was Herstellungskosten sind, wird im EStG nicht definiert. Der Begriff der Herstellungskosten iSd. § 7 b ist uE der gleiche wie derjenige iSd. §§ 6 und 7 (glA BFH IV 695/54 U v. 30. 6. 55, BStBl. S. 238; VI 189/60 U v. 23. 6. 61, BStBl. S. 404; IV 103/61 U v. 5. 12. 63, BStBl. 1964 S. 299). Er darf daher uE nicht — unter Berufung auf den Zweck des § 7 b — weiter (glA BFH VI 181/65 U v. 15. 10. 65, BStBl. 1966 S. 12; *Mittelbach*, FR 1966 S. 94) oder enger ausgelegt werden. Für eine engere Auslegung gelegentlich aber der BFH unter Berufung auf den Gesetzeszweck des § 7 b (vgl. BFH VI 240/61 S v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 115); so führt BFH VI R 26/68 v. 21. 11. 69, BStBl. 1970 S. 118 aus: „Mit der Schaffung des § 7 b EStG sollte der dringend notwendige Wohnungsbau gefördert und die Herstellung zusätzlichen Wohnraums angeregt werden... Erst die Fertigstellung des Gebäudes erfüllt aber die mit § 7 b EStG erstrebten Zwecke. Deshalb sind nur die Fertigstellungskosten als Herstellungskosten begünstigt abschreibbar.“ (Unter Berufung auf die Einheitlichkeit der Rspr. zustimmend BFH VIII R 58/69 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 559). UE stellt die wirtschaftspolitische Zwecksetzung der Vorschrift keinen hinreichenden Anlaß dar, den Begriff der Herstellungskosten bei § 7 b und bei § 7 unterschiedlich auszulegen (glA *Hardt*, B 1967 S. 880). Für eine einschränkende Auslegung besteht um so weniger Anlaß, als die Abschreibungsbegünstigung durch die Höchstgrenzen des § 7 b Abs. 1 Satz 3 gesetzlich ohnehin begrenzt ist. Über den Begriff der Herstellungskosten s. im einzelnen § 6 Anm. 50 a—50 g; über die Einbeziehung einzelner Bestandteile, Einrichtungen, Anlagen und Möbel s. alphabetische Übersicht in Anm. 113.

Fertighaus: Ein Fertighaus wird im Sinne des § 7 b nicht angeschafft, sondern hergestellt (BFH VI 30/64 v. 15. 1. 65, StRK EStG § 7 b R. 102; glA B 1960 S. 859; Wprg. 1961 S. 467). Verkauft ein Stpfl., der die erhöhten Abschreibungen ganz oder teilweise vorgenommen hat, das Fertighaus an den Lieferer zurück, baut dieser es ab und liefert es an einen anderen, so kann dieser uE ebenfalls erhöhte Absetzungen vom Jahr der erneuten Fertigstellung an geltend machen. Kauft ein Stpfl. ein erst teilweise montiertes Fertighaus und führt er die Montagearbeiten bis zur Bezugsfertigkeit weiter, so gilt das unten zum Erwerb eines Rohbaus Ausgeführte entsprechend.

Rohbau: Die Aufwendungen für den Erwerb eines nicht fertiggestellten Bauwerks stellen nach ständiger Rspr. des BFH (wiedergegeben in Anm. 60 aE) keine Herstellungskosten dar. Die vom Schrifttum dagegen erhobene Kritik (angegeben in BFH VI R. 26/68 v. 21. 11. 69, BStBl. 1970 S. 118; vgl. ferner *Hanraths*, StRK-Anm. EStG § 7 R. 149; *Tipke*, StuW 1975 S. 334; *S. Beck*, B 1974 S. 846) hat den BFH nicht zu einer Änderung seiner Auffassung veranlassen können (so ausdrücklich BFH VIII R. 58/69 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 559). Über die Auffassung der FinVerw. — Begünstigung nach § 7 b Abs. 3 — s. Anm. 60.

112 b) Minderungen und Erhöhungen der Herstellungskosten

Entschädigungen des Pächters: Ist ein Pächter als Bauherr kraft wirtschaftlicher Stellung anzusehen (s. Anm. 87, 94 und 400), so sind seine Aufwendungen zur Errichtung eines Gebäudes auf dem gepachteten Grund bei ihm nach § 7 b Abs. 1 abschreibungsfähig; sie sind nicht um eine vom Verpächter zu leistende Entschädigung wegen eines Heimfallrechts zu kürzen (vgl. *von Kalm*, B 1951 S. 867).

Investitionszulagen iS des BerlinFG oder des InvZulG 1975 mindern die Herstellungskosten nicht (§ 19 Abs. 4 Satz 2 BerlinFG, § 5 Abs. 2 Satz 2 InvZulG 1975); das gleiche gilt für Investitionszuschüsse nach dem Ges. über Investitionszuschüsse für Mietwohnungen, Genossenschaftswohnungen und Wohnheime im sozialen Wohnungsbau v. 27. 11. 74, BGBl. S. 3698 (FinMin. NRW v. 11. 3. 75 Nr. 4, BB S. 457).

Mieterzuschüsse (sog. „Verlorene Zuschüsse“) mindern die nach § 7 b begünstigten Herstellungskosten nicht, es sei denn, daß der Vermieter die Mieterzuschüsse nicht wie Mietvorauszahlungen als Einnahmen behandelt, sondern die Herstellungskosten um sie kürzt (Abschn. 163 Abs. 2 Ziff. 1 c EStR 1965—1975). Muß der Vermieter einen „Verlorenen Zuschuß“ zum Teil zurückzahlen, und hatte er den Zuschuß nicht als Mieteinnahme behandelt, so ist vom Kj. (Wj.) der Rückzahlung an die Bemessungsgrundlage um den erstatteten Betrag zu erhöhen; Nachholung nach § 7 b Abs. 6 nur im Rahmen des 4-Jahres-Zeitraumes (s. Anm. 280; glA B 1963 S. 1555).

Rücklage für Ersatzbeschaffung: Bei der Bemessung der erhöhten Absetzungen ist von den tatsächlichen Herstellungskosten, nicht von dem niedrigeren Buchwert auszugehen, der sich aus der Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung iSd. Abschn. 35 EStR 1955—1975 ergeben kann (BFH I 28/59 U v. 18. 8. 59, BStBl. S. 448; Abschn. 58 Abs. 3 aE EStR 1965—1975; aA *Kieswetter*, BP 1968 S. 58). Liegt der Buchwert des begünstigten Objekts nach Übertragung der RfE unter dem Gesamtbetrag der nach § 7 b zulässigen erhöhten Absetzungen, so ist nach Auffassung von *Heninger* (B 1963 S. 1167) im Wege der indirekten Abschreibung ein

Passivposten zu bilden; hiergegen mit Recht *Hanraths* (BP 1964 S. 105): Nur der nach Übertragung einer RfE verbleibende Buchwert kann abgesetzt werden; auch § 7 b läßt nur „Absetzungen“ zu; soweit der Aktivwert bereits anderweitig verbraucht ist, kann durch Absetzungen nur noch der Restwert verbraucht werden.

Schadenersatz: Wird ein Wohngebäude infolge eines von einem Dritten zu ersetzenden Schadens unbewohnbar, so gehört die zum Wiederaufbau mitverwendete Schadenersatzleistung des Dritten zur Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen (glA DStPr. EStG § 7 b Nr. 7); s. auch unten „Versicherungsleistungen“.

Teilwertabschreibungen mindern uE während des 8-Jahres-Zeitraums die Herstellungskosten nicht, wohl aber die Bemessungsgrundlage für die Restwertabschreibung (s. Anm. 21).

Nachträgliche Herstellungskosten: Werden im 8-Jahres-Zeitraum nachträgliche Herstellungskosten aufgewendet, so erhöht sich gem. § 7 a Abs. 1 die Bemessungsgrundlage vom Jahr der Entstehung der nachträglichen Herstellungskosten an um diese. Nachträgliche Herstellungskosten, die in den ersten beiden Jahren nach dem Jahr der Fertigstellung entstanden sind, können gem. § 7 b Abs. 5 Satz 2 im Wege der Nachholung noch voll Berücksichtigung finden (s. Anm. 280). Für spätere, innerhalb des Begünstigungszeitraums des § 7 b entstehende Herstellungskosten kann vom Jahr ihrer Entstehung an nur noch der Abschreibungssatz von 5 vH angewendet werden. Herstellungskosten, die nach Ablauf des 8-Jahres-Zeitraums entstehen, erhöhen den Restwert (s. Anm. 173).

Als nachträgliche HK können auch Kosten für einen Zu-, Aus- oder Umbau behandelt werden, wenn dieser nicht nach § 7 b Abs. 2 EStG 1951—1961 (s. dazu Anm. 221) begünstigt ist, vorausgesetzt, das Gebäude dient unter Einbeziehung der neuen Räume zu mehr als $66\frac{2}{3}$ vH zu Wohnzwecken (BFH VI R 60/67 v. 29. 8. 69, BStBl. 1970 S. 41). Waren allerdings in Fällen dieser Art auf Grund der früheren VerAnordnungen für das ursprüngliche Gebäude erhöhte Absetzungen zulässig, so werden sie dem Stpfl. aus Billigkeitsgründen bis zum Ablauf des Begünstigungszeitraums weitergewährt, wenn der Antrag auf Baugenehmigung für den Ausbau oder die Erweiterung vor dem 1. 1. 70 gestellt worden ist (Abschn. 58 Abs. 2 EStR 1969 ff.).

Übertragung stiller Reserven nach §§ 6 b, 6 c: Gem. § 6 b Abs. 5 gilt der nach dem Abzug verbleibende Betrag als Herstellungskosten. Dies gilt nach Abschn. 58 Abs. 3 EStR auch für § 7 b; uE sollte dem Begünstigungszweck des § 7 b entsprechend eine Behandlung entsprechend der Rücklage für Ersatzbeschaffung (s. o.) zugelassen werden (vgl. § 6 b Anm. 24). Übersteigen die Herstellungskosten vor Abzug der stillen Reserven die Höchstbeträge von 150 000 DM bzw. 200 000 DM, so ist die stille Reserve von den vollen Herstellungskosten abzuziehen, nicht — auch nicht anteilig — von den Höchstbeträgen des § 7 b Abs. 1 (glA *Henninegr*, StLex. 3, 7 b, 6, B 1972 S. 654 und B 1973 S. 1150).

Versicherungsleistungen, die der Bauherr zB für ein abgebranntes Gebäude erhalten hat, mindern nicht die Herstellungskosten des Neubaus. Die Versicherungsleistung ist vertragliche Gegenleistung für die gezahlten Prämien, der Versicherungsnehmer in der Verwendung regelmäßig frei (glA Bayer. OFD v. 14. 9. 56, B 513). S. auch oben „Schadenersatz“.

Zuschüsse: Bei Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln hat der Stpfl. grundsätzlich ein Wahlrecht (BFH IV 228/63 U v. 4. 11. 65, BStBl. 1966 S. 167). Er kann die Zuschüsse als Einnahmen ansetzen; in diesem Fall

sind die Herstellungskosten nicht zu kürzen. Behandelt er die Zuschüsse nicht als Einnahmen, gehen sie nicht in die Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen ein (vgl. Abschn. 34 EStR 1965—1975).

113 c) Umfang der Herstellungskosten: Besondere Anlagen, Einrichtungen und Aufwendungen

Die Stichworte sind in alphabetischer Reihenfolge geordnet; vermerkt ist, ob die Aufwendungen für die besonderen Anlagen bzw. die einzelnen Aufwendungen selbst Herstellungskosten (HK) darstellen. Auf Abschn. 58 Abs. 3 und 4 EStR 1975 (EStR aaO) wird jeweils hingewiesen.

Änderungskosten bei Bauplanung: HK (BFH IV R 146/70 v. 6. 3. 1975, BStBl. S. 574)

Alarmanlage: HK bei Gebäude in relativ unbelebter Gegend (FG Berlin v. 25. 11. 76, EFG 1977 S. 256, nrkr.)

Anschluß für Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmezufuhr: HK (s. § 6 Anm. 50 g [2]; EStR aaO)

Arbeitsplatte: Keine HK (BFH VIII R 174/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 631, VIII R 96/69 v. 2. 4. 74, BStBl. S. 479)

Ansiedlungsbeiträge: Keine HK (EStR aaO)

Anwalts- und Gerichtskosten wegen eines Rechtsstreits mit dem Architekten, einem Baulieferanten oder Bauhandwerker sind HK (glA B 1973 S. 2219 mit Hinweis auf RFH v. 8. 7. 31, RStBl. S. 818)

Badewannen: HK (EStR aaO)

Badezimmerofen: HK (EStR aaO)

Bar: Keine HK (EStR aaO)

Baubeschleunigungskosten: HK (s. § 7 Anm. 27 d)

Baukosten, überhöhte: HK (s. § 6 Anm. 50 g [1]; Hess. FG v. 24. 3. 1972, BB S. 740, nrkr.)

Bauplanungskosten (Bauüberwachung, Bauleitung): HK (BMWF v. 31. 8. 72, BStBl. I S. 487); s. auch „Änderungskosten“

Besenkammer: HK (EStR aaO)

Betreuungskosten ausschl. für wirtschaftliche Betreuung: Keine HK, aber sofort abzugsfähige WK (FinMin. NRW v. 28. 10. 1965, StEK EStG § 9 Nr. 19; BMWF v. 31. 8. 1972, BStBl. I S. 486)

Diebstahl von Baumaterial: s. B 1973 S. 2219

Duschen: HK (EStR aaO)

Eigene Arbeitsleistung: Keine HK (BFH IV 695/54 U v. 30. 6. 55, BStBl. S. 238; EStR aaO).

Einbauküchen: HK, wenn

— sie nicht über den üblichen Rahmen hinausgehen (BFH VI 240/61 S v. 27. 11. 1962, BStBl. 1963 S. 115);

— sie wirtschaftlich weder zur Wohnungseinrichtung oder zum Hausrat gehören, noch Ausdruck individuellen Wohnbedürfnisses oder der persönlichen Interessen der Bewohner sind (BFH VIII R 171/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 474);

— sie auch bei vermieteten Wohnungen üblicherweise vom Vermieter gestellt werden (EStR aaO);

— sie wesentliche Bestandteile eines Gebäudes werden (FG Münster v. 27. 6. 1972, EFG S. 479, rkr.), dh. wenn alle Wände bis auf die Vorderseite vom Mauerwerk des Gebäudes gebildet werden (OFD München v. 27. 3. 1974, NWB DokSt. E 3 §§ 7—7 f EStG 7/74)

Maßküche (mit Spültisch, Ausguß, Einbauspind, Einbauherd, Kühlschrank, Geschirrschrank, Arbeitstisch): HK (FG Düss./Köln v. 12. 2. 1969, EFG

S. 444, rkr., nur für diesen Einzelfall von Bedeutung, OFD Köln v. 25. 11. 69, StEK EStG § 7 b Nr. 37). HK bei Spüle, Elektroherd, Geschirrspülmaschine, FG Nieders. v. 23. 1. 73, EFG S. 262, rkr. Einschränkung FG Düss. v. 7. 8. 69, EFG S. 590, rkr.: nur bei Spültisch und Besenschrank HK und FG Düss./Köln v. 11. 6. 71, EFG S. 478, rkr.: nur bei Spüle HK. *Einbaumöbel* (s. auch Einbauküchen): Keine HK, wenn sie nicht üblicherweise vom Vermieter gestellt werden, und zwar auch dann, wenn es sich hierbei um eine Schranktrennwand mit der Funktion eines Raumteilers handelt (EStR aaO)

Einbauschränk: Keine HK (BFH VIII R 171/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 474; FG Ba.-Württ./Freiburg v. 9. 12. 71, EFG 1972 S. 114)

Elektroherd: HK (FG Nieders. v. 23. 1. 73, EFG S. 262, rkr.; s. aber Einbauküchen)

Elektrospeicherheizung: HK (EStR aaO; FG Münster v. 4. 10. 74, EFG 1975 S. 413, rkr.)

Entlüftungsanlagen für die Küche: HK (EStR aaO)

Entschädigungen: s. Anm. 112

Erschließungsbeiträge: Keine HK (s. § 6 Anm. 50 g [2])

*Fabrstuhl*anlagen: HK (EStR aaO)

Fenster: HK (BFH VIII R 171/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 474)

Fernheizung: Anschlußkosten sind nach OFD Münster v. 18. 9. 73 (B S. 2020) keine HK; unzutreffend, s. „Anschluß“

Fernsehsammelantenne: HK (FG Düss. v. 24. 10. 1973, EFG 1974 S. 12, rkr.)

Fußböden: HK (BFH VIII R 171/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 474)

Garten: Keine HK, s. § 6 Anm. 50 g [2]

Gaseinzelheizungen: HK (EStR aaO)

Geldbeschaffungskosten: Keine HK (BFH I 351/56 U v. 16. 9. 1958, BStBl. S. 462)

Gerichtskosten: s. „Anwaltskosten“

Gesellschaftsgegenleistung für Bautätigkeit des Gesellschafters (einschl. dessen Unternehmergeinn): HK (BFH IV R 74/67 v. 10. 5. 1973, BStBl. S. 630)

Geschenkte Baumaterialien: HK (§§ 11 d bzw. 7 Abs. 2 EStDV für § 7; glA B 1973 S. 2218)

Geschirrspülmaschine: s. Elektroherd

Grünanlagen: Keine HK (EStR aaO, s. aber Umzäunungen)

Hängeschränke: Keine HK, s. Einbauküche

Hausbar: Keine HK (s. EStR aaO)

Heizungsanlage: HK (EStR aaO)

Herde: HK, soweit sie nach der Verkehrsanschauung in der betreffenden Region zum Gebäude gehören (EStR aaO); so zB in Schleswig-Holstein (OFD Kiel v. 20. 1. 75, StEK EStG § 7 b Nr. 62)

Investitionszulagen: s. Anm. 112

Kanalisation vom Gebäude bis zur gemeindlichen Versorgungsleitung: HK (§ 6 Anm. 50 g [2])

Kegelbahn im Keller: Keine HK (BFH VI 240/61 S v. 27. 11. 1962, BStBl. 1963 S. 115; EStR aaO)

Kochherd: s. Herde

Konkurs des Bauunternehmers: Leistungen des Stpfl. ohne Bauleistung des Bauunternehmers keine HK (glA B 1959 S. 67)

Küchenmöbel: s. Einbauküche

Küchenspüle: HK (BFH VIII R 174/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 631; VIII R 96/69 v. 2. 4. 74, BStBl. S. 479; EStR aaO)

Materialverlust durch Diebstahl an Baustelle: HK, glA B 1973 S. 2219

Mieterzuschüsse: S. Anm. 112

Nachfolgelasten der Gemeinden, die im Zusammenhang mit der Genehmigung eines eingereichten Bauantrages geleistet werden: HK (FinMin. Bayern v. 26. 9. 1972, StEK EStG § 7 b Nr. 87)

Öfen: s. Herde

Planschbecken mit Springbrunnen im Garten: Keine HK (BFH VI 293/62 v. 13. 5. 64, StRK EStG § 7 b R. 85)

Prozesskosten: HK (s. § 4 Anm. 62; glA B 1973 S. 2219, B 1963 S. 1338)

Raumteilerwand: Keine HK (BFH VIII R 207/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 477; aA Nissen, RWP 1976 S. 292); teilweise HK (FG München v. 26. 6. 73, EFG S. 581, rkr.)

Sanitäre Einrichtungen in Bad und Toilette: HK (EStR aaO)

Sandkasten für Kinder: Keine HK, da selbständige Anlage (FG Düss./Köln v. 9. 9. 68, EDStZ S. 471)

Sauna: Keine HK (BFH VI 240/61 U v. 27. 11. 1962, BStBl. 1963 S. 115; VIII R 117/69 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 478; EStR aaO)

Schadenersatz: s. Anm. 112

Schrankwand: Keine HK (FG Ba.-Württ./Freiburg v. 9. 12. 1971, EFG 1972 S. 114; s. auch Raumteilerwand)

Schrank- und Regalwand: Keine HK (FG Hamburg v. 3. 3. 70, EFG S. 275, rkr.; s. auch Raumteilerwand)

Schwimmbecken im Garten in unmittelbarem Anschluß an das Haus oder im Keller: Keine HK des Gebäudes (BFH VI 240/61 S v. 27. 11. 1962, BStBl. 1963 S. 115; FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 30. 5. 61, EFG S. 443; EStR aaO); aber normale AfA nach § 7 kann zulässig sein (FG Nürnberg v. 5. 11. 76, EFG 1977 S. 108, rkr.). Vgl. auch Römer, BB 1976 S. 408.

Spüle: HK (BFH VIII R 171/71 v. 11. 12. 1973, BStBl. 1974 S. 474; EStR aaO)

Teppichböden, auf Estrich verlegt: HK (EStR aaO)

Türen: HK (s. Fenster)

Umzäunungen, lebende: HK (EStR aaO)

Unentgeltliche, fremde Arbeitsleistung: Keine HK (FG Düss. v. 7. 2. 73, EFG S. 315, rkr.; über eigene Arbeitsleistung s. dort)

Wandmosaik: Keine HK (BFH VI 292/64 U v. 20. 10. 65, BStBl. 1966 S. 13)

Wandgemälde: Keine HK (s. Wandmosaik)

Warmwasserbereiter: HK (EStR aaO)

Waschmaschine (serienmäßig, auf Sockel geschraubt): Keine HK (BFH VI R 88/68 v. 30. 10. 70, BStBl. 1971 S. 95; EStR aaO; s. BFH VI 111/64 U v. 15. 1. 65, BStBl. S. 192; VI 326/64 U v. 23. 4. 65, BStBl. S. 381)

Wasseraufbereitungsanlage (Hauswasserfilter, Dosiergeräte, Weichwasser-automat): HK (FG Ba.-Württ. v. 11. 2. 72, EFG S. 176; FR 1974 S. 400)

Zaun: HK (§ 6 Anm. 50 g [2])

114—115 Einstweilen frei.

116 2. Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb

Erbe: Hat der Erblasser das Wohngebäude fertiggestellt, so sind seine Herstellungskosten Bemessungsgrundlage für die erhöhten Absetzungen des Erben (ebenso des Vor- oder Nacherben) als Gesamtrechtsnachfolger iSd. § 1922 Abs. 1 BGB (glA BFH VI 234/56 U v. 13. 12. 57, BStBl. 1958

S. 72; vgl. auch VI 233/63 U v. 15. 1. 65, BStBl. S. 252); hinzuzurechnen sind etwaige eigene weitere Herstellungskosten des Erben. Geht ein unfertiges Gebäude (Rohbau) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über und stellt der Rechtsnachfolger das Gebäude fertig, so ist Bemessungsgrundlage die Summe aus den Herstellungskosten des Rechtsvorgängers und den Herstellungskosten des Nachfolgers.

Miterbe: Miterben stehen die erhöhten Abschreibungen vor der Erbaueinandersetzung grundsätzlich anteilig zu. Übernimmt ein Miterbe bei der Erbaueinandersetzung das begünstigte Objekt, so kann er die erhöhten Absetzungen des Erblassers in vollem Umfang fortsetzen, und zwar unabhängig davon, ob er an die anderen Miterben eine Ausgleichszahlung leistet oder nicht (s. Anm. 97 „Miterbe“).

Erbschaftskäufer hat hinsichtlich des zum Nachlaß gehörenden Gebäudes keine Herstellungskosten, sondern Anschaffungskosten; daher Begünstigung nur im Rahmen des § 7 b Abs. 3 oder 4 (s. Anm. 97).

Vermächtnisnehmer: Bemessungsgrundlage für die erhöhten Absetzungen sind die Herstellungskosten des Erblassers zuzüglich etwaiger eigener Herstellungskosten; die Einzelrechtsnachfolge ist steuerlich insoweit der Gesamtrechtsnachfolge gleichzustellen (BFH VI 70/61 U v. 17. 8. 62, BStBl. S. 444; Abschn. 53 Abs. 3 EStR 1975; s. auch Stichwort Anm. 97).

Schenkung: Der mit einem fertiggestellten begünstigten Objekt Beschenkte kann die erhöhten Absetzungen des Schenkers fortsetzen (BFH VI 206/59 U v. 19. 12. 60, BStBl. 1961 S. 37). Einzelrechtsnachfolger und Gesamtrechtsnachfolger werden steuerlich insoweit gleichgestellt. Bei unentgeltlichem Eigentumsübergang im Laufe eines Jahres können der Rechtsvorgänger und der Rechtsnachfolger vereinbaren, in welchem Umfang die für dieses Jahr zulässigen erhöhten Absetzungen auf den einzelnen verteilt werden sollen (Abschn. 53 Abs. 3 Satz 2 EStR 1975; s. Anm. 97, dort auch über den Fall der Nichteinigung).

Vorweggenommene Erbfolge: S. Stichwort in Anm. 97.

Zugewinnausgleich, Gütergemeinschaft: S. Stichwörter in Anm. 97.

Besonderheiten bei Betriebsvermögen: Gehört das § 7 b-Objekt zu einem unentgeltlich übergebenen Betrieb oder Teilbetrieb, so hat der unentgeltlich Erwerbende gem. § 7 Abs. 1 EStDV den Buchwert des Rechtsvorgängers fortzuführen und davon die aus den Herstellungskosten des Rechtsvorgängers errechneten erhöhten Absetzungen während der restlichen Nutzungsdauer des 8-Jahres-Zeitraums abzuziehen, ggf. zuzüglich weiterer eigener Herstellungskosten. Ist aus betrieblichem Anlaß ein § 7 b-Objekt aus einem Betriebsvermögen unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Stpfl. übertragen worden, so hat der Erwerber das Objekt mit dem Betrag zu aktivieren, den er als Anschaffungskosten im Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen (§ 7 Abs. 2 EStDV); von diesem Betrag hat der Erwerber die erhöhten Absetzungen als Rechtsnachfolger abzuziehen. Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen bleiben jedoch weiterhin die Herstellungskosten des Rechtsvorgängers.

3. Bemessungsgrundlage bei Entnahme und Einlage

a) Entnahme eines § 7 b-Objekts

117

Wird ein zu einem Betriebsvermögen gehörendes § 7 b-Objekt entnommen, so ist es mit dem Teilwert anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Ziff. 4). Für die Ermittlung des Buchgewinns darf der Teilwert nicht um die in Anspruch

genommenen erhöhten Absetzungen gekürzt werden (glA BFH I 243/63 U v. 30. 3. 65, BStBl. S. 380; IV 330/64 v. 5. 8. 65, StRK EStG § 5 R. 544; I R 187/66 v. 18. 6. 69, BStBl. S. 578; vgl. auch *Diehl*, FR 1960 S. 551; *Hartz*, B 1965 S. 946). Die erhöhten Absetzungen gem. § 7 b berechnen sich aber gleichwohl weiterhin nach den ursprünglichen Herstellungskosten (glA OFD Hamburg v. 13. 4. 57, FR S. 237 = B 1958 S. 8; OFD Düss. v. 15. 1. 59, EDStZ S. 75 = B S. 97 = Inf. S. 74; OFD Frankfurt v. 21. 3. 60, EDStZ S. 178 = StWa. S. 114 = NWB F 3 S. 1925; B 1958 S. 586; *Längsfeld*, BB 1958 S. 735; *Winterberg*, B 1959 S. 213; FR 1959 S. 289; *Charlier*, NWB F 3 S. 1799; FR 1960 S. 276, 432; *Kayser/Seithel*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 54/62 II). Die Entnahme ändert nichts an der Höhe der abschreibbaren Herstellungskosten, auch nichts an der Befugnis, nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen nachzuholen (glA FR 1962 S. 127; *Kayser/Seithel* aaO). Der Teilwertzuschlag, dh. die Auflösung der durch die erhöhten Absetzungen ggf. entstandenen stillen Reserven anlässlich der Entnahme, schafft aber nicht rückwirkend insoweit „nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen“, die bei einer Entnahme des Wohngebäudes innerhalb der ersten vier Jahre des Begünstigungszeitraums im Weg der Nachholung bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt werden könnten; § 7 b Abs. 5 gilt nur für die Nachholung versäumerter erhöhter Absetzungen (glA *Längsfeld*, B 1960 S. 102; *Gronefeld*, B 1960 S. 160; *Coring*, DStZ 1960 S. 95; FR 1960 S. 276; *Gübbels*, Handbuch der steuerlichen Abschreibung IV. S. 290; *Kayser/Seithel*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 54/62 II; aA B 1960 S. 8). Auf den Teilwertzuschlag können während des Begünstigungszeitraums auch nicht die normalen AfA nach § 7 vorgenommen werden, da für das gleiche Gebäude, dessen Herstellungskosten die Bemessungsgrenze nicht überschreiten, nicht nebeneinander erhöhte Absetzungen und Normal-AfA berücksichtigt werden dürfen (aA *Plückebaum*, BP 1965 S. 213; vgl. auch *Richter*, NWB F 3 S. 2750 und 2753 f.; Stbg. 1968 S. 114).

Beispiel:

Herstellungskosten eines 1972 fertiggestellten, als gewillkürtes Betriebsvermögen bilanzierten Zweifamilienhauses	198 000 DM
./. gewinnmindernd vorgenommene erhöhte Absetzungen 1972 bis 1974 (zulässig wären 15 vH = 29 700 DM gewesen)	<u>24 000 DM</u>
Buchwert am 31. 12. 74	174 000 DM
Entnahme Anfang 1975 zum Teilwert von	202 000 DM.

Für 1975 können 5 vH von 198 000 DM = 9900 DM und außerdem (29 700 DM — 24 000 DM =) 5700 DM Nachholung als erhöhte Absetzungen berücksichtigt werden, die von den fiktiven Anschaffungskosten von 202 000 DM abzusetzen sind. Nimmt der Stpfl. für 1976 bis 1979 jeweils 9900 DM erhöhte Absetzungen in Anspruch, so ergibt sich zum 1. 1. 80 ein Restwert von 202 000 DM — (5 × 9900 DM =) 49 500 DM + 5700 DM =) 55 200 DM = 146 800 DM (= 60 vH der Herstellungskosten + Teilwertzuschlag), von dem nach § 7 b Abs. 1 Satz 2 bis zur vollen Absetzung jährlich 2,5 vH abzuziehen sind. Es kann nicht auch hinsichtlich des Teilwertzuschlags von (202 000 DM — 174 000 DM =) 28 000 DM in 1975 eine „Nachholung“ geltend gemacht werden.

Für das Jahr der Entnahme kann der Stpfl. nach seiner Wahl die erhöhte Absetzung entweder bei der Ermittlung des gewerblichen Gewinns oder bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vornehmen (OFD Düsseldorf und Frankfurt aaO); man wird ihm auch das Recht zugestehen müssen, den zulässigen Gesamtbetrag auf beide Einkunftsgebiete aufzuteilen. Da jedoch der Teilwert des Gebäudes regelmäßig über seinem Buchwert liegt, würde die erhöhte Absetzung innerhalb

der Bilanz zu einem entsprechend höheren (auch gewerbeertragsteuerpflichtigen) Entnahmegewinn führen. Es empfiehlt sich deshalb regelmäßig, die erhöhte Absetzung nicht schon (auch nicht teilweise) im betrieblichen Bereich vorzunehmen (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 33/62 I).

Personengesellschaft: Bei Entnahme eines § 7 b-Objekts aus einer PersGes., die die erhöhten Absetzungen bis dahin geltend gemacht hat, kann der entnehmende Gesellschafter die erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 — also als Bauherr — nur im vollen Umfang fortsetzen, wenn er bereits bei Baubeginn an der Gesellschaft beteiligt war und bis zur Entnahme beteiligt geblieben ist (vgl. BFH IV 185/65 S v. 25. 11. 65, BStBl. 1966 S. 90; VI R 101/67 v. 25. 9. 70, BStBl. 1971 S. 130). Ist er erst während der Bauzeit Gesellschafter geworden, so liegen hinsichtlich seines Anteils (vgl. § 11 Ziff. 5 StAnpG; § 39 Abs. 2 Ziff. 2 AO 1977) an den bis zu seinem Eintritt in die Gesellschaft entstandenen Baukosten Anschaffungskosten vor (BFH VI R 101/67); insoweit ist er als Ersterwerber nach § 7 b Abs. 3 begünstigt. Hinsichtlich seines Anteils an den weiteren Baukosten ist der Gesellschafter Bauherr iS des § 7 b Abs. 1. Liegt der seiner Beteiligung entsprechende Anteil am Teilwert über dem anteiligen Buchwert des Gebäudes (der Eigentumswohnung), so kann der Mehrbetrag während des Begünstigungszeitraums nicht nach § 7 Abs. 4 abgeschrieben werden, soweit die Baukosten die Bemessungsgrenze von 150 000 DM bzw. 200 000 DM nicht überstiegen haben, da insoweit die erhöhte Absetzung die Normal-AfA ausschließt; er erhöht jedoch den Restwert, der nach Ablauf des Begünstigungszeitraums mit jährlich 2,5 vH abgeschrieben werden kann. Wenn der Entnehmende während der Bauzeit an der Gesellschaft nicht beteiligt war, handelt es sich in vollem Umfang um einen Ersterwerb.

War das begünstigte Objekt zwar steuerlich als Betriebsvermögen, bürgerlich-rechtlich aber als Privatvermögen des betreffenden Gesellschafters allein behandelt und waren die erhöhten Absetzungen daher ihm allein belastet worden, so kann er die erhöhten Absetzungen in voller Höhe fortsetzen (glA FR 1960 S. 432; OFD Frankfurt v. 21. 3. 60, EDStZ S. 178 = StWa. S. 114).

Kapitalgesellschaft: Keine Entnahme, sondern Anschaffungsvorgang, der gem. § 7 b Abs. 3 oder 4 begünstigt sein kann.

b) Einlage

118

Auch die Einlage, dh. die Überführung eines begünstigten Objekts aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers, steht einer Fortsetzung der erhöhten Absetzungen nicht im Weg. Bemessungsgrundlage bleiben auch hier die ursprünglichen Herstellungskosten, nicht der Einlagewert iS des § 6 Abs. 1 Ziff. 5. Im Jahr der Einlage steht dem Stpfl. das gleiche Wahlrecht wie bei der Entnahme (s. o.) zu; hier wird es wegen der gewerbesteuerlichen Auswirkung in der Regel günstiger sein, die volle erhöhte Absetzung zu Lasten des betrieblichen Gewinns vorzunehmen (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 33/62 I).

Personengesellschaft: Bei der Einlage eines begünstigten Objekts durch einen Gesellschafter in das Betriebsvermögen einer *Personengesellschaft* gilt uE folgendes: wird durch die Einlage Gesamthandseigentum aller Mitunternehmer begründet, so werden bei sinngemäßer Anwendung von BFH IV 185/65 S v. 25. 11. 65, BStBl. 1966 S. 90 und VI R 101/67 v. 25. 9. 70, BStBl. 1971 S. 130 die erhöhten Absetzungen von der Personengesellschaft nur insoweit nach § 7 b Abs. 1 (als Bauherr) fortgesetzt werden können, als der einbringende Bauherr des Objekts an der Personengesellschaft ver-

mögensrechtlich beteiligt ist; hinsichtlich der Anteile der anderen Gesellschafter handelt es sich um Ersterwerbe (Begünstigung nach § 7 b Abs. 3). Über einheitliche Inanspruchnahme s. Abschn. 53 Abs. 5 EStR 1975 und Anm. 138. Wird dagegen das Gebäude (die Eigentumswohnung) nur steuerlich als Betriebsvermögen, bürgerlich-rechtlich aber weiterhin als Alleineigentum des Gesellschafters behandelt und gehen die erhöhten Absetzungen zu seinen Lasten, so können sie aus der bisherigen Bemessungsgrundlage fortgesetzt werden.

119—124 Einstweilen frei.

III. Abzug der erhöhten Absetzungen

1. Erstmaliger Abzug der erhöhten Absetzungen im Jahr der Fertigstellung

125 a) Bedeutung der Fertigstellung

Die Fertigstellung eines Ein-, Zweifamilienhauses oder einer Eigentumswohnung setzt zwingend den 8jährigen Begünstigungszeitraum des § 7 b Abs. 1 Satz 1 in Lauf. Der Bauherr hat zwar ein Wahlrecht, ob und in welcher Höhe er die erhöhten Absetzungen geltend macht; er kann den 8-Jahres-Zeitraum jedoch nicht dadurch verschieben, daß er die erhöhten Absetzungen statt vom Jahr der Fertigstellung an erst von einem späteren Jahr an geltend macht, etwa, weil noch kleinere Arbeiten am Gebäude ausstehen (glA BFH VI 132/55 U v. 8. 2. 57, BStBl. S. 133); denn ob ein Gebäude fertiggestellt ist, bestimmt sich nach der objektiv festzustellenden Bezugfertigkeit, nicht allein nach dem Willen des Bauherrn (zum Begriff der Fertigstellung s. Anm. 126). Unterläßt also der Bauherr die Geltendmachung trotz Fertigstellung, so steht ihm nur noch ein entsprechend geringerer Zeitraum für die erhöhten Absetzungen zur Verfügung; allerdings läßt § 7 b Abs. 5 im bestimmten Umfang Nachholungen zu (s. Anm. 273).

Für die erstmalige Geltendmachung der erhöhten Absetzungen ist erforderlich, aber auch ausreichend die Fertigstellung am letzten Tag des betreffenden Kj. bzw. Wj. Zur vorzeitigen Geltendmachung im Lohnsteuerverfahren (Freibetrag auf der LStKarte) und bei der Festsetzung der EStVorauszahlungen s. aber Anm. 43—44.

8-Jahres-Zeitraum: Der Begünstigungszeitraum iSd. § 7 b Abs. 1 Satz 1 umfaßt 8 Kj. bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, bzw. 8 Wj. bei den Gewinneinkünften (§ 4 a). Das Jahr der Fertigstellung gilt stets als volles 1. Jahr. Der 8-Jahres-Zeitraum endet stets mit Ablauf des 7. auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Kj. oder Wj., unabhängig davon, in wie vielen dieser 8 Jahre die erhöhten Abschreibungen vorgenommen worden sind oder werden konnten. Der 8-Jahres-Zeitraum verlängert sich also nicht, wenn erhöhte Absetzungen in einem oder mehreren Jahren nicht geltend gemacht worden sind bzw. nicht geltend gemacht werden konnten. Über Nachholung s. Anm. 269—285.

Irrtum über die Fertigstellung: Ist bei der Veranlagung des Vorjahrs dieses Jahr als Jahr der Fertigstellung angesehen worden, so soll dies für das Folgejahr nicht bindend sein, wenn in Wahrheit das Folgejahr das Jahr der Fertigstellung war. In einem solchen Fall soll die für das Vorjahr zu Unrecht gewährte erhöhte Absetzung nach den Grundsätzen, wie sie BFH IV 351/60 U v. 26. 9. 63, BStBl. 1964 S. 4 zu § 7 c zum Ausdruck gebracht

hat, ausgeglichen werden (FG München v. 22. 11. 66, EFG 1967 S. 291, rkr.). UE kann jedoch die dem Stpfl. für einen VZ zustehende erhöhte Absetzung nicht um eine im Vorjahr bzw. in den Vorjahren zu Unrecht zugelassene erhöhte Absetzung gekürzt werden (glA FG Nürnberg v. 30. 7. 65, EFG S. 578, rkr.).

Rohbau: s. Anm. 60 aE und Anm. 111 aE.

b) Begriff der Fertigstellung

126

Die erhöhten Absetzungen können vom Bauherrn erstmals für das Jahr der Fertigstellung beansprucht werden. Der BFH hat den weder im EStG noch in der EStDV näher erläuterten Begriff der Fertigstellung dahin ausgelegt, daß unter Fertigstellung die **Bezugsfertigkeit** in dem Sinn zu verstehen ist, daß das Objekt **nach Abschluß der wesentlichen Bauarbeiten bewohnbar** ist; ob und ggf. wie lange das Objekt im Jahr der Fertigstellung tatsächlich genutzt worden ist, spielt keine Rolle (BFH IV 393/53 U v. 8. 4. 54, BStBl. S. 175; VI 132/55 U v. 8. 2. 57, BStBl. S. 133; VIII R 139/70 v. 29. 10. 74, BStBl. 1975 S. 144; VIII R 23/70 v. 11. 3. 75, BStBl. S. 659).

Die Frage der Bezugsfertigkeit einer Wohnung entscheidet sich danach, wann das Beziehen der Wohnung **nach objektiven Merkmalen zumutbar** ist. Der tatsächliche Bezug der Wohnung läßt zwar den Schluß zu, daß die Wohnung zu diesem Zeitpunkt bezugsfertig war; dieser Schluß ist aber nicht zwingend und daher widerlegbar (BFH III R 56/69 v. 26. 6. 70, BStBl. S. 769 — zu § 72 BewG —, in BFH VIII R 139/70 v. 29. 10. 74 und 23/70 v. 11. 3. 75 aaO für § 7 b übernommen; vgl. auch § 13 WoBindG idF v. 31. 1. 74, BGBl. I S. 137, BStBl. I S. 143; BFH II R 12/68 v. 14. 8. 74, BStBl. 1975 S. 67 betr. GrEStG). Die Abnahme durch die Bauaufsichtsbehörde ist nicht maßgebend (BFH III R 56/69 aaO; § 13 WoBindG aaO; vgl. aber FG Rheinl.-Pf. v. 9. 11. 72, EFG 1973 S. 235, rkr., betr. GrEStG).

Die einkommensteuerliche Entscheidung über das Jahr der Fertigstellung hängt auch nicht davon ab, zu welchem Stichtag das neu errichtete Objekt erstmals *bewertet* worden ist (FG München v. 22. 11. 66, EFG 1967 S. 291, rkr.).

Noch ausstehende Arbeiten am Bauobjekt stehen der Annahme der Fertigstellung nicht entgegen, wenn diese Arbeiten der Bewohnbarkeit (Bezugsfertigkeit) nicht hinderlich im Weg stehen. Hierbei ist es ohne Bedeutung, welchen Geldwert die noch ausstehenden Arbeiten darstellen und wann die Bauabnahme durch die Bauaufsichtsbehörde stattfindet (BFH IV 393/53 aaO). Vgl. auch B 1970 S. 1714 u. 2054; B 1975 S. 1869.

FG Düss. v. 12. 12. 56, EFG 1957 S. 270, bestär. EFG 1958 S. 158 bejaht Bezugsfertigkeit, obwohl Treppengeländer, der Außenputz und wegen der noch vorhandenen Baufeuchtigkeit die Tapeten fehlten. Auch FG München v. 24. 11. 61, EFG 1962 S. 248, rkr. stellt auf die Bezugsfertigkeit ab, die gegeben sei, wenn die Bewohnung einem Mieter mit durchschnittlichen modernen Wohnansprüchen zugemutet werden könne, auch wenn die eine oder andere nicht sehr wesentliche Arbeit noch nicht durchgeführt sei. Nach FG Rhld.-Pf. v. 25. 10. 62, EFG 1963 S. 199, rkr. setzt die Bezugsfertigkeit nicht die Bewohnbarkeit sämtlicher Räume des Objekts voraus; die in Betracht kommenden Räume seien bewohnbar, wenn Türen und Fenster sowie die Energie- und Versorgungsanschlüsse vorhanden, die vorgesehenen sanitären Einrichtungen angeschlossen seien und die Möglichkeit des Kochens und Heizens bestehe (übereinstimmend mit *Oschmann*, B 1957 S. 342). Vgl. auch B 1975 S. 1869.

Gemischt genutzte Gebäude: Ein teils Wohnzwecken, teils (weniger als $33 \frac{1}{3}$ vH; s. Anm. 70—76) anderen Zwecken dienendes Bauobjekt ist iS von § 7 b fertiggestellt, wenn der für Wohnzwecke vorgesehene Teil bezugsfertig erstellt ist. „Der mögliche Wortsinn der Vorschrift erlaubt und ihr Zweck gebietet es, auch Gebäude, die in gesetzlich zulässigem Umfang anderen als Wohnzwecken dienen, als fertiggestellt anzusehen, wenn der zum Wohnen bestimmte Teil bewohnbar ist“ (BFH VIII R 23/70 v. 11. 3. 75, BStBl. S. 659; vgl. dazu B 1975 S. 1486).

Einheitliches Bauvorhaben: Plant ein Stpfl. den Bau einheitlich und erhält er die Genehmigung für ein einziges Bauvorhaben, so kommt es nach FG Schl.-Holst. v. 14. 12. 64, EFG 1965 S. 480, rkr., auf die Bezugsfertigkeit des gesamten Baus an, wenn das Haus tatsächlich in drei Jahren nach und nach errichtet wird, zwischen den Bauarbeiten aber keine so langen Zeiträume liegen, daß die einzelnen Arbeiten als selbständige Bauabschnitte gewertet werden müssen.

Ist der Eigentümer des Grundstücks weder an der Planung noch an der Durchführung des ersten Bauabschnitts beteiligt gewesen, dieser vielmehr durch einen *Mieter* auf Grund einer besonderen Baugenehmigung durchgeführt worden, so kann von einem einheitlichen Bauvorhaben keine Rede sein, wenn der Eigentümer nunmehr auf Grund einer neuen Baugenehmigung Wohnraum aufstockt (FG Düsseldorf v. 24. 2. 54, EFG S. 75, rkr.).

Abschnittsweiser Aufbau: Wird ein § 7 b-Objekt in einem Zug errichtet, so ist es regelmäßig erst dann fertiggestellt, wenn es insgesamt bezugsfertig ist. Bei abschnittweisem Aufbau eines Gebäudes (bedeutsam vor allem für § 7 b EStG 1951—1961) kommt es dagegen darauf an, ob bautechnisch bereits mit Abschluß des ersten Bauabschnitts ein fertiges Gebäude errichtet worden ist, nicht aber auf den zwischen den Bauabschnitten liegenden Zeitraum (glA im wesentlichen die FinVerw., s. zB B 1952 S. 156; EDStZ 1953 S. 166; NWB F 3 S. 1015; BB 1952 S. 106; vgl. auch BP 1969 S. 85; ebenso ferner FR 1952 S. 190 und Inf. 1952 S. 73 mit der Abweichung, daß auch ein größerer zeitlicher Abstand zwischen den Bauabschnitten liegen müsse; FG Schles.-Holst. v. 14. 12. 64, EFG 1965 S. 480, rkr.). Ein einheitliches Bauvorhaben setzt außer einer entsprechenden Baugenehmigung auch eine einheitliche Planung voraus. Auch wenn für den ganzen Bau von vornherein nur eine Baugenehmigung erteilt worden ist, kann ein abschnittsweiser Aufbau vorliegen, sofern nur beide Bauabschnitte deutlich voneinander getrennt sind, auf gesonderten Entschlüssen und Finanzierungsplänen beruhen und die im ersten Bauabschnitt erstellten Gebäude- teile für längere Zeit allein genutzt, dh. bautechnisch als selbständige Gebäude angesehen werden können (FG Hannover v. 17. 2. 56, EFG S. 202, rkr.). Ist das Erdgeschoß nur mit einem Behelfsdach von kurzer Lebensdauer versehen worden, so kann der zweite Bauabschnitt als Fortsetzung eines einheitlichen Bauvorhabens anzusehen sein (glA OFD Bremen v. 30. 1. 54, EDStZ S. 88; OFD Frankfurt v. 24. 4. 54, EDStZ S. 264; FG Düss. v. 24. 2. 54, EFG S. 75, rkr.). Stellt der erste Bauabschnitt dagegen ein fertiges Gebäude dar, so kommt für die weiteren Bauabschnitte nur noch eine Begünstigung unter den Voraussetzungen des § 7 b Abs. 2 in Betracht, selbst wenn ein einheitlicher Bauplan vorgelegen hat (vgl. BFH IV 222/57 v. 7. 7. 60, StRK EStG § 7 b R. 40.) Vgl. dazu auch BP 1969 S. 85 betr. Errichtung eines Einfamilienhauses in zwei Bauabschnitten.

2. Dauer der erhöhten Abschreibungen

130

Die erhöhten Abschreibungen können „im Jahr der Fertigstellung und in den sieben folgenden Jahren“ (§ 7 b Abs. 1 Satz 1), dh. insgesamt 8 Jahre lang vorgenommen werden. Sind die Voraussetzungen des § 7 b in einem Jahr des 8-Jahres-Zeitraums nicht erfüllt oder verzichtet der Bauherr auf die Geltendmachung der erhöhten Absetzungen in einem oder in mehreren Jahren des 8-Jahres-Zeitraums, so verlängert sich dieser dadurch nicht (s. auch Anm. 125).

Beispiel 1: Ein Zweifamilienhaus dient im Jahr der Fertigstellung und im folgenden Jahr zu 40 vH, vom Beginn des 3. Jahres nur noch zu 25 vH betrieblichen Zwecken. Erhöhte Absetzungen können erstmals für das 3. Jahr geltend gemacht werden; keine Nachholmöglichkeit für die beiden ersten Jahre. Die erhöhten Abschreibungen betragen also höchstens 6×5 vH.

Beispiel 2: Ein begünstigtes Zweifamilienhaus wird durch Ausbau im 5. Jahr zu einem Wohngebäude mit drei Wohnungen. Vom 6. Jahr an sind damit die Voraussetzungen des § 7 b nicht mehr erfüllt; die erhöhten Abschreibungen können in diesem Fall höchstens 5×5 vH betragen.

Wechsel zu anderen Abschreibungsmethoden: Der Stpfl. kann in jedem Jahr des 8-Jahres-Zeitraums zur linearen AfA nach § 7 Abs. 4 übergehen und sodann in einem späteren Jahr wieder zu den erhöhten Abschreibungen zurückkehren (s. Anm. 18). Ein Übergang von § 7 b zur degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 ist ausgeschlossen (s. Anm. 18). Zum Verhältnis zu den Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzungen s. Anm. 20, zur Teilwertabschreibung s. Anm. 21, zu sonstigen Abschreibungen s. Anm. 25—35.

Wegfall der Voraussetzungen des § 7 b im Laufe eines VZ: Liegen die Voraussetzungen des § 7 b Abs. 1 in einem auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahr nur für einen Teil des Kj. oder Wj. vor, so können nach Auffassung der FinVerw. die erhöhten Absetzungen für dieses Jahr nur in Anspruch genommen werden, wenn der Zeitraum, in dem die Voraussetzungen vorgelegen haben, überwiegt (Abschn. 53 Abs. 4 EStR 1955 ff.). UE können die erhöhten Absetzungen nach § 7 b in jedem Jahr vorgenommen werden, in dem wenigstens an einem Tag alle Voraussetzungen des § 7 b Abs. 1 vorgelegen haben (also fertiggestelltes Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder Eigentumswohnung; zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dienend; Bauantrag nach dem 31. 12. 1964). Denn der Wegfall der Voraussetzungen kann nicht anders behandelt werden als der Fall der Veräußerung; im Jahr der Veräußerung kann aber der Bauherr auch nach Auffassung der FinVerw. die erhöhten Absetzungen voll in Anspruch nehmen (Abschn. 56 Abs. 4 EStR 1975). Vgl. dazu auch B 1957 S. 856; *Berroth*, DStR 1964 S. 414; zeitanteilig; *Merten*, BB 1975 S. 278; bei Nutzungsänderung Maßgeblichkeit des gewogenen Durchschnitts. Nach Wegfall der Voraussetzungen des § 7 b bemißt sich die AfA nach § 7 Abs. 4; ein Übergang zur degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 ist ausgeschlossen (s. Anm. 110). Liegen in einem späteren Jahr die Voraussetzungen des § 7 b wieder vor, so kann der Stpfl. erneut von den erhöhten Absetzungen Gebrauch machen. Die lineare Restwertabschreibung gem. § 7 b Abs. 1 Satz 2 (grundsätzlich 2,5 vH des Restwerts) greift auch bei vorzeitigem Wegfall der Voraussetzungen des § 7 b erst nach Ablauf des 8-Jahres-Zeitraums ein (s. Anm. 110).

3. Höhe der erhöhten Absetzungen

131

Als erhöhte Absetzungen können während des 8-Jahres-Zeitraums jährlich bis zu 5 vH der Herstellungskosten geltend gemacht werden. Bei voller

Ausnutzung ergibt sich somit eine Gesamtabschreibung von 40 vH der Herstellungskosten. Über die betragsmäßige Auswirkung im Vergleich zur linearen und zur degressiven AfA nach § 7 Abs. 4 und 5 s. Anm. 110.

Wahlrecht: Der Stpfl. hat uneingeschränkten Spielraum zwischen dem Höchstsatz von 5 vH nach § 7 b und der linearen AfA von idR 2 vH, die er (im 1. Jahr zeitanteilig) mindestens vornehmen muß (vgl. § 7 b Abs. 5 Satz 3; s. Anm. 283). Er braucht keinen in einer vollen (oder halben) Zahl ausdrückbaren Abschreibungssatz anzuwenden, sondern kann innerhalb dieses Spielraums jeden AfA-Betrag geltend machen. Dieses Wahlrecht hat der Stpfl. jedes Jahr neu. Über den Übergang zur degressiven AfA s. Anm. 110; über die AfA im Restabschreibungszeitraum s. Anm. 170—174. Zusammen mit dem Nachholungsrecht für nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen innerhalb der ersten 4 Jahre gem. § 7 b Abs. 5 (s. Anm. 265 bis 282) ermöglicht das Wahlrecht dem Stpfl., den nach seinen Einkommensteuerverhältnissen günstigsten Absetzungsbetrag geltend zu machen.

Geltendmachung der erhöhten Absetzungen im Veranlagungsverfahren und im Lohnsteuerverfahren: s. dazu Anm. 43—44.

Höhe der Herstellungskosten: Im Jahr der Fertigstellung stehen die Herstellungskosten häufig mangels Abrechnung noch nicht vollständig fest; sie sind daher zu schätzen. Eine endgültige Veranlagung unter Ansatz vorsichtig geschätzter Herstellungskosten mit dem Hinweis auf die spätere Nachholmöglichkeit gem. § 7 b Abs. 5 (s. Anm. 265) ist uE bedenklich; um das volle Wahlrecht des Stpfl. zu wahren, sollte eine vorläufige Steuerfestsetzung gem. § 165 AO 1977 durchgeführt werden (vgl. auch B 1961 S. 1470).

Änderung der Herstellungskosten: Über Erhöhung durch nachträgliche Herstellungskosten s. Anm. 112. Ist in bestandskräftigen Veranlagungen von zu hohen Herstellungskosten ausgegangen, so bleiben die erhöhten Absetzungen für die zurückliegenden VZ im bisherigen — unrichtigen — Ausmaß bestehen, sofern die Veranlagungen nicht gem. §§ 172 ff. AO 1977 geändert werden können. Das „Zuviel“ der Vorjahre mindert lediglich den Restwert (glA B 1960 S. 368; FR 1961 S. 274; FG Nürnberg v. 30. 7. 65, EFG S. 578, rkr.; B 1967 S. 881 und 1699; aA FG München v. 22. 11. 66, EFG 1967 S. 291, rkr.). Mindern sich die Herstellungskosten rückwirkend (zB durch Anfechtung oder Minderung), so können auch bestandskräftige Veranlagungen nach § 175 Ziff. 2 AO 1977 zu berichtigen sein. Werden dagegen die Herstellungskosten auf Grund freier Vereinbarung herabgesetzt, so wirkt dies nicht steuerlich zurück; erst vom Jahr der Herabsetzung an ist von den niedrigeren Herstellungskosten auszugehen. Das „Zuviel“ der Vorjahre mindert erst den nach Ablauf des 8-Jahres-Zeitraums verbleibenden Restwert. Ist bekannt, daß der bisherige Ansatz der Herstellungskosten überhöht war, so kann eine Nachholung gem. § 7 b Abs. 5 nur auf der Grundlage der korrigierten Herstellungskosten durchgeführt werden.

Jahr der Fertigstellung: Im Jahr der Fertigstellung kann der Bauherr den vollen Jahresbetrag auch geltend machen, wenn die Fertigstellung erst am Schluß des Kalenderjahres erfolgt (vgl. BFH IV 393/53 U v. 8. 4. 54, BStBl. S. 175), und zwar auch dann, wenn er es im gleichen Jahr, allerdings nach Fertigstellung, weiterveräußert (glA B 1971 S. 1234); über die AfA des Erwerbers s. Anm. 250—252.

Betriebsvermögen: Gehört ein nach dem 31. 12. 74 fertiggestelltes § 7 b-Objekt zum Betriebsvermögen, so dürfen die erhöhten Absetzungen nicht zur Entstehung oder Erhöhung eines Verlustes führen (§ 7 a Abs. 6, § 52

Abs. 10 EStG 1975); das gilt auch bei Land- und Forstwirten (s. Anm. 30). Bei einem *Rumpfwirtschaftsjahr* sind die erhöhten Absetzungen uE mit dem vollen Jahresbetrag zulässig (glA B 1959 S. 778; *Henninger*, StLex. 3, 7 b, 6; vgl. § 14 Abs. 1 EStDV 1955—1960). Nach Auffassung der FinVerw. darf der Stpfl. die erhöhten Absetzungen nur in Anspruch nehmen, soweit er sie auch in der *Handelsbilanz* vornimmt (OFD München/Nürnberg, FR 1959 S. 430 = EDStZ 1959 S. 250; B 1962 S. 1094); uE läßt sich das Verlangen der FinVerw. weder aus dem Gesetz noch aus dem Maßgeblichkeitsgrundsatz, noch aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung rechtfertigen (s. im einzelnen § 5 Anm. 49 j [4]).

Teils betriebliche, teils private Nutzung: Dient ein § 7 b-Objekt teils privaten Wohnzwecken, teils betrieblichen Zwecken des Stpfl., so können die Herstellungskosten teils bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten, teils bei der Ermittlung der Gewinneinkünfte Berücksichtigung finden. Dabei sind die erhöhten Absetzungen (nicht die Herstellungskosten) im Verhältnis der jeweiligen Nutzung aufzuteilen (BFH IV R 82/67 v. 27. 1. 72, BStBl. S. 526; B 1956 S. 608; *Längsfeld*, B 1961 S. 1599; *Zitzmann*, B 1971 S. 456). Dasselbe gilt für die lineare Abschreibung iSd. § 7 b Abs. 1 Satz 3 für den die Höchstgrenzen von 150 000 DM bzw. 200 000 DM übersteigenden Teil der Herstellungskosten (BFH aaO).

Beispiel nach BFH: Herstellungskosten des Einfamilienhauses 200 000 DM. Nutzungsverhältnis 70 : 30. Demnach Herstellungskosten für den Wohnteil 140 000 DM und für den Betriebssteil 60 000 DM.

Unzutreffende Aufteilung:

Werbungskosten 7000 DM (= 5 vH aus anteiligen Herstellungskosten auf Wohnteil von 140 000 DM)

Betriebsausgaben 500 DM (=Höchstbetrag von 7500 DM ./ 7000 DM)

Weitere Betriebsausgaben 1000 DM (= 2 vH aus 50 000 DM, § 7 b Abs. 1 Satz 3)

Richtige Aufteilung:

AfA gem. § 7 b Abs. 1 Satz 1 7500 DM (5 vH aus 150 000 DM)

AfA gem. § 7 b Abs. 1 Satz 3 1000 DM (2 vH aus 50 000 DM)

Gesamtbetrag der AfA 8500 DM

Werbungskosten 5950 DM (70 vH aus 8500 DM)

Betriebsausgaben 2550 DM (30 vH aus 8500 DM)

Einstweilen frei.

132—134

4. Abzug erhöhter Absetzungen bei Personenmehrheiten

a) Persönliche Abschreibungsberechtigung der Beteiligten

135

Bei Personenmehrheiten (Bruchteils- und Gesamthandsgemeinschaft, Personengesellschaft) ist nicht die Gemeinschaft oder Gesellschaft Bauherr iSd. Abs. 1, sondern jeder einzelne Beteiligte (s. Anm. 100). Daraus folgt, daß dem einzelnen Miteigentümer oder Gesellschafter die Abschreibungsbegünstigung als Bauherr nur zusteht,

- wenn er vor Fertigstellung in die Gemeinschaft oder Gesellschaft eingetreten ist (anderenfalls ist er nur Erwerber),
- und nur in dem Umfang, in dem er an der Herstellung beteiligt war (BFH IV 185/65 S v. 25. 11. 65, BStBl. 1966 S. 90), also anteilig auf die gesamten Herstellungskosten nur, wenn er vor Baubeginn eingetreten ist.

In jedem Fall ist Voraussetzung für die persönliche Abschreibungsberechtigung des einzelnen, daß er ab dem Jahr der Fertigstellung (wirtschaft-

licher) Eigentümer des von ihm abzuschreibenden Objektes ist; das kann auch der Anteil an einem Gebäude bzw. einer Eigentumswohnung sein (s. Anm. 342).

Der einzelne Beteiligte kann wegen der Objektbeschränkung des Abs. 7 Satz 1 und 2 die erhöhten Absetzungen nur für ein bzw. als Ehegatte zwei der gemeinsam errichteten Einzelobjekte — meist Eigentumswohnung — beanspruchen (s. Anm. 330).

Eintritt in die Gemeinschaft nach Baubeginn: Tritt der Beteiligte erst nach Baubeginn in die Miteigentümergeinschaft oder die Gesellschaft ein bzw. erwirbt er den Anteil eines Ausscheidenden, so stehen ihm uE entsprechend Abschn. 56 Abs. 6 EStR 1975 erhöhte Absetzungen nach § 7 b Abs. 3 auf die Anschaffungskosten der Beteiligung zu (glA *Henninger*, StRK-Anm. EStG § 7 b R. 152; vgl. aber Anm. 60 aE).

Nachträgliche Herstellungskosten: Über ihre Berücksichtigung im Rahmen der Nachholung gem. Abs. 5 Satz 2 s. Anm. 280.

Unentgeltlicher Übergang von Eigentumsanteilen: Der neue Beteiligte ist im gleichen Umfang wie sein Rechtsvorgänger begünstigt; hat die unentgeltliche Übertragung im Laufe eines Jahres stattgefunden, so können die auf den übertragenen Anteil entfallenden erhöhten Absetzungen für dieses Jahr beliebig aufgeteilt werden (Abschn. 53 Abs. 3 EStR 1967 ff.).

Eintritt neuer Beteiligter: Tritt während der Bauzeit ein neuer Beteiligter in die Gemeinschaft ein, so ist er für die bis zu seinem Eintritt entstandenen Baukosten als Ersterwerber nach § 7 b Abs. 3, hinsichtlich der sodann für die Fertigstellung aufgewendeten Kosten als Bauherr nach § 7 b Abs. 1 zu erhöhten Absetzungen berechtigt. Bei Eintritt nach Fertigstellung handelt es sich insgesamt um einen Ersterwerb iSd. § 7 b Abs. 3 am Anteil des Objekts (vgl. auch *Behrens*, BB 1966 S. 1545); ggf. kann auch ein Zweiterwerb nach § 7 b Abs. 4 vorliegen.

136 Einstweilen frei.

137 b) Anteil des einzelnen an den Herstellungskosten

Nach BFH VI 249/65 v. 24. 6. 66 (BStBl. S. 580) können die an einer Grundstücksgemeinschaft Beteiligten nicht frei über die erhöhten Absetzungen verfügen; sie stehen ihnen grundsätzlich im Verhältnis ihrer Eigentumsanteile zu (ebenso Abschn. 53 Abs. 5 EStR 1975). Gemeint ist damit, daß die Aufteilung der Herstellungskosten auf die einzelnen Beteiligten nicht in deren Belieben steht. (Zur Frage, mit welchem Hundertsatz der einzelne Beteiligte die auf ihn entfallenden Herstellungskosten abzuschreiben hat, s. Anm. 138.) Eine von den Eigentumsanteilen abweichende Verteilung des Herstellungsaufwands ist nur anzuerkennen, wenn hierfür wirtschaftlich vernünftige Gründe vorliegen, die grundstücksbezogen sein müssen (EStR aaO); dies ist nach BFH aaO etwa der Fall, wenn ein Miteigentümer in einem höheren Verhältnis zur Baufinanzierung beigetragen hat, als es seinem Miteigentumsanteil entspricht (zustimmend *Birkholz* in Loep. zu BFH aaO; *Littmann*, KStR 10 b S. 490). Eine zivilrechtliche Vereinbarung, nach der die erhöhten Absetzungen nach dem Anteil des einzelnen an den Baukosten zu verteilen sind, ist auch estl. maßgebend (BFH VI 180/60 U v. 25. 8. 61, BStBl. S. 482; vgl. auch Hess. FG v. 31. 1. 67, EFG S. 350, rkr.).

Anteil an einem Abschreibungsobjekt: Maßstab für die Zurechnung der Herstellungskosten ist die vermögensrechtliche Beteiligung; aus Vereinfachung

chungsgründen kann bei einer Personengesellschaft der Gewinnverteilungsschlüssel gewählt werden (EStR aaO).

c) Hundertsatz der Absetzungen

138

Fertigstellung vor dem 1. 1. 75: Die Bauherren können die erhöhten Absetzungen nach unterschiedlichen Hundertsätzen in Anspruch nehmen (BFH VI 20/62 S. v. 11. 1. 63, BStBl. S. 236 betr. Bruchteilsgemeinschaft; IV 185/65 S. v. 25. 11. 65, BStBl. 1966 S. 90 und VIII R 114/69 v. 19. 2. 74, BStBl. S. 704 betr. Gesamthandsgemeinschaft; glA Abschn. 53 Abs. 5 EStR 1975). Sind nicht alle, sondern nur einige der Gesellschafter einer Personengesellschaft Bauherr, und ist das Objekt in deren Ergänzungsbilanz ausgewiesen, so können die erhöhten Absetzungen ebenfalls mit unterschiedlichen Hundertsätzen geltend gemacht werden; entsprechendes gilt für den zum Betriebsvermögen rechnenden Teil des Objekts einzelner Gesellschafter (glA *Henninger*, StRK-Anm. EStG § 7 b R. 71). Über Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG vgl. *Richter*, GmbH-Rdsch. 1970 S. 268; über Unterbeteiligung vgl. BP 1969 S. 59.

Fertigstellung nach dem 31. 12. 74: Die durch das EStRG v. 4. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) in das EStG neu aufgenommene Vorschrift des § 7 a Abs. 8 hat zu einer materiellen Rechtsänderung geführt:

Ist ein durch § 7 b begünstigtes Bauvorhaben mehreren Beteiligten zuzurechnen, erfüllen aber nur einzelne Beteiligte dessen Voraussetzungen (zB weil ein Beteiligter bereits § 7 b für ein Objekt in Anspruch genommen hat, § 7 b Abs. 7), so dürfen nur die anderen (begünstigten) Beteiligten § 7 b in Anspruch nehmen, und zwar **nur anteilig** (§ 7 a Abs. 8 Satz 1) und **einheitlich** (§ 7 a Abs. 8 Satz 2).

Zweifelhaft kann allerdings sein, ob sich § 7 a Abs. 8 Satz 2 (Gebot einheitlicher Inanspruchnahme) ausschl. auf die Fälle bezieht, in denen nur einige Beteiligte begünstigt sind oder ob dies als generelle Regelung für alle Fälle gilt, in denen mehrere Personen beteiligt sind. UE ist letzteres zutreffend (s. Erl. zu § 7 a Abs. 8 EStG 1975): Mehrere Beteiligte können künftig von § 7 b nur mit dem gleichen Prozentsatz Gebrauch machen, und zwar anteilig, dh. nach Abschn. 53 Abs. 5 EStR 1975 nach der vermögensrechtlichen Beteiligung. Auch die Einschränkung oder die Rücknahme des Antrags für § 7 b kann nur einheitlich erfolgen. Über Geltendmachung allgemein s. Anm. 43.

Da § 7 a erstmals für Wirtschaftsgüter anzuwenden ist, die nach dem 31. 12. 74 angeschafft oder hergestellt werden (§ 52 Abs. 10 EStG 1975), kann bei Gebäuden, die vor diesem Zeitpunkt angeschafft oder hergestellt wurden, für den gesamten Begünstigungszeitraum noch nach der BFH-Rspr. verfahren werden (vgl. Abschn. 45 Abs. 8 und Abschn. 53 Abs. 5 EStR 1975).

d) Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte

139

Sind mehrere Personen an Einkünften beteiligt, so werden diese einheitlich und gesondert festgestellt (§ 215 Abs. 2 AO; § 180 Abs. 1 Ziff. 2 a AO 1977). Die erhöhten Absetzungen nach § 7 b werden deshalb in einem für alle bindenden Feststellungsbescheid berücksichtigt, wenn an einem begünstigten Objekt mehrere Stpfl. als Gesamthands- oder Bruchteilseigentümer beteiligt sind. Zum Erfordernis einheitlicher Inanspruchnahme s. Anm. 138; über Nachholung s. Anm. 270.

Bauherrengemeinschaften: Das Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist nach

BdF v. 24. 11. 75 (BStBl. I S. 1124) bereits während der Bauzeit für alle Beteiligten von Bauherrngemeinschaften (s. dazu Anm. 100) durchzuführen, und zwar erstmals für den VZ 1975 (BdF v. 10. 2. 76, BStBl. I S. 125). Örtlich zuständig ist das für das Baubetreuungsunternehmen zuständige FA (BdF v. 10. 2. 76 aaO). Zu den Voraussetzungen des Feststellungsverfahrens vgl. BdF v. 14. 5. 76 (BStBl. I S. 320). Ablehnend v. *Canstein*, B 1976 S. 931: Bauherrngemeinschaften iSd. §§ 741, 1008 BGB erzielen regelmäßig keine gemeinsamen Mieteinnahmen, sondern jeder Beteiligte erzielt eigene Einnahmen aus der Vermietung seiner ihm zu Eigentum übertragenen Wohnung. Die gemeinschaftlichen Ausgaben während der Bauzeit reichen aber für ein Feststellungsverfahren nicht aus, wenn die Absicht gemeinsamer Einnahmeerzielung fehlt (so BFH IV R 172/69 v. 14. 4. 72, BStBl. S. 599 betr. gemeinschaftlichen Betrieb eines Flugzeugs ohne Gewinnerzielungsabsicht). Das Schreiben des BdF vom 24. 11. ist daher so auszulegen, daß lediglich eine einheitliche und gesonderte *Ermittlung* der Einkünfte durch das BetriebsFA stattfinden soll, nicht aber eine Feststellung mit Bindungswirkung für das WohnsitzFA. Zutreffend weist v. *Canstein* darauf hin, daß eine solche Ermittlung ausreicht, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei den einzelnen Bauherren sicherzustellen.

Für die Zeit nach Fertigstellung des Objekts und Übertragung des Wohnungseigentums auf die einzelnen Bauherren sind die Mieteinkünfte nur noch dann einheitlich und gesondert festzustellen, wenn die Eigentümer die Wohnung nicht jeweils getrennt, sondern gemeinsam in einem einheitlichen Vertrag zB an eine Wohnungsgesellschaft vermieten, sog. Vermieter-gesellschaft (FinVerw. v. 6. 1. 76, StEK AO § 215 Nr. 23).

140—169 Einstweilen frei.

C. Abschreibung des Restwerts (Abs. 1 Satz 2)

Schrifttum: *Fella*, Restwert-AfA nach § 7 b EStG, KStR 12 d S. 183 (15. 4. 74).

170

I. Rechtsentwicklung

Rechtslage bis 31. 12. 64: Nach dem Begünstigungszeitraum von 12 Jahren waren die normalen AfA nach § 7 vorzunehmen; sie waren nach dem bei Ablauf des Begünstigungszeitraums vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer des Objekts zu bemessen. Bei Antrag auf Baugenehmigung nach dem 9. 10. 62 und vor dem 1. 1. 65 galt allerdings unter den Voraussetzungen des § 54 bereits eine Restwert-AfA von jährlich 2,5 vH des Restwerts (vgl. § 7 b Abs. 8 Satz 3).

Rechtslage ab 1. 1. 65: Erstmals für Kj. bzw. Wj., die nach dem 31. 12. 64 enden, ist § 7 b Abs. 1 Satz 2 anzuwenden (§ 52 Abs. 6 Satz 1 EStG 1965), dh. es sind nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bis zur vollen Absetzung jährlich idR 2,5 vH des Restwerts abzuziehen (s. im einzelnen Anm. 173). Die Neuregelung gilt nicht nur für § 7 b EStG 1965—1975, sondern gem. § 7 b Abs. 8 Satz 1 auch für alle Gebäude, Zubauten, Ausbauten und Umbauten, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 10. 10. 62 gestellt worden ist.

171—172 Einstweilen frei.

II. Begriff und Höhe des Restwerts

Begriff: Restwert iSd. § 7 b Abs. 1 Satz 2 ist derjenige Betrag, der nach Abzug aller im Begünstigungszeitraum bei dem § 7 b-Objekt vorgenommenen erhöhten Absetzungen, AfA nach § 7 und etwaiger Sonder- und Teilwertabschreibungen von den Herstellungskosten (beim Erwerber Anschaffungskosten) verbleibt (Abschn. 59 a Abs. 1 Satz 2 EStR 1975).

Höhe: Die Restwertabschreibung beträgt bis zur vollen Absetzung jährlich 2,5 vH des Restwerts (das sind bei voller Ausnutzung der erhöhten Absetzungen im 8-Jahres-Zeitraum 1,5 vH der Herstellungskosten); die Vorschrift unterstellt also eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren. Beträgt jedoch die tatsächliche (Gesamt-)Nutzungsdauer weniger als 48 Jahre, die Restnutzungsdauer also weniger als 40 Jahre, so kann der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechend ein höherer linearer Abschreibungssatz angewendet werden (Satz 2, 2. Halbsatz); vgl. auch *Fella*, KStR 12 d S. 183.

Höhe des Restwerts bei Übersteigen der Höchstgrenzen: Übersteigen die Herstellungskosten (beim Erwerber: Anschaffungskosten) die Höchstgrenzen von 150 000 DM bzw. 200 000 DM gem. § 7 b Abs. 1 Satz 3, so ist die Restwert-AfA nach Auffassung der FinVerw. aus dem gesamten Restbetrag vorzunehmen (vgl. Beispiel in § 59 a Abs. 1 EStR 1975). Nach anderer Auffassung ist die Restwertabschreibung nur auf den nach Vornahme der erhöhten Absetzungen verbleibenden Teil der 150 000 DM bzw. 200 000 DM anzuwenden; auf den übersteigenden Teil ist danach die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 gem. § 7 b Abs. 1 Satz 3 fortzusetzen (so *Richter*, NWB F 3 S. 2750; *Blümich/Falk*, § 7 b EStG 1965/69 Anm. 5 c; ebenso früher hier).

Beispiel: Die Herstellungskosten eines Zweifamilienhauses betragen 240 000 DM. In den ersten 8 Jahren werden erhöhte Absetzungen von 5 vH aus 200 000 DM und daneben aus dem Mehrbetrag von 40 000 DM die lineare AfA von 2 vH geltend gemacht. Nach EStR aaO ist die Restwert-AfA zu 2,5 vH aus dem Restbetrag von 153 600 DM (240 000 ./. 80 000 ./. 6400) geltend zu machen. Nach der im Schrifttum vertretenen Auffassung ist für die Restwert-AfA der Betrag von 120 000 DM (200 000 ./. 80 000) Bemessungsgrundlage; daneben sind — wie bereits in den Vorjahren — jährlich 800 DM lineare AfA aus dem übersteigenden Betrag zu berücksichtigen. Der Gesamtabschreibungszeitraum des übersteigenden Betrags ist demnach idR 2 Jahre länger als der Zeitraum der Restwertabschreibung. UE ist der Auffassung der FinVerw. der Vorzug zu geben (aA früher hier).

Höhe des Restwerts nach Entnahme und Einlage: Erhöhungen oder Minderungen der Bemessungsgrundlage, die sich bei der Überführung begünstigter Objekte aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen oder umgekehrt ergeben (s. Anm. 117, 118), sind bis zum Ablauf des Begünstigungszeitraums sowohl für die Bemessung der erhöhten Absetzungen als auch etwaiger Absetzungen nach § 7 nicht zu berücksichtigen; sie erhöhen oder mindern jedoch den Restwert (Abschn. 59 a Abs. 1 EStR 1975; vgl. auch BP 1969 S. 84).

Beispiel: Ein im Januar 1969 fertiggestelltes, zu einem Betriebsvermögen gehörendes Zweifamilienhaus, dessen Herstellungskosten 230 000 DM betragen hatten, ist am 31. 12. 74 in das Privatvermögen überführt worden.

	Bemessungsgrundlage		
	§ 7 b DM	§ 7 Abs. 4 DM	zusammen DM
Herstellungskosten	200 000	30 000	230 000
Absetzungen 1969 bis 1974:			
erhöhte Absetzungen nach § 7 b Abs. 1			
30 vH von 200 000 DM	60 000		60 000
AfA nach § 7 Abs. 4			
12 vH von 30 000 DM		3 600	3 600
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	140 000	26 400	166 400
Buchwert am 31. 12. 74			166 400
Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme			
212 400 DM			
Absetzungen 1975 und 1976:			
erhöhte Absetzungen nach § 7 b Abs. 1			
10 vH von 200 000 DM	20 000		20 000
AfA nach § 7 Abs. 4			
4 vH von 30 000 DM		1 200	1 200
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	120 000	25 200	145 200
verbleiben am 31. 12. 76			
+ aufgedeckte stille Reserven			
(212 400 DM ./ 166 400 DM)			46 000
			<hr/>
Restwert iS des § 7 b Abs. 1 Satz 2			191 200
am 31. 12. 76			

III. Durchführung der Restwertabschreibung

Beginn der Restwert-AfA: Die Restwertabschreibung beginnt stets mit dem 8. auf das Jahr der Herstellung folgenden Jahr. Der 8jährige Begünstigungszeitraum kann vom Stpfl. nicht verkürzt oder verlängert werden, auch nicht mit Zustimmung des Finanzamts. Insbes. ändert er sich nicht dadurch, daß in einzelnen Jahren keine erhöhten Abschreibungen nach § 7 b Abs. 1 Satz 1 vorgenommen wurden oder vorgenommen werden konnten bzw. sich die erhöhten Abschreibungen mangels ausreichenden Einkommens nicht ausgewirkt haben.

Bei selbstgenutzten Einfamilienhäusern sind, soweit bis 31. 12. 73 die EinfamilienhausVO v. 2. 1. 37 (RStBl. S. 161), ab 1. 1. 74 § 21 a anzuwenden ist, die normalen AfA durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten; § 15 EStDV 1965 ff. läßt lediglich die erhöhten Absetzungen nach § 7 b zu, und zwar in voller Höhe. Bei der Restwert-AfA handelt es sich nicht um eine erhöhte, sondern um eine normale AfA. Eine Restwert-AfA ist deshalb, soweit die Wohnung im Einfamilienhaus vom Eigentümer selbst genutzt wird, nicht zulässig. GlA BFH VIII R 66/69 v. 29. 5. 73, BStBl. S. 659; VIII B 52/72 v. 10. 10. 73, HFR 1974 S. 42; Abschn. 53 Abs. 6 EStR 1975, ebenso schon Abschn. 59 a Abs. 6 EStR 1965; *Görbing*, BB 1964 S. 1002 und DStZ 1964 S. 263; *Nissen*, BB 1966 S. 1226; *Söffing*, DStZ 1966 S. 375; *Richter*, NWB F 3 S. 2751. AA *Offerhaus*, BB 1964 S. 842 und DStZ 1965 S. 103; *Charlier*, NWB F 3 S. 2360; BP 1967 S. 160. Scheidet bei einem Einfamilienhaus oder einer Eigentumswohnung, für die erhöhte Absetzungen nach § 7 b in Anspruch genommen worden sind, infolge einer Art- oder Nutzungsänderung die weitere Anwendung des § 21 a (bis zum 31. 12. 73 der EinfamilienhausVO) aus, so sind nach Abschn. 59 a Abs. 2 EStR 1972 ff. bei der Berechnung des Restwerts die Herstellungskosten (beim Erwerber Anschaffungskosten) außer um die in Anspruch genommenen erhöhten Absetzungen auch um die gesamten durch den Grund-

betrag abgeholtenen AfA nach § 7 zu kürzen; diese AfA sind für die Zeit vom 21. 6. 48 — 31. 12. 64 jährlich mit 1 vH, für die Zeit ab 1. 1. 65 jährlich mit 2 vH der Herstellungskosten anzusetzen (EStR aaO). UE zweifelhaft, weil hierdurch die Begünstigung des § 15 EStDV 1965 ff., nach der während der Anwendung des § 21 a bzw. der EinfamilienhausVO dem Stpfl. die vollen erhöhten Absetzungen nach § 7 b zustehen, nachträglich rückgängig gemacht würde (glA FG Münster v. 15. 11. 73, EFG 1974 S. 198; nrkr.; vgl. auch B 1971 S. 1842).

Veräußerung innerhalb des Restabschreibungszeitraums: Wird ein Einfamilienhaus usw., für das die Restwert-AfA vorgenommen wird, im Lauf eines Jahres veräußert, so kann der Veräußerer uE (ebenso wie bei der Veräußerung während des Begünstigungszeitraums nach BFH VI 234/56 U v. 13. 12. 57, BStBl. 1958 S. 72 die volle erhöhte Absetzung) die Restwert-AfA mit dem vollen Jahresbetrag geltend machen (glA B 1975 S. 1245); der Erwerber ist zu einer zeitanteiligen AfA nach § 7 Abs. 4 in diesem Fall nicht berechtigt (vgl. auch Abschn. 56 Abs. 4 EStR 1975).

Wegfall der Voraussetzungen des § 7 b innerhalb des Restabschreibungszeitraums: Fallen die Voraussetzungen des § 7 b Abs. 1 Satz 1 (Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder Eigentumswohnung; zu mehr als 66²/₃ vH Wohnzwecken dienend; Bauantrag nach dem 31. 12. 64) in einem Jahr des Restabschreibungszeitraums fort, so ändert dies nach Auffassung von *Kieserling* (FR 1966 S. 284) nichts an der Restwert-AfA. Zweifelhaft; uE ist Übergang zur AfA nach § 7 Abs. 4 vertretbar.

Einstweilen frei.

175—177

D. Höchstgrenzen für die begünstigten Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 3)

I. Rechtsentwicklung

178

§ 7 b EStG 1949—1957: Herstellungskosten in unbegrenzter Höhe begünstigt.

§ 7 b EStG 1958: Für Ein- und Zweifamilienhäuser, die nach dem 31. 12. 58 fertiggestellt worden sind, Begrenzung der Begünstigung auf Herstellungskosten von 120 000 DM (vgl. hierzu BVerfG 2 BvL 22/63 und 23/63 v. 7. 7. 64, BStBl. I S. 539; BFH VI 66/63 U v. 7. 2. 64, BStBl. S. 242; *Hartz*, B 1964 S. 1169). Eigentumswohnungen waren nicht betroffen (BFH VI R 85/66 v. 21. 2. 67, BStBl. S. 313).

§ 7 b EStG 1965—1975: Beschränkung der begünstigten Herstellungskosten bei Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen auf 150 000 DM, bei Zweifamilienhäusern auf 200 000 DM.

S. auch tabellarische Übersicht in Anm. 10; Einzelheiten in Anm. 4—6.

Einstweilen frei.

179

II. Anwendung der Höchstgrenzen

180

Die Höchstgrenze von 150 000 DM für Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen bzw. 200 000 DM für Zweifamilienhäuser sind objektbezogen, nicht personenbezogen. Für ein von Ehegatten errichtetes § 7 b-Objekt verdoppelt sich der Höchstbetrag also nicht (Hess. FG v. 1. 2. 72, EFG

S. 227, rkr.). Bei Aufteilung eines Zweifamilienhauses in zwei Eigentumswohnungen bleibt es beim Höchstbetrag von 200 000 DM, solange kein Eigentümerwechsel stattgefunden hat (FG Ba.-Württ. v. 23. 9. 75, EFG 1976 S. 3, rkr.). Zur Frage, ob durch nachträgliche Teilungserklärung überhaupt begünstigte Objekte iSd. § 7 b Abs. 3 geschaffen werden können, s. Anm. 343. Geht nach Aufteilung eine der beiden Eigentumswohnungen unentgeltlich über, so tritt der Erwerber insoweit in die Rechtsstellung des Bauherrn ein (s. Anm. 116); er kann erhöhte Absetzungen aus Herstellungskosten von höchstens 100 000 DM ($\frac{1}{2}$ von 200 000 DM) geltend machen (FG Ba.-Württ./Stuttgart v. 5. 11. 75, EFG 1976 S. 120, rkr.). Eine Anhebung der Höchstgrenzen im Erlaßwege aus Gründen sachlicher Unbilligkeit ist ausgeschlossen, da es sich um eine vom Gesetzgeber geschaffene objektive Begrenzung der Förderungswürdigkeit der Herstellungskosten handelt (BFH VIII R 93/72 v. 11. 3. 76, BStBl. S. 394); vgl. auch *Henninger*, FR 1972 S. 189.

Nachträgliche Herstellungskosten sind in die Höchstgrenzen einzubeziehen, nur bei § 7 b-Objekten, die vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt worden sind, gilt gem. § 7 b Abs. 2 eine selbständige Begünstigung für Ausbauten und Erweiterungen (s. Anm. 231). Betragen zB die zunächst entstandenen Herstellungskosten eines Einfamilienhauses 145 000 DM und fallen in einem späteren Jahr innerhalb des 8-Jahres-Zeitraums nachträgliche Herstellungskosten von 15 000 DM an, so sind davon nur noch 5000 DM nach § 7 b begünstigt und ggf. in die Nachholung gem. § 7 b Abs. 5 (s. Anm. 280) einzubeziehen (vgl. *Steinfeld*, Inf. 1964 S. 215; B 1968 S. 1929).

III. Abschreibung des übersteigenden Betrags: Verweisung auf § 7 Abs. 4

Der die Höchstgrenzen von 150 000 DM bei Einfamilienhäusern oder Eigentumswohnungen bzw. 200 000 DM bei Zweifamilienhäusern übersteigende Betrag der Herstellungskosten ist entsprechend § 7 Abs. 4 linear abzuschreiben, also jährlich mit 2 vH, sofern nicht eine Gesamtnutzungsdauer von weniger als 50 Jahren glaubhaft gemacht werden kann (vgl. § 7 Anm. 24 a; *Henninger*, B 1973 S. 258).

Übergang zur Restwertabschreibung gem. § 7 b Abs. 1 Satz 2: Nach Ablauf des 8-Jahres-Zeitraums bestimmen sich die Abschreibungen nach § 7 b Abs. 1 Satz 2, dh. der dann verbliebene Restwert ist einheitlich mit 2,5 vH jährlich abzuschreiben (s. im einzelnen Anm. 173).

Gemischt genutzte Gebäude: Bei einem § 7 b-Objekt, das neben Wohnzwecken auch betrieblichen Zwecken des Stpfl. dient, und dessen Herstellungskosten (beim Erwerber Anschaffungskosten) den Höchstbetrag von 150 000 DM bzw. 200 000 DM übersteigen, sind — ebenso wie die erhöhten Absetzungen (s. Anm. 131) — auch die linearen AfA von dem den Höchstbetrag übersteigenden Anteil der Herstellungskosten im Verhältnis der Nutzung des Gebäudes auf die in Betracht kommenden Einkunftsarten aufzuteilen (BFH IV R 82/67 v. 27. 1. 72, BStBl. S. 526; Abschn. 58 a Abs. 3 EStR 1975; vgl. hierzu *Grieger*, DStZ 1972 S. 325; s. auch BP 1969 S. 85; *Zitzmann*, B 1971 S. 456).

Selbstgenutzte Einfamilienhäuser: Soweit für die Ermittlung des Nutzungswerts § 21 a (bis 31. 12. 73 die EinfamilienhausVO) anzuwenden ist, kann für den über 150 000 DM hinausgehenden Teil der Herstellungskosten eine AfA nach § 7 Abs. 4 nicht geltend gemacht werden; sie ist durch den

Ansatz des Grundbetrages abgegolten (BFH VIII R 74/68 v. 18. 1. 72, BStBl. S. 342; VIII R 104/69 v. 16. 1. 73, BStBl. S. 443; Abschn. 58 a Abs. 2 EStR 1975, ebenso schon Abschn. 59 a Abs. 6 EStR 1965; *Görbing*, BB 1964 S. 1002 = DStZ 1964 S. 263; *Söffing*, DStZ 1966 S. 375; DStPr. EStG § 7 b Nr. 13 und 15. AA *Offerhaus*, BB 1964 S. 842 und DStZ 1965 S. 103; *Charlier*, NWB F 3 S. 2359 und 2382; *Strickstock*, DStR 1969 S. 632.

Einstweilen frei.

182—219

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 2:

Erhöhte Absetzungen bei Ausbauten und Erweiterungen

A. Überblick

220

Ausbauten und Erweiterungen an einem Ein- oder Zweifamilienhaus oder an einer Eigentumswohnung sind nur dann begünstigt, wenn das Gebäude bzw. die Wohnung vor dem 1. 1. 1964 fertiggestellt worden ist (Abs. 2 Satz 1). Für Ausbauten und Erweiterungen an nach dem 31. 12. 63 fertiggestellten § 7 b-Objekten gibt es keinen besonderen Begünstigungstatbestand; die Aufwendungen stellen vielmehr nachträgliche Herstellungskosten dar, die in die Bemessungsgrundlage der erhöhten Abschreibungen nach § 7 b Abs. 1 Satz 1 eingehen und unter den Voraussetzungen des § 7 b Abs. 5 Satz 2 auch eine Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen rechtfertigen (BFH VI R 60/67 v. 29. 8. 69, BStBl. 1970 S. 41).

Voraussetzungen des Begünstigungstatbestands nach Abs. 2 sind,

- daß Ausbauten oder Erweiterungen (zu den Begriffen s. Anm. 225, 226) durchgeführt werden,
- daß der Bauantrag für Ausbau oder Erweiterung nach dem 31. 12. 64 gestellt ist (s. Anm. 227),
- daß das Objekt der Ausbauten oder Erweiterungen ein Ein- oder Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung ist (unerheblich ist der Zeitpunkt des Bauantrags und ob das Objekt zu mehr als $\frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dient; s. Anm. 228),
- daß das Ein- oder Zweifamilienhaus oder die Eigentumswohnung vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt worden ist,
- daß der durch den Ausbau oder die Erweiterung geschaffene Gebäudeteil zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dient (s. Anm. 228).

Die Begünstigung besteht darin, daß auf die Herstellungskosten für die Ausbauten oder Erweiterungen die erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 Satz 1 ($8 \times$ bis zu 5 vH pro Jahr) in Anspruch genommen werden können (s. Anm. 235); es gelten auch hier die Höchstgrenzen des § 7 b Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 237).

Nach Ablauf des 8-Jahres-Zeitraums ist der Restwert der Herstellungskosten des Ausbaus oder der Erweiterung den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes hinzuzurechnen; die weiteren AfA sind aus dem Gesamtwert nach dem für das Gebäude maßgebenden Hundertsatz zu bemessen (Abs. 2 Satz 3, s. Anm. 238—239).

Abschreibungsberechtigter: Ist der Bauherr nicht zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes, so kommt die Begünstigung nach § 7 b Abs. 2 für ihn nur in Betracht, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer (s. dazu Anm. 94) des umgebauten oder erweiterten Gebäudes ist, da wirtschaftliches Eigentum idR an einzelnen Teilen eines Gebäudes nicht begründet werden kann (BFH VI 202/64 v. 9. 7. 65, StRK EStG § 7 b R. 104); wer auf seine Kosten an das Haus eines Dritten einen Anbau errichtet, kann also idR die erhöhten Absetzungen nicht in Anspruch nehmen (BFH aaO). Ausbauten und Erweiterungen durch den Mieter berechtigen regelmäßig den Vermieter zu erhöhten Absetzungen, insbes. wenn die Kosten auf die Miete angerechnet werden (vgl. *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 f ab 1964 III 1; s. auch BFH VI 250/60 U v. 10. 11. 61, BStBl. 1962 S. 80).

B. Frühere Rechtslage (§ 7 b Abs. 2 EStG 1951—1961)

Abs. 2 wurde durch das ESt.- und KStÄndG v. 29. 4. 50 (BGBl. S. 95) in § 7 b eingefügt. Wortlaut:

„Die Vorschriften des Absatzes 1 gelten entsprechend für Aufwendungen, die für Zubauten, Ausbauten oder Umbauten an bestehenden Gebäuden gemacht worden sind, wenn die neu hergestellten Gebäudeteile zu mehr als 80 vom Hundert Wohnzwecken dienen.“

Die Begünstigung galt erstmals für Zubauten, Ausbauten und Umbauten, die nach dem 31. 12. 49 fertiggestellt wurden.

Voraussetzungen waren, daß das „Gebäude“ schon bestehen mußte, so daß es sich bei dem Zu-, Aus- oder Umbau um einen von der Errichtung des bereits vorhandenen (fertigen) Gebäudes deutlich *getrennten Bauabschnitt* handelte (glA BFH VI 176/63 v. 7. 8. 64, StRK EStG § 7 b R. 92; FG Han. v. 17. 2. 56, EFG S. 202, rkr.).

Beispiel: Der Stpfl. baute eine leere Fabrikhalle zu Arbeiterwohnungen aus. Er konnte für die Kosten dieses Ausbaus erhöhte Absetzungen geltend machen.

Über die Behandlung von Herstellungskosten für einen Zu-, Aus- oder Umbau, der nicht nach § 7 b Abs. 2 EStG 1951—1961 begünstigt war, als nachträgliche HK s. Anm. 112.

Für die Begünstigung war es unerheblich, welchen Zwecken (Wohnzwecken, gewerblichen, freiberuflichen oder anderen Zwecken) das Gebäude gedient hatte und weiter diente, bei dem der Zubau usw. vorgenommen wurde oder ob nach Durchführung des Zubaus, Ausbaus oder Umbaus von der Baumaßnahme nicht betroffene, bisher Wohnzwecken dienende Räume anderen Zwecken zugeführt, zB für gewerbliche oder berufliche Zwecke verwendet wurden. Voraussetzung für die erhöhte Absetzung war jedoch stets, daß die neu geschaffenen Gebäudeteile — für sich betrachtet — auch tatsächlich zu mehr als 80 vH zu Wohnzwecken genutzt wurden (glA BFH VI 147/63 v. 10. 7. 64, Inf. 1965 S. 260; VI 176/63 v. 7. 8. 64, StRK EStG § 7 b Nr. 92; VI 341/65 v. 21. 2. 67, BStBl. S. 312; VI R 150/66 v. 21. 2. 67, BStBl. S. 339; FG Kassel v. 3. 9. 63, EFG 1964 S. 165, rkr.). War das vorher vorhandene Gebäude nach § 7 b aF begünstigt und diente es — ebenfalls für sich allein betrachtet — nach einer teilweisen Zweckentfremdung nicht mehr in dem erforderlichen Umfang Wohnzwecken, so konnten uE für diesen älteren Bauteil die erhöhten Absetzungen nicht mehr fortgeführt werden, auch wenn das gesamte Gebäude nach dem Zubau usw. zu mehr als 66²/₃ vH Wohnzwecken diente. Nach Auffassung der FinVerw. waren Zu-, Aus- und Umbauten an bestehenden Gebäuden

stets für sich zu betrachten (= wie selbständige Gebäude zu behandeln) mit der Folge, daß derartige Baumaßnahmen dem ursprünglich vorhandenen Gebäude nachträglich die Eigenschaft eines Wohngebäudes iS des § 7 b Abs. 1 aF weder verleihen noch nehmen konnten (glA BFH VI 176/63 v. 7. 8. 64, StRK EStG § 7 b R. 92).

Der Begriff „Zubau“ iS des § 7 b Abs. 2 aF deckt sich mit dem Begriff „Erweiterung“ iS des § 7 b Abs. 2 nF (s. Anm. 226). Wegen des Begriffs „Ausbau“ verweist Abschn. 54 EStR 1956—1972 auf § 17 Abs. 1 des II. WBG; das gleiche gilt nach § 15 Abs. 2 EStDV 1965 ff. für Ausbauten iS des § 7 b Abs. 2 nF (s. Anm. 225).

Ein Umbau lag vor, wenn durch bauliche Maßnahmen eine andere Zweckbestimmung geschaffen wurde, zB wenn aus einem Einfamilienhaus ein Miethaus oder aus einer Wohnung zwei geschaffen wurden usw. (glA Vangerow, StuW 1963 Sp. 516); hier wurden uU zwar keine neuen Gebäudeteile hergestellt, jedoch neue Wohneinheiten geschaffen. Es mußten aber *bauliche* Maßnahmen vorliegen.

Höchstgrenze von 120 000 DM: Die Begrenzung der begünstigten Herstellungskosten auf 120 000 DM galt nur bei Zu-, Aus- oder Umbauten an Ein- und Zweifamilienhäusern. War das Ein- oder Zweifamilienhaus vor dem 1. 1. 59 fertiggestellt worden, so galt die Grenze allein für die Herstellungskosten des Zu-, Aus- oder Umbaus; wurde das Objekt durch den Zubau usw. zu einem Gebäude mit mehr als zwei Wohnungen, so bestand für die Herstellungskosten der Baumaßnahmen keine Höchstgrenze (Abschn. 58 Abs. 5 EStR 1960, Abschn. 58 Abs. 4 EStR 1961—63). Bei Zu-, Aus- und Umbauten an nach dem 31. 12. 58 errichteten Ein- und Zweifamilienhäusern sollte nach Abschn. 58 Abs. 5 bzw. 4 aaO die Grenze von 120 000 DM für die Herstellungskosten von Gebäude **und** Zu-, Aus- oder Umbau gelten, wenn der Charakter des Gebäudes als Ein- oder Zweifamilienhaus durch die Baumaßnahme nicht berührt wurde (glA BFH VI R 149/66 v. 21. 2. 67, BStBl. S. 314).

Einstweilen frei.

222—223

C. Voraussetzungen der erhöhten Absetzungen nach Abs. 2 (Satz 1)

I. Vorbemerkung

224

§ 7 b Abs. 2 setzt voraus, daß es sich um Ausbauten und Erweiterungen handelt, für die der Bauantrag nach dem 31. 12. 64 gestellt ist und daß der ausgebaute oder neu hergestellte Gebäudeteil zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dient; der Ausbau bzw. die Erweiterung muß an einem vor dem 1. 1. 64 fertiggestellten Ein- oder Zweifamilienhaus oder einer Eigentumswohnung durchgeführt werden; diese Gebäude müssen im übrigen nicht die Voraussetzung des § 7 b Abs. 1 Satz 1 erfüllen, brauchen also insbes. nicht zu mehr als $66\frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dienen. Über Einzelheiten s. nachfolgende Anmerkungen.

II. Begriff der Ausbauten

225

Ausbauten sind Baumaßnahmen iS des § 17 Abs. 1 des II. WoBauG (§ 15 Abs. 2 EStDV 1965 ff.). Wortlaut:

„(1) Wohnungsbau durch Ausbau eines bestehenden Gebäudes ist das Schaffen von Wohnraum durch Ausbau des Dachgeschosses oder durch eine unter wesentlichem

Bauaufwand durchgeführte Umwandlung von Räumen, die nach ihrer baulichen Anlage und Ausstattung bisher anderen als Wohnzwecken dienten. Als Wohnungsbau durch Ausbau eines bestehenden Gebäudes gilt auch der unter wesentlichem Bauaufwand durchgeführte Umbau von Wohnräumen, die infolge Änderung der Wohngeohnheiten nicht mehr für Wohnzwecke geeignet sind, zur Anpassung an die veränderten Wohngeohnheiten.“

Nach Abschn. 54 a Abs. 2 Satz 2 EStR 1975 ist Voraussetzung für die Annahme begünstigter Ausbauten (und Erweiterungen) stets, daß durch die Baumaßnahme neuer Wohnraum geschaffen wird (ebenso BFH VI 169/62 U v. 4. 12. 62, BStBl. 1963 S. 122). Bloßer Umbau reicht für sich nicht aus; auch beim Umbau zweier kleinerer, nutzungsfähiger Wohnungen zu einer einzigen größeren Wohnung ist diese Voraussetzung nicht erfüllt (BFH aaO).

Zur Auslegung des § 17 Abs. 1 des II. WoBauG vgl. auch FG Hamburg v. 19. 8. 60, EFG 1961 S. 152, rkr.; FG Stuttgart v. 26. 9. 61, EFG 1962 S. 150, rkr.; BFH VI 169/62 U v. 4. 12. 62, BStBl. 1963 S. 122.

Über die Begünstigung des Ausbaus von *Mansardenwohnungen* (Beseitigung schiefer Wände) vgl. B 1961 S. 1669; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 33/62 V und II B 10 Einzelfragen (ab 1964) IX 3; zur Generalüberholung eines *erworbenen Wohngebäudes* mit gleichzeitigem Ausbau sowie zum Ausbau durch einen *Mieter* vgl. *Henninger* aaO II B 33/62 VI, VII; zur Umwandlung von *Dach- oder Kellerräumen*, die zur Lagerung von Haushaltsvorräten verwendet worden waren, in vollwertige Wohnräume vgl. B 1962 S. 287; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 10 Einzelfragen (ab 1964) IX 3. Werden *Nebenräume*, die Wohnzwecken dienen (s. Anm. 76), zu Wohnräumen im engeren Sinn umgebaut, so wird dadurch uE „neuer Wohnraum“ geschaffen, da die tatsächlich bewohnbare Fläche ausgedehnt wird (glA B 1964 S. 715).

Unbewohnbar gewordenes Gebäude: Wird anstelle eines an sich wegen Unbewohnbarkeit oder Baufälligkeit gebotenen Abbruchs ein Ein- oder Zweifamilienhaus erneuert, so liegt darin uE eine Herstellung iSd. § 7 b Abs. 1 Satz 1, nicht ein Ausbau iSd. Abs. 2 (aA FinVerw., BB 1959 S. 1090 = B S. 1266, 1418 = EDStZ S. 506).

Erfordernis eines getrennten Bauabschnitts: Die Rspr. verlangt, daß es sich bei dem Ausbau um einen von der Errichtung des bereits vor dem 1. 1. 64 fertiggestellten Einfamilienhauses usw. deutlich getrennten Bauabschnitt handeln muß (BFH VI 176/63 v. 7. 8. 64, EStK EStG § 7 b R. 92; FG Hann. v. 17. 2. 56, EFG S. 202, rkr.); sonst liegen nachträgliche Herstellungskosten vor (s. dazu Anm. 112). Ein getrennter Bauabschnitt wird idR gegeben sein, wenn das Gebäude vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt und eine selbständige Baugenehmigung für den Ausbau nach dem 31. 12. 64 beantragt worden ist.

Erweiterungen sind Baumaßnahmen iS des § 17 Abs. 2 des II. WoBauG (§ 15 Abs. 2 EStDV 1965 ff.). Wortlaut:

„(2) Wohnungsbau durch Erweiterung eines bestehenden Gebäudes ist das Schaffen von Wohnraum durch Aufstockung des Gebäudes oder durch Anbau an das Gebäude.“

Bei der *Erweiterung* treten zu dem bereits vorhandenen Gesamtraum des Gebäudes neue Räume entweder durch vertikale Anfügung eines Stock-

werks (*Aufstockung*) oder durch horizontale Anfügung eines Gebäudeteils (*Anbau*) hinzu. War Wohnraum bereits vorhanden und wird er nur verbessert, so liegt keine Erweiterung, uU jedoch ein Ausbau in dem in Anm. 225 umschriebenen Sinn vor. Reiner Umbau ist nicht begünstigt (s. auch Anm. 225).

Nebengebäude, wirtschaftliche Einheit: Unter einem Anbau iSd. § 17 Abs. 2 II. WoBauG ist uE auch ein sog. Nebengebäude zu verstehen, das das Hauptgebäude wirtschaftlich ergänzt und im Verhältnis zu diesem von untergeordneter Bedeutung ist; eine bauliche Verbindung ist nicht unbedingt erforderlich (glA B 1967 S. 620; zum Begriff Nebengebäude s. Anm. 61, 65). Als Erweiterung durch Anbau wird die Errichtung eines Gebäudes oder Gebäudeteils gewertet werden müssen, das mit dem Hauptgebäude eine sog. wirtschaftliche Einheit bildet (s. dazu Anm. 65). Ansonsten kommt bei der Errichtung selbständiger Gebäude nur eine Begünstigung nach § 7 b Abs. 1 in Betracht. Zweifelhaft allerdings FG Stuttg. v. 7. 4. 59, EFG S. 405, rkr., wonach ein Anbau mit selbständig nutzbaren Wohnungen und gesondertem Treppenaufgang als selbständiges Gebäude iSd. § 7 b Abs. 1 zu behandeln sein soll. Zur baulichen Verbindung bei Erweiterungen vgl. auch B 1960 S. 653.

Erfordernis eines getrennten Bauabschnitts: Wie bei Ausbauten muß es sich auch bei Erweiterungen um einen von der Errichtung des vor dem 1. 1. 64 fertiggestellten Gebäudes deutlich getrennten Bauabschnitt handeln; andernfalls nachträgliche Herstellungskosten (s. Anm. 112).

IV. Bauantrag für Ausbauten und Erweiterungen nach dem 31. 12. 64

227

Die Begünstigung für Ausbauten und Erweiterungen nach § 7 b Abs. 2 setzt voraus, daß der Antrag auf Baugenehmigung für den Ausbau oder die Erweiterung nach dem 31. 12. 64 gestellt worden ist (zum Bauantrag s. im einzelnen Anm. 81). Ist der Bauantrag vor dem 10. 10. 62 gestellt worden, so gilt § 7 b in seinen vor dem EStG 1965 geltenden Fassungen weiter (§ 7 b Abs. 8 Satz 1). Ist der Bauantrag für den Ausbau oder die Erweiterung nach dem 9. 10. 62 und vor dem 1. 1. 65 gestellt worden, so findet nicht § 7 b, sondern § 54 Anwendung, der für Zu-, Aus- und Umbauten im Bundesgebiet keinen begünstigenden Tatbestand enthält (§ 7 b Abs. 8 Satz 3; BFH VI 213/65 U v. 20. 10. 65, BStBl. S. 730). Für Zu-, Aus- und Umbauten in Westberlin gilt in dieser Zeit weiterhin § 7 b EStG 1961 (§ 7 b Abs. 8 Satz 2). Vgl. auch OFD Hamb. v. 16. 12. 68, FR 1969 S. 112.

V. Vor dem 1. 1. 64 fertiggestelltes Gebäude

228

Fertiges Gebäude: Das Ein- oder Zweifamilienhaus bzw. die Eigentumswohnung, das bzw. die ausgebaut oder erweitert wird, muß vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt worden sein, dh. nach Abschluß der wesentlichen Bauarbeiten bewohnbar gewesen sein (zum Begriff der Fertigstellung s. im einzelnen Anm. 126). War das Gebäude zum 1. 1. 64 noch ein Rohbau, greift § 7 b Abs. 2 nicht Platz (vgl. FG Münster v. 29. 4. 54, EFG S. 221, rkr.).

Ein- oder Zweifamilienhaus, Eigentumswohnung: Die Ausbauten und Erweiterungen müssen an einem Bauwerk vorgenommen werden, das vor dem 1. 1. 64 als Ein- oder Zweifamilienhaus oder Eigentumswohnung fertiggestellt war. Handelt es sich bei dem vor dem 1. 1. 64 fertiggestellten

Gebäude nicht um ein Ein- oder Zweifamilienhaus bzw. eine Eigentumswohnung, so findet § 7 b Abs. 2 keine Anwendung (BFH VIII R 119/72 v. 16. 12. 75, BStBl. 1976 S. 285). Ausbauten und Erweiterungen können also dem ursprünglich vorhandenen Gebäude nachträglich die Eigenschaft eines begünstigten Gebäudes weder verleihen noch nehmen: Wird im Zusammenhang mit dem Ausbau oder der Erweiterung bereits vorhandener Wohnraum zweckentfremdet, so schließt das die Begünstigung des Ausbaus oder Anbaus (sofern dieser für sich zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dient) nach § 7 b Abs. 2 nicht aus (BFH VI 341/65 U v. 21. 2. 67, BStBl. S. 312; Abschn. 54 a Abs. 2 Satz 4 EStR 1975). Andererseits sind nur Ausbauten und Erweiterungen an einem vor dem 1. 1. 64 fertiggestellten Ein- oder Zweifamilienhaus bzw. Eigentumswohnung begünstigt, nicht der Ausbau eines Gebäudes zu einem solchen Gebäude (BFH VIII R 119/72 aaO; vgl. auch B 1967 S. 141).

Ausbau zu einem Drei- oder Mehrfamilienhaus: Voraussetzung der Begünstigung nach § 7 b Abs. 2 ist nach Abschn. 54 a Abs. 3 Satz 2, daß das ausgebaute oder erweiterte Ein- oder Zweifamilienhaus nicht zu einem Drei- oder Mehrfamilienhaus wird (glA Nds. FG v. 24. 2. 76, EFG S. 545, rkr.). UE bedenklich: Wie BFH VI R 60/67 v. 29. 8. 69, BStBl. 1970 S. 41 ausdrücklich feststellt, sind „Baumaßnahmen, die den Voraussetzungen des § 7 b Abs. 2 ... entsprechen, nach dieser Vorschrift und *nur* nach dieser Vorschrift begünstigt“. Folglich kommt es nur darauf an, daß die Ausbau- und Erweiterungsmaßnahmen an einem Ein- oder Zweifamilienhaus bzw. einer Eigentumswohnung durchgeführt werden (BFH VIII R 119/72 aaO) und daß die ausgebauten oder neu erstellten Gebäudeteile zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienen (§ 7 b Abs. 2 Satz 2). Wie das ausgebaute und erweiterte Gebäude nach Ausbau und Erweiterung zu qualifizieren ist oder genutzt wird, ist für § 7 b Abs. 2 ohne Bedeutung. Die EStR aaO verkennen den Zweck des selbständigen Begünstigungstatbestandes dieser Vorschrift.

Nach dem 31. 12. 63 fertiggestellte Gebäude: Ausbauten und Erweiterungen daran führen zu nachträglichen Herstellungskosten, die in die Bemessungsgrundlage nach § 7 b Abs. 1 eingehen können; eine selbständige Begünstigung nach Abs. 2 kommt dafür nicht in Betracht (s. auch Anm. 220).

229—230 Einstweilen frei.

231 VI. „Zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienend“ (Satz 2)

Während die Begünstigung nach § 7 b Abs. 1 für Ein- oder Zweifamilienhäuser bzw. Eigentumswohnungen lediglich eine Nutzung zu Wohnzwecken zu mehr als $66\frac{2}{3}$ vH voraussetzt, müssen die ausgebauten oder neu hergestellten Gebäudeteile zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienen (§ 7 b Abs. 2 Satz 2).

Wohnzwecken dienend: S. dazu im einzelnen Anm. 70 über Wohnzwecke und Anm. 71 über „Dienen zu Wohnzwecken“. Es ist uE nicht erforderlich, daß durch den An- oder Umbau Wohnräume im engeren Sinne (zB Wohn-, Schlaf-, Kinderzimmer, Küchen) geschaffen werden; es genügt die Schaffung von zur räumlichen Ausstattung von Wohnungen gehörenden Nebenräumen (glA FG Düss./Köln v. 11. 11. 60, EFG 1961 S. 249, rkr.), ebenso die nachträgliche Erstellung von *Garagen* (vgl. BFH VI R 60/67 v. 29. 8. 69, BStBl. 1970 S. 41). Der nachträgliche Anbau einer *Terrasse* an Wohnzweck-

ken dienende Räume ist uE ebenfalls nach § 7 b Abs. 2 begünstigt (glA DStPr. EStG § 7 b Nr. 3). Für die Begünstigung des Anbaues eines Schuppens (über bauliche Verbindung mehrerer Gebäude s. Anm. 65) kommt es auf dessen Verwendungszweck an; er muß also zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienen, zB einen Keller ersetzen; das ist nicht der Fall, wenn er als Wirtschaftsraum (s. Anm. 75) zu betrachten ist (vgl. B 1959 S. 1356).

Leerstehender Anbau: Bei einem als Wohnung ausgestalteten Anbau, der zunächst leersteht und danach für die freiberufliche Praxis des Bauherrn umgebaut wird, ist § 7 b Abs. 2 nicht anwendbar, da bei vorübergehendem Leerstehen die spätere tatsächliche Verwendung zu Wohnzwecken erforderlich ist (BFH VI R 150/66 v. 21. 2. 67, BStBl. S. 339).

Nutzungszweck des Hauptgebäudes: Daß das Ein- oder Zweifamilienhaus bzw. die Eigentumswohnung hinsichtlich der Wohnzwecke die Voraussetzungen des § 7 b Abs. 1 erfüllt (also zu mehr als $66\frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dient), ist für die Begünstigung nach § 7 b Abs. 2 nicht erforderlich; unerheblich ist es auch, ob im Zusammenhang mit dem Ausbau oder der Erweiterung die bisher als Wohnung genutzten Räume des Hauptgebäudes anderen Zwecken zugeführt werden (zB als Büroräume dienen, BFH VI 341/65 v. 21. 2. 67, BStBl. S. 312); die Zweckentfremdung kann sich dagegen auf die Begünstigung des Hauptgebäudes nach § 7 b Abs. 1 auswirken.

Einstweilen frei.

232—234

D. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen auf Ausbauten und Erweiterungen

I. Höhe der erhöhten Abschreibungen

235

§ 7 b Abs. 2 enthält eine Rechtsfolgenverweisung auf Abs. 1 („die Vorschriften des Absatzes 1 gelten entsprechend . . .“). Demgemäß können von den Herstellungskosten des Ausbaus oder der Erweiterung im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils bis zu 5 vH abgesetzt werden, insgesamt also bis zu 40 vH innerhalb des 8-Jahres-Zeitraums. S. im einzelnen Anm. 130.

Höhe der Herstellungskosten: S. dazu Anm. 111—113. Wird ein zusätzliches Stockwerk mit einem Dachstuhl errichtet, so sind nicht nur die Aufwendungen für die Herstellung der Wohn- und Nebenräume, sondern auch die Aufwendungen für die Errichtung des Dachstuhls einschl. Trockenräume usw. nach § 7 b Abs. 2 begünstigt.

Wegfall der Voraussetzungen des § 7 b Abs. 2 innerhalb eines VZ: Fällt die Voraussetzung, daß der Anbau oder die Erweiterung zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dient, innerhalb des 8-Jahres-Zeitraums vorzeitig weg, so sind die AfA uE ab dem nächsten VZ nach § 7 Abs. 4 vorzunehmen; der Übergang zur degressiven AfA ist unzulässig (s. Anm. 18). Für das Kj. bzw. Wj., in dem die Voraussetzungen des § 7 b Abs. 2 weggefallen sind, können die erhöhten Absetzungen noch geltend gemacht werden; die Fin-Verw. verlangt dazu allerdings, daß der Zeitraum, in dem der Ausbau bzw. die Erweiterung noch zu mehr als 80 vH Wohnzwecken diene, überwiegt (Abschn. 53 Abs. 4 EStR 1965—1975); uE zweifelhaft (s. Anm. 130).

Ein Übergang zur Restwertabschreibung nach § 7 b Abs. 2 Satz 3 kommt jedenfalls auch bei Wegfall der Voraussetzungen erst nach Ablauf des 8-Jahres-Zeitraums in Betracht.

Selbstgenutzte Einfamilienhäuser: Die Absetzung nach § 7 b Abs. 2 kann auch bei selbstgenutzten Einfamilienhäusern geltend gemacht werden (§ 15 Abs. 1 EStDV 1965—1975).

Modernisierungsaufwand (§ 82 a EStDV): Zum Verhältnis der erhöhten Absetzungen für Modernisierungsaufwand zu § 7 b Abs. 2 s. im einzelnen Anm. 26.

Restwertabschreibung: § 7 b Abs. 2 enthält in Satz 3 eine eigene Regelung über die Durchführung der Restwertabschreibung (s. dazu Anm. 238—239), § 7 b Abs. 1 Satz 2 greift daher nicht ein.

236 Einstweilen frei.

237 II. Höchstgrenzen für die begünstigten Herstellungskosten (Verweisung auf Abs. 1 Satz 3)

Infolge der Verweisung des § 7 b Abs. 2 auf Abs. 1 gelten auch die Höchstgrenzen des § 7 b Abs. 1 Satz 3 im Rahmen des Abs. 2. Danach sind die für Ausbauten und Erweiterungen aufgewendeten Herstellungskosten bis zum Höchstbetrag von 150 000 DM begünstigt, wenn sie an Einfamilienhäusern oder Eigentumswohnungen durchgeführt worden sind; für Ausbauten und Erweiterungen an Zweifamilienhäusern beträgt der Höchstbetrag 200 000 DM (Abschn. 54 a Abs. 3 Satz 3 EStR 1975).

Die Höchstbeträge gelten auch, wenn Ausbauten oder Erweiterungen an nach dem 31. 12. 58 fertiggestellten Ein- oder Zweifamilienhäusern vorgenommen werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 7 b EStG 1958—1961 nur bis zum Höchstbetrag von 120 000 DM begünstigt waren; der Höchstbetrag von 120 000 DM gilt in diesen Fällen allein für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes ausschl. der für die Ausbauten oder Erweiterungen aufgewendeten Herstellungskosten (Abschn. 54 a Abs. 3 EStR 1975, ebenso schon Abschn. 59 a Abs. 2 EStR 1965; vgl. dazu auch Ber. des FinAussch., zu BTDrucks. IV/2191).

Ausbau zu einem Zweifamilienhaus: Wird ein Einfamilienhaus zu einem Zweifamilienhaus ausgebaut oder erweitert, so gilt uE die Höchstgrenze von 150 000 DM für Einfamilienhäuser. Die Anwendung der Höchstgrenze von 200 000 DM für Zweifamilienhäuser würde voraussetzen, daß man den Zustand nach dem Ausbau bzw. der Erweiterung als maßgebend ansieht (vgl. B 1964 S. 1172; FR 1966 S. 488). UE ist auf das Objekt abzustellen, an dem der Ausbau bzw. die Erweiterung durchgeführt wird, nicht auf das Objekt, zu dem der Ausbau bzw. die Erweiterung führt (glA BFH VIII R 119/72 v. 16. 12. 75, BStBl. 1976 S. 285; aA *Henninger*, RWP-Blatte 14 D ESt. II B 25 ab 1964 III 4 und StLex. 3, 7 b, 5).

Übersteigender Betrag: Auf den Teilbetrag der Herstellungskosten des Anbaus oder der Erweiterung, der die Höchstgrenze übersteigt, ist § 7 Abs. 4 anzuwenden (s. im einzelnen Anm. 180). Für selbstgenutzte Einfamilienhäuser kommt eine AfA auf diesen Betrag nicht in Betracht, da sie durch den Ansatz des Grundbetrags abgegolten ist (s. Anm. 180).

III. Restwertabschreibung bei Ausbauten und Erweiterungen (Abs. 2 Satz 3)

1. Hinzurechnung des Restwerts zum Gebäudewert

238

Nach Ablauf des 8-Jahres-Zeitraums, in dem die erhöhten Absetzungen vorgenommen werden können, ist der Restwert der Herstellungskosten des Ausbaus bzw. der Erweiterung den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen (Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz; zum Begriff Restwert s. Anm. 173). An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten tritt ein anderer Wert,

- wenn Erwerb oder Herstellung vor dem 21. 6. 48 (Tag der Währungsreform) erfolgt ist (dann Bemessungsgrundlage der an diesem Tag maßgebende Einheitswert; s. § 7 Anm. 24 a und § 21 Anm. 29 g),
- wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht Bemessungsgrundlage der Gebäudeabschreibung sind (zB bei Restwertabschreibung gem. § 7 b Abs. 1 Satz 2 oder § 54 Abs. 1 Satz 2; als Folge einer Teilwertabschreibung oder Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung gem. § 7 Abs. 1 Satz 4)

Über die sich aus dem ergebenden Gesamtbetrag für das Gebäude einheitlich vorzunehmende weitere AfA s. Anm. 239.

Beispiel 1: Der Stpfl. erwarb 1939 ein 1928 errichtetes Zweifamilienhaus, das zu seinem Privatvermögen gehört und bei dem seit 21. 6. 48 keine Herstellungskosten entstanden sind. Als AfA wurden von II/48 bis einschließlich 1964 jährlich 1,25 vH des Betrags berücksichtigt, der von dem am 21. 6. 48 maßgebenden Einheitswert auf den Gebäudeteil entfiel (§ 27 Ziff. 1 EStDV 1955—61; BFH VI 225/61 U v. 31. 8. 62, BStBl. S. 538) und der hier mit 32 000 DM angenommen wird; jährliche AfA somit 400 DM. Vom 1. 1. 65 an beträgt die AfA nach § 7 Abs. 4 jährlich 2 vH von 32 000 DM = 640 DM. Im Jahr 1968 führt der Stpfl. mit 60 000 DM Herstellungskosten eine nach § 7 b Abs. 2 begünstigte Erweiterung durch. Für 1968 bis 1975 nimmt er für die Erweiterung erhöhte Absetzungen von jährlich 5 vH von 60 000 DM = 3000 DM und für den älteren Gebäudeteil normale AfA von jährlich 2 vH von 32 000 DM = 640 DM vor. Auf den 1. 1. 76 ergibt sich für die Erweiterung ein Restwert von (60 vH von 60 000 DM =) 36 000 DM. Dieser Restwert ist nach § 7 b Abs. 2 Satz 3 dem an die Stelle der Anschaffungskosten des Altbaus tretenden Wert von 32 000 DM (nicht etwa dem Restwert des Altbaus zum 1. 1. 76) hinzuzurechnen. Bemessungsgrundlage der weiteren AfA ist der Gesamtbetrag von 68 000 DM.

Beispiel 2: Der Stpfl. hat auf Grund einer nach dem 8. 3. 60 und vor dem 10. 10. 62 beantragten Baugenehmigung im Jahr 1963 ein Zweifamilienhaus mit Herstellungskosten von 118 000 DM fertiggestellt. Nach § 7 b Abs. 1 aF, § 7 b Abs. 8 Satz 1 nF macht er als erhöhte Absetzungen für 1963 und 1964 je 7,5 vH = 8850 DM (zusammen 17 700 DM) und für 1965 bis 1972 je 4 vH = 4720 DM (zusammen 37 760 DM) geltend. Am 1. 1. 73 verbleibt ein Restwert von (118 000 DM — 55 460 DM =) 62 540 DM. Im Jahr 1968 schafft der Stpfl. neuen Wohnraum dadurch, daß er das Dachgeschoß mit einem Herstellungsaufwand von 38 000 DM ausbaut. Nach § 7 b Abs. 2 nF nimmt er hierfür in den Jahren 1968 bis 1975 erhöhte Absetzungen von jährlich 5 vH = 1900 DM (zusammen 15 200 DM) in Anspruch. Der Restwert des Ausbaus von (38 000 DM — 15 200 DM =) 22 800 DM (Stand 1. 1. 76) ist dem oben auf den 1. 1. 73 errechneten Restwert des „Altbaus“ von 62 540 DM hinzuzurechnen. Für die künftige AfA ist danach von einem Gesamtbetrag von (62 540 DM + 22 800 DM =) 85 340 DM auszugehen. Eine Zurechnung der 22 800 DM zu den Herstellungskosten des „Altbaus“ von 118 000 DM kommt hier nach § 7 b Abs. 2 Satz 3 nicht in Betracht, da an die Stelle dieser Herstellungskosten gem. § 7 b Abs. 1 Satz 2 der Restwert von

62 540 DM getreten ist. Es ist auch nicht etwa dieser Restwert des „Altbaus“ um die für 1973 bis 1975 vorgenommene Restwert-AfA zu kürzen.

Sind für ein Jahr oder mehrere Jahre des achtjährigen Begünstigungszeitraums wegen einer Zweckentfremdung oder aus anderen Gründen keine erhöhten Absetzungen, sondern AfA nach § 7 vorgenommen worden, so ergibt sich als Restwert des Ausbaus (der Erweiterung) der Betrag, der nach Abzug der Summe aus § 7 b-Absetzungen und § 7-AfA von den Herstellungskosten verbleibt.

Bei dem Ausbau oder der Erweiterung an einer **Eigentumswohnung** gilt § 7 b Abs. 2 Satz 3 entsprechend; hier ist der Restwert den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Eigentumswohnung hinzuzurechnen. Sind für die Eigentumswohnung selbst erhöhte Absetzungen nach § 7 b aF oder § 54 vorgenommen worden, so ist der Restwert des Ausbaus (der Erweiterung) dem Restwert der Eigentumswohnung hinzuzurechnen (s. oben Beispiel 2). An die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. des Restwerts der Eigentumswohnung kann nur dann ein anderer Wert (vgl. § 10 a EStDV) treten, wenn das Gebäude, an dessen Wohnungen nachträglich Wohnungseigentum begründet wurde, vor dem 21. 6. 48 fertiggestellt worden ist und der Eigentümer der Eigentumswohnung auch Eigentümer des Gebäudes war oder eine Person ist, auf die diese Eigentumswohnung unentgeltlich übergegangen ist.

239 2. Einheitliche AfA für das gesamte Gebäude

Die AfA aus der Summe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes (der Eigentumswohnung) bzw. dem an deren Stelle tretenden Wert und dem Restwert des Anbaus oder der Erweiterung (s. Anm. 239) ist einheitlich nach dem für das Gebäude (die Eigentumswohnung) maßgebenden vH-Satz zu bemessen (§ 7 b Abs. 2 Satz 3). Ist (war) das ursprüngliche Gebäude (die Eigentumswohnung) weder nach § 7 b aF noch nach § 54 begünstigt, so kommen als AfA nach § 7 Abs. 4 grundsätzlich 2 vH jährlich, bei vor dem 1. 1. 25 fertiggestellten Gebäuden 2,5 vH jährlich in Betracht. Sind für das ursprüngliche Gebäude (die Eigentumswohnung) degressive AfA nach § 7 Abs. 5 vorgenommen worden, so ist der in Betracht kommende vH-Satz der degressiven AfA anzuwenden. Erfüllte das ursprünglich schon vorhandene Ein- oder Zweifamilienhaus oder die Eigentumswohnung die Voraussetzungen des § 7 b aF, so ist § 7 b Abs. 8 Satz 1 maßgebend (idR 2,5 vH Restwert-AfA). Ist das bereits vorhandene Gebäude (die Eigentumswohnung) nach § 54 begünstigt, so beträgt die Restwert-AfA ebenfalls grundsätzlich 2,5 vH jährlich (§ 54 Abs. 1 Satz 3).

Durch die einheitliche Abschreibung des Gesamtbetrages werden die Abschreibungen insgesamt auf 50 Jahre (bei linearer Gebäude-AfA) bzw. auf 40 Jahre (bei Restwertabschreibung des Gebäudes nach § 7 b Abs. 1 Satz 2 oder § 54 Abs. 1 Satz 2) verteilt. Eine Verkürzung dieses Abschreibungszeitraums (unter Anhebung des Abschreibungshundertsatzes) ist nicht zulässig, weil das Gesetz zwingend den „für das Gebäude maßgebenden Hundertsatz“ vorschreibt.

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 3: Erhöhte Absetzungen für Ersterwerber

Schrifttum: *Brych*, Aufhebung des Erstvertrages und nochmalige Veräußerung eines Eigenheimes bzw. einer Eigentumswohnung durch den Bauträger im Grunderwerbsteuer- und Einkommensteuerrecht, B 1973 S. 989; o. V., FR 1973 S. 447; *Beck*, Zur BFH-Grundsatzentscheidung über 7 b-AfA-Befugnis für Ersterwerber und wirtschaftliche Eigentümer, B 1974 S. 1982; *Stebmann*, Ersterwerb und erhöhte Absetzungen nach § 7 b Abs. 3, 4 (jetzt 5) EStG, FR 1974 S. 309; *Wendt*, Ersterwerb ohne bürgerlich-rechtliches Eigentum, StLex. 3, 7 b, 47 (8/1974); *Brych*, B 1975 S. 1911 betr. Vertragsaufhebung.

A. Voraussetzungen der erhöhten Absetzungen beim Ersterwerber (Satz 1)

I. Der Ersterwerber als Berechtigter

1. Begriff des Ersterwerbers

240

Ersterwerber ist derjenige, der das § 7 b-Objekt vom Bauherrn entgeltlich erwirbt. Das ist regelmäßig derjenige, der als erster nach dem Bauherrn zivilrechtlicher Eigentümer des Objekts wird. Ersterwerber ist jedoch auch schon derjenige, der als erster nach dem Bauherrn wirtschaftliches Eigentum am Objekt erlangt (BFH VIII R 157/72 v. 10. 4. 73, BStBl. S. 595; Abschn. 56 Abs. 3 Satz 1 EStR 1975).

Wirtschaftliches Eigentum: Für den Ersterwerb und die damit verbundene Befugnis zu erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 3 genügt es, daß der erste Erwerber nach dem Bauherrn wirtschaftlicher Eigentümer geworden ist (BFH VIII R 90/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 591; BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593; BFH VIII R 157/72 aaO). „Bei Grundstückskäufen wird wirtschaftliches Eigentum in ständiger BFH-Rechtsprechung im allgemeinen in dem Zeitpunkt erlangt, in dem Besitz, Gefahr, Nutzung und Lasten auf den Käufer übergehen“ (vgl. BFH VIII R 90/70 aaO mit Hinweis auf I R 213/69 v. 13. 10. 72, BStBl. 1973 S. 209 und *Döllerer*, BB 1971 S. 535). Nach BFH VIII R 157/72 aaO erlangt der Käufer oder der Kaufanwärter wirtschaftliches Eigentum, wenn er das Grundstück auf Grund einer Vereinbarung, die auf Übertragung bürgerlich-rechtlichen Eigentums gerichtet ist, „als eigenes“ nutzt und die Grundstückslasten sowie die Gefahr auf ihn übergegangen sind (ebenso Abschn. 56 Abs. 3 Satz 2 EStR 1975; vgl. auch BFH VI 62/62 U v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 118). Daß dem wirtschaftlichen der bürgerlich-rechtliche Eigentümerwerb tatsächlich nachfolgt, ist kein Begriffsmerkmal, sondern nur eine Bestätigung des Vorliegens wirtschaftlichen Eigentums. Es genügt „Besitz in Erwartung des Eigentümererwerbs“, BFH VIII R 90/70 aaO mit Hinweis auf *Tipke/Kruse*, § 11 StAnpG Anm. 8 b; BFH I 296/61 v. 17. 4. 62, StRK EStG § 5 R. 305; aA noch VI 192/65 U v. 15. 10. 65, BStBl. S. 709). Ob wirtschaftliches Eigentum vorliegt, ist nach dem für den jeweiligen VZ maßgeblichen Sachverhalt zu entscheiden (BFH VIII R 90/70 aaO; VI 240/58 U v. 30. 9. 60, BStBl. S. 465 betr. wirtschaftlicher Bauherr). Ist wirtschaftliches Eigentum übergegangen, so ist derjenige, der das Objekt anschließend erwirbt, Zweiterwerber, und zwar sowohl bei Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums durch den wirtschaftlichen Eigentümer

(BFH VIII R 150/70 aaO; VIII R 90/70 aaO), als auch bei Rückerwerb und erneuter Veräußerung durch den Bauherrn (BFH VI 240/58 U v. 30. 9. 60, BStBl. S. 465; VI 125/62 U v. 4. 12. 62, BStBl. 1963 S. 122; VIII R 150/70 aaO; Abschn. 56 Abs. 3 EStR 1975 aE). Der wirtschaftliche Eigentümer verliert auch bei Rückgängigmachung des auf die dingliche Übertragung gerichteten Kaufvertrags nicht rückwirkend sein Recht zur Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen (BFH aaO; anders früher Abschn. 56 Abs. 4 Satz 5 EStR 1965—72; s. auch Anm. 333).

Unentgeltlicher Erwerb: Wird ein § 7 b-Objekt unentgeltlich im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge übertragen, so liegt kein Erwerbsvorgang iSd. Abs. 3 vor. Der unentgeltlich Erwerbende tritt vielmehr in die Rechtsstellung des Übertragenden ein, kann also die erhöhten Absetzungen so in Anspruch nehmen, wie sie der Rechtsvorgänger hätte geltend machen können, wenn er Eigentümer des Gebäudes geblieben wäre (Abschn. 53 Abs. 3 EStR 1975; BFH VI 206/59 U v. 19. 12. 60, BStBl. 1961 S. 37). Der unentgeltlich vom Bauherrn Erwerbende setzt also die Bauherrenabschreibungen nach § 7 b Abs. 1 fort, der unentgeltlich vom Ersterwerber Erwerbende die erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 3. Die Ausführungen in Anm. 97 gelten daher entsprechend für den Ersterwerber. — Die Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Einfamilienhaus von einem Ehegatten auf den anderen wird nach BFH VIII R 175/74 v. 15. 2. 77 (BStBl. S. 389 betr. § 54) nicht dadurch zum unentgeltlichen Vorgang, daß dem anderen Ehegatten wegen der Auflösung der Zugewinnngemeinschaft (Scheidung) ein Ausgleichsanspruch nach § 1378 BGB zusteht.

Unfertiges Objekt (Rohbau): Nach ständiger Rspr. des BFH sind Aufwendungen für den Erwerb eines unfertigen Gebäudes, das der Erwerber fertigstellt, nicht als Herstellungskosten nach § 7 b Abs. 1 (s. Anm. 60) und nicht als Anschaffungskosten nach Abs. 3 begünstigt (s. Anm. 243).

Unentgeltlicher Erwerb eines Rohbaus: Geht das unfertige Objekt vom Bauherrn unentgeltlich auf einen Stpfl. über, der es fertigstellt, so ist dieser in vollem Umfang Bauherr iSd. des § 7 b Abs. 1. Wenn er das Objekt nach Fertigstellung veräußert, ist der Erwerber zu erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 3 aus den vollen Anschaffungskosten (im Rahmen der Höchstgrenzen) berechtigt (glA B 1973 S. 320).

241 2. Übergang innerhalb von acht Jahren nach Fertigstellung

Das Eigentum an einem Ein- oder Zweifamilienhaus oder einer Eigentumswohnung muß „innerhalb von acht Jahren nach der Fertigstellung auf einen anderen“ übergehen (§ 7 b Abs. 3 Satz 1). Zum Begriff der Fertigstellung s. Anm. 126. Übergehen muß das bürgerlich-rechtliche oder das wirtschaftliche Eigentum (s. dazu Anm. 240).

Beispiel: Ist das § 7 b-Objekt am 20. 9. 1972 fertiggestellt worden, so muß das bürgerlich-rechtliche oder das wirtschaftliche Eigentum spätestens am 20. 9. 1980 vom Bauherrn auf seinen entgeltlich erwerbenden Rechtsnachfolger übergehen (§§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB). Der 8-Jahres-Zeitraum iSd. Abs. 3 beginnt also im Zeitpunkt der Fertigstellung, nicht rückwirkend zum 1. 1. d. J. der Fertigstellung.

Übergang vor Fertigstellung des Gebäudes: Daß das Eigentum erst nach Fertigstellung des § 7 b-Objekts übergeht, ist nicht Voraussetzung für einen gem. § 7 b Abs. 3 begünstigten Ersterwerb (BFH VIII R 102/71 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 580 (aA früher hier; *Hartmann/Böttcher/Grass*, § 7 b EStG Anm. 10). Der Ersterwerber eines noch im Bau befindlichen § 7 b-

Objekts kann also die erhöhten Absetzungen vom Zeitpunkt der Fertigstellung (Bezugsfertigkeit, s. Anm. 126) an beanspruchen. Nach BFH aaO läßt der Wortlaut die Auslegung zu, daß der Gesetzgeber mit der Angabe des 8-Jahres-Zeitraums nach der Fertigstellung die Zeitspanne für die Inanspruchnahme der Vergünstigung nur insoweit begrenzt hat, als ein Ersterwerb nach Ablauf von 8 Jahren seit Fertigstellung ausgeschlossen sein sollte (glA Henninger, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 f Ziff. IX 2).

II. Begünstigte Objekte iSd. Abs. 3

1. Verweisung auf Abs. 1 Satz 1

242

Nach § 7 b Abs. 3 begünstigte Objekte sind Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen „im Sinne des Absatzes 1 Satz 1“ Daraus folgt,

- daß die Abschreibungsbegünstigung von der Fertigstellung der Objekte abhängt (s. Anm. 243),
- daß der Antrag auf Baugenehmigung für das erworbene Objekt nach dem 31. 12. 64 gestellt sein muß (s. u.),
- daß das erworbene Objekt zu mehr als $66\frac{2}{3}\%$ vH Wohnzwecken dienen muß (s. u.).

Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus, Eigentumswohnung: Zu den Begriffen s. Anm. 65—67. Über die Abschreibungsbegünstigung beim Erwerb von unfertigen Gebäuden (*Rohbauten*) s. Anm. 243. Die Bestellung eines *Fertighauses* ist als Herstellungsvorgang nach Abs. 1 begünstigt (s. Anm. 111).

Ausbauten und Erweiterungen (Abs. 2), die der Erwerber am erworbenen Ein- oder Zweifamilienhaus durchführt, sind nach Abs. 2 begünstigt; denn der Erwerber des Gebäudes ist Bauherr des Ausbaus (insoweit mißverständlich FG Rhld.-Pf. v. 28. 6. 73, EFG S. 534, nrkr.). Problematisch ist, ob dem Erwerber auch das Recht zusteht, Aufwendungen des Veräußerers für Ausbauten und Erweiterungen gem. Abs. 4 Satz 4 nachzuholen (verneinend FG Rhld.-Pf. aaO; s. dazu Anm. 243 aE und 289).

Bauantrag nach dem 31. 12. 64: Begünstigt ist nur der Ersterwerb an Objekten, für die der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 1964 gestellt worden ist. Bei Bauantrag in der Zeit vom 10. 10. 62 — 31. 12. 64 und vom 8. 5. — 31. 12. 73 ist auch der Ersterwerber nicht zu erhöhten Absetzungen berechtigt (§ 7 b Abs. 8 Satz 3, s. Anm. 392; § 1 Abs. 3 KonjVO, s. Anm. 45). S. im einzelnen Anm. 80—82.

Zu mehr als $66\frac{2}{3}\%$ vH Wohnzwecken dienend: Das Objekt des Ersterwerbs muß im Zeitpunkt des Ersterwerbs ein Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung sein (s. o.). Wie die Verweisung in Abs. 3 auf Abs. 1 ergibt, muß das Objekt auch zu mehr als $66\frac{2}{3}\%$ vH Wohnzwecken dienen. Insoweit kommt es allerdings uE allein auf die Nutzung durch den Ersterwerber an; dies ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der selbständigen Begünstigung des Abs. 3. Ob das Objekt vor dem Ersterwerb beim Bauherrn zu mehr als $66\frac{2}{3}\%$ vH zu Wohnzwecken genutzt wurde, ist uE ohne Bedeutung. S. weiter Anm. 70—76.

2. Fertiggestellte Objekte als Erwerbsgegenstand

243

Begünstigte Objekte iSd. § 7 b sind nur fertiggestellte Gebäude (s. Anm. 60). Aus diesem Grundsatz leitet der BFH seine Auffassung ab, daß Aufwendungen für den Erwerb eines unfertigen Gebäudes nicht als Anschaf-

fungskosten nach § 7 b Abs. 3 begünstigt sind; die Annahme eines Ersterwerbs nach Abs. 3 setze zunächst voraus, daß das Haus beim Erwerb bezugsfertig hergestellt sei (BFH VIII R 139/70 v. 29. 10. 74, BStBl. 1975 S. 144 unter Hinweis auf stRspr., wiedergegeben in Anm. 60 aE). Demgegenüber vertritt die FinVerw. die Auffassung, daß dem Erwerber, der den Rohbau anschließend zu einem § 7 b-Objekt fertigstellt, auf die Anschaffungskosten des Rohbaus die erhöhten Absetzungen nach Abs. 3 zustehen (Abschn. 56 Abs. 6 Satz 1 EStR 1975; ebenso schon Abschn. 59 a Abs. 5 EStR 1967). Zu Recht kritisiert S. Beck (B 1974 S. 846), daß der BFH die Verwaltungsanweisungen ebenso stillschweigend übergeht wie andererseits die FinVerw. die entgegenstehende Rechtsprechung. Abweichend von BFH und der FinVerw. sind wir der Auffassung, daß der stl. Herstellungsbegriff die Anschaffung eines Rohbaus einschließt, so daß die Aufwendungen dafür in die Begünstigung nach Abs. 1 einzubeziehen sind (glA Hanraths, StRK-Anm. EStG § 7 b R. 49; s. dazu Anm. 60).

Folgt man der hier vertretenen Auffassung nicht, so ist der Handhabung der FinVerw. der Vorzug vor der Ansicht des BFH zu geben: Aus der Verweisung des Abs. 3 auf Objekte iSd. Abs. 1 zu folgern, daß ein begünstigter Erwerb stets nur nach Bezugsfertigkeit des Objekts erfolgen könne, ist nicht zwingend. Gegenstand des Erwerbs muß gem. Abs. 3 lediglich ein Ein- oder Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung sein. Ist das Objekt im Jahr des Erwerbs noch nicht bezugsfertig, so können für dieses Jahr allerdings noch keine Abschreibungen nach § 7 b beansprucht werden, da der Beginn der Abschreibungen gem. Abs. 1 Satz 1 von der Fertigstellung abhängt (s. Anm. 126). Einem Erwerber, der eine Eigentumswohnung 14 Tage vor Bezugsfertigkeit erwirbt, die § 7 b-Abschreibungen zu versagen, entbehrt uE der wirtschaftlichen Vernunft; dasselbe ließe sich für 15 oder 46 Tage sagen.

Aus der Verwaltungsanweisung folgt strenggenommen, daß der Erwerber des aus dem Rohbau fertiggestellten § 7 b-Objekts hinsichtlich der vom Veräußerer zur Fertigstellung aufgewendeten Herstellungskosten Ersterwerber, im übrigen aber Zweiterwerber wäre (vgl. FR 1973 S. 320 und 566; B 1973 S. 1724). Die FinVerw. läßt jedoch die erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 3 aus den gesamten Anschaffungskosten (im Rahmen der Höchstgrenzen) zu (Abschn. 56 Abs. 6 Satz 2 EStR 1975). Ob der Veräußerer den Rohbau mit dem Ziel erworben hatte, das Objekt nach Fertigstellung zu veräußern, ist uE unerheblich (glA FinBeh. Hamburg v. 23. 10. 74, Inf. S. 562; aA noch BMF v. 4. 2. 72, StEK EStG § 7 b Nr. 58 = B S. 314 = BB S. 214 = FR S. 90; kritisch zu BMF aaO B 1974 S. 409).

Fertigstellung einer Eigentumswohnung: Der Ersterwerber einer Eigentumswohnung kann die erhöhten Absetzungen nach Abs. 3 auch dann in Anspruch nehmen, wenn die Eigentumswohnung nicht als solche hergestellt, sondern durch nachträgliche Teilung eines Mietwohngrundstücks (§ 8 WEG) gebildet worden ist (FG Rhld.-Pf. v. 14. 4. 76, EFG S. 381, und FG Bremen v. 2. 9. 76, EFG 1977 S. 8, nrkr., gegen FG Münster v. 25. 7. 74, EFG 1975 S. 58, rkr., und FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 23. 9. 75, EFG 1976 S. 3, rkr.; wie hier OFD Stuttgart. S. 2197 B — 225 — St 32; Henninger, StLex. 3, 7 b, 51; Oschmann, BB 1976 S. 915; aA OFD München v. 23. 5. 75, FR S. 322; Ott, BB 1976 S. 347). § 7 b Abs. 3 knüpft nur hinsichtlich der an das Objekt zu stellenden Voraussetzungen (s. Anm. 242) an Abs. 1 Satz 1 an; die persönliche Abschreibungsberechtigung des Bauherrn ist für Abs. 3 ohne Bedeutung (so zu Recht FG Bremen aaO).

Ausbauten und Erweiterungen (Abs. 2): Nach FG Rhld.-Pf. v. 28. 6. 73, EFG S. 534; nrkr. stehen dem Erwerber auf die Ausbau- und Erweiterungskosten des Veräußerers nicht die erhöhten Absetzungen nach § 7 b

Abs. 3 zu. Denn Abs. 3 verweise nur auf Abs. 1, und es sei nicht anzunehmen, daß der Gesetzgeber die Verweisung auf Abs. 2 versehentlich unterlassen habe (vgl. § 7 b Abs. 5 und 7). Kritisch dazu *Stehmann*, FR 1974 S. 311. UE ist eine Begünstigung von Ausbauten oder Erweiterungen im Rahmen des § 7 b Abs. 3 vom Begünstigungszweck her vertretbar (s. auch Anm. 289 über Nachholung).

B. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen durch den Ersterwerber (Satz 1—4)

I. „Erhöhte Absetzungen iSd. Abs. 1“ (Satz 1)

244

Der Ersterwerber kann nach § 7 b Abs. 3 Satz 1 die erhöhten Absetzungen iSd. § 7 b Abs. 1 insoweit vornehmen, als sie der Bauherr nicht geltend gemacht hat. In den auf ihn entfallenden Jahren des achtjährigen Begünstigungszeitraums ist der Ersterwerber danach berechtigt, als erhöhte Absetzungen jeweils *bis zu 5 vH* der Anschaffungskosten (ohne die Aufwendungen für den Grund und Boden; vgl. § 15 Abs. 3 EStDV 1965 ff.) geltend zu machen.

Wahlrecht: Hinsichtlich des Wahlrechts dem Grunde und der Höhe nach und des Verhältnisses zu anderen Abschreibungsmethoden gilt das zu den erhöhten Absetzungen des Bauherrn nach Abs. 1 Gesagte entsprechend (s. Anm. 131). Über einheitliche Vornahme der erhöhten Absetzungen bei Personenmehrheiten s. Anm. 138.

II. Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen des Ersterwerbers (Satz 2)

1. Maßgeblichkeit der Anschaffungskosten

245

Während der Bauherr die erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 und — für Ausbauten und Erweiterungen — nach Abs. 2 von den Herstellungskosten vornehmen kann, treten für den Ersterwerber an die Stelle der Herstellungskosten die Anschaffungskosten (§ 7 b Abs. 3 Satz 2).

Nachträgliche Herstellungskosten, die ein Ersterwerber nach dem Erwerb des § 7 b-Objekts selbst noch aufwendet, können gem. § 7 b Abs. 5 Satz 4 im Rahmen des § 7 b Abs. 3 beschrieben werden (BFH VI 326/64 U v. 23. 4. 65, BStBl. S. 381; s. Anm. 288).

Unfertiges Objekt (Rohbau): Die Anschaffungskosten für das unfertige Gebäude können nach Abschn. 56 Abs. 6 Satz 1 nach § 7 b Abs. 3 abgeschrieben werden; für die zur Fertigstellung aufgewendeten Herstellungskosten kommen die erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 in Betracht (str.; s. im einzelnen Anm. 60 aE und 243).

Unentgeltlicher Erwerb: Der unentgeltlich Erwerbende tritt in die Rechtsstellung seines Rechtsvorgängers ein (Abschn. 53 Abs. 3 EStR 1975; s. im einzelnen Anm. 116). Ob die Bemessungsgrundlage seiner erhöhten Absetzungen Anschaffungskosten iSd. § 7 b Abs. 3 oder Herstellungskosten iSd. § 7 b Abs. 1 sind, beurteilt sich also nach den Verhältnissen des Rechtsvorgängers.

246 2. Begriff der Anschaffungskosten

Über den Begriff „Anschaffungskosten“, über Minderung der Anschaffungskosten und über nachträgliche Erhöhung s. im einzelnen § 6 Anm. 38—38 d und 39—39 b.

Grund und Boden: Aufwendungen für den Grund und Boden, ggf. einschl. der anteiligen Grunderwerbsteuer und der anteiligen anderen Nebenkosten (§ 15 Abs. 3 EStDV 1965 ff.), sind nicht in die Anschaffungskosten iSd. Abs. 3 einzubeziehen, weil insoweit auch AfA nach § 7 nicht zulässig sind und die erhöhten Absetzungen an die Stelle der AfA nach § 7 treten. Der zwischen dem Bauherrn und dem Ersterwerber vereinbarte Kaufpreis wird im Kaufvertrag idR nicht auf Gebäude (Wohnung) und auf Grund und Boden (Bodenanteil) aufgeteilt. Ist Bauherr ein Wohnungsbauunternehmen, so erteilt es dem Erwerber deshalb meist eine sog. § 7 b-Bescheinigung, in der die gesamten Anschaffungskosten auf Gebäude (Wohnung) einerseits und Grund und Boden (Bodenanteil) andererseits aufgeschlüsselt sind. Legt der Verkäufer hierbei seine eigenen Herstellungskosten des Gebäudes (der Wohnung) und die (ggf. anteiligen) Anschaffungskosten des Grund und Bodens (Bodenanteils), jeweils erhöht um seinen Gewinn, zugrunde, so kann der Ersterwerber diesen Aufteilungsmaßstab nicht angreifen, es sei denn, daß die Verteilung willkürlich ist (FG München v. 13. 3. 67, EFG S. 448, bestätigt durch BFH VI R 141/67 v. 31. 1. 69, n. v.). Vgl. auch FG Düss./Köln v. 9. 9. 68, EDStZ S. 471, nrkr., und v. 13. 6. 69, EDStZ S. 374, nrkr. Nach BFH VIII R 124/69 v. 19. 12. 72, BStBl. 1973 S. 295 mit weit. Hinw. ist die **Aufteilung** eines auf Grund und Boden und aufstehendes Gebäude entfallenden Gesamtkaufpreises bei Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen **nach dem Verhältnis der Teilwerte**, bei Zugehörigkeit zum Privatvermögen nach dem Verhältnis der **Verkehrswerte** von Grund und Boden einerseits, Gebäude andererseits, vorzunehmen. In besonderen, im jeweiligen Sachverhalt begründeten Ausnahmefällen kann eine andere Aufteilungsmethode in Betracht kommen. S. hierzu näher § 6 Anm. 38 [4].

Bauzeitinsen, die der Veräußerer (häufig Bauträger) dem Erwerber als Kosten der Zwischenfinanzierung in Rechnung stellt, können je nach vertraglicher Gestaltung Anschaffungskosten des Gebäudes oder sofort als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähige Finanzierungskosten darstellen (BFH VIII R 44/74 v. 19. 4. 77, BStBl. S. 600; VIII R 119/75 v. 19. 4. 77, BStBl. S. 601). Für die Zuordnung sind vor allem wirtschaftliche Gesichtspunkte entscheidend (BFH VIII R 119/75 aaO). *Finanzierungskosten* liegen vor, wenn die Zahlung bei wirtschaftlicher Betrachtung des gesamten Vorgangs als Vergütung für die Überlassung von Kapital zur Finanzierung der Anschaffungskosten angesehen werden kann. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn der Erwerber mit der Kreditaufnahme bürgerlich-rechtlicher Darlehensschuldner wird (BFH VIII R 11/71 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 476). Ist der Erwerber nicht Darlehensschuldner, so können gleichwohl Finanzierungskosten vorliegen, wenn der Erwerber (vor der Bezugsfähigkeit) bereits fällige Kaufpreisschulden gegenüber dem Bauträger hat und deren Finanzierung den Anlaß zur Kreditaufnahme bildet (BFH VIII R 119/75 aaO). Finanzierungskosten sind auch Zinsen dafür, daß der Erwerber den Kaufpreis oder Teile davon später als zu dem im Kaufvertrag vorgesehenen Fälligkeitszeitpunkt zahlt (FG Hamb. v. 21. 8. 74, EFG S. 573, rkr.).

Als *Anschaffungskosten* sind dagegen Bauzeitinsen anzusehen, die auf die Zeit vor Fälligkeit der Erwerbskosten entfallen; denn eine Zinsschuld setzt

notwendig eine Kapitalschuld voraus (BFH VIII 44/74 aaO; VIII R 237/73 v. 19. 4. 77, BStBl. S. 598; FG Hamb. v. 7. 5. 74, EFG S. 464, rkr.). Dies gilt uE auch im Falle einer wirksamen Schuldübernahme durch den Erwerber (glA FG Hamb. v. 21. 8. 74 aaO für den Fall der Schuldübernahme im Zeitpunkt der Besitzübertragung; dem zuneigend auch BFH VIII R 237/73 aaO).

Bei *selbstgenutzten Einfamilienhäusern* und selbstgenutzten *Eigentumswohnungen* können sofort abziehbare Zinsen, Disagiobeträge und Geldbeschaffungskosten sich insoweit nicht auswirken, als der Abzug durch § 21 a (s. § 21 a Anm. 35 und BMF v. 20. 12. 74, BStBl. I S. 1042) begrenzt ist.

III. Höhenbegrenzung für die begünstigten Anschaffungskosten 247 (Verweisung in Satz 1 auf Abs. 1 Satz 3)

Höchstgrenze der Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen sind beim Ersterwerber wie beim Bauherrn bei einem Einfamilienhaus oder einer Eigentumswohnung 150 000 DM, bei einem Zweifamilienhaus 200 000 DM. Auf den übersteigenden Teil der Anschaffungskosten ist § 7 Abs. 4 (lineare AfA) anzuwenden, s. Anm. 180.

Sind dem Ersterwerber **Herstellungskosten** für die Fertigstellung eines unfertig erworbenen Objekts oder/und nachträgliche Herstellungskosten entstanden (s. Anm. 112), so gilt die Höchstgrenze für die Summe aus Anschaffungskosten und Herstellungskosten. Ist durch einen nachträglichen **Ausbau** oder eine **Erweiterung** das im Ersterwerb übergegangene Einfamilienhaus zu einem Zweifamilienhaus geworden, so erhöht sich uE die Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen nicht auf 200 000 DM; die Höchstgrenze richtet sich nach dem Objekt, an dem der Ausbau oder die Erweiterung stattfindet, nicht nach dem Objekt, zu dem es dadurch wird (s. Anm. 237).

Nebeneinanderliegende Wohnungen: Kauft der Ersterwerber zwei nebeneinander- oder übereinanderliegende Eigentumswohnungen, so gilt für jede die Höchstgrenze von 150 000 DM (aber Objektbeschränkung gem. Abs. 7). Werden die beiden Wohnungen baulich (durch Mauerdurchbruch oder Innentreppe) verbunden, so sind nach OFD Hamburg v. 14. 3. 74 (StEK EStG § 7 b Nr. 63) steuerlich zwei wirtschaftliche Einheiten anzunehmen, wenn zwei Eigentumswohnungen iSd. WEG bestehen bleiben; bei einheitlichem Wohnungseigentum gilt dagegen die Höchstgrenze von 150 000 DM für die Summe der Anschaffungskosten beider Wohnungen.

IV. Beginn, Höhe und Dauer der erhöhten Absetzungen des Ersterwerbers (Satz 3—4)

1. Erhöhte Absetzungen des Ersterwerbers ohne vorherige Inanspruchnahme des § 7 b durch den Bauherrn

a) Beginn der Begünstigung — Jahr des Ersterwerbs — (Satz 3) 248

Hat der Bauherr keine erhöhten Absetzungen vorgenommen, so tritt für den Ersterwerber an die Stelle des Jahres der Fertigstellung des § 7 b-Objekts das Jahr des Ersterwerbs (§ 7 b Abs. 3 Satz 3). Der Beginn des auch in diesem Fall achtjährigen Begünstigungszeitraums verschiebt sich auf das Jahr des bürgerlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Ersterwerbs.

Als 1. Jahr des 8-Jahres-Zeitraums gilt das Jahr des Ersterwerbs; in ihm kann der Ersterwerber die erhöhten Absetzungen in vollem Umfang geltend machen, auch wenn der Ersterwerb am 31. 12. stattfindet.

Ein Ersterwerb findet grundsätzlich in dem Zeitpunkt statt, an dem auf Grund eines entgeltlichen Rechtsgeschäfts das zivilrechtliche Eigentum vom Bauherrn auf den Bewerber übergeht, also mit der Auflassung und Eintragung gem. §§ 873, 925 BGB. Der Zeitpunkt des Ersterwerbs liegt aber früher, wenn zuvor bereits das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist; dazu ist erforderlich und ausreichend, daß der Bewerber das Objekt auf Grund einer Vereinbarung, die auf Übertragung zivilrechtlichen Eigentums gerichtet ist, „als eigenes“ nutzt und Lasten und Gefahr auf ihn übergegangen sind (BFH VIII R 157/72 v. 10. 4. 73, BStBl. S. 595; Abschn. 56 Abs. 3 Satz 2 EStR 1975), selbst wenn die Vereinbarung zivilrechtlich unwirksam ist (EStR aaO) oder der bürgerlich-rechtliche Eigentumsübergang später nicht nachfolgt (s. auch Anm. 240 und Anm. 40).

Maßgeblichkeit der Bezugsfertigkeit: Die Begünstigung des Ersterwerbers setzt (ebenso wie die des Bauherrn, s. Anm. 125—126) ein fertiggestelltes, dh. bezugsfertiges Objekt voraus. Der Erwerb des zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums vor Bezugsfertigkeit vermittelt noch keine Abschreibungsbefugnis (BFH VIII R 102/71 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 580; s. auch Anm. 243). Der Hinweis in Abschn. 56 Abs. 2 auf das Urteil des BFH VI R 87/66 v. 22. 2. 67 (BStBl. S. 316 betr. wirtschaftliches Eigentum des Kaufanwärters) erscheint insoweit mißverständlich.

249 b) **Höhe der erhöhten Absetzungen; Dauer der Restwertabschreibung (Verweisung in Satz 1 auf Abs. 1 Satz 1 und 2)**

Höhe: Der Ersterwerber kann im Jahr des bürgerlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen (s. Anm. 240) Ersterwerbs und in den 7 folgenden Jahren jeweils bis zu 5 vH der Anschaffungskosten (s. Anm. 246) absetzen. Über Dauer der Begünstigung s. Anm. 130; über Höhe der Begünstigung s. Anm. 131; über Geltendmachung durch Personenmehrheiten s. Anm. 135—139. Über das Verhältnis zu anderen Abschreibungsmethoden s. Anm. 18—36.

§ 7 a Abs. 6 und Abs. 8: Beim Ersterwerb ist hinsichtlich der Verlustklausel bei Zugehörigkeit des Objekts zu einem Betriebsvermögen und hinsichtlich des Wahlrechts bei Personenmehrheiten maßgebend, ob das begünstigte Objekt nach dem 31. 12. 74 angeschafft worden ist (§ 52 Abs. 10 EStG 1975).

Unbestimmte Anschaffungskosten: Wenn die Höhe der Anschaffungskosten bei der Durchführung der jeweiligen EStVeranlagung oder einheitlichen Feststellung noch nicht endgültig feststeht, sollte zur Vermeidung von Nachteilen für den Stpfl. eine vorläufige Veranlagung bzw. Feststellung vorgenommen werden (vgl. auch OFD Saarbr. v. 11. 9. 73, NWB F 1 S. 248; B 1973 S. 2167).

Veräußert der Ersterwerber das begünstigte Objekt innerhalb des Begünstigungszeitraums, so steht ihm uE für das Jahr der Veräußerung der *volle Jahresbetrag* der § 7 b-Absetzung zu (glA B 1971 S. 1234).

Fallen wegen **Änderung der Nutzung** während des Begünstigungszeitraums die Voraussetzungen des § 7 b Abs. 3 weg, so sind für die restliche Dauer des achtjährigen Zeitraums lineare AfA nach § 7 Abs. 4 vorzunehmen (s. auch Anm. 130).

Restwertabschreibung: Nach Ablauf der mit dem Jahr des Ersterwerbs beginnenden acht Jahre sind als Restwert-AfA grundsätzlich jährlich 2,5 vH

des Restwerts abzuziehen; bei einer voraussichtlichen Restnutzungsdauer von weniger als 40 Jahren gilt § 7 Abs. 4 Satz 2 entsprechend. S. zur Restwert-AfA Anm. 170—174.

2. Erhöhte Absetzungen des Ersterwerbers nach vorheriger Inanspruchnahme des § 7 b durch den Bauherrn

a) Beginn der Begünstigung — Jahr des Ersterwerbs — (Abs. 3 Satz 4)

250

Hat der Bauherr bereits erhöhte Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 vorgenommen, so kann der Ersterwerber seine erhöhten Absetzungen nach Abs. 3 grundsätzlich vom Jahr des Ersterwerbs an geltend machen, und zwar bis zum Ablauf des Zeitraums, in dem für den Bauherrn ohne die Veräußerung erhöhte Absetzungen in Betracht gekommen wären (§ 7 b Abs. 3 Satz 4). Über Jahr des Ersterwerbs s. Anm. 248. Hat der Bauherr für das Jahr der Veräußerung allerdings die erhöhten Absetzungen im höchstzulässigen Umfang geltend gemacht, so stehen dem Ersterwerber für dieses Jahr keine erhöhten Absetzungen zu (str., s. Anm. 251). Dadurch wird der Begünstigungszeitraum für den Ersterwerber nicht verlängert (s. Anm. 252). Der Ersterwerber tritt vielmehr mit dem Jahr des Ersterwerbs hinsichtlich der Dauer und des Umfangs der Begünstigung in die Rechtsstellung des Bauherrn ein.

b) Höhe der Begünstigung (Verweisung in Satz 1 auf Abs. 1 Satz 1)

251

Der Ersterwerber kann die erhöhten Absetzungen von jährlich bis zu 5 vH der Anschaffungskosten (s. Anm. 246) vornehmen, soweit der Bauherr erhöhte Absetzungen von seinen Herstellungskosten nicht geltend gemacht hat. Das bedeutet, daß Bauherr und Ersterwerber zusammen höchstens 8×5 vH der Herstellungskosten bzw. der Anschaffungskosten absetzen dürfen, unabhängig davon, ob es sich um einen Bauherrn iSd. Abs. 1 oder einen Bauherrn von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen oder Kaufeigentumswohnungen iSd. Abs. 7 Satz 3 handelt (ebenso Abschn. 56 Abs. 4 Satz 2—3 EStR 1975; s. aber Anm. 252 aE).

Geltendmachung durch den Bauherrn: Der Bauherr hat idR diejenigen erhöhten Absetzungen geltend gemacht, die sich aus seinen Steuererklärungen ergeben; bei Personenmehrheiten geschieht die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen in den Erklärungen zur einheitlichen Feststellung der Einkünfte iSd. § 180 AO (BFH VI R 180/67 v. 10. 10. 69, BStBl. 1970 S. 63; vgl. auch *Stehmann*, FR 1974 S. 312).

Der Bauherr hat uE dann erhöhte Absetzungen nicht — auch nicht teilweise — vorgenommen, wenn er lineare AfA nach § 7 Abs. 4 oder degressive AfA nach § 7 Abs. 5 in Anspruch genommen hat (glA FR 1966 S. 14; FR 1973 S. 375). Lineare AfA heißt jährlich idR 2 vH (im Erstjahr zeitanteilig); degressive AfA heißt jährlich genau 3,5 vH (in den ersten 12 Jahren). Das FA kann eine solche lineare oder degressive AfA nicht in eine teilweise Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen umdeuten; der Ersterwerber ist hier acht Jahre lang in vollem Umfang begünstigt (zweifelfnd für das Erstjahr *Stehmann* aaO). Jeder andere vH-Satz von weniger als 5 vH bedeutet (abgesehen von dem Sonderfall des § 7 Abs. 4 Satz 2: höhere lineare AfA als 2 vH bei einer Nutzungsdauer von weniger als 50 Jahren) eine teilweise § 7 b-Absetzung (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 Einzelfragen ab 1964 III 6; FR 1973 S. 375). Ist Gegenstand des Ersterwerbs ein vom Bauherrn zu eigenen Wohnzwecken genutzt gewese-

senes Einfamilienhaus oder eine vom Veräußerer selbst genutzte Eigentumswohnung und hatte der Veräußerer einen AfA-Satz von 2 vH oder 3,5 vH angewendet, so handelte es sich dabei um eine teilweise § 7 b-Absetzung, da nach § 21 a EStG eine AfA nach § 7 vom Grundbetrag des Nutzungswerts nicht abgesetzt werden darf; der Veräußerer durfte nur die erhöhte Absetzung nach § 7 b — voll oder teilweise — vornehmen (§ 15 Abs. 1 EStDV 1965 ff.); glA FR 1973 S. 375.

Im Jahr des Ersterwerbs steht die erhöhte Absetzung sowohl dem Bauherrn als auch dem Ersterwerber zu, beiden zusammen aber nur mit 5 vH. Einigen sich Bauherr und Ersterwerber nicht, so geht die Absetzungsbezugnis des Bauherrn nach dem Gesetz vor („soweit der Bauherr sie nicht geltend gemacht hat“). GlA Abschn. 59 a Abs. 4 EStR 1975, Abschn. 59 b Abs. 4 EStR 1972; aA *Stehmann* aaO: Aufteilung nach der Dauer der Eigentümerstellung.

Aufteilung zwischen Bauherrn und Ersterwerber: Hat der Bauherr im Jahr der Veräußerung zB nur 3,8 vH (seiner Herstellungskosten) als Abschreibung geltend gemacht, so kann der Ersterwerber die restlichen 1,2 vH (berechnet aus seinen Anschaffungskosten) voll, nicht nur zeitanteilig in Anspruch nehmen. Der Abschreibungssatz für den Ersterwerber beträgt in diesem Fall 1,2 vH, nicht etwa 5 vH der Anschaffungskosten abzüglich des Betrags der vom Bauherrn aus dessen Herstellungskosten vorgenommenen Absetzung (glA Schl.-Holst. FG v. 8. 2. 77, EFG S. 363, rkr., gegen Nds. FG v. 24. 5. 76, EFG S. 544, nrkr.).

Merten (BB 1975 S. 278) hält in dem Fall, daß der Bauherr in den ersten drei Jahren 4 vH, 2 vH und 3 vH, zusammen also 9 vH, erhöht abgeschrieben hat, das Objekt in der Mitte des vierten Jahres veräußert und in diesem Jahr zeitanteilig lineare AfA in Höhe von 1 vH geltend macht, den Ersterwerber für berechtigt, in diesem Jahr insgesamt 11 vH Abschreibungen zu beanspruchen (Nachholung aus den ersten drei Jahren in Höhe von 6 vH — s. dazu Anm. 281 — sowie erhöhte Absetzungen von 5 vH für das Jahr des Ersterwerbs). UE unzutreffend: eine Anrechnung der zeitanteiligen AfA des Bauherrn entfielen beim Ersterwerber nur, wenn der Bauherr in allen Jahren zuvor ausschließlich lineare AfA oder — unter den Voraussetzungen des § 7 Abs. 5 — degressive AfA vorgenommen hätte; sobald der Bauherr in einem Jahr mehr als die Absetzungsvomhundertsätze nach § 7 Abs. 4 oder Abs. 5 geltend macht, sind alle bis zum Zeitpunkt des Ersterwerbs von ihm in Anspruch genommenen Absetzungen Teilbeträge, die die Absetzungsbezugnis des Ersterwerbers schmälern. Insgesamt können Bauherr und Ersterwerber zusammen im Begünstigungszeitraum nur höchstens 8×5 vH der Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten absetzen (glA Abschn. 56 Abs. 4 Satz 2 EStR 1965; *Stehmann*, FR 1974 S. 312).

Volle Inanspruchnahme durch den Bauherrn: Hat der Bauherr für das Jahr der Veräußerung die erhöhten Absetzungen im höchstzulässigen Umfang (5 vH) geltend gemacht, so sind für den Ersterwerber nach Abschn. 56 Abs. 4 Satz 1 und Satz 4 weder erhöhte Abschreibungen nach § 7 b Abs. 3, noch lineare Abschreibungen nach § 7 Abs. 4 zulässig. Dagegen vertritt Ndr. FG v. 24. 5. 76 (EFG S. 544, nrkr.) die Ansicht, daß der Ersterwerber in diesem Fall für den Teil seiner Anschaffungskosten die erhöhten Absetzungen vornehmen kann, um den diese die Herstellungskosten des Bauherrn übersteigen und innerhalb des Höchstbetrags von 150 000 DM bzw. 200 000 DM liegen (dagegen — uE zu Recht — FG Schl.-Holst. aaO; vgl. auch B 1973 S. 1048 und FR 1973 S. 375).

Nachträgliche Herstellungskosten: Entstehen dem Ersterwerber nachträgliche Herstellungskosten, zB für die weitere Ausgestaltung des Hauses bzw. der Wohnung, so können sie nach § 7 b Abs. 3 zusammen mit den Anschaffungskosten — ggf. mit der Nachholmöglichkeit des § 7 b Abs. 5

(s. Anm. 288) — erhöht abgeschrieben werden (glA BFH VI 326/64 U v. 23. 4. 65, BStBl. S. 381).

c) Dauer der Begünstigung (Satz 4, 1. Halbsatz)

252

Hat der Bauherr erhöhte Absetzungen vorgenommen, so kann der Ersterwerber sie vom Jahr des Ersterwerbs an bis zum Ablauf des Zeitraums geltend machen, in dem für den Bauherrn ohne die Veräußerung erhöhte Absetzungen in Betracht gekommen wären (§ 7 b Abs. 3 Satz 4, 1. Halbsatz). Der für den Bauherrn geltende Begünstigungszeitraum von 8 Jahren läuft mithin beim Ersterwerber unverändert weiter; er beginnt bei ihm nicht neu.

Beispiel: Der Bauherr B veräußert ein 1971 fertiggestelltes Zweifamilienhaus mit Wirkung vom Beginn des Jahrs 1976 an den Ersterwerber E. B hat für 1971 bis 1975 (fünf Jahre) erhöhte Absetzungen von je 5 vH geltend gemacht; er hätte ohne die Veräußerung letztmals für 1978 von § 7 b Gebrauch machen können. E kann für 1976 (Jahr des Ersterwerbs) bis 1978 (drei Jahre) jeweils bis zu 5 vH seiner Anschaffungskosten (höchstens 5 vH von 200 000 DM) als erhöhte Absetzungen geltend machen.

Bei Eigentumsübergang im Lauf eines Jahres verlängert sich der Begünstigungszeitraum nicht; über die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzung für dieses Jahr s. Anm. 250—251.

Im Fall des Ersterwerbs vom Bauherrn eines Kaufeigenheims usw., dem nach § 7 b Abs. 7 Satz 3 für alle von ihm erstellten Objekte erhöhte Absetzungen von 2×5 vH zustehen (s. Anm. 371), sollen die vom Bauherrn vorgenommenen Absetzungen auf die dem späteren Ersterwerber zustehenden § 7 b-Absetzungen *nicht angerechnet* werden (Görbing, BB 1964 S. 679 = DStZ 1964 S. 197; Weisse, DStR 1964 S. 411), dh. der Ersterwerber soll hier in jedem Fall 8×5 vH als erhöhte Absetzungen geltend machen können. Diese Auffassung, die sich offenbar auf die abschließenden parlamentarischen Erörterungen über § 7 b nF stützt, hat aber uE in der Fassung des § 7 b Abs. 7 Satz 3 keine ausreichende Grundlage. Die genannte Vorschrift regelt nur die erhöhten Absetzungen des Bauherrn, und zwar abweichend von dem in § 7 b Abs. 7 Sätze 1 und 2 niedergelegten Grundsatz. Für den Ersterwerber gilt § 7 b Abs. 3 Satz 1, dh. der Ersterwerber kann „die erhöhten Absetzungen . . . vornehmen, soweit der Bauherr sie *nicht* geltend gemacht hat“. Machte also der Bauherr eines Kaufeigenheims usw. von § 7 b in dem vollen ihm zustehenden Umfang (2×5 vH) Gebrauch, so kann uE der Ersterwerber, da der Begriff „erhöhte Absetzungen“ in § 7 b Abs. 7 Satz 3 mit dem Begriff der erhöhten Absetzungen in § 7 b Abs. 3 inhaltsgleich ist, nur noch 6×5 vH als erhöhte Absetzungen geltend machen (ebenso Abschn. 56 Abs. 4 Satz 3 EStR 1975; glA B 1964 S. 900; Henninger, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 Einzelfragen ab 1964 III 6).

d) Restwertabschreibung beim Ersterwerber (Satz 4, 2. Halbsatz)

253

Nach Ablauf des bereits beim Bauherrn in Lauf gesetzten achtjährigen Begünstigungszeitraums bemessen sich die AfA des Ersterwerbers bis zum siebten auf das Jahr des Ersterwerbs folgenden Jahr nach § 7 Abs. 4 (lineare AfA). Vom achten auf das Jahr des Ersterwerbs folgenden Jahr an sind als AfA bis zur vollen Absetzung jährlich 2,5 vH des Restwerts abzuziehen; beträgt die tatsächliche Restnutzungsdauer weniger als 40 Jahre, so können die der tatsächlichen Restnutzungsdauer entsprechenden AfA vorgenommen werden (§ 7 b Abs. 3 Satz 4, 2. Halbsatz). Um sicherzustellen, daß beim Ersterwerber die volle Absetzung seiner Anschaffungs-

kosten nicht früher erreicht wird als beim Bauherrn nach § 7 b Abs. 1, dh. erst nach insgesamt 48 Jahren, findet die Umstellung in der Bemessung der AfA auf den Restwert und auf einen AfA-Satz von grundsätzlich 2,5 vH in allen Fällen erst bei Beginn des achten auf das Jahr des Ersterwerbs folgenden Jahrs statt. Wenn der Zeitraum, in dem der Ersterwerber erhöhte Absetzungen in Anspruch nehmen kann, schon früher endet (zB weil er das begünstigte Objekt erst im dritten Jahr nach der Fertigstellung erworben hat und der Bauherr von § 7 b Abs. 1 Gebrauch gemacht hatte), sind in der Zwischenzeit die AfA nach § 7 Abs. 4, also grundsätzlich mit 2 vH zu bemessen. Erst vom achten auf das Jahr des Ersterwerbs folgenden Jahr an bemißt sich die AfA als Restwert-AfA nach § 7 b Abs. 1 Satz 2, dh. idR auf 2,5 vH des Restwerts.

Beispiel: Der Bauherr B veräußert ein 1973 fertiggestelltes Zweifamilienhaus mit Wirkung vom Beginn des Jahres 1976 an den Ersterwerber E. Die Anschaffungskosten (ohne Grund und Boden) betragen 190 000 DM. B hat für 1973 bis 1975 (drei Jahre) je 5 vH seiner Herstellungskosten als erhöhte Absetzungen geltend gemacht; er hätte ohne die Veräußerung letztmals 1980 von § 7 b Gebrauch machen können. E kann für 1976 (Jahr des Ersterwerbs) bis 1980 (fünf Jahre) je 5 vH aus 190 000 DM, insgesamt also ($5 \times 5 \text{ vH} = 25 \text{ vH} \Rightarrow$) 47 500 DM erhöhte Absetzungen geltend machen. Für 1981 bis 1983, dh. bis einschl. des siebten auf das Jahr des Ersterwerbs (1976) folgenden Jahrs, betragen die AfA grundsätzlich 2 vH aus 190 000 DM, zusammen mithin ($3 \times 2 \text{ vH} = 6 \text{ vH} \Rightarrow$) 11 400 DM. Von 1984 an bemißt sich die Restwert-AfA auf jährlich 2,5 vH aus (190 000 DM — [47 500 DM + 11 400 DM] \Rightarrow) 131 100 DM, das sind 3278 DM.

Über Restwert und Restwertabschreibung s. im einzelnen Anm. 170—174. Bei der Ermittlung des Restwerts ist beim Ersterwerber von seinen Anschaffungskosten und etwaigen bei ihm entstandenen Herstellungskosten auszugehen.

Soweit bei einem **selbstgenutzten Einfamilienhaus** oder einer **selbstgenutzten Eigentumswohnung** die EinfamilienhausVO, ab 1974 § 21 a EStG angewendet wird, sind nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bis einschl. des siebten auf das Jahr des Ersterwerbs folgenden Jahrs AfA nach § 7 Abs. 4 nicht zulässig; insoweit kann für die Folgezeit auch eine Restwert-AfA nicht vorgenommen werden.

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 4: Erhöhte Absetzungen für Zweiterwerber

Schrifttum: *Längsfeld*, B 1975 S. 14; *Charlier*, NWB F 2 S. 2687 (13. 1. 75); *Körner*, NWB F 12 S. 820; *Mühl*, BB 1975 S. 95; *v. Bekl*, B 1975 S. 1529; *Richter*, Inf. 1975 S. 385; *Burhoff*, NWB F 3 S. 4039 (13. 10. 75); *Seithel*, FR 1975 S. 547; *S. Beck*, B 1975 S. 1529; *S. Beck*, B 1975 S. 1919 betr. Zweiterwerb.

254 A. Bedeutung der erhöhten Absetzungen für Zweiterwerber

Durch Art. 1 des Ges. zur Förderung von Investitionen und Beschäftigung v. 23. 12. 74 (BGBl. I S. 3676; BStBl. 1975 I S. 48) wurde in § 7 b ein **neuer Abs. 4 eingefügt**. Die Vorschrift ermöglicht dem endgültigen Erwerber (Zweiterwerber), nach einem Zwischenerwerb die erhöhten Abschrei-

bungen geltend zu machen. Grund der Einfügung war die Erwartung einer „Verbesserung der angespannten Gesamtlage der Wohnungswirtschaft“ (vgl. Begr. zum Gesetzentwurf der SPD/FDP, BTDrucks. 7/2979 S. 8). Gedacht ist (nach der Begr.) an Fälle, in denen fertiggestellte Wohnungen leerstehen und wegen der abgeschwächten Nachfrage im Wohnungsbau nicht veräußert werden können (Folge: Bindung hoher Kapitalbeträge ohne volkswirtschaftlichen Nutzen und Finanzierungsprobleme bei Bauträgern bis hin zur Zahlungsunfähigkeit). Eine Konsolidierung dieser Objekte durch Zwischenerwerb (zB durch eine Bank) wurde bisher dadurch erschwert, daß die späteren Käufer als Zweiterwerber § 7 b nicht mehr in Anspruch nehmen konnten.

Erstmalige Anwendung: Abs. 4 ist erstmals auf Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen anzuwenden, die nach dem 30. 11. 74 vom Zweiterwerber angeschafft werden (§ 52 Abs. 10 a EStG 1975).

B. Überblick über Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 4 255

Abs. 4 setzt voraus:

- den Erwerb eines Einfamilienhauses, Zweifamilienhauses oder einer Eigentumswohnung iS des Abs. 1 (s. Anm. 256)
- der Erwerb muß innerhalb von 8 Jahren nach der Fertigstellung und nach dem 30. 11. 74 erfolgt sein (s. Anm. 258)
- der Erwerber muß „Zweiterwerber“ sein und nach einem „Zwischenerwerb“ erwerben (s. Anm. 257)
- weder Bauherr noch Zwischenerwerber dürfen erhöhte Absetzungen nach § 7 b in Anspruch genommen haben (s. Anm. 259)

Unter diesen Voraussetzungen kann der Zweiterwerber die erhöhten Absetzungen, bemessen nach den Anschaffungskosten, vom Jahr des Zweiterwerbs an für 8 Jahre in Anspruch nehmen (s. Anm. 260).

Satz 1 entspricht weitgehend Abs. 3 Satz 1 (betr. Ersterwerber):

- die gleichen begünstigten Objekte (Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen iSd. Abs. 1),
- gleiche Frist (innerhalb 8 Jahren nach Fertigstellung),
- gleiche Rechtsfolgen: Berechnung der erhöhten Absetzungen nach Abs. 1.

Unterschied: Zweiterwerber ist nur dann zu erhöhten Absetzungen nach § 7 b berechtigt, „wenn“ weder Bauherr noch Zwischenerwerber erhöhte Absetzungen geltend gemacht haben, dh. der Zweiterwerber ist von § 7 b-Absetzungen ausgeschlossen, wenn vor ihm bereits § 7 b in Anspruch genommen wurde (der Ersterwerber nach Abs. 3 ist dagegen begünstigt, „soweit“ der Bauherr § 7 b nicht in Anspruch genommen hat).

Gem. **Satz 2** beginnt die Berechtigung zur 7 b-Absetzung mit dem Jahr des Zweiterwerbs, nach **Satz 3** (Verweisung auf Abs. 3 Satz 2) sind die Anschaffungskosten Bemessungsgrundlage.

C. Voraussetzungen des Zweiterwerbs (Abs. 4 Satz 1)

I. Begünstigte Objekte

256

§ 7 b Abs. 4 Satz 1 begünstigt Einfamilienhäuser (s. Anm. 65), Zweifamilienhäuser (s. Anm. 66) und Eigentumswohnungen (s. Anm. 67) iSd. § 7 b Abs. 1 Satz 1. Für die genannten Objekte muß mithin der Antrag auf Bau-

genehmigung nach dem 31. 12. 64 gestellt worden sein (s. Anm. 80), und das in Betracht kommende Objekt muß zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dienen (s. Anm. 70—76).

Objekte, die unter die Nichtanwendung des § 7 b nach der 3. KonjVO fallen (s. Anm. 48), sind auch in der Hand des Zweiterwerbers nicht begünstigt (glA *Burhoff*, NWB F 3 S. 4040).

Die **Objektbeschränkung** nach § 7 b Abs. 7 (s. Anm. 330) gilt auch für Zweiterwerber.

257 II. Erwerb als „Zweiterwerber“ nach einem „Zwischenerwerb“

Nicht jeder Zweiterwerber ist begünstigt, insbes. nicht derjenige, der von einem Ersterwerber erwirbt, der erhöhte Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 in Anspruch genommen hat. Voraussetzung ist vielmehr, daß ein „Zwischenerwerb“ vorgelegen hat und daß der Zwischenerwerber § 7 b nicht ausgenutzt hat.

„**Zwischenerwerb**“: Zwischenerwerber ist der Einzelrechtsnachfolger nach dem Bauherrn (vgl. Definition des Ersterwerbers in Abs. 3); das ist der Ersterwerber, der das begünstigte Objekt vom Bauherrn erworben hat; es braucht keine natürliche Person zu sein (vgl. *Längsfeld*, B 1975 S. 16). Dem Zusatz „Zwischen“ könnte entnommen werden, daß ein begünstigter Erwerb iSd. Abs. 4 nur dann vorliegt, wenn der Vorgänger das Eigentum nur vorübergehend, dh. zur Weiterveräußerung, erworben hatte. UE ist eine solche Auslegung mit dem Zweck des Gesetzes nicht vereinbar. Die Begünstigung sollte Fälle treffen, in denen eine Bank von einem notleidenden Bauträger leerstehende Wohnungen erwirbt. Entschließt sich aber eine Bank zu diesem Schritt, so wird sie ebenso wie der Veräußerer nicht wissen, ob und wann sie die Wohnung an „Zweiterwerber“ weiter veräußern kann. Sie wird auf jeden Fall zunächst eine Vermietung anstreben. Je nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Einzelfalls kann sich eine Bank auch zum Erwerb in der Absicht entschließen, mangels Veräußerungsmöglichkeit die Wohnungen notfalls als Mietwohnungen zu behalten. Wollte man an den Zwischenerwerb noch zusätzliche (subjektive) Anforderungen stellen. zB die Weiterveräußerungsabsicht, so würden uU Transaktionen, die das Gesetz erleichtern will, mit der Rechtsunsicherheit belastet, ob die erhöhte AfA bei einer späteren Weiterveräußerung wirklich gewährt wird. Gegen solche zusätzlichen Anforderungen an den Begriff „Zwischenerwerb“ spricht auch die lange Frist von 8 Jahren nach der Herstellung, innerhalb deren noch ein begünstigter Zweiterwerb erfolgen kann. UE ist daher auch der Erwerb von einem Eigentümer begünstigt, der ein begünstigtes Objekt iSd. Abs. 1 als Ersterwerber (auf Dauer für sich) erworben hat, selbst aber wegen der Begrenzung auf ein Objekt § 7 b nicht in Anspruch nehmen konnte.

Zwischenerwerb liegt uE (anders wohl EStR 1975, s. u.) auch vor, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen, der Kaufvertrag aber vor Übergang des bürgerlich-rechtlichen Eigentums aufgelöst worden ist.

Zweiterwerber ist derjenige, der nach einem Zwischenerwerb wirtschaftliches Eigentum an einem begünstigten Objekt erwirbt. Nach Abschn. 56 Abs. 5 Satz 1 EStR 1975 ist Zweiterwerber auch der Käufer oder Kaufanwärter, der über ein Grundstück, das Gegenstand eines aufgelösten Kaufvertrags oder Kaufanwärtervertrags mit dem Ersterwerber war, einen

neuen Kaufvertrag oder Kaufanwartschaftsvertrag abgeschlossen hat. Ebenso Abschn. 56 a Abs. 3 EStR 1975: Wird ein Dauerwohnrechtsvertrag mit dem ersten Dauerwohnberechtigten aufgehoben und wird ein neuer Dauerwohnrechtsvertrag abgeschlossen, so ist der zweite Dauerwohnberechtigte Zweiterwerber, der unter den Voraussetzungen des § 7 b Abs. 4 die erhöhten Absetzungen geltend machen kann. Die Verwaltungsanordnungen begegnen uE Bedenken, wenn im Rahmen des ersten Vertrags das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist (s. Anm. 240 und 248; vgl. auch BFH VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593).

Eigentumsübergang: Ein nach Abs. 4 begünstigter Zweiterwerb kann nur erfolgen, wenn das Eigentum übergeht

- nach dem 30. 11. 74 (erstmalige Anwendung des § 7 b Abs. 4; s. § 52 Abs. 10 a),
- innerhalb eines 8-Jahres-Zeitraums, der mit dem Tag der Fertigstellung des Objekts beginnt (vgl. *Seithel*, FR 1975 S. 549). Dieser 8-Jahres-Zeitraum ist nicht identisch mit einem 8 VZ umfassenden Zeitraum oder mit dem Begünstigungszeitraum des Bauherrn; er ist vielmehr nach den Fristvorschriften des BGB (§ 186 — § 193) zu berechnen.

Beispiel: Fertigstellung 10. 1. 67, Zweiterwerb 5. 1. 75; der Eigentumsübergang erfolgte somit nach dem 30. 11. 74 und innerhalb des 8-Jahres-Zeitraums 11. 1. 67 bis 10. 1. 75.

Maßgebender Eigentumsübergang ist für beide Zeiträume der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (glA *Längsfeld*, B 1975 S. 16, *Seithel* aaO sowie hinsichtlich des 8-Jahres-Zeitraums Abschn. 57 Abs. 1 Ziff. 1 EStR 1975, im Ergebnis auch *Söffing*, Inf. 1975 S. 49).

Rückübertragung: Wird nach Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Zweiterwerber der Kaufvertrag aufgehoben und rückabgewickelt, so ist ein späterer Erwerber nicht begünstigter Dritterwerber (glA *Richter*, Inf. 1975 S. 385).

Einstweilen frei.

258

III. Keine Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen durch Bauherrn 259 und Ersterwerber

Der Zweiterwerber kann die erhöhten Absetzungen nur dann vornehmen, wenn sie weder der Bauherr noch der Zwischenerwerber geltend gemacht hat. Aus welchen Gründen diese auf die Geltendmachung verzichtet haben, ist unerheblich; ohne Bedeutung ist zB auch, ob der Zwischenerwerber die Vergünstigung nur deshalb nicht in Anspruch genommen hat, weil er dazu nicht berechtigt war, zB wegen der Begrenzung auf ein Objekt nach § 7 b Abs. EStG 1971/74 = § 7 b Abs. 7 EStG 1975 (glA *Seithel*, FR 1975 S. 549). Auch eine nur teilweise Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen durch den Bauherrn oder den Zwischenerwerber führt zum Verlust der Vergünstigung beim Zweiterwerber (vgl. *Seithel*, FR 1975 S. 548). Nicht ausgeschlossen wird die Vergünstigung jedoch dadurch, daß der Bauherr oder Zwischenerwerber lineare und degressive AfA vorgenommen haben (glA *Seithel* aaO).

Geltend gemacht: Der Begriff deckt sich uE mit dem Begriff des „Ausnutzens“ in Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 270); es kommt also nicht auf den for-

mellen Antrag des **Bauherrn** oder Ersterwerbers an, sondern darauf, ob sich erhöhte Absetzungen bei diesen steuerlich ausgewirkt haben.

260 D. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen durch den Zweiterwerber

Der Zweiterwerber kann nach § 7 b Abs. 4 Satz 1 die erhöhten Absetzungen iSd. § 7 b Abs. 1 vornehmen, dh. er kann, solange das begünstigte Objekt zu mehr als $\frac{66}{3}$ vH Wohnzwecken dient, längstens für die Dauer von acht Jahren, abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 jeweils bis zu 5 vH der Anschaffungskosten (ohne die Aufwendungen für den Grund und Boden; vgl. § 15 Abs. 3 EStDV) absetzen.

Im übrigen gilt für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen das zum Ersterwerber Ausgeführte (s. dazu Anm. 248, 249).

Beginn der Absetzungsberechtigung (Satz 2): Der Zweiterwerber kann die erhöhten Absetzungen erstmals im Jahr des Zweiterwerbs vornehmen (§ 7 b Abs. 4 Satz 2). Jahr des Zweiterwerbs ist das Kj. oder Wj., in dem das wirtschaftliche Eigentum an dem begünstigten Objekt auf den Zweiterwerb übergegangen ist (s. Anm. 257 und Abschn. 57 Abs. 1 Ziff. 1 EStR 1975).

Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage (Satz 3): Nach § 7 b Abs. 4 Satz 3 gilt Abs. 3 Satz 2 entsprechend, dh. für den Zweiterwerber treten an die Stelle der Herstellungskosten die Anschaffungskosten (s. im einzelnen Anm. 245, 246). Höchstgrenze der Bemessungsgrundlage sind bei einem Einfamilienhaus und einer Eigentumswohnung 150 000 DM, bei einem Zweifamilienhaus 200 000 DM (s. Anm. 179). Über die Abschreibung auf den übersteigenden Betrag s. Anm. 180.

Veräußert der Zweiterwerber das begünstigte Objekt innerhalb des Achtjahreszeitraums, so steht ihm für das Jahr der Veräußerung der *volle Jahresbetrag* der § 7 b-Absetzung zu (s. Anm. 249).

Restwertabschreibung: Nach Ablauf der mit dem Jahr des Zweiterwerbs beginnenden acht Jahre sind als Restwert-AfA grundsätzlich jährlich 2,5 vH des Restwerts abzuziehen; bei einer voraussichtlichen Restnutzungsdauer von weniger als 40 Jahren gilt § 7 Abs. 4 Satz 2 entsprechend. S. zur Restwertabschreibung s. Anm. 249.

Nachholung: Hinsichtlich der Nachholung der erhöhten Absetzungen, die der Zweiterwerber im Jahr des Zweiterwerbs und in den zwei folgenden Jahren nicht ausgenutzt hat, und der Einbeziehung nachträglicher Herstellungskosten des Zweiterwerbers in die Nachholung (§ 7 b Abs. 5) s. Anm. 290.

261—264 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 5: Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen

A. Überblick

265

Mit der durch Abs. 5 Satz 1 zugelassenen Nachholung wird dem Stpfl. das Recht eingeräumt, einen Teil der erhöhten Absetzungen nach § 7 b kumuliert in dem Jahr geltend zu machen, in dem es ihm nach seinen Einkommensverhältnissen am günstigsten erscheint. In den ersten 4 Jahren des achtjährigen Begünstigungszeitraums des § 7 b steht es ihm frei, ob er jährlich den Höchstbetrag von 5 vH ausnutzt oder ob er in einem oder mehreren Jahren darauf verzichtet und die nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen kumuliert geltend macht. Der Stpfl. kann sich in den ersten drei Jahren jeweils 3 vH (5 vH erhöhte Absetzungen minus 2 vH vorgeschriebene Mindest-AfA, s. Anm. 283) aufsparen und diese mit dem laufenden Absetzungsbetrag in einem späteren Jahr, spätestens aber im vierten Jahr, abziehen. Maximal steht ihm also im vierten Jahr ein Abschreibungsgesamtbetrag von $3 + 3 + 3 + 5 = 14$ vH seiner Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Verfügung. Zur Verteilung der Absetzungen in den ersten vier Jahren s. auch Beispiel in Anm. 276.

Abs. 5 erlaubt nur die Nachholung; ein Vorgriff auf die erhöhten Absetzungen kommender Jahre ist unzulässig; zB können im zweiten Jahr höchstens $3 + 5 = 8$ vH abgeschrieben werden. Nachholungsfähig sind nur die erhöhten Absetzungen der ersten 3 Jahre (Anm. 273); das Nachholungsrecht besteht nur bis zum 4. Jahr (s. Anm. 279). Im 4. Jahr und später nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen können im achtjährigen Begünstigungszeitraum also nicht mehr geltend gemacht werden, sondern erhöhen nur den Restwert (s. Anm. 273 u. 279). Eine Nachholung kommt nur für solche Jahre in Betracht, in denen die Voraussetzungen nach § 7 b vorgelegen haben (s. Anm. 270 aE). Nachholungsberechtigt sind der Bauherr (s. Anm. 269), der Ersterwerber (s. Anm. 288—289) und der Zweiterwerber (s. Anm. 290).

Innerhalb des Nachholzeitraums entstandene nachträgliche Herstellungskosten erhöhen gem. Abs. 5 Satz 2 rückwirkend ab dem Jahr der Fertigstellung die Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen (im Rahmen der Höchstgrenze von 150 000 DM bzw. 200 000 DM, s. Anm. 180) und können damit im Wege der Nachholung erhöht abgeschrieben werden.

B. Rechtsentwicklung

266

ESTR 1953 ff.: Die Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen war zunächst nicht gesetzlich geregelt, sondern wurde im Wege der Verwaltungsanweisung zugelassen (vgl. Abschn. 48 EStR 1953, Abschn. 59 EStR 1955—1957). Diese Richtlinien waren mit den bis dahin geltenden Fassungen des § 7 b nicht in Einklang zu bringen und wurden deshalb von BFH VI 132/55 U v. 8. 2. 57, BStBl. S. 133 als ungültig behandelt.

Durch StÄndG vom 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473, BStBl. I S. 412) wurde dann mit Wirkung ab VZ 1958 ein Abs. 5 angefügt und damit die Regelung der EStR legalisiert. Danach konnte „der Bauherr erhöhte Absetzungen, die er im Jahre der Herstellung und den beiden folgenden Jahren nicht ausgenutzt

hat, in der Weise auf das folgende Jahr übertragen, daß in den ersten vier Jahren bis zu insgesamt 26 vH der bis zum Ende des vierten Jahres aufgewendeten Herstellungskosten abgesetzt werden.“ In den ersten drei Jahren mußten mindestens die AfA nach § 7 vorgenommen werden. Dem Ersterwerber stand das Abschreibungsrecht in gleicher Weise zu.

Durch StÄndG vom 30. 7. 60 (BGBl. I S. 616, BStBl. I S. 514) wurde Abs. 5 mit Wirkung vom VZ 1960 an neu gefaßt. Der Bauherr konnte „innerhalb der ersten vier Jahre nichtausgenutzte erhöhte Absetzungen nachholen.“ (Zur Auslegung vgl. FG Kassel vom 15. 5. 62, EFG 1963 S. 59, rkr.; W. Theis, B 1964 S. 352). Übereinstimmend mit der Verwaltungspraxis wurde die Regelung ins Gesetz aufgenommen, daß nachträgliche Herstellungskosten vom Jahr ihrer Entstehung an bei der Bemessung der erhöhten Absetzungen so berücksichtigt werden können, als wären sie bereits im Jahr der Fertigstellung des Gebäudes entstanden. Ferner wurde die Nachholung auch für Zu-, Aus- und Umbauten iSd. § 7 b Abs. 2 aF gesetzlich zugelassen.

Durch Neuregelungsgesetz vom 16. 6. 64 (BGBl. I S. 353, BStBl. I S. 384) wurde der nicht eindeutige Wortlaut von Abs. 5 Satz 1 zur Klarstellung geändert und in der bis heute geltenden Weise gefaßt. In Satz 4 wurde das Recht des Ersterwerbers aufgenommen, auch die vom Bauherrn nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen nachholen zu können.

Durch Ges. zur Förderung von Investitionen und Beschäftigung vom 23. 12. 74 (BGBl. I S. 3676; BStBl. 1975 I S. 48) wurde als Folgeänderung zur Einfügung des neuen Abs. 4 (Begünstigung des Zweiterwerbers) klargestellt, daß die Nachholungsvorschriften auch für den Zweiterwerber gelten.

267—268 Einstweilen frei.

C. Nachholung durch den Bauherrn (Abs. 5 Satz 1 bis 3)

269

I. Der Bauherr als Nachholungsberechtigter

Die Befugnis nach Abs. 5 Satz 1, innerhalb der ersten vier Jahre die in den ersten drei Jahren nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen nachzuholen, steht dem Bauherrn zu; Voraussetzung ist, daß dieser im Nachholjahr noch (wirtschaftlicher) Eigentümer des § 7 b-Objekts ist (Nds. FG v. 5. 3. 69, EFG S. 339, rkr.). Der Bauherr kann daher die erhöhten Absetzungen spätestens noch im Jahr der Veräußerung voll nachholen, selbst wenn das § 7 b-Objekt zu Beginn des Jahres verkauft wird (Nds. FG aaO; B 1969 S. 2153).

Personenmehrheiten (Bruchteilsgemeinschaften, Gesamthandsgemeinschaften) können die erhöhten Absetzungen bei Fertigstellung nach dem 31. 12. 74 gem § 7 a Abs. 8 nur noch einheitlich vornehmen (s. Anm. 136), also auch nur noch einheitlich nachholen.

Dem Bauherrn von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen, der nach § 7 b Abs. 7 Satz 3 2×5 vH absetzen kann, steht die Nachholbefugnis nach Abs. 5 ebenfalls zu. Er kann zB noch im 3. Jahr (für das ihm keine erhöhten Absetzungen mehr zustehen) die erhöhten Absetzungen von 10 vH vornehmen, sofern er dann noch (wirtschaftlicher) Eigentümer der Objekte ist (vgl. auch B 1969 S. 2154); Abzüge einer Mindest-AfA entfallen (s. Anm. 380).

II. Voraussetzungen der Nachholung (Satz 1)

1. „Nicht ausgenutzte“ erhöhte Absetzungen

270

Der Bauherr kann solche erhöhten Absetzungen nachholen, „die er ... nicht ausgenutzt hat“. Nicht ausgenutzt ist

- der Unterschiedsbetrag zwischen den für ein Jahr höchstzulässigen erhöhten Absetzungen und dem in diesem Jahr geltend gemachten Teilbetrag,
- der Unterschiedsbetrag zwischen den für ein Jahr höchstzulässigen erhöhten Absetzungen und der tatsächlichen Steuererminderung durch die erhöhten Absetzungen, falls sich der geltend gemachte Absetzungsbeitrag nicht voll ausgewirkt hat.

„Ausgenutzt“ werden erhöhte Absetzungen idR durch Geltendmachung in der StErkl. Mit dem Gebrauch des Begriffs „ausnutzen“ bringt das Gesetz uE aber zum Ausdruck, daß das Nachholrecht nicht vom formellen Antrag abhängig sein soll, sondern vom wirtschaftlichen Ergebnis (glA Nissen, DStZ 1971 S. 267: wirtschaftlicher Begriff). Ausgenutzt iSd. § 7 b Abs. 5 sind erhöhte Absetzungen demnach nur, wenn und soweit sie zu einer Ermäßigung der ESt. des Stpfl. geführt haben, gleichgültig, welche Absetzungshöhe er in der StErkl. beantragt hatte; soweit sich die erhöhten Absetzungen steuerlich nicht ausgewirkt haben, weil schon ein Teilbetrag oder andere Abzüge zu einer Steuer von Null führen, besteht Nachholmöglichkeit (glA FG Düss./Köln v. 29. 10. 65, EFG 1966 S. 167, rkr.; Nds. FG v. 21. 2. 67, EFG S. 449, rkr.; FG Düss. v. 20. 5. 76, EFG 1977 S. 8, nrkr.; Nissen aaO; offengelassen durch BFH VI R 180/67 v. 10. 10. 69, BStBl. 1970 S. 63). Ebenso OFD Köln v. 8. 9. 71 (StEK EStG § 7 b Nr. 47 = B S. 1941 = BB S. 1266 = Inf. S. 533): „Hat der Stpfl. höhere Absetzungen geltend gemacht, als zur Erreichung der Eingangsstufe der jeweiligen StTabelle erforderlich war, so können die Absetzungen insoweit noch nachgeholt werden, als sie sich auf die Festsetzung der Steuer nicht ausgewirkt haben. Der Stpfl. ist mithin so zu stellen, wie wenn er in den Vorjahren die erhöhten Absetzungen, soweit sie die Mindestabsetzungen (nach § 7 Abs. 4) übersteigen, nur in der für eine Freistellung von der Steuer erforderlichen Höhe in Anspruch genommen hätte.“

Über den vom Stpfl. geltend gemachten Hundertsatz der erhöhten Abschreibungen hinaus liegt eine Ausnutzung nicht vor; einschränkend FG Düss./Köln v. 8. 12. 76 (EFG 1977 S. 163, rkr.): Geht der Stpfl. nicht mit Rechtsbehelfen gegen die ihm erkennbare Abweichung des FA von seiner StErkl. vor und wirken sich die vom FA eigenmächtig angesetzten Beträge stl. voll aus, so sind sie ausgenutzt. Setzt das FA zum Ausgleich für nicht anerkannte Ausgaben oder Abzüge die erhöhten Absetzungen höher an, als vom Stpfl. beantragt, so tritt dadurch kein Verbrauch der Nachholungsbefugnis ein (Nds. FG v. 5. 8. 74, EFG 1975 S. 118, rkr.).

Soweit sich die geltend gemachten erhöhten Absetzungen auf die Höhe eines nach § 10 d abziehbaren Verlusts ausgewirkt haben, sind sie ausgenutzt (OFD Köln v. 8. 9. 71, StEK EStG § 7 b Nr. 47 = B S. 1941 = BB S. 1266 = Inf. S. 533).

Nachträgliche Änderung der Geltendmachung: Der Stpfl. kann im finanzgerichtlichen Verfahren beantragen, das Gericht möge, je nachdem wie weit er mit seinem Klagebegehren durchdringt, die bisher in Anspruch genommene § 7 b-Absetzung so mindern, daß sich eine Steuer von Null ergibt; das ist kein prozessual unzulässiger Antrag unter einer Bedingung (FG

Rhld.-Pf. v. 29. 9. 71, EFG 1972 S. 382, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH VIII R 268/72 v. 28. 2. 74, nv., s. EFG 1976 S. 594).

Der Stpfl. ist auch verfahrensrechtlich nicht an eine wirkungslos gebliebene erhöhte Absetzung gebunden, da die Bestandskraft sich nur auf den Steuerbetrag, nicht auf die Besteuerungsgrundlagen bezieht (§ 157 Abs. 2 AO 1977). Der Stpfl. ist uE berechtigt, erhöhte Absetzungen, die sich infolge einer Berichtigungsveranlagung nicht mehr oder nicht mehr voll auswirken, insoweit rückgängig zu machen und nachzuholen (vgl. FG Münster v. 29. 10. 70 EDStZ S. 504; zur Korrektur erhöhter Absetzungen durch *Bilanzänderung* vgl. B 1967 S. 1699; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 i Einzelfr. ab 1964 III 2).

Über das Verbot, nachträglich die Besteuerungsgrundlagen auszutauschen, s. Anm. 276.

Einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen: Sind erhöhte Absetzungen in einem einheitlichen Feststellungsbescheid gem. § 179 AO 1977 = § 215 AO bestandskräftig für einen Beteiligten festgestellt worden, so kann dieser oder sein Rechtsnachfolger die Absetzungen auch dann nicht nachholen, wenn sie sich bei ihm nicht steuermindernd ausgewirkt haben (BFH VI R 180/67 v. 10. 10. 69, BStBl. 1970 S. 63 gegen Nds. FG v. 18. 4. 67, EFG S. 448; glA OFD Köln aaO; aA *Nissen* aaO). Haben Miteigentümer von ihrem Recht auf erhöhte Absetzungen Gebrauch gemacht, so kann die Änderung des antragsgemäß ergangenen und bestandskräftig gewordenen Feststellungsbescheids nicht unter Berufung auf § 172 Abs. 1 Ziff. 2 a, 2. Halbs. AO 1977 = § 94 Abs. 1 Ziff. 2, 2. Halbs. AO mit dem Ziel begehrt werden, eine niedrigere § 7 b-Absetzung geltend zu machen, weil der zunächst angesetzte Betrag sich bei den Miteigentümern nicht voll ausgewirkt hatte (BFH VIII R 101/69 v. 18. 12. 73, BStBl. 1974 S. 319). Um die Nachteile des einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens zu vermeiden, können die Miteigentümer bzw. Mitunternehmer uE verlangen, daß der Feststellungsbescheid insoweit nach § 165 AO 1977 = § 100 AO vorläufig ergeht (glA B 1973 S. 2167). Bei der Entscheidung über die Ausnutzung bzw. die Nachholung erhöhter Absetzungen ist allerdings § 7 a Abs. 8 Satz 2 zu beachten.

Anwendbarkeit des § 7 b: Die Nachholung ist nur für diejenigen Jahre zulässig, in denen die Voraussetzungen nach § 7 b Abs. 1 Satz 1 vorgelegen haben (über Wegfall der Voraussetzungen im Laufe eines VZ s. Anm. 130), also zB nicht für ein Jahr, in dem das § 7 b-Objekt zu weniger als $\frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken diente (vgl. B 1969 S. 2153; *Henninger*, Stlex. 3, 7 b, 15). *Im Jahr der Nachholung* brauchen die Voraussetzungen des § 7 b Abs. 1 Satz 1 dagegen nicht vorzuliegen. Auch wenn zB wegen Wechsels der Nutzung im Nachholjahr selbst die § 7 b-Absetzungen nicht zulässig sind, können gleichwohl die in den Vorjahren nicht ausgenutzten Beträge nachgeholt werden. Dies folgt aus dem Zweck der Regelung, dem Stpfl. die für ihn günstigste Verteilung zu ermöglichen (glA B 1957 S. 855, 1958 S. 1025; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 10/59 XIV; B 1969 S. 2153, 1972 S. 362, 1974 S. 504; *Littmann*, XI. § 7 b Anm.; aA *Längsfeld*, BB 1958 S. 736; *Bundt*, DStZ 1959 S. 141).

271—272 Einstweilen frei.

273 2. Nichtausnutzung „im Jahr der Fertigstellung und in den zwei folgenden Jahren“

Bei nach § 7 b begünstigten Objekten kann der Bauherr die erhöhten Absetzungen nachholen, „die er im Jahr der Fertigstellung und in den zwei

folgenden Jahren nicht ausgenutzt hat“ (Abs. 5 Satz 1). Also sind nur die für die ersten drei Jahre zustehenden erhöhten Absetzungen nachholbar, und auch nur insoweit, als sie nicht durch die Normal-AfA nach § 7 Abs. 4 verbraucht sind (Abs. 5 Satz 3; s. Anm. 283). Werden in späteren Jahren die erhöhten Absetzungen nicht in voller Höhe in Anspruch genommen, so ist eine Nachholung nicht zulässig; es ergibt sich lediglich ein entsprechend höherer Restwert (über Restwertabschreibung s. Anm. 170—174). Der Nachholungszeitraum beträgt demgegenüber vier Jahre (s. Anm. 279).

Einstweilen frei.

274—275

III. Durchführung der Nachholung durch den Bauherrn

1. Wahlrecht bei der Nachholung

276

Zwischen dem nach § 7 b zulässigen Höchstsatz (jetzt 5 vH) und der mindestens vorzunehmenden (Abs. 5 Satz 3) linearen AfA von idR 2 vH hat der Stpfl. ein uneingeschränktes Wahlrecht, in welcher Höhe er die erhöhten Absetzungen im einzelnen VZ ausnutzen will. Innerhalb des Nachholungszeitraums von vier Jahren können die nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen ganz oder zT ohne Angabe eines Grundes nachgeholt werden. Es darf nur nachgeholt, nicht vorweggenommen werden, dh. es dürfen für die ersten beiden Jahre nur bis zu 10 vH und für die ersten drei Jahre nur bis zu 15 vH der Herstellungskosten (von höchstens 150 000 DM bzw. 200 000 DM, Abs. 1 Satz 3) geltend gemacht werden; davon müssen jährl. die Mindest-AfA nach § 7 Abs. 4 (idR 2 vH, im Erstjahr zeitanteilig) abgezogen werden (Abs. 5 Satz 3). Der Abzug der AfA nach § 7 Abs. 4 entfällt, wenn der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Einfamilienhaus nach § 21 a (bis VZ 1973 nach der Einfamilienhaus VO) berechnet wird; in diesem Fall kann jeweils der Höchstbetrag von 5 vH nach § 7 b Abs. 1 Satz 1 geltend gemacht bzw. nachgeholt werden (FG Bad.-Württ./Freiburg v. 11. 6. 74, EFG 1975 S. 58, rkr.; OFD Köln v. 8. 9. 71, StEK EStG § 7 b Nr. 47 = B 1971 S. 1941 = BB S. 1266 = Inf. S. 533; gLA B 1974 S. 1263; aA *Wendt*, BP 1970 S. 88).

Beispiel: Die Herstellungskosten eines Anfang 1975 fertiggestellten Zweifamilienhauses betragen 198 000 DM. Es können innerhalb des Vierjahreszeitraums (1975 bis 1978) insgesamt (4×5 vH =) 20 vH, dh. 39 600 DM, geltend gemacht werden. Davon kann der Bauherr zB in Anspruch nehmen:

	a	b	c
1975	9 900 DM	3 960 DM	3 960 DM
1976	9 900 DM	11 840 DM	3 960 DM
1977	9 900 DM	11 900 DM	3 960 DM
1978	9 900 DM	11 900 DM	27 720 DM
zusammen	39 600 DM	39 600 DM	39 600 DM

Kein Austausch von Besteuerungsgrundlagen: Soweit erhöhte Absetzungen ausgenutzt sind, sind sie nicht mehr nachholbar; diese Rechtswirkung kann der Stpfl. nicht dadurch beseitigen, daß er die Absetzungen nachträglich mit anderen Besteuerungsgrundlagen, die er nicht rechtzeitig bis zur Bestandskraft des Bescheides geltend gemacht hat oder die aus anderen Gründen nicht berücksichtigt worden sind, austauscht und die Absetzungen im Wege der Nachholung erneut in Anspruch nimmt (OFD Köln v. 8. 9. 71, StEK EStG § 7 b Nr. 47 = B S. 1941 = BB S. 1266 = Inf. S. 533; FG Düss. v. 20. 5. 76, EFG 1977 S. 8, nrkr.). Von erhöhten Absetzungen, die sich

steuerlich ausgewirkt haben, kann der Stpfl. aber bei Aufhebung oder Änderung des Steuerbescheids nach § 173 AO 1977 = § 222 AO abweichen (FG Münster v. 14. 10. 70, EDStZ S. 504). Das Verbot des nachträglichen Austausches gilt auch für das FA; es ist deshalb nicht zulässig, zB in den Vorjahren zu Unrecht berücksichtigte Ausgaben oder Freibeträge mit bisher noch nicht ausgenutzten Absetzungen auszutauschen und die Absetzungen insoweit als verbraucht zu behandeln (OFD Köln aaO).

Überhöhte Nachholung: Hat der Stpfl. zu Unrecht einen überhöhten Nachholbetrag geltend gemacht und ist die Veranlagung bestandskräftig, so sind die erhöhten Absetzungen während des restlichen Begünstigungszeitraums nicht entsprechend zu kürzen; es ergibt sich lediglich ein geringerer Restwert (FG Nbg. v. 30. 7. 65, EFG S. 578).

277—278 Einstweilen frei.

279 2. Nachholfrist von 4 Jahren

Der Umfang der nachholungsfähigen erhöhten Absetzungen bemißt sich nach den ersten drei Jahren (Jahr der Fertigstellung und die zwei folgenden Jahre; s. Anm. 273). Die Frist, innerhalb der die nachholungsfähigen erhöhten Absetzungen nachgeholt werden können, läuft „bis zum Ende des dritten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres“ (Abs. 5 Satz 1); der Nachholungszeitraum beträgt somit vier Jahre. Nach Ablauf dieser vier Jahre können nicht verbrauchte Absetzungsbeträge aus den ersten drei Jahren nicht mehr geltend gemacht werden (vgl. FG Münster v. 14. 1. 72, EDStZ S. 124), lediglich Abschreibung von einem entsprechend höheren Restwert ab dem neunten Jahr (zur Restwertabschreibung s. Anm. 170—174). Nach OFD Saarbr. vom 11. 9. 73 (NWB F 1 S. 248 entgegen früherer Verfügung vom 28. 9. 71, BB S. 1493) ist es jedoch unbillig, die verspätete Abrechnung der Baukosten steuerlich zu Lasten des Erwerbers eines Kaufanwartschaftshauses gehen zu lassen, wenn die endgültigen Baukosten aus verwaltungsinternen Gründen der Baugesellschaft nicht innerhalb des Nachholzeitraumes mitgeteilt werden konnten (vgl. auch Schwarz, BB 1971 S. 1493). Zur Wahrung der Nachholungsmöglichkeiten bei nicht endgültig feststehenden Herstellungskosten sind uE auf Antrag zunächst vorläufige Veranlagungen nach § 165 AO 1977 durchzuführen (glA B 1972 S. 362).

Bei unentgeltlichem Erwerb des begünstigten Objekts gilt für den Rechtsnachfolger (Erbe, Vermächtnisnehmer, Beschenkter) der Nachholungszeitraum des Rechtsvorgängers (vgl. Anm. 97); er kann also während der restlichen Dauer des schon beim Rechtsvorgänger begonnenen Nachholzeitraumes die von diesem nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen nachholen (vgl. auch B 1968 S. 913). Zur Aufteilung in Übergangsjahr vgl. Anm. 97 „Grundsätzliches“. Unentgeltlicher Erwerb liegt auch bei Auseinandersetzung mit Ausgleichszahlung vor, soweit durch diese Zahlung (Abfindung) eine Nachlaßteilung entsprechend der Erbanteile erfolgt (s. Anm. 97 „Miterbe“). Erwirbt ein Erbe im Rahmen der Auseinandersetzung ein § 7 b-Objekt dagegen — teilweise — entgeltlich (s. § 16 Anm. 59 und 61), so ist er insoweit als Ersterwerber nachholberechtigt (s. Anm. 289).

Betriebsvermögen: Das Nachholungsrecht gilt selbstverständlich auch im Rahmen der Gewinnermittlungsarten sowie nach Entnahme- und Einlagevorgängen. Bei teils betrieblicher, teils privater Nutzung ergeben sich unterschiedliche Nachholzeiträume, wenn bei einem vom Kj. abweichenden

Bilanzstichtag das Gebäude nach diesem Stichtag, aber noch innerhalb des Kj. fertiggestellt wird, weil dann der Achtjahreszeitraum bzw. der Nachholzeitraum für den betrieblich genutzten Teil erst im Kj. nach der Fertigstellung beginnt (§ 4 a Abs. 2 Ziff. 2; glA B 1972 S. 263). Bei Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres kann der Nachholzeitraum andererseits für den betrieblichen Gebäudeteil vor dem Nachholzeitraum für den zum Privatvermögen gehörenden Teil beendet sein (B 1972 S. 363).

3. Berücksichtigung nachträglicher Herstellungskosten bei der Nachholung (Abs. 5 Satz 2)

280

Nach Abs. 2 Satz 2 „können nachträgliche Herstellungskosten vom Jahr ihrer Entstehung an bei der Bemessung der erhöhten Absetzungen so berücksichtigt werden, als wären sie bereits im Jahr der Fertigstellung entstanden“. Nach Abschn. 59 a Abs. 8 1965—1967, Abschn. 59 b Abs. 9 iVm. Abschn. 58 Abs. 1 EStR 1969—1972 ist die Bestimmung so zu verstehen, daß für die in den ersten vier Jahren entstandenen nachträglichen Herstellungskosten eine Nachholung erlaubt ist (zweifelhaft; uE nur bis zum Ende des dritten Jahres des Begünstigungszeitraumes entstandene nachträgliche Herstellungskosten). Wie FinVerw. auch FG Nürnberg. v. 16. 9. 76, mitg. in B 1976 S. 2039.

Abs. 5 Satz 2 geht als Sonderregelung der allgemeinen Regelung des § 7 a Abs. 1 vor (Abschn. 45 Abs. 2 EStR 1975; s. Erl. zu § 7 a Abs. 1 EStG 75 Anm. I 1).

Beispiel: Ein Zweifamilienhaus ist im März 1973 fertiggestellt worden. Die bis Ende 1973 entstandenen Herstellungskosten betragen 170 000 DM. 1974 entstanden 14 000 DM und 1975 9000 DM weitere Herstellungskosten (zB Außenputz, nachträglicher Einbau einer Heizungsanlage usw.); 1976 werden noch 3000 DM Herstellungskosten entstehen. Als erhöhte Absetzungen konnten bzw. können geltend gemacht werden:

1973	bis 5 vH aus 170 000 DM	
1974	bis 10 vH aus (170 000 + 14 000 =) 184 000 DM abzüglich der für 1973 vorgenommenen Absetzung	
1975	bis 15 vH aus (184 000 + 9000 =) 193 000 DM abzüglich der für 1973 und 1974 vorgenommenen Absetzungen	
1976	bis 20 vH aus (193 000 + 3000 =) 196 000 DM abzüglich der für 1973 bis 1975 vorgenommenen Absetzungen.	

Wird ein **Einfamilienhaus** innerhalb des Nachholzeitraums zu einem **Zweifamilienhaus** ausgebaut oder erweitert, so gilt für die Nachholung uE die Höchstgrenze von 200 000 DM erst von dem Jahr an, in dem der Ausbau (die Erweiterung) fertiggestellt worden ist.

Beispiel: Ein 1973 bezugsfertig gewordenes Einfamilienhaus ist durch eine 1975 fertiggestellte Aufstockung zu einem Zweifamilienhaus erweitert worden. Es betragen die Herstellungskosten für das Einfamilienhaus 160 000 DM, für die Erweiterung 55 000 DM. Im Weg der Nachholung können abgesetzt werden:

1975	10 vH von 150 000	=	15 000 DM
	abzüglich der 1973 und 1974 vorgenommenen Absetzungen. Für 1975 können außerdem als laufende erhöhte Absetzung bis zu 5 vH von 200 000 DM geltend gemacht werden;		
1976	10 vH von 150 000	=	15 000 DM
	+ 5 vH von 200 000	=	10 000 DM
	zusammen		25 000 DM

abzüglich der für 1973 bis 1975 in Anspruch genommenen Absetzungen. Außerdem können für 1976 als laufende erhöhte Absetzung bis zu 5 vH von 200 000 DM geltend gemacht werden.

Die bei der Erweiterung entstandenen nachträglichen Herstellungskosten können zwar so berücksichtigt werden, als wären sie bereits 1973 entstanden. Für 1973 und 1974 (Einfamilienhaus!) konnten jedoch jeweils höchstens 5 vH von 150 000 DM, nicht aus 200 000 DM als erhöhte Absetzung in Anspruch genommen werden.

Personenmehrheiten: Nachträgliche Herstellungskosten können nur bei den Miteigentümern oder Gesellschaftern berücksichtigt werden, bei denen sie angefallen sind (glA *Henninger*, StRK-Anm. EStG § 7 b R. 152), da sich die Voraussetzungen der Abschreibungsberechtigung allein nach den Verhältnissen der einzelnen Beteiligten richtet (s. Anm. 100 und 135).

281—282 Einstweilen frei.

283 **4. Mindest-AfA für die ersten drei Jahre (Abs. 5 Satz 3)**

Nach Abs. 5 Satz 3 sind im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden zwei Jahren mindestens die normalen Absetzungen nach § 7 Abs. 4 vorzunehmen; das sind idR 2 vH, im ersten Jahr zeitanteilig. Für diese Mindest-AfA ist eine Nachholung nicht zulässig. Dieselbe Regelung ist allgemein nunmehr in § 7 a Abs. 3 EStG 1975 getroffen, so daß § 7 b Abs. 5 Satz 3 ab dem 1. 1. 1975 überflüssig ist.

Werden zB im ersten Jahr (Fertigstellung Anfang April) als zeitanteilige AfA nach § 7 Abs. 4 1,5 vH ($\frac{3}{4}$ von 2 vH) abgesetzt, so kann der Bauherr im Zweitjahr insgesamt höchstens 8,5 vH (10 vH \cdot 1,5 vH) absetzen. Sind allerdings in einem oder mehreren nach dem Jahr der Fertigstellung liegenden Jahren nachträgliche Herstellungskosten entstanden, so müssen für sie bei der Nachholung keine Mindest-AfA-Beträge für die vor der Entstehung der Herstellungskosten liegenden VZ abgezogen werden.

Beispiel: Ein Zweifamilienhaus ist im März 1973 fertiggestellt worden; die Herstellungskosten betragen 170 000 DM. Nachträgliche Herstellungskosten in 1974 14 000 DM, in 1975 9000 DM. Der Bauherr, der für 1973 und 1974 § 7 b nicht beansprucht hat, kann 1975 im Wege der Nachholung geltend machen:

15 vH aus 193 000 DM (bis Ende 1975 entstandene Herstellungskosten)	=	28 950 DM
abzüglich AfA nach § 7 Abs. 4 für 1973 1,5 vH (für 1. 4. bis 31. 12. 73)		
aus 170 000 DM	=	2550
2 vH aus 184 000 DM	=	<u>3680</u>
		<u>6 230 DM</u>
bleiben		22 720 DM.

Selbstgenutztes Einfamilienhaus: Soweit § 21 a (bis 31. 12. 1973: EinfamilienhausVO) Anwendung findet, ist die Normal-AfA durch den Ansatz des Grundbetrages des Nutzungswertes bereits abgegolten; dieser Umstand bleibt jedoch bei der Feststellung der nachholbaren Absetzungen uE ebenso unberücksichtigt wie bei den laufenden erhöhten Absetzungen. Insoweit kann der Stpfl. also zB im dritten Jahr volle 15 vH der Herstellungskosten (unter Berücksichtigung der Höchstgrenzen) im Wege der Nachholung geltend machen (ebenso FG Ba.-Württ./Freib. v. 11. 6. 74, EFG 1975 S. 58, nrkr.; glA B 1968 S. 825; *Stuhrmann*, FR 1976 S. 60).

284 Einstweilen frei.

IV. Nachholung durch den Bauherrn bei Ausbauten und Erweiterungen (Abs. 5 Satz 1, 4. Alt.)

285

Die Vorschriften über die Nachholung (Abs. 5 Satz 1 bis 3) gelten gem. Abs. 5 Satz 4, 1. Alt. entsprechend bei Ausbauten und Erweiterungen iSd. Abs. 2 (s. Anm. 220—240). Auf die Ausführungen in Anm. 265—283 wird verwiesen.

Die Höchstgrenzen von 150 000 DM bzw. 200 000 DM (s. Anm. 178—180) sind auch für die Nachholung unterlassener erhöhter Absetzungen bei Ausbauten und Erweiterungen maßgebend.

Mindest-AfA: Der Umstand, daß die AfA für das § 7 b-Objekt neben der Begünstigung des Ausbaus oder der Erweiterung weiterläuft, ändert nichts daran, daß für die nach Abs. 2 selbständig begünstigten Baumaßnahmen des Ausbaus oder der Erweiterung mindestens die AfA nach § 7 Abs. 4 vorzunehmen ist, ausgenommen § 21 a bzw. die EinfamilienhausVO finden Anwendung (s. hierzu Anm. 283).

Einstweilen frei.

286—287

D. Nachholung durch den Ersterwerber (Abs. 5 Satz 4, 2. Alt.)

I. Nachholung vom Ersterwerber selbst unterlassener erhöhter Absetzungen

288

Für den Ersterwerber (zum Begriff s. Anm. 241) gilt gem. Abs. 5 Satz 4, 2. Alt. die für den Bauherrn getroffene Regelung über die Nachholung (Abs. 5 Satz 1 bis 3) entsprechend, bezogen auf die Anschaffungskosten des Ersterwerbers (s. Anm. 245) und im Rahmen der Höchstgrenzen von 150 000 DM bzw. 200 000 DM (s. Anm. 247).

Nachholungszeitraum des Ersterwerbers: Dieser hängt davon ab, ob der Bauherr erhöhte Absetzungen vorgenommen hat. Hat der Bauherr keine erhöhten Absetzungen vorgenommen, so endet der Nachholungszeitraum des Ersterwerbers mit dem dritten Jahr nach dem Jahr des Ersterwerbs. Hat der Bauherr die erhöhten Absetzungen im vollen Umfang oder teilweise ausgenutzt, so endet dieser Zeitraum mit dem dritten Jahr nach der Fertigstellung (Abschn. 59 EStR 1975). Über Nachholung der vom Bauherrn nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen durch den Ersterwerber s. Anm. 289.

Unentgeltlicher Erwerb: Geht das § 7 b-Objekt innerhalb des Nachholzeitraumes unentgeltlich über, so tritt der Rechtsnachfolger des Ersterwerbers in dessen Rechtsstellung ein; er kann innerhalb des verbleibenden Teils des Nachholzeitraumes die von seinem Rechtsvorgänger, ggf. auch die vom Bauherrn (s. Anm. 289) nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen nachholen (vgl. auch B 1972 S. 363; *Stehmann*, FR 1974 S. 314).

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Der Ersterwerber kann solche Aufwendungen (zB für eine von ihm im zweiten Jahr nach dem Ersterwerb vorgenommene Umstellung von Ofenheizung auf Sammelheizung) im Wege der Nachholung ebenso berücksichtigen, wie dies der Bauherr bei nachträglichen Herstellungskosten tun kann; dh. die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten können vom Jahr ihrer Entstehung an bei der Nachholung so berücksichtigt werden, als wären sie bereits im Jahr des Ersterwerbs entstanden.

Unbestimmte Anschaffungskosten: OFD Saarbr. v. 11. 9. 73, NWB F 1 S. 248 bezeichnet es als unbillig, die verspätete Abrechnung der Baukosten steuerlich zu Lasten des Ersterwerbers gehen zu lassen, wenn die endgültigen Baukosten aus verwaltungsinternen Gründen der Baugesellschaft nicht innerhalb des Nachholzeitraums mitgeteilt werden konnten. Da bestandskräftige Veranlagungen der Jahre des Nachholzeitraums nur unter Berücksichtigung der Berichtigungsvorschriften der AO geändert werden können, sollten in Fällen dieser Art die Veranlagungen auf Antrag des Stpfl. zunächst *vorläufig* durchgeführt werden (vgl. auch Schwarz, BB 1971 S. 1493).

289 II. Nachholung vom Bauherrn nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen durch den Ersterwerber

Hat der Bauherr keine erhöhten Absetzungen vorgenommen, so scheidet eine Nachholung dem Bauherrn zustehender Absetzungen durch den Ersterwerber aus; vielmehr beginnt in diesem Fall der Begünstigungszeitraum von 8 Jahren und damit auch der Nachholzeitraum erst mit dem Jahr des Ersterwerbs (s. Anm. 248 und 288). Eine Nachholung vom Bauherrn nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen kommt also nur in Betracht, wenn der Bauherr die erhöhten Absetzungen teilweise ausgenutzt hat.

Entsprechende Geltung der Sätze 1 bis 3: „Die Sätze 1 bis 3 gelten entsprechend . . . für den Ersterwerber im Sinne des Absatzes 3 . . . mit der Maßgabe, daß er auch die vom Bauherrn nicht ausgenutzten erhöhten Absetzungen nachholen kann.“ Die „Sätze 1 bis 3“ beziehen sich auf die Bauherrnabschreibung iSd. Abs. 1, nicht auf die Bauherrnabschreibung für Ausbauten und Erweiterungen nach Abs. 2. Das Nachholrecht für Ausbauten und Erweiterungen ergibt sich vielmehr erst aus Satz 4, 1. Alt. Nach FG Rhld.-Pf. v. 28. 6. 73 (EFG S. 534, nrkr.) steht dem Ersterwerber mangels gesetzlicher Verweisung nicht das Recht zu, vom Bauherrn und Veräußerer nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen auf **Ausbauten und Erweiterungen** nachzuholen (über vom Erwerber selbst vorgenommene Ausbauten s. Anm. 243). Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob Satz 4, 1. Alt. nur auf den Bauherrn iSd. Abs. 1 bezogen werden kann; der Wortlaut des Satzes 4 läßt uE auch eine andere Auslegung zu (glA Stehmann, FR 1974 S. 311). Auch mit dem Begünstigungszweck des § 7 b erscheint es vertretbar, dem Erwerber die Nachholung erhöhter Absetzungen des Bauherrn (und Veräußerers) für Ausbauten und Erweiterungen zuzugestehen, zumal im Hinblick auf die Objektbeschränkung des Abs. 7 (s. auch Anm. 243 aE).

Ausnutzung erhöhter Absetzungen durch den Bauherrn: Sobald der Bauherr in einem Jahr mehr als den Hundertsatz der linearen oder der degressiven AfA nach § 7 Abs. 4 oder Abs. 5 (2 vH bzw. 3,5 vH) geltend macht, sind alle von ihm in Anspruch genommenen Absetzungen im Sinne von § 7 b ausgenutzte Teilbeträge, die vom Gesamtbetrag der höchstzulässigen Absetzungen des Bauherrn abzuziehen sind. Als Ausnutzung durch den Bauherrn ist auch die Absetzung nach § 7 b Abs. 7 Satz 3 der Bauherrn von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen anzusehen (vgl. Abschn. 56 Abs. 4 Satz 3 EStR 1975; BFH IV R 34/67 v. 16. 1. 69, BStBl. S. 375). Zur Frage, wann der Bauherr erhöhte Absetzungen nicht geltend gemacht hat, s. im einzelnen Anm. 251.

Berechnung: Zur Ermittlung sind die gesamten Herstellungskosten (einschl. der nachträglichen) des Bauherrn zu den von diesem geltend gemachten Absetzungen ins Verhältnis zu setzen. Die Differenz zwischen

dem so errechneten Vomhundertsatz und dem beim Bauherrn höchstzulässigen Vomhundertsatz ($5 \text{ vH} \times \text{Jahre}$) kann vom Erwerber, bezogen auf seine Anschaffungskosten, nachgeholt werden. Hat zB der Bauherr in den beiden ersten Jahren 8 vH geltend gemacht, so kann der Ersterwerber im Jahre des Ersterwerbs (hier: drittes Begünstigungsjahr) oder spätestens im folgenden Jahr neben seinen ihm als Ersterwerber bis zu je 5 vH zustehenden erhöhten Absetzungen noch 2 vH nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen des Bauherrn nachholen.

Maßgeblichkeit der Anschaffungskosten des Ersterwerbers: Hat der Bauherr die ihm zustehenden erhöhten Absetzungen nur teilweise ausgenutzt, so richtet sich die Nachholung beim Ersterwerber nach dessen Anschaffungskosten, nicht nach den Herstellungskosten des Bauherrn.

Beispiel: Der Bauherr B hat 1974 ein Zweifamilienhaus mit Herstellungskosten von 175 000 DM fertiggestellt; 1975 sind nachträgliche Herstellungskosten von 15 000 DM entstanden. Als erhöhte Absetzungen hat B für 1974 6000 DM und für 1975 9200 DM, zusammen also 15 200 DM = 8 vH von 190 000 DM geltend gemacht. Er hätte unter Berücksichtigung der ihm auch für die nachträglichen Herstellungskosten zustehenden Nachholung in beiden Jahren zusammen 10 vH von 190 000 DM in Anspruch nehmen können. B hat mithin 2 vH seiner Herstellungskosten nicht ausgenutzt. Mit Wirkung vom Beginn des Jahrs 1976 hat B das Zweifamilienhaus für 220 000 DM (Gebäudeanteil) an den Ersterwerber E veräußert. E kann in 1976 als erhöhte Absetzung geltend machen 5 vH von 200 000 DM (Höchstgrenze) = 10 000 DM und im Weg der Nachholung 2 vH von 200 000 DM = 4000 DM (außerdem 2 vH von 20 000 DM lineare AfA).

E. Nachholung durch den Zweiterwerber (Abs. 5 Satz 4, 3. Alt.) 290

Das Nachholrecht gem. Abs. 5 Satz 1 bis 3 gilt auch für den Zweiterwerber (Abs. 5 Satz 4, 3. Alt.). Wie der achtjährige Begünstigungszeitraum (Abs. 4 Satz 2) beginnt auch der Nachholungszeitraum stets mit dem Jahr des Zweiterwerbs. Denn die Begünstigung des Zweiterwerbs setzt nach Abs. 4 Satz 1 voraus, daß kein Rechtsvorgänger, insbesondere auch nicht der Bauherr, erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen hat. Infolgedessen scheidet auch eine Nachholung vom Bauherrn nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen, wie sie für den Ersterwerber vorgesehen ist (s. Anm. 289), beim Zweiterwerber aus. Im übrigen gelten die Ausführungen in Anm. 288 für die Nachholung durch den Zweiterwerber entsprechend.

Einstweilen frei.

291—299

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 6 :

Behandlung von Garagen bei der Wohnflächenberechnung

A. Rechtsentwicklung

300

§ 7 b Abs. 6 wurde mit Wirkung ab VZ 1960 durch das StÄndG v. 30. 7. 60 (BGBl. I S. 616, BStBl. I S. 514) eingefügt. Zuvor war lange Zeit streitig, ob Garagen zur Wohnfläche zu rechnen sind. Während BFH IV 353/53 U v. 18. 11. 54, BStBl. 1955 S. 39 dies noch verneinte, stellte die

Rspr. später darauf ab, ob das untergestellte Kfz. beruflich oder privat benutzt wurde. Bei überwiegend privater Nutzung des Kfz. war die Garage den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen (BFH VI 85/56 U v. 19. 12. 56; BStBl. 1957 S. 66; VI 246/57 U v. 24. 4. 59, BStBl. S. 246; I 126/61 v. 25. 9. 62, StRK EStG § 7 b R. 57; ebenso Abschn. 54 Abs. 1 EStR 1956—1958). Der BFH ließ es dabei genügen, daß der Garagenraum von den Bewohnern des Hauses, nicht von anderen benutzt wurde (BFH I 216/58 v. 15. 4. 59, StRK EStG § 7 b R. 33, VI 246/57 U v. 24. 4. 59, BStBl. S. 246; ebenso B 1959 S. 811; *Längsfeld*, B 1959 S. 1266; *Kaatz*, FR 1960 S. 45); war ein Teil der Garagen vermietet, sollten sämtliche Garagen von der Zurechnung zu der Wohnzwecken dienenden Fläche ausgeschlossen sein (zweifelhaft). BFH VI 113/61 U v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 114 hielt es nicht mehr für unbedingt erforderlich, daß Wohngebäude und Garage auf dem selben Grundstück liegen; ausreichend ist, daß die Garage als Nebengebäude mit dem Wohnhaus als eine wirtschaftliche Einheit angesehen werden kann; dazu ist eine bauliche Verbindung nicht unbedingt erforderlich (ebenso BFH VI 201/63 U v. 9. 10. 64, BStBl. 1965 S. 13; anders noch BFH IV 353/53 U v. 18. 11. 54, BStBl. 1955 S. 39; baulicher Zusammenhang mit dem Wohngebäude erforderlich; BFH VI 85/56 U v. 19. 12. 56, BStBl. 1957 S. 66; räumliche Trennung vom Wohnhaus unschädlich, sofern Garage als übliches Nebengebäude auf demselben Grundstück errichtet).

301—302 Einstweilen frei.

B. Zurechnung von Garagen zu der Wohnzwecken dienenden Fläche (Satz 1)

I. Voraussetzungen der Zurechnung

303 1. Zum Gebäude gehörende Garagen

Garagen sind Räume, die ihrer baulichen Gestaltung und ihrer Zweckbestimmung nach der Unterbringung von Kraftfahrzeugen dienen sollen. Über die Unerheblichkeit der tatsächlichen Nutzung s. Anm. 305.

Zum Gebäude gehörend: Als zum Gebäude gehörend sind Garagen zu behandeln, die als Nebengebäude anzusehen sind (zum Begriff s. Anm. 61) bzw. die mit dem Wohngebäude eine sog. wirtschaftliche Einheit bilden (zum Begriff s. Anm. 61). Ist die Garage ein selbständiges Gebäude, so scheidet die Begünstigung ohne Rücksicht auf die Nutzung aus (glA *Längsfeld*, B 1960 S. 856 = BB 1960 S. 901; *Henninger*, StLex. 3, 7 b, 21). Ein vom Wohngebäude getrennter Garagenbau mit mehreren Garagen für die Bewohner ist jedoch idR nicht als selbständiges Gebäude anzusehen (BFH VI 113/61 U v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 114; glA B 1961 S. 521; B 1962 S. 987). Die Garage braucht nicht unbedingt auf demselben Grundstück wie das Wohnhaus zu stehen, „sondern kann sich auch auf einem benachbarten Grundstück befinden . . . , sofern nur zwischen der Garage und dem Wohnhaus eine so nahe örtliche Verbindung besteht, daß objektiv und wirtschaftlich die Garage ihrer Zweckbestimmung nach noch als zum Wohnhaus gehörig betrachtet werden kann“ (BFH VI 201/63 U v. 9. 10. 64, BStBl. 1965 S. 13; anders noch zur Rechtslage vor Einfügung des Abs. 6 Abschn. 54 Abs. 1 EStR 1960). Bei räumlicher Trennung von Wohnhaus und Garage ist jedoch stets erforderlich, daß sich auch die Garage im (wirtschaftlichen) Eigentum des Stpfl. befindet (vgl. auch B 1963 S. 81).

2. Unerheblichkeit der tatsächlichen Nutzung

304

Für die Zurechnung einer Garage zur Wohnfläche spielt die tatsächliche Nutzung der Garage durch den Stpfl. keine Rolle (Abs. 6 Satz 1: „ohne Rücksicht auf ihre tatsächliche Nutzung“). Erforderlich bleibt allerdings, daß die Garage dem Stpfl. überhaupt zur Verfügung steht, dh. daß er über sie als (wirtschaftlicher) Eigentümer verfügen kann; unmaßgeblich ist nur, wie er im Einzelfall über seine Garage verfügt, ob er sie also zur Unterstellung seines privaten oder seines beruflich genutzten Kfz. benutzt, ob er sie an Dritte vermietet oder sie zu anderen Zwecken benutzt (glA BFH VI R 49/66 v. 22. 2. 67, BStBl. S. 315). Für Garagen, die den Wohnungsinhabern nicht zur Verfügung stehen, gilt die Zurechnungsvorschrift des Abs. 6 dagegen nicht (BFH aaO; ebenso Abschn. 54 Abs. 1 aE EStR 1975; vgl. auch BFH IV R 9/72 v. 16. 11. 72, BStBl. 1973 S. 102).

3. Garage für nur einen Pkw. pro Wohnung

305

Garagen sind als Wohnzwecken dienend zu behandeln, „soweit in ihnen nicht mehr als ein Pkw. für jede in dem Gebäude befindliche Wohnung untergestellt werden kann“ (Abs. 6 Satz 1). Räume für die Unterstellung weiterer Kraftwagen sind gem. Abs. 6 Satz 2 „stets als nicht Wohnzwecken dienend zu behandeln“ (s. Anm. 310).

Höchstens ein Pkw.: Daß neben einem Pkw. noch andere Gegenstände in der Garage untergebracht werden können (zB Fahrräder, Motorrad, Gartengeräte, kleines Boot u. ä), ist unschädlich. Die Garage kann ohne weiteres geräumig sein, eine starre qm-Höchstgrenze gilt nicht. Es darf flächenmäßig nur nicht möglich sein, neben einem Pkw. normaler Größe (zB VW-Käfer) einen zweiten Pkw. abzustellen, uE auch nicht einen Kleinwagen. Daß eine Garage dagegen tief genug ist, um in ihr zwei Kleinwagen (zB Fiat 500) hintereinander unterzustellen, macht sie uE noch nicht zu einer Doppelgarage. Bei einer nicht unterteilten Sammelgarage können uE als Fläche des Stellplatzes für einen Pkw. bis zu 25 qm angesetzt werden.

Jede in dem Gebäude befindliche Wohnung: Nach BFH VI 214/63 v. 14. 8. 64 (StRK EStG § 7 b R. 93) kommt es für die Zahl der zur Wohnfläche zu rechnenden Garagen ausschließlich auf die Zahl der selbständigen Wohnungen an. Danach kann auch für Personalwohnungen in Einfamilienhäusern (s. dazu Anm. 65) und für Einliegerwohnungen, die ein Einfamilienhaus steuerlich zu einem Zweifamilienhaus machen, je eine Garage der Wohnfläche zugerechnet werden, jedoch nicht für vermietete Wohnungsteile und Räume, die die Voraussetzung einer Wohnung (zum Begriff s. Anm. 65) nicht erfüllen. Keine Wohnung sind zB gewerblichen Angestellten zur Verfügung gestellte Wohnräume (BFH VI 214/63 aaO).

Einstweilen frei.

306—307

II. Rechtsfolgen der Zurechnung

308

Berücksichtigung als Wohnfläche: Bei Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen ist die Fläche der Garage für einen Pkw. der Wohnfläche (s. Anm. 76) zuzurechnen, bei Zweifamilienhäusern die Fläche der Garage bzw. der Garagen zur Unterstellung von zwei Pkw. Die Flächen von Räumen zur Unterstellung weiterer Kraftwagen gehören zur Nutzfläche (s. Anm. 75).

Ist bei einer Eigentumswohnanlage die Garagenfläche nicht genau unterteilt, so kann uE als Einstellfläche für einen Pkw. eine Fläche bis zu 25 qm angenommen werden.

Die Garagenfläche entscheidet also mit darüber, ob das Ein- oder Zweifamilienhaus oder die Eigentumswohnung zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dient (s. dazu Anm. 72). Bei einem Einfamilienhaus kann zB durch den nachträglichen Anbau einer zweiten Garage (die der nicht Wohnzwecken dienenden Nutzfläche zuzurechnen ist) von der Fertigstellung der Zweitgarage an die Begünstigung für das gesamte Objekt verlorengehen.

Erhöhte Absetzungen auf Kosten für Garagen: Die Einbeziehung der auf Garagen entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen ergibt sich nicht aus § 7 b Abs. 6, der lediglich die Zurechnung der Garagenflächen regelt, sondern aus den Begünstigungstatbeständen des § 7 b Abs. 1 — Abs. 4 (s. Anm. 311).

309 Einstweilen frei.

310 C. Behandlung überzähliger Garagen (Abs. 6 Satz 2)

Nach Abs. 6 Satz 1 ist je eine Garage mit einer Unterstellmöglichkeit für einen Pkw für jede im Gebäude befindliche Wohnung als Wohnzwecken dienend zu behandeln (s. Anm. 305). „Räume für die Unterstellung weiterer Kraftwagen sind stets als nicht Wohnzwecken dienend zu behandeln“ (Abs. 6 Satz 2). Das bedeutet, daß bei der Prüfung, ob das § 7 b-Objekt zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dient (s. Anm. 72), die Fläche zur Unterstellung solcher weiterer Kraftwagen der nicht Wohnzwecken dienenden Nutzfläche zuzurechnen ist (s. Anm. 75), so daß dadurch die Abschreibungsbegünstigung nach § 7 b entfallen kann.

311 D. Erhöhte Absetzungen auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Garagen

§ 7 b Abs. 6 enthält keine selbständige Begünstigung für Aufwendungen für Garagen, sondern regelt lediglich die früher strittige Frage (s. Anm. 300), ob und wie die Garagenflächen bei der Berechnung der $66 \frac{2}{3}$ vH-Grenze (s. Anm. 72) auf Wohnfläche und gesamte Nutzfläche zu verteilen sind. Die Abschreibung von Aufwendungen auf Garagen nach § 7 b richtet sich allein nach den Begünstigungstatbeständen der Abs. 1 bis Abs. 4, und zwar unabhängig davon, ob eine Garage nach Abs. 6 als Wohnzwecken oder als anderen Zwecken dienend zu behandeln ist. Die auf Garagen entfallenden Aufwendungen sind Teil der Herstellungskosten des Bauherrn im Rahmen des Abs. 1 oder Teil der Anschaffungskosten des Erst- oder Zweiterwerbers im Rahmen der Abs. 3 und 4.

Nachträglicher Bau von Garagen: Bei § 7 b-Objekten, die nach § 7 b Abs. 1 EStG 1965—1975 begünstigt sind, führt der nachträgliche Bau einer zum § 7 b-Objekt gehörenden Garage (als Nebengebäude oder wirtschaftliche Einheit, s. Anm. 303) stets zu nachträglichen Herstellungskosten (s. dazu Anm. 111), insbesondere mit der Folge der Einbeziehung in die Höchstgrenzen von 150 000 DM bzw. 200 000 DM (s. Anm. 180) und der

Nachholungsmöglichkeit gemäß Abs. 5 (s. Anm. 280). Durch die Einbeziehung überzähliger Garagen im Sinne des Abs. 6 Satz 2 (s. Anm. 310) in die Berechnung der $66 \frac{2}{3}$ vH-Grenze (s. Anm. 72) kann die Abschreibungsbegünstigung für das ganze Objekt verlorengehen (s. Anm. 310).

Bei § 7 b-Objekten, die nach § 7 b aF (bis EStG 1961) begünstigt und vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt waren, stellt der nachträgliche Bau von zugehörigen Garagen eine selbständige Baumaßnahme dar, die nur unter den Voraussetzungen des § 7 b Abs. 2 EStG 1965—1975 als Ausbau oder Erweiterung abschreibungsbegünstigt ist (ebenso Abschn. 58 Abs. 2 aE EStR 1975; FG Düss./Köln v. 11. 11. 60, EFG 1961 S. 249, rkr.; FG München v. 17. 11. 60, EFG 1961 S. 202, rkr.). Dabei ist die 80 vH-Grenze des Abs. 2 Satz 2 zu beachten: Der Garagenanbau muß zu mehr als 80 vH Wohnzwecken dienen; dies ist gem. Abs. 6 Satz 2 beim Bau einer Doppelgarage für ein Einfamilienhaus oder eine Eigentumswohnung nicht der Fall (da nur zu 50 vH Wohnzwecken dienend), ebenso nicht beim Bau einer Garage mit drei Unterstellplätzen für ein Zweifamilienhaus (da nur zu $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dienend). Wegen der Objektbeschränkung des Abs. 7 (s. Anm. 330), wonach das Recht zur Inanspruchnahme des § 7 b nach einem einzigen Ausbau verbraucht ist, dürfte die Geltendmachung erhöhter Absetzungen auf die Kosten eines nachträglichen Garagenanbaus mangels Ausnutzung der Höchstgrenzen von 150 000 DM bzw. 200 000 DM (s. Anm. 180) meist nicht empfehlenswert sein.

Einstweilen frei.

312—329

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 7: Beschränkung der Zahl der begünstigten Objekte

A. Überblick

330

Durch das Neuregelungsgesetz vom 16. 6. 64 (BGBl. I S. 353; BStBl. I S. 384; s. Anm. 5) wurde die Anzahl der Objekte, für die ein Stpfl. die erhöhten Absetzungen nach § 7 b geltend machen kann, zahlenmäßig begrenzt; der Stpfl. kann seitdem die erhöhten Absetzungen nur für ein einziges § 7 b-Objekt iSd. Abs. 1 oder iSd. Abs. 2 vornehmen. Dadurch soll der Begünstigung der Charakter einer Maßnahme zur Förderung der Eigentumbildung in privater Hand gegeben und gleichzeitig eine unangemessene Inanspruchnahme durch sog. Baulöwen verhindert werden (vgl. BT-Drucks. IV/2008 S. 8). Für Ehegatten, bei denen die Voraussetzung der Zusammenveranlagung (§ 26 Abs. 1) vorliegen, läßt Abs. 7 Satz 2 erhöhte Absetzungen für insgesamt zwei Objekte zu (vgl. Ber. des FinAussch., zu IV/2191 S. 3; aus verfassungsrechtlichen Gründen), unabhängig davon, wer Eigentümer der Objekte ist (vgl. Anm. 343). Die Beschränkung auf ein Objekt bzw. zwei Objekte bei Ehegatten gilt nach Abs. 7 Satz 3 nicht für die Bauherren von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen; diese können die erhöhten Absetzungen bis zu je 5 vH für alle von ihnen gestellten Objekte in Anspruch nehmen, allerdings nur in den beiden ersten Jahren (s. dazu Anm. 371).

Einstweilen frei.

331—332

B. Beschränkung auf ein Objekt (Abs. 7 Satz 1)

Schrifttum: *Henninger*, Zur Begrenzung der 7 b-Absetzungen, B 1964 S. 969; *Henninger*, Fragen zur zahlenmäßigen Begrenzung nach § 7 b Abs. 6 (jetzt Abs. 7) EStG, StLex. 3, 7 b, 107 (10. 11. 67); *Richter*, FR 1970 S. 33; *Seithel*, Objektbeschränkung in den Fällen des unentgeltlichen Erwerbs, DStR 1971 S. 715; *Henninger*, Einzelfragen zur AfA bei Gebäuden, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 t Einzelzfr. ab 1964 III 1, 2, 5, 10—13 (10. 5. 73); *Henninger*, Erhöhte Absetzungen in Sonderfällen, StLex. 3, 7 b, 4 f., 7 f., 10 f., 12 f., 14 f., 16—20 (6/1973); *Seithel*, Baulich miteinander verbundene Eigentumswohnungen, DStR 1973 S. 25; *Fella*, KStR 12 d S. 179 (25. 1. 74) und StWa. 1974 S. 65. — S. weiter vor Anm. 343.

333 I. Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach Abs. 1 bis 4

Verhältnis zu § 7 b aF und § 54: Objektverbrauch gem. Abs. 7 Satz 1 tritt nur ein, wenn der Stpfl. erhöhte Absetzungen „nach den Absätzen 1 bis 4“ in Anspruch genommen hat. Eine solche Inanspruchnahme setzt voraus, daß der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 1964 gestellt worden ist (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 80, 227, 244 und 256). Die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7 b aF (bis einschl. EStG 1961; s. Anm. 4 und Anm. 10) oder nach § 54 steht der Geltendmachung erhöhter Absetzungen nach § 7 b nF (EStG 1965—1975) nicht entgegen. Auch eine gleichzeitige Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7 b aF bzw. § 54 und § 7 b nF ist zulässig.

Inanspruchnehmen erhöhter Absetzungen: Objektverbrauch tritt gem. Abs. 7 Satz 1 nur ein, wenn der Stpfl. erhöhte Absetzungen für ein Objekt in Anspruch nimmt. Der Begriff des Inanspruchnehmens iSd. Abs. 7 Satz 1 deckt sich nicht mit dem Begriff des Ausnutzens iSd. Abs. 5 Satz 1 (s. dazu Anm. 270). Daß sich die geltend gemachten erhöhten Absetzungen iSd. Ausnutzens voll ausgewirkt haben, ist nicht Voraussetzung für den Eintritt des Objektverbrauchs. Der Objektverbrauch tritt vielmehr immer dann ein, wenn die Geltendmachung der erhöhten Absetzungen bei einem Objekt in einem Jahr zu einer höheren Steuerminderung geführt hat, als dies nach der Normal-AfA gem. § 7 der Fall gewesen wäre. Inanspruchnahme iSd. Abs. 7 Satz 1 setzt also nur voraus, daß sich die erhöhten Absetzungen — über die Normal-AfA hinaus — überhaupt steuerlich ausgewirkt haben. Vgl. auch B 1973 S. 160; *Fella*, KStR 12 d S. 179 und StWa. 1974 S. 66.

Zu Unrecht erfolgte Inanspruchnahme: Wird die § 7 b-Abschreibung durch Berichtigungsveranlagungen wieder rückgängig gemacht, so kann der Stpfl. nach Auffassung von *Littmann* (XI., § 7 b Anm. 67 a) im Umfang der Rückgängigmachung ein anderes Objekt erhöht absetzen. *Brockhoff* (RWP-Blattei 14 D ESt. II R 25 t) erkennt das Abschreibungsrecht auch dann zu, wenn bei irrtümlicher Inanspruchnahme verfahrensrechtlich keine Rückgängigmachung mehr erfolgen kann. UE zweifelhaft: Wenn es auch nur für ein Jahr bei — zu Unrecht in Anspruch genommener — § 7 b-Abschreibung verbleibt, so ist die Abschreibungsbefugnis verbraucht. Wer § 7 b zu Unrecht beansprucht, darf nicht besser stehen als ein Berechtigter, der die Absetzungen nur ein Jahr ausgenutzt hat (s. oben). Zu Irrtum über die Fertigstellung s. Anm. 125.

Nachträgliche Änderung der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen: s. Anm. 270. Nach Auffassung von *Henninger* (B 1967 S. 401, B 1970 S. 1052, StLex. 3, 7 b, 109 IV) ist eine Änderung der Wahl, für welches von mehreren Objekten § 7 b angewendet werden soll, bei **Bilanzierung** der Objekte dann im Weg einer Bilanzänderung zulässig, wenn im Zug einer Betriebs-

prüfung die Gewinne mehrerer Jahre, einschließlich des Jahrs der erstmaligen Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen, geändert werden; bei Objekten des *Privatvermögens* soll eine Änderung der zunächst getroffenen Wahl zulässig sein, wenn die in Betracht kommenden EStVeranlagungen wieder aufgerollt oder vorläufige Veranlagungen endgültig durchgeführt werden.

Auflösung eines Kaufanwartschaftsvertrags: Der Käufer eines § 7 b-Objekts, dem als wirtschaftlichem Erst- oder Zweiterwerber erhöhte Absetzungen gewährt werden, verliert seine Abschreibungsbefugnis nicht rückwirkend, wenn es — zB wegen Rücktritts, Nichtigkeit, Weiterübertragung — zu keiner Übertragung des bürgerlich-rechtlichen Eigentums auf ihn kommt (BFH VIII R 90/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 591; VIII R 150/70 v. 15. 3. 73, BStBl. S. 593; FG Düss./Köln v. 27. 11. 70, EDStZ 1971 S. 76); die Inanspruchnahme führt deshalb für den Kaufanwärter zum Objektverbrauch.

Im Gegensatz zu dieser Rspr. stand Abschn. 56 Abs. 4 EStR 1965—1972; um nachteilige Auswirkungen für den wirtschaftlichen Erst- oder Zweiterwerber aus der Anwendung der neuen Rspr. zu vermeiden, verfährt die FinVerw. wie folgt: Sind auf Grund der durch die BFH-Rspr. überholten Richtlinien die erhöhten Absetzungen im Rahmen der erstmaligen Veranlagung bzw. im Rahmen einer Berichtigungsveranlagung nach § 4 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG versagt worden und hat der Stpfl. damit für das Objekt erhöhte Absetzungen im Ergebnis nicht in Anspruch genommen, so ist dieses Objekt bei Anwendung des § 7 b Abs. 7 außer Betracht zu lassen. Sind jedoch in einem Fall der Auflösung des Kaufanwartschaftsvertrags dem wirtschaftlichen Ersterwerber die erhöhten Absetzungen nach der neueren Rspr. gewährt bzw. belassen worden, so ist das Objekt bei Anwendung des § 7 b Abs. 7 grundsätzlich zu berücksichtigen. Hat der Stpfl. vor dem 1. 1. 74 ein weiteres nach § 7 b begünstigtes Objekt erworben oder errichtet, so wird im Hinblick auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes das Objekt, das Gegenstand des aufgelösten Kaufanwartschaftsvertrags war, bei Anwendung des § 7 b Abs. 7 ebenfalls außer Ansatz gelassen, sofern der Stpfl. auf die Geltendmachung der erhöhten Absetzungen für dieses Objekt verzichtet und sich mit einer Rückgängigmachung bereits gewährter erhöhter Absetzungen im Weg der Berichtigung der betr. Veranlagungen einverstanden erklärt (OFD Düss. v. 27. 6. 74, FR S. 476; OFD Köln v. 8. 8. 74, StEK EStG § 7 b Nr. 59).

Einstweilen frei.

334

II. Inanspruchnahme für „nur ein“ Objekt iSd. § 7 b

335

Die erhöhten Absetzungen nach Abs. 1 bis 4 stehen dem Stpfl. nur für ein **einziges** Objekt iSd. § 7 b zu, also wahlweise nur für ein Einfamilienhaus oder ein Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung oder einen Ausbau oder eine Erweiterung eines dieser Objekte. Die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen gem. § 7 b Abs. 2 auf die Herstellungskosten eines Ausbaus hindert den Stpfl. zB, später erhöhte Absetzungen nach § 7 b Abs. 3 oder 4 auf die Anschaffungskosten eines Zweifamilienhauses geltend zu machen; dabei kommt es nicht darauf an, ob im Rahmen des Ausbaus die Höchstgrenzen von 150 000 DM bzw. 200 000 DM (s. Anm. 180) ausgenutzt werden konnten. Über *Eigentumsanteile* als Objekte iSd. § 7 b s. Anm. 342.

Ein Objekt bei Eigentumswohnungen: Werden im Rahmen des § 3 oder des § 8 WEG *von vornherein* zwei miteinander verbundene Eigentumswohnungen zu einem Sondereigentum iSd. § 61 WEG vereinigt, so handelt es sich um ein Objekt iSd. § 7 b Abs. 7. Das gleiche gilt — vom Zeitpunkt der Vereinigung an —, wenn zwei zunächst rechtlich selbständige Eigen-

tumswohnungen des gleichen Eigentümers im gleichen Grundstück *nachträglich* zu einer in sich abgeschlossenen Wohnung vereinigt werden und das so geschaffene Sondereigentum iSd. § 61 WEG im Grundbuch eingetragen wird (glA *Seithel*, DStR 1973 S. 25; DStPr. EStG § 7 b Nr. 20). Nach der Vereinigung gilt die Höchstgrenze von 150 000 DM für das zusammengefaßte Sondereigentum. Werden zwei Eigentumswohnungen nach einem Mauerdurchbruch zwar wie eine Wohnung genutzt, bleiben sie jedoch rechtlich zwei Wohnungen iSd. WEG, so handelt es sich um zwei Objekte iSd. § 7 b Abs. 7; begünstigte Höchstgrenze je 150 000 DM (OFD Hannover v. 14. 3. 74, StEK EStG § 7 b Nr. 63).

Ein Objekt bei Ausbauten und Erweiterungen: Baut ein Stpfl. ein vor dem 1. 1. 1964 fertiggestelltes Einfamilienhaus aus (zB das Dachgeschoß) und errichtet er gleichzeitig auf dem Grundstück eine Garage, so nimmt *Littmann* (§ 7 b Anm. 83) eine einheitliche Baumaßnahme an, die auch iSd. Abs. 7 ein Objekt darstellt; insofern liegt der Ton der Vorschrift nach *Littmann* nicht auf „einem“ Ausbau, sondern auf Ausbau „eines“ Einfamilienhauses (zust. *Brockhoff*, RWP 14 D ESt. II B 25 t III 2). Werden zB der Ausbau des Dachgeschosses zu einer zweiten Wohnung und die Errichtung einer Garage zeitlich nacheinander in verschiedenen VZ durchgeführt, so können die später anfallenden Aufwendungen für den Garagenbau nachträgliche Herstellungskosten iSd. Abs. 5 Satz 2 des Ausbaus darstellen und damit noch an der Abschreibungsvergünstigung für das Objekt „Ausbau“ teilnehmen (vgl. *Littmann*; *Brockhoff* aaO). Zur Objektmäßigen Beschränkung bei Ausbauten und Erweiterungen vgl. auch B 1967 S. 101 u. 316; FR 1971 S. 399, 1973 S. 111; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 f, Einzelfr. ab 1964 XI 4 = StLex. 3, 7 b, 112 u. StLex. 3, 7 b, 4.

336—337 Einstweilen frei.

338 III. Personenbezogenheit des Objektverbrauchs (ein Objekt je Steuerpflichtiger)

§ 7 b Abs. 7 Satz 1 enthält eine personenbezogene Objektbeschränkung (FG Ba.-Württ./Stuttg. vom 9. 9. 76, EFG 1977 S. 9, nrkr.; Abschn. 59 b Abs. 3 Satz 1 EStR 1975), dh. die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen ist auf ein Objekt je Stpfl. beschränkt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Stpfl. das Gebäude errichtet oder erworben hat oder ob es sich bei dem Objekt um ein Gebäude oder einen Ausbau oder eine Erweiterung eines Gebäudes handelt (Abschn. 59 b Abs. 1 Satz 2 EStR 1975). Aus der Personenbezogenheit folgt im einzelnen:

Kein Wechsel des begünstigten Objekts: Ein Wechsel zwischen mehreren dem Grunde nach gem. § 7 b begünstigten Objekten in verschiedenen VZ ist nicht möglich (FG Münster vom 25. 7. 74, EFG S. 514, rkr.; FG Nürnberg v. 20. 11. 75, EFG 1976 S. 224, rkr.; aM *Littmann*, Inf. 1975 S. 265; *Henninger*, StLex. 3, 7 b, 16; B 1976 S. 1132). Die Regelung, daß der Stpfl. die erhöhten Absetzungen „nur für ein“ Objekt in Anspruch nehmen kann, ist eindeutig und kann nur bedeuten, daß der Stpfl. über alle VZ hinweg an das von ihm ausgewählte Objekt gebunden ist (glA FG Münster aaO). *Seithel*, DStR 1971 S. 717 hält zu Recht einen Wechsel von einem begünstigten Objekt zu einem unentgeltlich erworbenen, beim Rechtsvorgänger begünstigt gewesenen Objekt nicht für zulässig. Verkauft ein Arbeitnehmer wegen einer Versetzung sein begünstigtes Objekt, um am neuen Beschäftigungsort ein neues Objekt bauen oder kaufen zu können, so sollten

nach DStPr. EStG § 7 b Nr. 24 die bestandskräftigen EStBescheide nach § 94 Abs. 1 Ziff. 2 AO = § 172 Abs. 1 Nr. 2 a AO 1977 unter Versagung der erhöhten Absetzungen für das bisherige Objekt berichtigt werden, damit bei dem neuen Objekt erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen werden können. Vgl. zum Auswechseln von § 7 b-Objekten auch FR 1971 S. 253, bei Enteignung FR 1973 S. 111.

Keine Übertragung nicht ausgenutzter Jahre auf ein anderes Objekt: Beim begünstigten Objekt nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen (s. Anm. 270) können nicht auf ein anderes Objekt des Stpfl. übertragen werden; dabei kommt es nicht darauf an, warum die erhöhten Absetzungen nicht in vollem Umfang (8×5 vH; Abs. 1 Satz 1) in Anspruch genommen worden sind (zB wegen Wegfalls der ausreichenden Nutzung zu Wohnzwecken, s. Anm. 72). Wird etwa ein begünstigtes Objekt vor Ablauf des Begünstigungszeitraums veräußert, so kann die noch nicht ausgenutzte Begünstigungszeit nicht auf ein anderes dem Grunde nach begünstigtes Objekt übertragen werden (FG Münster aaO; aM *Henninger*, StLex. 3, 7 b, 12; *Littmann*, § 7 b Anm. 67, 67 a). Das gleiche gilt, wenn das begünstigte Objekt verschenkt wird (glA DStPr. EStG § 7 b Nr. 19; *Seithel*, DStR 1971 S. 717). Dem entspricht, daß der Ersterwerber die erhöhten Absetzungen nur in dem Umfang wahrnehmen kann, „soweit der Bauherr sie nicht geltend gemacht hat“ (s. Anm. 252), also zB nur für 3 Jahre, wenn der Bauherr bereits 5 Jahre erhöht abgeschrieben hat; dann tritt aber nach Abs. 7 Satz 1 und 2 unzweifelhaft Objektverbrauch beim Ersterwerber ein. Ein Stpfl., der als Bauherr, Erst- oder Zweiterwerber nur für ein Jahr erhöhte Absetzungen bei einem Objekt in Anspruch genommen hat, kann daher für ein anderes Objekt keine erhöhten Absetzungen mehr geltend machen (ebenso Abschn. 59 b Abs. 1 Satz 4 EStR 1975). Über den Begriff der Inanspruchnahme s. Anm. 333.

Keine erneute § 7 b-Abschreibung nach Ablauf des Begünstigungszeitraums: Die Objektbeschränkung ist nicht in der Weise zu verstehen, daß sie lediglich im Rahmen des achtjährigen Begünstigungszeitraums für ein Objekt gilt. Auch nach Ablauf des Begünstigungszeitraums kann der Stpfl. für andere Objekte keine § 7 b-Absetzungen mehr in Anspruch nehmen.

Einstweilen frei.

339

IV. Objektverbrauch bei unentgeltlichem Erwerb

340

Aus der Personenbezogenheit der Objektbeschränkung des Abs. 7 ergibt sich, daß ein unentgeltlich (zB durch Schenkung oder Erbfall) erworbenes Objekt, für das der Rechtsvorgänger erhöhte Absetzungen vorgenommen hat, auf die Objektgrenze des Rechtsnachfolgers nur dann angerechnet wird, wenn dieser die erhöhten Absetzungen des Rechtsvorgängers fortsetzt (Abschn. 59 b Abs. 3 Satz 2 EStR 1975; glA *Seithel*, DStR 1971 S. 715; kritisch B 1970 S. 1665 und 2147; vgl. auch *Richter*, FR 1970 S. 34). Geht ein Objekt unentgeltlich über, für das der Rechtsnachfolger nur noch die *Restwert-AfA* (s. Anm. 173—174) vornehmen kann, so ist dieses Objekt auf die zahlenmäßige Beschränkung beim Rechtsnachfolger nicht anzurechnen, da die Restwert-AfA keine erhöhte Absetzung iSd. Abs. 7 ist (glA B 1971 S. 1501; *Seithel* aaO S. 718).

Da der unentgeltlich Erwerbende in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt (s. Anm. 97), kann er uE keine erhöhten Absetzungen beanspruchen, die dem Rechtsvorgänger — aus welchem Grund auch immer —

nicht zustanden; andererseits unterliegt der Rechtsnachfolger wegen der Personenbezogenheit der Objektbeschränkung (s. Anm. 338) uE seinerseits den Beschränkungen des Abs. 7. Daraus folgt:

Standen dem Rechtsvorgänger die erhöhten Absetzungen wegen Abs. 7 nicht zu, so kann auch der Rechtsnachfolger das unentgeltlich erworbene Objekt nicht nach § 7 b abschreiben (aA DStPr. EStG § 7 b Nr. 27).

Erbt ein Verheirateter (bei beiden Ehegatten ist noch kein Objektverbrauch eingetreten) von einem Alleinstehenden zwei § 7 b-Objekte und hat der Erblasser wegen der zahlenmäßigen Beschränkung nur bei einem Objekt erhöhte Absetzungen in Anspruch nehmen können, so kann der Rechtsnachfolger uE nur bei diesem Objekt die erhöhten Absetzungen fortsetzen (glA *Seithel*, DStR 1971 S. 715). AA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 t, Einzelfr. ab 1964 III 12 u. StLex. 3, 7 b, 12, B 1971 S. 1501: Da es für die Objektbeschränkung auf den jeweiligen Personenstand ankommt und Ehegatten zwei Objekte erhöht abschreiben können (s. Anm. 343), kann der verheiratete Erbe für beide Objekte des unverheirateten Erblassers § 7 b in Anspruch nehmen. Standen umgekehrt einem verheirateten Erblasser erhöhte Absetzungen für zwei Objekte zu und ist der Erbe der beiden Objekte unverheiratet, so kann er wegen der Personenbezogenheit der Objektbeschränkung nur bei einem — von ihm zu wählenden — Objekt die erhöhten Absetzungen fortführen (glA *Seithel* aaO S. 716). Heiratet der Erbe und ist bei seinem Ehegatten noch kein Objektverbrauch eingetreten, so kann er die erhöhten Absetzungen bei dem zweiten Objekt für den verbleibenden Teil des Begünstigungszeitraums in Anspruch nehmen (glA *Seithel* aaO S. 717). Standen dem Rechtsvorgänger erhöhte Absetzungen für zwei Objekte zu, hat er jedoch nur ein Objekt erhöht abgeschrieben, so kann der verheiratete Rechtsnachfolger, bei dem noch kein Objektverbrauch eingetreten ist, für beide Objekte erhöhte Absetzungen in Anspruch nehmen (*Seithel* aaO).

Hat der Rechtsvorgänger erhöhte Abschreibungen in Anspruch genommen und kann sie der Rechtsnachfolger nicht fortsetzen, weil bei ihm bereits Objektverbrauch eingetreten ist, so kann er nach Ablauf des Begünstigungszeitraums die Restwert-AFA nach § 7 b Abs. 1 Satz 2 vornehmen (glA B 1971 S. 1501; *Seithel*, DStR 1971 S. 716; *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 t III 12).

341 Einstweilen frei.

342 V. Objektverbrauch bei Personenmehrheiten

Bei Grundstücksgemeinschaften, Personengesellschaften und anderen Mitunternehmenschaften ist nicht die Miteigentümerschaft oder die Gesellschaft als solche Begünstigter iSd. § 7 b; vielmehr sind die einzelnen Beteiligten Bauherren, Ersterwerber oder Zweiterwerber (BFH VI R 101/67 vom 25. 9. 70, BStBl. 1971 S. 130). Nach § 15 Abs. 4 EStDV steht hier der Anteil des Beteiligten an dem § 7 b-Objekt einem Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder einer Eigentumswohnung gleich, dh. der Anteil gilt als ein Objekt iSd. Objektbeschränkung des Abs. 7 Satz 1 und 2. Über Objektbeschränkung bei Ehegatten s. im einzelnen Anm. 343—344.

Beispiel: Errichtet eine OHG, an der drei Gesellschafter zu je einem Drittel beteiligt sind, ein Zweifamilienhaus iSd. § 7 b Abs. 1 und werden die erhöhten Absetzungen bei der einheitlichen Gewinnfeststellung berücksichtigt, so verbraucht damit jeder Gesellschafter seine Begünstigung für ein Objekt.

Im Schrifttum wird bezweifelt, ob die einschränkende Regelung des § 15 Abs. 4 EStDV rechtsgültig ist und noch mit dem Gesetz in Einklang steht (vgl. *Littmann*, § 7 b Anm. 67 a; *Henninger*, B 1976 S. 1888, B 1971 S. 1387, B 1977 S. 700, StLex. 3, 7 b, 110 VI). Da dem Stpfl. nach Abs. 7 Satz 1 die Abschreibungsvergünstigung für ein Gebäude zur Verfügung steht, soll der Objektverbrauch bei Anteilen erst nach so vielen Anteilen eintreten, bis diese zusammengenommen $\frac{1}{1}$ -Anteil an einem Gebäude ergeben (*Littmann* aaO). Danach könnte der Stpfl. zB zu $\frac{1}{3}$ für ein Zweifamilienhaus, zu $\frac{1}{3}$ für ein Einfamilienhaus, zu $\frac{1}{6}$ für einen Ausbau und zu einem letzten $\frac{1}{6}$ für eine Erweiterung erhöhte Absetzungen nach § 7 b geltend machen. UE unzutreffend: Die Bestimmung des Abs. 7 Satz 1 knüpft an das Gebäude als Baukörper an, nicht an die Rechtsbeziehungen zwischen Gebäude und Stpfl. Ein Einfamilienhaus iSd. Abs. 7 Satz 1 ist also nicht die Summe der Miteigentumsanteile, sondern das Gebäude selbst (im Ergebnis glA FG Hamb. v. 20. 4. 76, EFG S. 437, rkr.).

Daraus folgt andererseits, daß es ohne Bedeutung ist, wenn ein als Bauherr Beteiligter später den Anteil eines anderen am Bau Beteiligten entgeltlich erwirbt; insoweit handelt es sich um dasselbe, nicht um ein zweites Objekt (glA B 1966 S. 1749). Dabei ist unerheblich, daß der Stpfl. hinsichtlich dieses Objekts zT Bauherr und zT Ersterwerber ist (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 f Einzelfr. ab 1964 XI 2 = StLex. 3, 7 b, 110 VI; B 1976 S. 1841).

Auch bei einem unentgeltlichen Erwerb eines Anteils handelt es sich bei dem bereits am Bau Beteiligten um ein und dasselbe Objekt (glA *Henninger* aaO; *Richter*, FR 1970 S. 34; FR 1973 S. 111). Hinsichtlich des ursprünglichen Anteils und eines unentgeltlich übertragenen Anteils richten sich die erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 1; bezüglich der entgeltlich von den am Bau Beteiligten erworbenen Anteile handelt es sich um Ersterwerbe iSd. § 7 b Abs. 3.

Über Objektbegrenzung bei stiller Beteiligung und bei Unterbeteiligung vgl. *Richter*, FR 1970 S. 35; B 1970 S. 1106; *Fella*, KStR 12 d S. 179 u. StWa. 1974 S. 66.

C. Beschränkung auf zwei Objekte bei Ehegatten (Abs. 7 Satz 2)

Schrifttum: *Söffing*, FR 1972 S. 453; *Burhoff*, NWB F 3 S. 3693 (30. 7. 73); B 1973 S. 105; *Littmann*, Inf. 1975 S. 265; *Fella*, NWB F 3 S. 4065 (15. 12. 75); B 1977 S. 750. — S. auch Schrifttum vor Anm. 333.

I. Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 2

343

Aus verfassungsrechtlichen Gründen läßt § 7 b Abs. 7 Satz 2 zu, daß Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, die erhöhten Absetzungen für insgesamt zwei Objekte (Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus, Eigentumswohnung, Ausbau, Erweiterung) geltend machen (vgl. Ber. des FinAussch., zu IV/2191 S. 3).

Voraussetzungen des § 26 Abs. 1: Eheleute können nur für diejenigen VZ zwei Objekte erhöht abschreiben, in denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen. Es ist auf den jeweiligen VZ abzustellen; daß die Eheleute im Jahr der Fertigstellung bzw. des Erwerbs unbeschränkt steuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt lebten, genügt nicht. Es kommt nur

darauf an, daß die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen; eine Zusammenveranlagung ist nicht erforderlich.

Beispiel: Der Stpfl. errichtet 1975 zwei Zweifamilienhäuser; im Dezember 1976 heiratet er. Vom VZ 1976 an können die Eheleute — solange die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung vorliegen — die erhöhten Absetzungen für beide Gebäude beanspruchen, hinsichtlich des zweiten Objekts allerdings nur für 7 Jahre und ohne Nachholungsmöglichkeit für 1975. Wird die Ehe in einem späteren VZ durch Tod oder Scheidung aufgelöst, so kann der überlebende Ehegatte vom nachfolgenden VZ an die erhöhten Absetzungen nur noch für 1 Objekt fortsetzen.

Unmaßgeblichkeit der Eigentumsverhältnisse: Wer von den Eheleuten und in welchem Umfang jeder von ihnen Eigentümer bzw. Miteigentümer der beiden begünstigten Objekte ist, ist ohne Bedeutung (BdF v. 18. 1. 77, BStBl. I S. 45 in Erweiterung der Regelung des Abschn. 59 b Abs. 2 Satz 2 EStR 1975). Die erhöhten Absetzungen für insgesamt 2 Objekte stehen Ehegatten also auch zu, wenn ein Ehegatte Eigentümer beider Objekte ist oder wenn an einem oder beiden Objekten einer der Ehegatten zB zu 15 vH als Miteigentümer beteiligt ist.

Objektverbrauch vor der Ehe: Hat ein Ehegatte vor der Eheschließung bereits erhöhte Absetzungen geltend gemacht, so ist der bei ihm dadurch eingetretene Objektverbrauch auch nach der Eheschließung zu berücksichtigen (glA Richter, FR 1970 S. 34; aA B 1970 S. 372).

Geltung der allgemeinen Grundsätze: Im übrigen gelten für die Abschreibungsbefugnis von Ehegatten die allgemeinen Grundsätze, insbesondere hinsichtlich der Inanspruchnahme (s. Anm. 335), des Verbots der nachträglichen Auswechslung der begünstigten Objekte (s. Anm. 338) und des Objektverbrauchs bei unentgeltlichem Erwerb (s. Anm. 340). Ehegatten können zB auch nicht die Höchstgrenzen von je 150 000 DM für zwei Einfamilienhäuser addieren und für ein einziges Einfamilienhaus aus 300 000 DM erhöhte Absetzungen vornehmen (glA Weisse, DStR 1964 S. 410)

II. Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1

Fallen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 weg (zB wegen Ehescheidung, Tod, dauernden Getrenntlebens), so gilt folgendes:

Ist jeder Ehegatte Eigentümer eines begünstigten Objekts, so kann jeder für sein Objekt die erhöhten Absetzungen weiterhin in Anspruch nehmen (OFD Köln v. 12. 2. 73, FR S. 190 = B S. 500 = Inf. S. 182; OFD Münster v. 7. 6. 73, StEK EStG § 7 b Nr. 48). Entfällt § 26 Abs. 1 durch Tod eines Ehegatten und ist der überlebende Ehegatte Erbe, so muß dieser sich bei den weiteren § 7 b-Abschreibungen für ein Objekt entscheiden (glA B 1973 S. 105; aA Richter, FR 1970 S. 33).

Ist einer der beiden Ehegatten Alleineigentümer der beiden begünstigten Objekte, so darf er die erhöhten Absetzungen nur noch für eines der Objekte fortsetzen. Der andere Ehegatte kann für ein neues Objekt erhöhte Absetzungen vornehmen, und zwar auch dann, wenn er wieder heiratet und sein neuer Ehegatte, der seinerseits schon einmal verheiratet war, erhöhte Absetzungen für zwei Objekte in Anspruch genommen hat (FinVerw. aaO; Söffing, FR 1972 S. 454; B 1973 S. 106). Der Alleineigentümer der zwei Objekte kann nach Wiederverheiratung für das zweite Objekt wieder § 7 b geltend machen (FinVerw. aaO).

Ein Objekt im Miteigentum: Eine Witwe, die während der Ehe als Miteigentümerin die erhöhten Absetzungen für ein Objekt anteilig in An-

spruch genommen hat, kann nach Beendigung der Ehe, solange sie nicht wieder verheiratet ist, nicht für ein weiteres Objekt § 7 b-Absetzungen beanspruchen (FG Hamburg v. 20. 4. 76, EFG S. 437, rkr.).

Ein Objekt im Alleineigentum, ein Objekt im Miteigentum: Gehört einem Ehegatten ein Objekt allein und beiden Ehegatten ein weiteres Objekt gemeinsam, so kann der eine Ehegatte nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 zwischen den Absetzungen für das ihm gehörige Objekt oder für den Anteil am gemeinsamen Objekt wählen, der andere die § 7 b-Absetzungen nur für seinen Anteil geltend machen; bei beiden Ehegatten ist Objektverbrauch eingetreten (FinVerw. aaO).

Zwei Objekte im Miteigentum: Sind beide Ehegatten gemeinsam Eigentümer von zwei begünstigten Objekten (zB zu je $\frac{1}{2}$), so kann jeder Ehegatte die erhöhten Absetzungen nur noch für seinen Anteil an einem der beiden Objekte fortsetzen. § 7 b Abs. 7 gestattet nicht, daß jeder Ehegatte die erhöhten Absetzungen für beide anteiligen Objekte fortsetzt, weil nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 und damit des § 7 b Abs. 7 Satz 2 jeder Anteil an einem beiden gehörenden Objekt einem (ganzen) begünstigten Objekt gleichsteht (vgl. § 15 Abs. 4 EStDV 1965 ff.). Auch hier ist bei beiden Ehegatten Objektverbrauch eingetreten (FinVerw. aaO; *Söfving* aaO).

Überträgt ein Ehegatte seinen Miteigentumsanteil an einem gemeinsamen begünstigten Objekt bei Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 (zB Ehescheidung) auf den anderen Ehegatten, so soll für den übertragenden Ehegatten wegen Inanspruchnahme des § 7 b während des Bestehens der Ehe nach Auffassung der FinVerw. aaO Objektverbrauch eingetreten sein. UE unzutreffend: Objektverbrauch tritt beim übertragenden Ehegatten erst dann ein, wenn er erhöhte Absetzungen auf seinen Anteil für einen VZ vorgenommen hat, in dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 nicht mehr vorgelegen haben; für die Zeit vorher gelten die Miteigentumsanteile weiterhin als ein Objekt, für das insgesamt nur einmal Objektverbrauch anfallen kann (glA B 1970 S. 2148 betr. güterrechtliche Auflösung der Zugewinnsgemeinschaft), also bei Übertragung noch im VZ des Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 nur für den Übernehmenden.

Wiederverheiratung: Heiratet ein geschiedener oder verwitweter Ehegatte, bei dem Objektverbrauch eingetreten ist, wieder, so kann er in allen nachfolgend angeführten Fällen auf ein weiteres Objekt die erhöhten Absetzungen vornehmen, sofern der neue Ehegatte § 7 b bisher nicht in Anspruch genommen hat (glA DStPr. EStG § 7 b Nr. 26).

Einstweilen frei.

345—370

D. Sonderregelung bei Bauherren von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen (Abs. 7 Satz 3)

I. Bedeutung der Sonderregelung

371

Abweichend von der Objektbeschränkung gem. Abs. 7 Satz 1 und 2 auf ein Objekt bzw. zwei Objekte bei Ehegatten kann der Bauherr von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen (zu den Begriffen s. Anm. 373—375) für sämtliche von ihm erstellten Objekte dieser Art in den ersten beiden Jahren (Jahr der Fertigstellung und folgendes Jahr) erhöhte Absetzungen bis zu je 5 vH geltend machen (Abs. 7

Satz 3). Die Regelung stellt einen steuerlichen Anreiz zum Bau solcher Objekte dar, die der Eigentumsbildung breiter Bevölkerungskreise dienen sollen. Über Behandlung und steuerliche Auswirkungen der erhöhten Absetzungen beim Verkauf s. Anm. 383.

Die Sonderregelung begünstigt nur Bauherren von Objekten, die zur Weiterveräußerung bestimmt sind; die Absicht zur Veräußerung muß sich klar und eindeutig aus dem Verhalten des Bauherrn anlässlich der Errichtung der Objekte ergeben (BFH VIII R 57/69 v. 15. 5. 73, BStBl. S. 654). Über die Rechtslage bei Aufgabe der Veräußerungsabsicht s. Anm. 378.

Der Bauherr von Kaufeigenheimen usw. wird durch die Begünstigung gem. Abs. 7 Satz 3 nicht gehindert, für ein weiteres, nicht zum Verkauf bestimmtes Objekt bzw. unter den Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 für zwei weitere Objekte iSd. § 7 b Abs. 1 oder Abs. 2 erhöhte Absetzungen geltend zu machen.

372 Einstweilen frei.

II. Die begünstigten Objekte

373 1. Kaufeigenheime

Kaufeigenheime sind gem. § 15 Abs. 2 EStDV Wohngebäude iSd. § 9 Abs. 2 II. WoBauG; dieser lautet:

„(2) Ein Kaufeigenheim ist ein Grundstück mit einem Wohngebäude, das nicht mehr als zwei Wohnungen enthält und von einem Bauherrn mit der Bestimmung geschaffen worden ist, es einem Bewerber als Eigenheim zu übertragen.“

Unter einem Kaufeigenheim ist also sowohl ein Einfamilienhaus als auch ein Zweifamilienhaus iSd. § 7 b Abs. 1 zu verstehen (s. dazu Anm. 65—66).

Obwohl der Begriff des Eigenheims gem. § 9 Abs. 1 II. WoBauG voraussetzt, daß eine Wohnung des Gebäudes zum Bewohnen durch den Eigentümer oder seiner Angehörigen (§ 8 Abs. 2 II. WoBauG) bestimmt ist, ist die spätere Nutzung durch den Erwerber uE ohne Einfluß auf die Berechtigung des Bauherrn, erhöhte Absetzungen gem. § 7 b Abs. 7 Satz 3 für die ersten zwei Jahre geltend zu machen; im Rahmen des § 7 b ist weder der Bauherr noch der Erwerber an Eigennutzung oder Nutzung durch seine Angehörigen gebunden (s. Anm. 71). Die zum Erfordernis der Eigennutzung entwickelten Grundsätze (s. § 54 Anm. 13) können auf Abs. 7 Satz 3 nicht übertragen werden; sie beziehen sich auf den Erwerber eines dieser Objekte, der es in der Hand hat, insoweit den Voraussetzungen seiner Abschreibungsbefugnis Rechnung zu tragen. Das Abschreibungsrecht des Bauherrn eines solchen Objekts kann jedoch nicht davon abhängen, was der Erwerber damit macht.

Es kommt für das Abschreibungsrecht nach Abs. 7 Satz 3 also auch nicht darauf an, ob das Kaufeigenheim später beim Erwerber zu mehr als $66\frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dient.

Über die Bestimmung, das Wohngebäude weiterzuübertragen, s. Anm. 378.

374 2. Trägerkleinsiedlungen

Trägerkleinsiedlungen sind gem. § 15 Abs. 2 EStDV Kleinsiedlungen iSd. § 10 Abs. 3 II. WoBauG; dieser lautet:

„(3) Eine Trägerkleinsiedlung ist eine Kleinsiedlung, die von einem Bauherrn mit der Bestimmung geschaffen worden ist, sie einem Bewerber zu Eigentum zu übertragen . . .“

Der Begriff der Kleinsiedlung wird in § 10 Abs. 1 II. WoBauG definiert:

„Eine Kleinsiedlung ist eine Siedlerstelle, die aus einem Wohngebäude mit angemessener Landzulage besteht, und die nach Größe, Bodenbeschaffenheit und Einrichtung dazu bestimmt und geeignet ist, dem Kleinsiedler durch Selbstversorgung aus vorwiegend gartenbaummäßiger Nutzung des Landes eine fühlbare Ergänzung seines sonstigen Einkommens zu bieten. Die Kleinsiedlung soll einen Wirtschaftsteil enthalten, der die Haltung von Kleintieren ermöglicht. Das Wohngebäude kann neben der für den Kleinsiedler bestimmten Wohnung eine Einliegerwohnung enthalten.“

Für die Abschreibungsberechtigung des Bauherrn gem. Abs. 7 Satz 3 ist es uE ohne Bedeutung, ob die Kleinsiedlung später vom Erwerber selbst bzw. durch Angehörige oder durch Dritte genutzt wird und ob der Wohnzwecken dienende Teil $66\frac{2}{3}$ vH der gesamten Nutzfläche übersteigt (s. Anm. 373).

3. Kaufeigentumswohnungen

375

Kaufeigentumswohnungen sind gem. § 15 Abs. 2 EStDV Eigentumswohnungen iSd. § 12 Abs. 2 II. WoBauG; dieser lautet:

„(2) Eine Kaufeigentumswohnung ist eine Wohnung, die von einem Bauherrn mit der Bestimmung geschaffen worden ist, sie einem Bewerber als eigengenutzte Eigentumswohnung zu übertragen.“

Über den Begriff der Eigentumswohnung s. Anm. 67. Daß der Erwerber die Wohnung später tatsächlich selbst bzw. durch Angehörige nutzt, ist für die Abschreibungsberechtigung des Bauherrn ohne Bedeutung (s. Anm. 373); der Bauherr verliert seine erhöhten Abschreibungen nicht rückwirkend, wenn der Erwerber die Eigentumswohnung später an Dritte vermietet (s. Anm. 71).

Einstweilen frei.

376—377

III. Der veräußerungswillige Bauherr als Berechtigter

378

Abschreibungsberechtigt iSd. Abs. 7 Satz 3 ist der Bauherr von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen; zum Begriff des Bauherrn s. Anm. 87—89.

Veräußerungsabsicht: Aus den Begriffsbestimmungen für Kaufeigenheime, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen (s. Anm. 373—375) ergibt sich, daß nur derjenige als Bauherr begünstigt ist, der die Objekte mit der Bestimmung errichtet, sie an Dritte zu Eigentum zu übertragen. Erforderlich ist also Veräußerungsabsicht. Einer besonderen Verpflichtung zur Veräußerung bedarf es nicht (anders noch § 7 b Abs. 3 EStG 1953—1961; zum Verhältnis der Begriffe „Verpflichtung zur Eigentumsübertragung“ und „Bestimmung zur Eigentumsverschaffung“ vgl. auch BFH VIII R 57/69 v. 15. 5. 73, HFR S. 476). Die förmliche Bekanntgabe der Veräußerungsabsicht bei Baubeginn ist uE nicht erforderlich; es reicht aus, wenn diese Absicht nachträglich durch die Eigentumsübertragung bestätigt wird (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 10 XI). Daß die Zweckbestimmung erst während der Herstellung des Gebäudes beschlossen oder zB in Richtung auf Kaufeigentumswohnungen geändert wird, ist unschädlich (BFH VIII R 139/70 v. 29. 10. 74, BStBl. 1975 S. 144 betr. § 7 b EStG 1961). Für die Bauherrenabschreibung gem. Abs. 7 Satz 3 muß die

Veräußerungsabsicht allerdings spätestens im Zeitpunkt der Vornahme der erhöhten Abschreibung eindeutig vorliegen.

Aufgabe der Veräußerungsabsicht: Gibt der Bauherr seine Veräußerungsabsicht auf, so gelten für ihn die Objektbeschränkungen nach Abs. 7 Satz 1 und 2 auf ein Objekt bzw. zwei Objekte (s. Anm. 333—344). Wird die Veräußerungsabsicht vor Fertigstellung aufgegeben, so gilt die Objektbeschränkung uE von vornherein. Gibt der Bauherr die Veräußerungsabsicht nach Fertigstellung, aber noch im gleichen Kj. oder Wj. auf, so gilt uE für dieses Kj. oder Wj. noch Abs. 7 Satz 3; die Objekte sind dann erst vom folgenden Kj. oder Wj. an in die Objektbeschränkung einzubeziehen. Wird die Veräußerungsabsicht erst in dem dem Jahr der Fertigstellung folgenden Jahr aufgegeben, so kann der Bauherr uE auch für das Zweitjahr noch erhöhte Absetzungen ohne Rücksicht auf die Objektbeschränkung in Anspruch nehmen. Der Zeitpunkt der Aufgabe der Veräußerungsabsicht wird ohnehin meist nur schwer feststellbar sein.

Verhältnis zu § 7 b Abs. 1 — Abs. 4: Das Recht, als Bauherr, Erst- oder Zweiterwerber erhöhte Abschreibungen gem. Abs. 1 — Abs. 4 für ein weiteres, nicht zum Verkauf bestimmtes Objekt (bei Ehegatten zwei weitere Objekte) geltend zu machen, steht dem Bauherrn iSd. Abs. 7 Satz 3 ebenfalls zu. Der Bau von Objekten iSd. Abs. 7 Satz 3 löst nur dann die Rechtsfolgen des Abs. 7 Satz 1—2 aus, wenn der Bauherr die Veräußerungsabsicht aufgibt und deshalb erhöhte Absetzungen gem. § 7 b Abs. 1 geltend macht.

379 Einstweilen frei.

380 IV. Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen

Als erhöhte Absetzungen kann der Bauherr von Kaufeigenheimen usw. im Jahr der Fertigstellung und im folgenden Jahr jeweils bis zu 5 vH der Herstellungskosten geltend machen, so daß sich bei voller Ausnutzung eine Gesamtabschreibung von 10 vH ergibt. Soweit die Herstellungskosten bei einem Einfamilienhaus oder einer Eigentumswohnung 150 000 DM, bei einem Zweifamilienhaus 200 000 DM übersteigen, bleiben sie bei der Bemessung der erhöhten Absetzungen außer Ansatz (§ 15 Abs. 5 EStDV 1965—1975). Ist der Bauherr Gewerbetreibender und gehört das Objekt damit zu seinem Umlaufvermögen, so kommt auch keine AfA nach § 7 auf den übersteigenden Betrag in Frage (BFH IV R 34/67 v. 16. 1. 1969, BStBl. S. 375); ist das Objekt dagegen Privatvermögen des Bauherrn, so ist lineare AfA nach § 7 Abs. 4 zulässig.

Nachholung: Dem Bauherrn steht uE die Nachholbefugnis nach Abs. 5 zu (glA B 1969 S. 2154; FR 1970 S. 281). Der Bauherr kann also im Zweitjahr, sofern das Gebäude bis dahin noch nicht veräußert ist (s. u.), die für das Erstjahr nicht beanspruchten erhöhten Absetzungen nachholen. Ist der Bauherr im dritten Jahr noch Eigentümer, so ist er uE berechtigt, auch in diesem Jahr noch bis zu 2×5 vH nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen für die beiden ersten Jahre nachzuholen, obwohl ihm für das dritte Jahr selbst keine § 7 b-Absetzung mehr zusteht.

Nachträgliche Herstellungskosten: Der Bauherr kann uE auf die im Zweitjahr entstandenen nachträglichen Herstellungskosten erhöhte Absetzungen für das Erstjahr in entsprechender Anwendung des Abs. 5 Satz 2 in Anspruch nehmen; insoweit ist uE auch eine Übertragung auf das dritte Jahr

im Rahmen der Nachholung zulässig. Nicht zweifelsfrei ist der Umfang der Begünstigung, wenn ihm die nachträglichen Herstellungskosten im dritten Jahr entstehen; uE kann der Bauherr im dritten Jahr auf die nachträglichen Herstellungskosten dieses Jahres 2×5 vH (für die beiden ersten Jahre) nachholen, da diese Kosten als im Jahr der Fertigstellung entstanden gelten (Abs. 5 Satz 2; zust. FR 1970 S. 281).

Ansatz der Mindest-AfA: Eine gem. Abs. 5 Satz 3 vom Nachholungsbeitrag abzuziehende Mindest-AfA nach § 7 Abs. 4 (für das Erstjahr zeitannteilig; s. Anm. 283) kommt nicht in Betracht, wenn das Objekt von einem Gewerbetreibenden errichtet wird und deshalb zum Umlaufvermögen gehört (BFH IV R 34/67 v. 16. 1. 69, BStBl. S. 375). Dies wird nach der Rechtsprechung des BFH (s. § 15 Anm. 13 a [2]) meist der Fall sein. Nur wenn die Tätigkeit des Bauherrn bei der Errichtung des Kaufeigenheims usw. noch als private Vermögensverwaltung angesehen werden kann, kann im Rahmen der Nachholung das Gebot Geltung haben, wenigstens den linearen Abschreibungssatz nach § 7 Abs. 4 anzusetzen.

Keine Vorwegnahme erhöhter Absetzungen: Findet der Übergang des (wirtschaftlichen) Eigentums am Kaufeigenheim usw. auf den Erwerber bereits im Jahre der Fertigstellung statt, so kann der Bauherr für das Zweitjahr keine erhöhten Absetzungen mehr geltend machen; er kann in diesem Jahr allenfalls die nicht ausgenutzte erhöhte Abschreibung des Jahrs der Fertigstellung nachholen.

Absetzungen ab dem dritten Jahr: Ist der Bauherr im dritten Jahr noch (wirtschaftlicher) Eigentümer und gehört das Objekt bei ihm zum Privatvermögen, so kann er ab dem dritten Jahr lineare AfA nach § 7 Abs. 4 vornehmen. Eine Restwertabschreibung iSv. Abs. 1 Satz 2 kommt im Rahmen des Abs. 7 Satz 3 nicht in Betracht. Auch die depressive AfA scheidet mangels Anpassungsmöglichkeit dieser Absetzungsmethode aus (s. Anm. 110; aA früher hier).

Einstweilen frei.

381—382

V. Behandlung der erhöhten Absetzungen bei Verkauf

383

Privater Bauherr: Beim privaten Bauherrn wirken sich die erhöhten Absetzungen stets steuermindernd aus. Das gilt auch, wenn der Bauherr unter den Voraussetzungen des § 23 einen Spekulationsgewinn zu versteuern hat. Denn bei der Ermittlung des Spekulationsgewinns dürfen die Herstellungskosten nicht um die in Anspruch genommenen erhöhten Absetzungen gekürzt werden (BFH VI 10/62 S v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 116; VI 86/55 U v. 12. 12. 56, BStBl. 1957 S. 51; s. auch § 23 Anm. 71).

Wird das auf einem angeschafften Grundstück oder Erbbaurecht hergestellte Kaufeigenheim usw. innerhalb von zwei Jahren nach der Anschaffung des Grundstücks bzw. des Erbbaurechts veräußert, so liegt ein Spekulationsgeschäft nur hinsichtlich des Grundstücks bzw. des Erbbaurechts vor; in bezug auf das Gebäude bzw. die Kaufeigentumswohnung fehlt es an der erforderlichen Anschaffung (BFH VIII R 202/72 v. 30. 11. 76, BStBl. 1977 S. 384).

Gewerblicher Bauherr: Die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach Abs. 7 Satz 3 führt zu einer Verschiebung der Steuerzahlung und nur unter besonderen Umständen des Einzelfalls zu einer Steuerminderung. Denn beim Verkauf steht dem Veräußerungserlös ein um die erhöhten Ab-

setzung gekürzter Buchwert gegenüber; der Veräußerungsgewinn darf nicht um die erhöhten Absetzungen gekürzt werden (BFH IV R 135, 136/68 v. 22. 5. 69, BStBl. S. 468; vgl. hierzu Anm. in HFR 1969 S. 373). Der Vorschlag des BT-Ausschusses für Wohnungswesen, Städtebau und Raumordnung, im Rahmen des § 7 b EStG 1965 den Bauherren von Kaufeigenheimen usw. eine nicht in die Steuerbilanz eingehende Sonderabschreibung von 5 vH der Herstellungskosten zuzubilligen (vgl. BT-Drucks. IV/2191 S. 4), ist nicht Gesetz geworden. Der Veräußerungsgewinn ist nicht nach §§ 16 Abs. 3, 34 Abs. 1 tarifbegünstigt (BFH I R 170/74 v. 29. 9. 76, BStBl. 1977 S. 71; I R 49/70 v. 15. 12. 71, BStBl 1972 S. 291).

384—389 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu § 7 b Abs. 8:

Weitere Anwendung von § 7 b aF, § 53 Abs. 3 aF und § 54

390 A. Rechtslage für Objekte mit Bauantrag vor dem 10. 10. 1962 (Abs. 8 Satz 1)

Begünstigte Objekte iSd. § 7 b EStG 1951—1961 waren Gebäude, Zu-, Aus- und Umbauten (zu diesen Begriffen s. Anm. 61 und 221). Ist bei diesen Objekten Antrag auf Baugenehmigung vor dem 10. 10. 1962 gestellt worden, so ist nach Abs. 8 Satz 1 stets diejenige Fassung des § 7 b anzuwenden, unter die das jeweilige Objekt entsprechend dem zeitlichen Geltungsbereich der jeweiligen Fassung fällt. Zur Ausnahme hinsichtlich der Restwertabschreibung s. u.

Danach ist anzuwenden:

- § 7 b idF des EStG 1951 für Gebäude, Zu-, Aus- und Umbauten, die nach dem 31. 12. 1948 und vor dem 1. 1. 1953 errichtet wurden (erhöhte Absetzungen bis zu 2×10 vH, dann 10×3 vH);
- § 7 b idF des EStG 1958 für Gebäude usw., die nach dem 31. 12. 1952 errichtet wurden und für die Bauantrag vor dem 9. 3. 1960 gestellt wurde (erhöhte Absetzungen wie EStG 1951);
- § 7 b idF des EStG 1961 für Gebäude usw., für die der Bauantrag nach dem 8. 3. 1960 und vor dem 10. 10. 1962 gestellt wurde (erhöhte Absetzungen bis zu $2 \times 7,5$ vH, dann 8×4 vH).

Weiter anzuwenden sind auch §§ 15 und 16 der EStDV idF der Bekanntmachung vom 30. 4. 62 (BGBl. I S. 293; BStBl. I S. 551). Bei im Saarland belegenen Gebäuden und Gebäudeteilen, mit deren Herstellung vor dem 6. 7. 59 begonnen worden ist, vgl. § 16 EStDV 1965—1975.

Für danach liegende Zeitabschnitte s. Erl. zu Satz 3 (Anm. 392) und tabellarische Übersicht in Anm. 10.

Restwertabschreibung: Abs. 8 Satz 1 nimmt aus der Weitergeltung der früheren Fassungen des § 7 b lediglich die Regelung über die Abschreibung des Restwerts aus und ordnet hierfür die entsprechende Anwendung der Vorschriften des Abs. 1 Satz 2 und des Abs. 2 Satz 3 idF des

EStG 1965—1975 an. Für *Gebäude* wurde diese Regelung durch das Neuordnungsgesetz vom 16. 6. 64 (s. Anm. 5) eingeführt und gilt daher erst ab dem 1. 1. 1965 bzw. für nach dem 31. 12. 1964 endende Wj.; bis dahin richtet sich die Restwertabschreibung für Gebäude noch nach § 7 b idF des EStG 1951—1961. Für *Zu-, Aus- und Umbauten* wurde die heute geltende Regelung über die Restwertabschreibung (Abs. 2 Satz 3) erst durch das 3. StÄndG 1967 v. 22. 12. 67 (s. Anm. 6) eingefügt und gilt daher erst ab KJ. 1968 bzw. für nach dem 31. 12. 1967 endende Wj. Bis dahin galt ebenfalls die gesonderte Restwertabschreibung für Zu-, Aus- und Umbauten entsprechend den früheren Fassungen des § 7 b.

B. Objekte in Westberlin mit Bauantrag vor dem 1. 1. 1965 (Abs. 8 Satz 2)

391

Abs. 8 Satz 2 enthält für Westberlin eine Sonderregelung gegenüber Satz 1. Die beiden Besonderheiten bestehen darin, daß in Westberlin § 7 b EStG 1961 auch in der Zeit vom 9. 10. 1962 bis 31. 12. 1964 (bezogen auf Bauantrag) Geltung behalten hat (und nicht — wie in der BRD — § 54 zur Anwendung kommt; Abs. 8 Satz 3, s. Anm. 392) und daß zweitens für die Zeit ab 1. 1. 1965 (Bauantrag) neben § 7 b EStG 1965—1975 wahlweise die Abschreibungssätze des § 53 Abs. 3 EStG 1961 zur Verfügung stehen (also entweder $8 \times$ bis zu 5 vH nach § 7 b oder $2 \times$ bis zu 10 vH und dann weiter $10 \times$ bis zu 3 vH bzw. $2 \times$ bis zu 7,5 vH und dann weiter $8 \times$ bis zu 4 vH nach § 53 Abs. 3 aF). § 7 b EStG 1965 ff. gilt also in Westberlin nicht; dort sind zB Wohngebäude mit mehr als zwei Wohnungen ohne höchstbetragsmäßige Begrenzung begünstigt; die erhöhten Absetzungen sind auch nicht auf ein Objekt (bzw. zwei Objekte bei Ehegatten) beschränkt.

Verweisung auf Satz 1: Damit wird klargestellt, daß bei Gebäuden usw. in Westberlin, für die vor dem 1. 1. 1965 Bauantrag gestellt wurde, die jeweilige Fassung des § 7 b entsprechend ihrer zeitlichen Geltung anzuwenden ist, mit Ausnahme der Restwertabsetzung. Diese richtet sich infolge der Verweisung stets nach § 7 b EStG 1965—1975 (s. dazu Anm. 390), und zwar auch bei Wahl der Abschreibung nach § 53 Abs. 3 EStG 1961.

Wahlweise Anwendung von § 53 Abs. 3 EStG 1961: Nach dieser Vorschrift betragen die zulässigen Abschreibungssätze für Gebäude usw. in den ersten zwei Jahren bis zu 10 vH, in den darauffolgenden 10 Jahren bis zu je 3 vH oder $2 \times$ bis zu 7,5 vH und dann $8 \times$ bis zu 4 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten (gegenüber $8 \times$ bis zu 5 vH nach § 7 b EStG 1965—1975).

Bindung an die Wahl einer der beiden Absetzungsmöglichkeiten: Ein Wechsel zwischen der Abschreibung nach § 7 b EStG 1965—1975 und der Abschreibung nach § 53 Abs. 3 EStG 1961 für dasselbe Objekt ist nicht möglich (FinSen. Berlin v. 13. 1. 61, BB S. 602).

Letztmalige Anwendung: Abs. 8 Satz 2 ist letztmals für den VZ 1975 anzuwenden (§ 52 Abs. 10 b EStG 1975); auf Grund des Ges. zur Änd. des BerlinFG und anderer Ges. v. 19. 12. 75 (BGBl. I S. 3157; BStBl. 1976 I S. 2) wurde diese Vorschrift ohne inhaltliche Änderung in das BerlinFG, dort als neuer § 15 Abs. 2, aus gesetzessystematischen Gründen übernommen (vgl. RegE, BTDrucks. 7/4194 S. 9).

392 **C. Objekte außerhalb Westberlins mit Bauantrag zwischen
10. 10. 1962 und 31. 12. 1964 (Abs. 8 Satz 3)**

Für Gebäude, Zu-, Aus- und Umbauten außerhalb Westberlins, für die der Bauantrag zwischen dem 10. 10. 1962 und dem 31. 12. 1964 gestellt worden ist, war § 7 b EStG 1961 suspendiert; für diese Objekte konnten erhöhte Absetzungen nur unter den engeren Voraussetzungen des § 54 geltend gemacht werden (s. Erl. dort). Ist weder § 7 b noch § 54 anwendbar, so läßt § 7 Abs. 5 Satz 2 die degressive Abschreibung zu (s. § 7 Anm. 28 f).

Abs. 8 Satz 3 stellt klar, daß die Neufassung des § 7 b durch das Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 64 (s. Anm. 5) daran nichts geändert hat, sondern daß für diese Objekte anstelle des § 7 b weiterhin nur § 54 angewendet werden kann (s. Erl. dort).

393—399 Einstweilen frei.

400 **ABC der erhöhten Absetzungen nach § 7 b**

Abbruch: s. „Wiederaufbau“.

Abschnittweiser Aufbau: s. Anm. 72 und 126.

Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung (§ 7 Abs. 1 Satz 4) sind neben den erhöhten Absetzungen grundsätzlich nicht zulässig. Ob sie anstelle von § 7 b innerhalb des Achtjahreszeitraums vorgenommen werden können, ist umstritten (ablehnend FinVerw., s. Anm. 20). Für den Restabschreibungszeitraum sind AfaA durch § 7 b Abs. 1 Satz 2 ausgeschlossen. Auf den Teil der Herstellungskosten, der die Höchstgrenzen von 150 000 DM bzw. 200 000 DM übersteigt, sind AfaA gem. § 7 b Abs. 3 Satz 3, § 7 Abs. 4 Satz 3, § 7 Abs. 1 letzter Satz jedoch zulässig. Nach hM kann AfaA auch auf Teile eines nach § 7 b begünstigten Objekts vorgenommen werden, die aus dem Gebäude entfernt werden (s. Anm. 20).

Anbau an ein Ein- oder Zweifamilienhaus, der beruflich genutzt wird (zB als Arztpraxis), kann dazu führen, daß die Abschreibungsvergünstigung entfällt, weil das Gesamtgebäude nach seinem äußeren Erscheinungsbild und der Verkehrsauffassung nicht mehr als Ein- oder Zweifamilienhaus angesehen werden kann (s. im einzelnen Anm. 65 aE und 66 aE).

Antrag: Über die Geltendmachung der erhöhten Absetzungen s. Anm. 43. Zum Lohnsteuerverfahren (Freibetrag) s. Anm. 44.

Aufteilung der erhöhten Absetzungen zwischen Bauherrn und Ersterwerber: s. Anm. 251.

Ausbauten und Erweiterungen sind gem. § 7 b Abs. 2 selbständig begünstigte Baumaßnahmen (s. im einzelnen Anm. 220—239).

Ausland: § 7 b gilt nur für in der Bundesrepublik und in Westberlin errichtete Gebäude (s. Anm. 15).

Ausnutzung erhöhter Absetzungen: Zur Frage, wann der Bauherr oder der Erwerber Absetzungen iSd. § 7 b ausgenutzt hat, s. Anm. 270 und Anm. 333.

Ausschluß der erhöhten Absetzungen: Für Gebäude mit Bauantrag nach dem 9. 10. 62 und vor dem 1. 1. 65 s. Erl. zu § 54. Für Gebäude mit Bauantrag nach dem 8. 5. 73 und vor dem 1. 1. 74 s. Anm. 45—54 über 3. KonjVO.

Baugenehmigung: s. Anm. 80—82.

Bauherr: Zum Begriff s. Anm. 87—100.

Bauherrengemeinschaften: s. Anm. 100. Zur Abschreibungsberechtigung der Miteigentümer oder Gesellschafter s. Anm. 135—139.

Baupatenschaft: Im Baupatenverfahren wurden hauptsächlich vor der Objektbegrenzung des § 7 b durch das Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 64 (s. Anm. 330) Kaufeigenheime und Kaufeigentumswohnungen im Vorratsbau errichtet. Die Baupaten stellen das erforderliche Kapital und bedienen sich für die Herstellung und Veräußerung der Gebäude eines Wohnungsbaunternehmens oder Betreuungsunternehmens, das im Namen und für Rechnung der Baupaten handelt. Die Gebäude werden nach Fertigstellung einem Kaufanwärter überlassen, der es zunächst als Mieter bewohnt und später zu Eigentum erhält. Bis zum Eigentumsübergang auf den Kaufanwärter nahmen die Baupaten die erhöhten Absetzungen nach § 7 b in Anspruch. Zur Bauherreneigenschaft der Baupaten s. BFH VI 62/64 v. 8. 3. 67, BStBl. S. 353; VI 199/65 v. 7. 4. 67, BStBl. S. 467; IV R 214/66 v. 13. 7. 67, BStBl. S. 690; GrS 10/70 v. 17. 2. 72, BStBl. S. 700. Die Absicht, unter Ausnutzung des § 7 b im Baupatenverfahren Steuern zu sparen, begründet eine gewerbliche Tätigkeit (GrS 10/70 aaO). Die Kaufanwärter können die einem Ersterwerber zustehenden erhöhten Absetzungen in Anspruch nehmen. Über Kaufanwärter als Bauherren kraft wirtschaftlicher Stellung s. „Kaufanwärter“. Durch die Objektbeschränkung und die Sonderregelung für Bauherren von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen in Abs. 7 Satz 3 (s. Anm. 371) hat das Baupatenverfahren an Bedeutung verloren. Als Nachfolger kann das sog. Bauherr-Mietkäufer-Modell angesehen werden, bei der sich Kapitalanleger zu einer Bauherrengemeinschaft zusammenschließen (vgl. dazu *Fleischmann/Röschinger/Meyerhoff*, Steuern, die Vermögern werden?, München 1975 S. 224; *Stubermann*, RWP 1977 S. 230).

Dauerwohnrecht: Der Dauerwohnberechtigte kann die erhöhten Absetzungen nach § 7 b in Anspruch nehmen, wenn er wirtschaftlich einem Wohnungseigentümer gleichsteht. Das ist anzunehmen, wenn die Rechte und Pflichten des Dauerwohnberechtigten bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise denen eines Wohnungseigentümers entsprechen und wenn der Dauerwohnberechtigte auf Grund des Dauerwohnrechtsvertrags bei einem Heimfall des Dauerwohnrechts eine angemessene Entschädigung erhält (BFH VI 56/63 U v. 11. 9. 64, BStBl. 1965 S. 8; Abschn. 56 a Abs. 2 EStR 1975, ebenso Abschn. 57 Abs. 4 EStR 1956). Die FinVerw. erkennt ohne weitere Prüfung wirtschaftliche Gleichheit an, wenn der Dauerwohnrechtsvertrag dem Mustervertrag über die Bestellung eines eigentumsähnlichen Dauerwohnrechts (Bundesbaublatt 1956 S. 615) entspricht. Zur Frage der Gleichstellung mit einem Wohnungseigentümer vgl. auch FG Stuttgart v. 15. 4. 58, EDStZ 1959 S. 15, rkr.; FG Düss./Köln v. 23. 4. 59, EDStZ S. 294; FG Karlsruhe v. 7. 2. 62, EDStZ S. 151; bloße Mitwirkung bei der Erstellung des Gebäudes auf Grund einer rechtlich unverbindlichen Absprache im Familienkreis genügt nicht (FG Düss. v. 25. 5. 60, EDStZ S. 350).

Da das Dauerwohnrecht gemäß § 31 WEG das Recht beinhaltet, unter Ausschluß des Eigentümers eine bestimmte Wohnung in einem errichteten *oder zu errichtenden* Gebäude zu bewohnen, kommen für den Dauerwohnberechtigten uE nicht nur Abschreibungen nach § 7 b Abs. 3 oder Abs. 4 in Betracht, sondern auch nach § 7 b Abs. 1, sofern der Dauerwohnberechtigte als Bauherr der zu errichtenden Wohnung anzusehen ist. Wird das Dauerwohnrecht an einer errichteten Wohnung erstmals übertragen, so ist der Dauerwohnberechtigte Ersterwerber (Abschn. 56 a Abs. 1 Satz 1 EStR 1975). Wird der Dauerwohnrechtsvertrag mit dem ersten Berechtigten aufgehoben und ein neuer Vertrag mit einem zweiten Dauerwohnberechtigten abgeschlossen, so kann der zweite Dauerwohnberechtigte als Zweiterwerber die erhöhten Abschreibungen nach § 7 b Abs. 4 gelten machen (EStR aaO Abs. 3).

Degressive AfA: Über das Verhältnis zu den Absetzungen nach § 7 b und zum Vergleich der Abschreibungsmethoden s. Anm. 110.

Ehescheidung: Wird bei Beendigung der Ehe durch Scheidung dem einen Ehegatten ein bisher in Alleineigentum des anderen Ehegatten stehendes § 7 b-Objekt übertragen, so liegt darin ein entgeltlicher Erwerb, und zwar auch dann, wenn dem übernehmenden Ehegatten ein Ausgleichsanspruch nach § 1378 BGB wegen Auflösung der Zugewinnngemeinschaft zusteht (BFH VIII R 175/74 v. 15. 2. 77, BStBl. S. 389 in Bestät. FG Düss. v. 7. 2. 73, EFG S. 316; glA Nds. FG v. 20. 10. 71, EFG 1972 S. 281, rkr.; B 1970 S. 2147). Das gleiche gilt für die Übertragung des Miteigentumsanteils an einem von den Ehegatten gemeinsam errichteten oder erworbenen § 7 b-Objekt. Ob die Übertragung vor oder nach der Scheidung vereinbart und vollzogen wurde, ist ohne Bedeutung (BFH aaO).

Eigentumswohnungen: Zum Begriff und zur Gründung von Wohnungseigentum s. Anm. 67.

Erbbauerecht: Da der Erbbauberechtigte zivilrechtlicher Eigentümer des von ihm auf Grund des Erbbaurechts errichteten Gebäudes ist (Art. 12 ErbbRVO), stehen ihm unter den Voraussetzungen des § 7 b Abs. 1 regelmäßig auch die erhöhten Absetzungen zu. Ist ausnahmsweise der Grundstückseigentümer (Besteller des Erbbaurechts) als wirtschaftlicher Eigentümer und Bauherr des errichteten Gebäudes anzusehen, so ist dieser abschreibungsberechtigt; im Zweifel ist maßgebend, wie die Beteiligten den Erbbauvertrag im Verhältnis zueinander anwenden (BFH VI 166/61 U v. 15. 2. 63, BStBl. S. 239). Das Abschreibungsrecht steht auch den Mitberechtigten an einem Wohnungserbbaurecht iSd. § 30 Abs. 1 WEG zu, wenn sie als Bauherrn anzusehen sind. Teilt ein Erbbauberechtigter nach Errichtung des Gebäudes das Erbbaurecht gemäß §§ 30 Abs. 2, 8 WEG, so sind die Erwerber der dadurch geschaffenen Wohnungserbbaurechte Ersterwerber der Eigentumswohnungen und damit nach § 7 b Abs. 3 begünstigt. Zur Begünstigung durch nachträgliche Aufteilung geschaffener Eigentumswohnungen s. aber Anm. 243. Leistet der Erbbauberechtigte Zahlungen zur Abwendung des Heimfallanspruchs an den Erbbauperpflichteten, so handelt es sich nach FG Hamb. v. 22. 9. 76 (EFG 1977 S. 62, rkr.) nicht um nachträgliche Anschaffungskosten, sondern um Werbungskosten im Rahmen der §§ 21, 21 a (zweifelhaft).

Erbfall: Über die Bedeutung des Erbfalls und der Auseinandersetzung für § 7 b s. Anm. 97 und 240. S. auch „Nutzungsüberlassung“.

Ersterwerber als Berechtigter nach § 7 b Abs. 3: s. Anm. 240.

Fertighaus: Zum Begriff s. Anm. 52. Zur Sonderregelung für Fertighäuser im Rahmen der 3. KonjVO s. Anm. 53. Der Besteller eines Fertighauses ist nicht Erwerber, sondern Bauherr, die Erwerbskosten sind Herstellungskosten (s. Anm. 111).

Fertigstellung: Zur Bedeutung der Fertigstellung für die Abschreibungsbegünstigung s. Anm. 125. Über den Begriff der Fertigstellung s. Anm. 126.

Freibetrag auf LStKarte: s. Anm. 44.

Garagen: Über erhöhte Absetzungen auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Garagen s. Anm. 311. Über die Zurechnung von Garagen zu der Wohnzwecken dienenden Fläche s. Anm. 300—310.

Gemischte Nutzung von Gebäuden kann der Abschreibungsbegünstigung auch dann entgegenstehen, wenn das Objekt zu mehr als $66 \frac{2}{3}\%$ Wohnzwecken dient (s. Anm. 65 aE und Anm. 66 aE). S. auch „Anbau“.

Gemischte Schenkung ist ein einheitlicher Vertrag, bei dem die Leistung des einen Vertragspartners im Wert nur zu einem Teil durch die Leistung des anderen aufgewogen wird und die Parteien übereinstimmend wollen, daß der überschießende Wert unentgeltlich gegeben wird; das objektive Mißverhältnis allein genügt nicht (*Palandt/Putzo*, 36. Aufl. 1977 § 516 BGB Anm. 7 a). Ist die Leistung teilbar, so handelt es sich nicht um eine gemischte Schenkung; vielmehr liegen zwei voneinander unabhängige Verträge vor, zB Kauf oder Tausch und Schenkung (*Larenz*, Schuldrecht II, 10. Aufl. 1972 § 43 III; *Palandt/Putzo* aaO). Keine gemischte Schenkung ist die Schenkung unter Auflage gemäß § 525 BGB (zur Abgrenzung s. „Schenkungen unter Auflage“). Die zivilrechtliche Behandlung der gemischten Schenkung ist umstritten; vertreten werden Trennungstheorie, Einheitstheorie und Theorie der Abschlußschenkung (vgl. *Larenz* aaO mwN). Die vom BGH geäußerten Bedenken gegen die Trennungstheorie (BGH v. 23. 5. 59, NJW S. 1363 = B S. 762) treffen im EStR nicht zu, da hier die Teilung stets möglich ist. UE ist jeder Bestandteil der gemischten Schenkung stl. für sich zu behandeln. Ist zB das Gebäude, das der Schenker als Bauherr errichtet hatte, zu $\frac{2}{3}$ unentgeltlich erworben, so kann der insoweit Beschenkte die erhöhten Absetzungen des Schenkers nach § 7 b Abs. 1 zu $\frac{2}{3}$ (aus den Herstellungskosten des Schenkers) fortführen (glA *Henninger*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25 p). Hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Drittels ist der Erwerber nach § 7 b Abs. 3 begünstigt.

Hauspersonal-Wohnungen: Bei der Qualifizierung eines Gebäudes als Ein- oder Zweifamilienhaus zählen Wohnungen für das Hauspersonal nicht mit (s. näher Anm. 66).

Herstellungskosten: Zum Begriff s. Anm. 111. Über Minderungen der HK durch Zulagen, Zuschüsse und Ersatzleistungen s. Anm. 112. Über besondere Anlagen, Einrichtungen und Aufwendungen als Teil der Herstellungskosten s. alphabetische Übersicht in Anm. 113. Über Herstellungskosten bei unentgeltlichem Erwerb s. Anm. 116, bei Entnahme s. 117, bei Einlage s. 118.

Immobilienfonds: Die Inhaber bestimmter Immobilienzertifikate sind als wirtschaftliche Eigentümer der durch die Fonds hergestellten Objekte und als Bauherren iSd. § 7 b Abs. 1 zu behandeln, wenn sie das Immobilienzertifikat so frühzeitig erworben haben, daß sie entsprechend den für § 7 b

entwickelten Grundsätzen als Bauherren angesehen werden können (Fin-Verw., StEK EStG § 7 Nr. 36 betr. DeGeWo-Fonds). Nach EStKartei NRW (§ 7 b Nr. 52 iVm. § 7 Nr. 65 und § 10 Nr. 93 und 117) kann dies in Betracht kommen bei Anteilen an den Fonds der Deutschen Immobilien-Investierungs-AG (DII), Berlin (Zweigniederlassung München), der „Haus- und Bodenbriefe“ der Bremer Treuhandgesellschaft für Wohnungsbau GmbH, Bremen, der Deutschen Gesellschaft zur Förderung des Wohnungsbaues (DeGeWo), gemeinn. AG, Berlin, und der Treuhand-, Träger- und Baufinanzierungs-AG, Düsseldorf. Bauherreneigenschaft wird jedoch von der FinVerw. (zB EStKartei NRW aaO) nicht anerkannt, wenn der in Betracht kommende Fonds nicht als Bruchteilsgemeinschaft (§§ 741 ff. BGB) gebildet wurde, sondern die Rechtsform einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (§§ 705 ff BGB) hat.

Kaufanwärter: In Fällen sog. Kaufanwartschaftsverträge wird vereinbart, daß als Träger des Bauvorhabens ein Wohnungsbauunternehmen auftritt und das Ein- oder Zweifamilienhaus bzw. die Eigentumswohnung nach einer gewissen Anwartschaftszeit auf den Bauwilligen zu übertragen ist. Kaufanwärter können die erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 in Anspruch nehmen, wenn sie bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Bauherren des Gebäudes anzusehen sind; dies richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen des Einzelfalls (BFH VI 82/59 v. 7. 10. 60, StRK EStG § 7 b R. 52; Abschn. 56 Abs. 2 EStR 1975; ebenso schon Abschn. 56 Abs. 3 EStR 1967 ff.). Der Kaufanwärter muß insbesondere die Möglichkeit haben, auf die Baugestaltung Einfluß zu nehmen; dies erfordert insbesondere, daß der Kaufanwartschaftsvertrag nicht allzu lange nach Baubeginn abgeschlossen worden ist (s. im einzelnen Anm. 89). Für die Bauherrnstellung ist ausschlaggebend, daß der Kaufpreis den Bauaufwendungen entspricht (BFH IV 519/52 U v. 15. 5. 53, BStBl. S. 198; EStR aaO).

In Grenzfällen bestehen keine Bedenken dagegen, bei der Gewährung der erhöhten Absetzungen dem Willen der Beteiligten Rechnung zu tragen, vorausgesetzt, daß ein stl. Mißbrauch ausgeschlossen ist (BFH VI 62/62 U v. 27. 11. 62, BStBl. 1963 S. 118; EStR aaO). Insoweit haben die Vertragspartner also ein gewisses Wahlrecht, wer von ihnen die erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 geltend macht (kritisch dazu *Vangerow*, StuW 1963 Sp. 512; *Kolitschus*, B 1964 S. 750; vgl. auch *Paulick* in Loep zu BFH aaO; *Henninger*, FR 1964 S. 253). Zum Bauherrn kraft wirtschaftlicher Stellung vgl. auch Anm. 94. Über *Vertragsauflösung* s. Anm. 333.

Ist der Kaufanwärter nicht als Bauherr anzusehen, kommen erhöhte Absetzungen als Ersterwerber auf Grund des § 7 b Abs. 3 in Betracht.

Grundvoraussetzung für die Inanspruchnahme der Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 oder Abs. 3 ist, daß der Kaufanwärter wirtschaftlicher Eigentümer des Objekts ist, für das er Abschreibungen ansetzt. Dafür kommt es auf die Eintragung im Grundbuch oder auf die Aktivierung des Gebäudes durch das Wohnungsunternehmen nicht an; entscheidend ist, ob der Kaufanwärter auf Grund des Kaufanwartschaftsvertrags die Nutzungen zieht und die Lasten trägt (EStR aaO; s. im einzelnen Anm. 40).

Konjunkturverordnung: s. „Ausschluß“.

Kumulationsverbot: Zum Verbot, gleichzeitig mehrere erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen in Anspruch zu nehmen, s. Anm. 17.

Lineare AfA: Über das Verhältnis zu den Absetzungen nach § 7 b s. Anm. 110.

Modernisierungsaufwand: Über das Verhältnis von § 7 b und § 82 a EStDV s. Anm. 25.

Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen: s. Erl. zu Abs. 5 (Anm. 265—290).

Nebengebäude: Zum Begriff und zur Zurechnung zum Hauptgebäude s. Anm. 61.

Nießbraucher: Zu unterscheiden ist, ob Gegenstand des Nießbrauchs ein unbebautes oder ein bebautes Grundstück ist. Ist Gegenstand des Nießbrauchs ein Wohngebäude iSd. § 7 b Abs. 1, so verbleibt die Absetzungsberechtigung grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer (BFH IV R 60/69 v. 28. 2. 74, BStBl. S. 481); sie geht aber auf den Nießbraucher über, wenn dieser auf Grund der Vertragsgestaltung und der tatsächlichen Verhältnisse als wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes anzusehen ist (BFH VIII R 47/68 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 509; VIII R 180/74 v. 8. 3. 77, BStBl. S. 629; dazu *Petzoldt*, NWB F 3 S. 4305). Wann wirtschaftliches Eigentum des Nießbrauchers am Gebäude anzunehmen ist, beurteilt sich nach den allgemeinen Grundsätzen (s. Anm. 40; § 7 Anm. 7 a—b; § 2 Anm. 40 d, 40 e „Nießbrauch“) und kann daher im Einzelfall streitig sein. Gegen BFH VIII R 47/68 aaO zB BdF v. 7. 1. 75, StEK EStG § 7 Nr. 98 = BB S. 76; s. auch Erg. § 7 Anm. 7 b „Nießbrauch“; FG Münster v. 30. 1. 76, EFG S. 393, rkr.; FG Ba.-Württ./Stuttg. v. 10. 2. 76, EFG S. 223, nrkr.).

Ist Gegenstand des Nießbrauchs ein unbebautes Grundstück und errichtet der Nießbraucher darauf in Ausübung seines Nutzungsrechts ein Wohngebäude iSd. § 7 b Abs. 1, so stehen ihm die erhöhten Absetzungen als zivilrechtlichem Eigentümer zu (so BFH VIII R 42/68 v. 9. 5. 74, BStBl. 1975 S. 8; Nds. FG v. 11. 11. 75, EFG 1976 S. 329, rkr.; vgl. auch „Erbbaurecht“). Denn der Grundstückseigentümer wird nicht Eigentümer des Gebäudes (§ 95 Abs. 1 Satz 2 BGB). Anders, wenn der Nießbraucher bei der Bebauung für den Grundstückseigentümer tätig wird (Nds. FG aaO). In diesem Fall macht eine Beteiligung an der Finanzierung der Baukosten den Nießbraucher nicht notwendig zum wirtschaftlichen Eigentümer (BFH VI 255/62 v. 4. 12. 62, StRK EStG § 21 R. 132; VII 212/62 v. 24. 2. 66, BStBl. S. 493).

Nutzungsüberlassung: Die erhöhten Absetzungen stehen idR dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer auch dann zu, wenn er sich zum Zwecke der Erbaueinandersetzung verpflichtet, ein von ihm aus eigenen Mitteln zu errichtendes Wohnhaus einem Miterben zunächst zur Nutzung zu überlassen und erst 15 Jahre später zu übereignen (BFH III R 97/69 v. 9. 11. 71, BStBl. 1972 S. 314).

Pächter: Ob ein Pächter für ein Ein- oder Zweifamilienhaus, das er auf dem Boden des Verpächters errichtet hat, die erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 in Anspruch nehmen kann, hängt davon ab, ob er als wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes angesehen werden kann. Dies richtet sich nach dem Inhalt des Pachtvertrags und seiner tatsächlichen Durchführung (vgl. § 7 Anm. 7 b „Pächter“). Wesentliches Kriterium des wirtschaftlichen Eigentums des Pächters ist außer der Nutzungsberechtigung und der Lastentragung insbesondere die Befugnis, über die Substanz, also das Gebäude, für eigene Rechnung verfügen zu dürfen (vgl. BFH VI R 131—135/68 v. 26. 3. 71, BStBl. S. 478).

Personenmehrheiten: Über die Beteiligten als Bauherren s. Anm. 100. Über den Abzug der erhöhten Absetzungen, insbes. den Anteil des einzelnen an den Herstellungskosten und den Hundertsatz der Absetzungen s. Anm. 135—138. Über einheitliche Gewinnfeststellung s. Anm. 139.

Renovierung: Sie stellt grundsätzlich keine begünstigte Baumaßnahme iSd. § 7 b dar, ausgenommen, es wird dadurch die Bewohnbarkeit eines Gebäudes wieder hergestellt (s. Anm. 60).

Restwertabschreibung: s. Anm. 170—174 für Bauherren, Anm. 249 und 253 für Erwerber.

Rohbau: Ob Aufwendungen für den Erwerb eines unfertigen Gebäudes, das der Erwerber dann fertigstellt, nach § 7 b begünstigt sind, ist umstritten. Bejahend FinVerw. (Abschn. 56 Abs. 6 EStR 1975, ebenso schon Abschn. 59 b Abs. 6 EStR 1972); ablehnend die Rspr. des BFH (s. Anm. 60 aE und Anm. 243).

Rücklage für Ersatzbeschaffung: Die Bemessungsgrundlage wird durch die Übertragung einer RfE nicht berührt, möglicherweise aber der Gesamtumfang der nach § 7 b noch möglichen Absetzungen (s. Anm. 112).

Schenkung unter Auflage: Die einer Schenkung hinzugefügte Bestimmung, daß der Beschenkte zu einer Leistung verpflichtet sein soll (Auflage iSd. § 525 BGB), ändert nichts daran, daß die Zuwendung eine Schenkung ist, und zwar auch insoweit, als der Gegenstand durch den Wert der Auflage aufgezehrt wird (*Palandt/Putzo*, 36. Aufl. 1977 § 525 BGB Anm. 1 a). Dem bürgerlichen Recht entsprechend gelten für die Schenkung unter Auflage estl. die Grundsätze der unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolge: Der Erwerber kann die erhöhten Absetzungen in gleichem Umfang in Anspruch nehmen, wie sie der Schenker hätte geltend machen können, wenn er der Eigentümer geblieben wäre (BFH VI 81/62 U v. 23. 8. 63, BStBl. S. 484; VI 107/62 v. 20. 9. 63, StRK EStG § 7 b R. 79). Zur Bauherrstellung s. Anm. 97, zur Bemessungsgrundlage s. Anm. 116. — Während bei der Schenkung unter Auflage der ganze Gegenstand geschenkt ist, setzt sich die *gemischte Schenkung* aus einem unentgeltlichen und einem entgeltlichen Teil zusammen und ist stl. dementsprechend zu behandeln (s. „Gemischte Schenkung“). Die Abgrenzung ist oft schwierig. Die gemischte Schenkung wird hinsichtlich ihres entgeltlichen Teils durch die synallagmatische Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung gekennzeichnet. Auflage ist dagegen nicht die Verpflichtung zu einer Leistung „für“ die Zuwendung, sondern „aus dem Wert“ der Zuwendung (BFH VI 81/62 U aaO).

Als Schenkung unter Auflage ist die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge durchgeführte Übertragung eines Grundstücks unter Übernahme der Lasten und Bestellung eines lebenslänglichen *Nutznießungsrechts* zugunsten des Schenkers anzusehen; dem Schenker verbleibt nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers (BFH VI 81/62 U aaO; VI 263/65 v. 21. 2. 67, BStBl. S. 311). BFH VI 107/62 aaO erkennt einen „Kaufvertrag“ zwischen Vater und Tochter über ein begünstigtes Objekt wirtschaftlich als Schenkung unter Auflage an. Überträgt ein Vater im Weg vorweggenommener Erbfolge ein von ihm errichtetes Objekt auf eines seiner Kinder mit der Verpflichtung, den Geschwistern ein sich nach dem realen Wert des übertragenen Objekts richtendes sog. *Gleichstellungsgeld* auszuzahlen, so liegt hierin uE idR keine gemischte Schenkung, sondern eine Schenkung unter Auflage (vgl. BFH I 82/60 U v. 21. 8. 62, BStBl. 1963 S. 178); das übernehmende Kind leistet nicht „für“ die Zuwendung, sondern „aus dem

Wert“ des zugewendeten Objekts (s. o.) und ist deshalb in vollem Umfang zur Fortsetzung der erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 1 berechtigt (aA *Kayser/Seithel*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 54/62 I). Bei unentgeltlicher Übereignung eines nach § 7 b begünstigten Objekts kann der Erwerber die erhöhten Absetzungen auch vornehmen, wenn er dem Rechtsvorgänger eine sog. unentgeltliche *Versorgungsrente* zugesagt hat (glA OFD Düss. v. 23. 8. 62, B S. 1190). Bei Versorgungsrenten fehlt es an einer Wechselbeziehung zwischen Leistung und Gegenleistung (daher keine gemischte Schenkung); s. auch § 10 Anm. 33.

Schutzbauten: Über das Verhältnis von § 7 b und § 7 des SchutzBauG s. Anm. 30.

Schwarzbauten sind nicht nach § 7 b EStG 1965—1975 begünstigt (s. Anm. 82).

Selbstnutzung ist seit dem Neuregelungsgesetz vom 16. 6. 64 (s. Anm. 5) keine Voraussetzung für § 7 b mehr (s. auch Anm. 71).

Städtebauförderung: Über das Verhältnis von § 7 b und § 82 g EStDV s. Anm. 26.

Stockwerk: An einzelnen Teilen eines Gebäudes kann — von Wohnungs- und Teileigentum iSd. § 1 Abs. 2 u. 3 WEG abgesehen — kein rechtliches und idR auch kein wirtschaftliches Eigentum begründet werden (BFH VI 202/64 v. 9. 7. 65, StRK EStG § 7 b R. 104). Wer die Aufstockung einer Etage finanziert, kann deshalb regelmäßig keine erhöhten Absetzungen geltend machen (aA DStPr. EStG § 7 b Nr. 6). Ebenso BFH aaO zum Ausbau des Erdgeschosses des Hauses eines Dritten durch Anbau einiger Zimmer, die mit den anderen Zimmern des Erdgeschosses unmittelbar verbunden sind. Ablehnend auch BFH VI 52/63 v. 31. 1. 64 (StRK EStG § 7 b R. 82) für den Fall, daß der Sohn auf dem Erdgeschoß eines seiner Mutter gehörenden Hauses das erste Obergeschoß errichtet, es zu einer Wohnung ausbaut und diese bezieht. Nach *Gürsching* (DStR 1969 S. 627) kann die Mutter so behandelt werden, als habe sie selbst den Aufbau errichtet und vom Sohn einen Baukostenzuschuß erhalten; die Mutter darf somit die erhöhten Absetzungen von den Herstellungskosten des Sohnes vornehmen.

Teilwertabschreibungen sind uE anstelle der Absetzungen nach § 7 b in einem VZ des 8jährigen Begünstigungszeitraums zulässig, nicht aber zusätzlich neben den erhöhten Absetzungen (s. im einzelnen Anm. 21).

Treuhand: Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Ziff. 1 Satz 2 AO 1977 = § 11 Ziff. 1—3 StAnpG). Dementsprechend stehen die erhöhten Absetzungen dem Treugeber zu (s. auch § 2 Anm. 40 f). Veranlaßt ein Stpfl. einen Angehörigen ein begünstigtes Objekt von einem Siedlungsunternehmen als Strohmann zu erwerben, weil dem Stpfl. wegen der Höhe seines Einkommens das Objekt nach den Vertragsbedingungen des Siedlungsunternehmens nicht verkauft würde, so soll der Stpfl. nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Objekts sein, selbst wenn er den Kaufpreis bezahlt hat, die Nutzungen zieht und die laufenden Kosten trägt (so FG Nürnberg. v. 26. 4. 68, EFG S. 517, rkr.); uE unzutreffend, da auch der Strohmann Treuhänder iSd. § 39 AO 1977 ist.

Übertragung stiller Reserven: Werden stille Reserven nach § 6 b oder § 6 c übertragen, so gilt gem. § 6 b Abs. 5 der nach dem Abzug verbleibende Betrag als Herstellungskosten. S. auch Anm. 112.

Unrechtmäßige Inanspruchnahme des § 7 b: s. Anm. 333.

Verlustklausel: Für nach § 7 b begünstigte Objekte gilt die Verlustklausel des § 7 a Abs. 6, wenn sich die Objekte im Betriebsvermögen eines gewerblichen, land- oder forstwirtschaftlichen oder eines der selbständigen Tätigkeit dienenden Betriebs befinden. In diesen Fällen sind ferner die besonderen Aufzeichnungspflichten nach § 7 a Abs. 9 zu beachten (s. auch Anm. 17).

Vermietung des § 7 b-Objekts steht den erhöhten Absetzungen nicht entgegen. Dient das Gebäude jedoch ausschließlich der vorübergehenden Beherbergung von Personen, so dient es nicht Wohnzwecken, so daß § 7 b keine Anwendung findet (s. Anm. 70—71).

Versorgungsrente für den Rechtsvorgänger bei Übertragung eines § 7 b-Objekts: s. „Schenkung unter Auflage“.

Wiederaufbau eines abgebrochenen Gebäudes ist nach § 7 b Abs. 1 begünstigt, gleichviel ob der Neubau an die Stelle eines (kriegs-)zerstörten, nur beschädigten oder noch voll bewohnbaren Gebäudes tritt, wenn der Neubau ein Objekt iSd. § 7 b darstellt (BFH IV 123/62 U v. 20. 12. 66, BStBl. 1967 S. 252; B 1967 S. 751); s. auch Anm. 62.

Wirtschaftliche Einheit: Zur begrifflichen Zusammenfassung mehrerer Gebäude zu einem einzigen Gebäude iSd. § 7 b EStG 1951—1961 s. Anm. 61.

Wirtschaftliches Eigentum: Über die Bedeutung im Rahmen des § 7 b s. Anm. 40.

Wochenendhaus kann begünstigtes Objekt iSd. § 7 b sein. Erforderlich ist, daß es zum ganzjährigen dauernden Aufenthalt geeignet ist (s. Anm. 71) und daß einem Daueraufenthalt nicht bautechnische oder baurechtliche Gründe entgegenstehen (s. Anm. 70).

Wohnung: Zum Begriff s. Anm. 65.

Zugewinnngemeinschaft (s. auch „Ehescheidung“): Der gesetzliche Zugewinnausgleich im Falle des Todes eines Ehegatten gemäß § 1371 Abs. 1 BGB (Erhöhung des gesetzlichen Erbteils um $\frac{1}{4}$) gilt als unentgeltlicher Erwerb (s. dazu Anm. 97). Beim Ausgleich des tatsächlichen Zugewinns auf Verlangen (§ 1371 Abs. 2 BGB) oder Ausschlagung (§ 1371 Abs. 3 BGB) liegt dagegen insoweit ein entgeltlicher Erwerb vor, als Ehegatte ein nach § 7 b begünstigtes Objekt in Anrechnung auf den Ausgleichsanspruch zu Alleineigentum erhält (BFH VIII R 175/74 v. 15. 2. 77, BStBl. S. 389). Stand das Gebäude im Miteigentum der Eheleute, so bleibt der Ausgleichsberechtigte hinsichtlich seines ursprünglichen Anteils als Bauherr nach § 7 b Abs. 1 begünstigt. Für den übergangenen Anteil kann er als Ersterwerber erhöhte Absetzungen nach § 7 b Abs. 3 in Anspruch nehmen (glA OFD Münster v. 14. 10. 69, Inf. 1970 S. 132; B 1970 S. 2147; *Doehlert*, StFolgen bei Auflösung der Güter- und Zugewinnngemeinschaft, Herne/Berlin 1973 S. 47 und 62; *Doehlert*, NWB F 3 S. 3706; aA DStPr. EStG § 7 b Nr. 11: im ganzen unentgeltlicher Erwerb).

Zweiterwerb, Zwischenerwerb: Zu den Begriffen s. Anm. 257. Zur Abschreibungsbegünstigung des Zweiterwerbs s. Anm. 254—260.