

§ 7b

idF des EStG 1981 v. 6. 12. 81 (BGBl. I S. 1249, 1560; BStBl. I S. 666),
geändert durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. 1982 I S. 235)

Erhöhte Absetzungen für Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen

(1) ¹Bei im Inland belegenen Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, die zu mehr als $66\frac{2}{3}$ vom Hundert Wohnzwecken dienen, kann abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 der Bauherr im Jahr der Fertigstellung und in den sieben folgenden Jahren jeweils bis zu 5 vom Hundert der Herstellungskosten oder ein Erwerber im Jahr der Anschaffung und in den sieben folgenden Jahren jeweils bis zu 5 vom Hundert der Anschaffungskosten absetzen. ²Nach 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. ³Übersteigen die Herstellungskosten oder die Anschaffungskosten bei einem Einfamilienhaus oder einer Eigentumswohnung 200 000 Deutsche Mark, bei einem Zweifamilienhaus 250 000 Deutsche Mark, bei einem Anteil an einem dieser Gebäude oder einer Eigentumswohnung den entsprechenden Teil von 200 000 Deutsche Mark oder von 250 000 Deutsche Mark, so ist auf den übersteigenden Teil der Herstellungskosten oder der Anschaffungskosten § 7 Abs. 4 anzuwenden. ⁴Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige das Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus, die Eigentumswohnung oder einen Anteil an einem dieser Gebäude oder an einer Eigentumswohnung

1. von seinem Ehegatten anschafft und bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen;
2. anschafft und im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung an den Veräußerer ein Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung oder einen Anteil an einem dieser Gebäude oder an einer Eigentumswohnung veräußert; das gilt auch, wenn das veräußerte Gebäude, die veräußerte Eigentumswohnung oder der veräußerte Anteil dem Ehegatten des Steuerpflichtigen zuzurechnen war und bei den Ehegatten im Zeitpunkt der Anschaffung und im Zeitpunkt der Veräußerung die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen;
3. nach einer früheren Veräußerung durch ihn wieder anschafft; das gilt auch, wenn das Gebäude, die Eigentumswohnung oder der Anteil im Zeitpunkt der früheren Veräußerung dem Ehegatten des Steuerpflichtigen zuzurechnen war und bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen.

(2) ¹Absatz 1 gilt entsprechend für Herstellungskosten, die für Ausbauten und Erweiterungen an einem Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder an einer Eigentumswohnung aufgewendet worden sind, wenn das Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder die Eigentumswohnung vor dem 1. Januar 1964 fertiggestellt und nicht nach dem 31. Dezember 1976 angeschafft worden ist. ²Weitere Voraussetzung ist, daß das Gebäude oder die Eigentumswohnung im Inland belegen ist und die ausgebauten oder neu

hergestellten Gebäudeteile zu mehr als 80 vom Hundert Wohnzwecken dienen.³Nach 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) ¹Der Bauherr kann 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.²Nachträgliche Herstellungskosten, die bis zum Ende des dritten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres entstehen, können abweichend von § 7a Abs. 1 vom Jahr ihrer Entstehung an so behandelt werden, als wären sie bereits im ersten Jahr des Begünstigungszeitraums entstanden.³Die Sätze 1 und 2 gelten für den Erwerber eines Einfamilienhauses, eines Zweifamilienhauses oder einer Eigentumswohnung und bei Ausbauten und Erweiterungen im Sinne des Absatzes 2 entsprechend.

(4) ¹Zum Gebäude gehörende Garagen sind 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.²Räume für die Unterstellung weiterer Kraftwagen sind stets als nicht Wohnzwecken dienend zu behandeln.

(5) ¹Erhöhte Absetzungen nach den Absätzen 1 und 2 kann der Steuerpflichtige nur für ein Einfamilienhaus oder für ein Zweifamilienhaus oder für eine Eigentumswohnung oder für den Ausbau oder die Erweiterung eines Einfamilienhauses, eines Zweifamilienhauses oder einer Eigentumswohnung in Anspruch nehmen.²Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, können erhöhte Absetzungen nach den Absätzen 1 und 2 für insgesamt zwei der in Satz 1 bezeichneten Gebäude, Eigentumswohnungen, Ausbauten oder Erweiterungen in Anspruch nehmen.³Den erhöhten Absetzungen nach den Absätzen 1 und 2 stehen die erhöhten Absetzungen nach § 7b in der jeweiligen Fassung ab Inkrafttreten des Gesetzes vom 16. Juni 1964 (BGBl. I S. 353) und nach § 15 Abs. 1 bis 4 des Berlinförderungsgesetzes in der Fassung des Gesetzes vom 11. Juli 1977 (BGBl. I S. 1213) gleich.⁴Ist das Einfamilienhaus, das Zweifamilienhaus oder die Eigentumswohnung (Erstobjekt) dem Steuerpflichtigen nicht bis zum Ablauf des Begünstigungszeitraums zuzurechnen, so kann der Steuerpflichtige abweichend von den Sätzen 1 bis 3 erhöhte Absetzungen bei einem weiteren Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus oder einer weiteren Eigentumswohnung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 (Folgeobjekt) in Anspruch nehmen, wenn er das Folgeobjekt innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren vor und drei Jahren nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem ihm das Erstobjekt letztmals zugerechnet worden ist, anschafft oder herstellt; entsprechendes gilt bei einem Ausbau oder einer Erweiterung eines Einfamilienhauses, Zweifamilienhauses oder einer Eigentumswohnung.⁵Im Fall des Satzes 4 ist der Begünstigungszeitraum für das Folgeobjekt um die Anzahl der Veranlagungszeiträume zu kürzen, in denen das Erstobjekt dem Steuerpflichtigen zugerechnet worden ist; hat der Steuerpflichtige das Folgeobjekt in einem Veranlagungszeitraum, in dem ihm das Erstobjekt noch zuzurechnen ist, hergestellt oder angeschafft oder einen Ausbau oder eine Erweiterung vorgenommen, so beginnt der

Begünstigungszeitraum für das Folgeobjekt abweichend von Absatz 1 mit Ablauf des Verwaltungszeitraums, in dem das Erstobjekt dem Steuerpflichtigen letztmals zugerechnet worden ist.

(6) ¹Ist ein Einfamilienhaus, ein Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung mehreren Steuerpflichtigen zuzurechnen, so ist Absatz 5 mit der Maßgabe anzuwenden, daß der Anteil des Steuerpflichtigen an einem dieser Gebäude oder an einer Eigentumswohnung, einem Einfamilienhaus, einem Zweifamilienhaus oder einer Eigentumswohnung gleichsteht; entsprechendes gilt bei dem Ausbau oder der Erweiterung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen, die mehreren Steuerpflichtigen zuzurechnen sind. ²Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn ein Einfamilienhaus, ein Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung ausschließlich dem Steuerpflichtigen und seinem Ehegatten zuzurechnen ist und bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen.

(7) Der Bauherr von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen kann abweichend von Absatz 5 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 vornehmen.

(8) *Bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, die nach dem 31. Dezember 1976 und vor dem 15. Juli 1977 angeschafft worden sind, gilt folgendes:*

1. *Anstelle der Absätze 1, 3 und 5 können die Vorschriften des § 7b in den bisherigen Fassungen oder des § 54 weiter angewendet werden.*
2. *¹Absatz 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle des 31. Dezember 1976 der 15. Juli 1977 tritt. ²Hat der Erwerber erhöhte Absetzungen nach Absatz 1 in Anspruch genommen, ist Absatz 2 nicht anzuwenden.**

Die Kommentierung des § 7b EStG 1981 wurde von
Rechtsanwalt Dr. Uwe **Clausen**, München, bearbeitet.
Gesamtverantwortung: Rechtsanwalt Dr. Arndt **Raupach**, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 7b

- | | |
|---|---|
| <p>I. Überblick zu § 7b</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rechtslage ab 1. 1. 77 2. Rechtslage ab 1. 1. 81 <p>II. Rechtsentwicklung des § 7b seit der EStReform</p> <p>III. Erstmalige Anwendung</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Erstmalige Anwendung der Neufassung v. 11. 7. 77 2. Erstmalige Anwendung der neuen Höchstgrenzen | <ol style="list-style-type: none"> a) Allgemeines b) Herstellung eines Gebäudes c) Erwerb eines Gebäudes <p>IV. Bedeutung der Änderungen des § 7b</p> <p>V. Geltungsbereich des § 7b ab 1. 1. 77</p> <p>VI. Verhältnis des § 7b zu anderen Vorschriften</p> <p>VII. Zurechnung der Änderungen der erhöhten Absetzungen; Verfahrensfragen</p> |
|---|---|

*) Gestrichen durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81.

Erläuterungen zu Abs. 1:**Erhöhte Absetzungen des Bauherrn und des Erwerbers**

Grund und Bedeutung der Änderungen

Anmerkungen:

- I. Die begünstigten Objekte beim Bauherrn (Satz 1)
- II. Die begünstigten Objekte beim Erwerber (Satz 1)
- III. Begünstigung aller Anschaffungen (Satz 1)
- IV. Nicht begünstigte Anschaffungen (Satz 4)

1. Zur Auslegung des Satzes 4
2. Ehegattengeschäfte (Satz 4 Ziff. 1)
3. Wechselseitige Anschaffungsgeschäfte, Tauschgeschäfte (Satz 4 Ziff. 2)
 - a) Wechselseitigkeit
 - b) Zeitlicher Zusammenhang
4. Rückkäufe (Satz 4 Ziff. 3)

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

Grund und Bedeutung der Änderungen

Anmerkungen: Abschreibungsvergünstigungen bei der Modernisierung von Altbauten

Erläuterungen zu Abs. 3:**Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen**

Grund und Bedeutung der Änderungen

Anmerkungen: Berücksichtigung nachträglicher Herstellungskosten

Erläuterungen zu Abs. 4:**Behandlung von Garagen bei der Wohnflächenberechnung**

Grund und Bedeutung der Änderungen

Erläuterungen zu Abs. 5:**Objektbeschränkung**

Grund und Bedeutung der Änderungen

Anmerkungen:

- I. Grundsätzliches zum Übertragungsrecht
- II. Voraussetzungen des Übertragungsrechts
 1. Beendigung der Zurechnung des Erstobjekts
 - a) Begriff des Erstobjekts
 - b) Beendigung der Zurechnung
 2. Anschaffung oder Herstellung eines Folgeobjekts innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums

- a) Begriff des Folgeobjekts
 - b) Anschaffung oder Herstellung des Folgeobjekts
 - c) Anschaffung oder Herstellung innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums
- III. Inanspruchnahme des Übertragungsrechts
 1. Erhöhte Absetzungen „abweichend von den Sätzen 1 bis 3“
 2. Begünstigungszeitraum beim Folgeobjekt

Erläuterungen zu Abs. 6:**Objektbeschränkung bei Anteilen an Objekten**

Grund und Bedeutung der Änderungen

Anmerkungen: Objektverbrauch und Übertragungsrecht bei Ehegatten

- I. Grundsätzliches
- II. Gemeinsame Objekte

Erläuterungen zu Abs. 7:**Erhöhte Absetzungen für Bauherren von Kaufeigenheimen usw.**

Grund und Bedeutung der Änderungen

Anmerkungen: Besserstellung des Erwerbers

Erläuterungen zu Abs. 8 aF:**Sonderregelung für Anschaffungen und Ausbauten in der Zeit v. 1. 1. bis 15. 7. 77**

Grund und Bedeutung der Änderungen
Anmerkungen:

I. Rechtsentwicklung des Abs. 8

II. Wahlrecht für Anschaffungen (Nr. 1)

III. Ausbauten und Erweiterungen
(Nr. 2)

Allgemeine Erläuterungen zu § 7b

Schrifttum: *Burhoff*, NWB F 3b S. 2229; o. V., Beispiele zur Steuervergünstigung für bestimmte Wohngebäude, NWB F 3b S. 2231; *Gérard*, NSt. Wohnungsbau, Abschreibungen, Darst. 2; *Henninger*, B 1977 S. 1822 betr. Übergang zum Folgeobjekt und B 1977 S. 1973 betr. Veräußerung von § 7b-Objekten an Kinder; *Kieschke*, DSStZ 1977 S. 419; *Längsfeld*, B 1977 S. 1331; *Mader*, Die neuen Steuervergünstigungen beim Erwerb von Altbauten, b + p 1977 S. 131; *Osswald*, Erhöhte Absetzungen für Altbauten, LSW Gr. 5 S. 655; *Richter*, Zweifelsfragen zu § 7b EStG 1977, NWB F 3b S. 2235; *Söffing*, FR 1977 S. 337 und Inf. 1977 S. 1313, 1337; *Stuhrmann*, BB 1977 S. 1035 und RWP 1977 S. 671; *Stuhrmann*, Inf. 1977 S. 193 betr. Umwandlung von Mietwohnhäusern in Eigentumswohnungen; *Orth*, NJW 1977 S. 1909; *Burhoff*, NWB F 3 S. 4517 (18. 12. 78) betr. Einzelfragen; *Fella*, StWa. 1978 S. 129 (Beispiele); *Henninger*, B 1978 S. 666 betr. Folgeobjekte; *Kanzler*, BB 1978 S. 86 betr. Wiederholung des Bauantrags; *Popp*, B 1978 S. 223 betr. Gestaltungsmöglichkeiten; *H. Richter*, NWB F 3 S. 4387 (27. 2. 78) betr. Folgeobjekt; *Westphal*, BB 1978 S. 1358 betr. Wochenend- und Ferienhäuser; *Dedner*, DSStR 1979 S. 425 betr. Wahl zwischen degressiver und § 7b-Abschreibung; *Fella*, NSt. Wohnungsbau Abschreib. Darst. 1; *Hanger*, B 1979 S. 468 betr. Wochenend- und Ferienhäuser; *Seithel*, DSStR 1979 S. 428 betr. Ausbauten und Erweiterungen; *Söffing*, DSStZ 1979 S. 225 betr. Erweiterungen; *Stuhrmann*, Inf. 1979 S. 539 betr. Übertragung zwischen geschiedenen Ehegatten; *Beker*, FR 1980 S. 258 (Anmerkungen zur Rspr. des BFH zu § 7b); *Henninger*, StLex. 3, 7, 55 betr. Wahlmöglichkeiten; *R. F. Meyer*, FR 1980 S. 591 betr. Objektbeschränkung; *Seithel*, FR 1980 S. 229 betr. abschnittsweise Errichtung eines Zweifamilienhauses; *Brosch*, Gebäude-AfA gemäß § 7 Abs. 5 oder § 7b nF?, DSStR 1982 S. 433; *Dedner*, DSStR 1982 S. 437 betr. Wahl zwischen § 7 Abs. 5 und § 7b; *Henninger*, StLex. 3, 7b, 101 betr. Sonderfälle; *B. Meyer*, DSStZ 1982 S. 209 betr. Objektverbrauch bei geschiedenen Ehegatten; *Römer*, BB 1982 S. 1235 betr. private Schwimmhalle; *Söffing*, Die Tauschklausel des § 7b Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 EStG, FR 1982 S. 323; o. V., B 1982 S. 1084; *Malten*, B 1982 S. 2371 betr. Wahl zwischen § 7 Abs. 5 und § 7b; *Scheffler*, BB 1983 S. 245 betr. Wahl zwischen § 7 Abs. 5 und § 7b. – S. auch Schrifttum zum 2. HStruktG v. 22. 12. 81: Einf. in das EStG Anm. 371.

I. Überblick zu § 7b**1. Rechtslage ab 1. 1. 77**

§ 7b wurde durch Ges. v. 11. 7. 77 neu gefaßt (zur Rechtsentwicklung seit der EStReform s. u. Anm. II), und zwar grundsätzlich mit Wirkung ab 1. 1. 77 (zur erstmaligen Anwendung s. im einzelnen u. Anm. III 1).

Die wichtigsten Änderungen sind

- Jede Anschaffung eines § 7b-Objekts ist begünstigt, ausgenommen Anschaffungsgeschäfte zwischen Ehegatten, wechselseitige Anschaffungen und Tauschgeschäfte sowie Rückkäufe von Objekten.
- Die § 7b-Absetzungen des Erwerbers sind vom Alter des angeschafften Gebäudes unabhängig.
- Die Abschreibungsbefugnis des Erwerbers nach § 7b erstreckt sich auch auf Gebäude, die unter die 3. KonjVO fallen.

- Für die erhöhten Absetzungen des Erwerbers spielen die Absetzungen früherer Eigentümer keine Rolle mehr.
- Die Beschränkung der § 7b-Absetzungen auf ein Objekt je Stpfl. (bei Ehegatten zwei Objekte) hat durch die neue Möglichkeit, nicht ausgenutzte Abschreibungsjahre auf ein anderes Objekt zu übertragen, an Härte verloren (insbes. bei Wohnortwechsel).
- Ausbauten und Erweiterungen von Altbauten sind nach Anschaffungen nur noch dann selbständig erhöht absetzbar, wenn der Erwerb vor dem 15. 7. 77 erfolgt ist.

Für Bauherren von § 7b-Objekten brachte die Neufassung durch das Ges. v. 11. 7. 77 nur eine einzige – allerdings wichtige – Änderung gegenüber der durch Gesetz und Verwaltungspraxis geprägten bisherigen Rechtslage: die Möglichkeit, nicht ausgenutzte Abschreibungsjahre auf ein anderes Objekt (Folgeobjekt) zu übertragen.

Für Erwerber von § 7b-Objekten ergibt sich aus der Neufassung seit 1977 eine erheblich verbesserte Rechtslage; die wirtschaftliche Bedeutung der Neufassung liegt somit nicht auf dem Baumarkt, sondern auf dem Käufermarkt.

Keine Änderungen gegenüber § 7b aF (s. Erl. auf weißen Blättern) brachte die Neufassung für

- die begünstigten Objekte (Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen, die zu mehr als $66\frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dienen; s. § 7b Anm. 65–76);
- den achtjährigen Begünstigungszeitraum (s. § 7b Anm. 130);
- die Höhe der erhöhten Absetzungen von jährlich bis zu 5 vH (s. § 7b Anm. 131);
- die lineare Abschreibung des übersteigenden Betrags (s. § 7b Anm. 181);
- die lineare Restwertabschreibung von grundsätzlich 2,5 vH (s. § 7b Anm. 173–174);
- die Behandlung von Garagen bei der Wohnflächenberechnung (s. § 7b Anm. 303–310);
- die besondere Abschreibungsregelung für Bauherren von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen (2×5 vH auf alle Objekte; s. § 7b Anm. 371–383).

2. Rechtslage ab 1. 1. 81

Durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81 wurden für die begünstigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten neue Höchstgrenzen festgesetzt und mit § 34f eine zusätzliche Förderung in Form einer sog. Kinderkomponente geschaffen. In ihrer Grundkonzeption blieb die Vorschrift gegenüber § 7b EStG 1975 (s. Erl. auf weißen Blättern) unverändert.

Höchstgrenzen: Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen können bis zu 20 000 DM, von Zweifamilienhäusern bis zu 250 000 DM erhöht abgeschrieben werden; die Höchstgrenzen wurden also um je 50 000 DM angehoben. Zur erstmaligen Anwendung der neuen Höchstgrenzen s. u. Anm. III 2.

Sog. Kinderkomponente (§ 34f): § 7b hat mit dem durch das 2. HStruktG neu eingeführten § 34f eine Ergänzung erfahren; die neue Vorschrift soll den Erwerb von Wohneigentum für kinderreiche Familien fördern. Sie sieht dazu eine StErmäßigung von jährlich je 600 DM ab dem zweiten Kind des Stpfl. als Abzug von der StSchuld vor, solange der Stpfl. die erhöhten Absetzungen nach § 7b in Anspruch nimmt (s. im einzelnen Erl. zu § 34f).

II. Rechtsentwicklung des § 7b seit der EStReform

Zur Rechtsentwicklung des § 7b ab seiner Einfügung in das EStG im Jahre 1949 bis zum EStG 1975 s. § 7b Anm. 4–6; tabellarische Übersicht dort in Anm. 10.

Das EStReformG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) beließ die Vorschrift unverändert in der Fassung des EStG 1971/74. Zwar war in den ersten Eckwertbeschlüssen der Bundesregierung v. 11. 6. 71 (Bulletin Nr. 95/1971 v. 23. 6. 71) eine Umgestaltung des § 7b unter Übergang zu einer gleichmäßig wirkenden Begünstigungsmethode vorgesehen (vgl. auch *Klotz*, BB 1974 S. 177). Dies und die in § 170 des Entw. eines Dritten StReformG (BT Drucks. 7/1470 S. 100) vorgesehene Neufassung wurden aber anläßlich der EStReform nicht verwirklicht.

Durch Ges. zur Förderung von Investitionen und Beschäftigung v. 23. 12. 74 (BGBl. I S. 3676; BStBl. 1975 I S. 48) wurde ein neuer Abs. 4 zur Begünstigung des Zweiterwerbs eingefügt; Anlaß war die krisenhafte Entwicklung der Wohnungsbauwirtschaft (s. dazu § 7b Anm. 254–260).

Durch Ges. über steuerl. Vergünstigungen bei der Herstellung oder Anschaffung bestimmter Wohngebäude v. 11. 7. 77 (BGBl. I S. 1213; BStBl. I S. 360) wurde § 7b neu gefaßt; über die damit verbundenen Änderungen s. o. Anm. I; zur erstmaligen Anwendung s. u. Anm. III 1. Es handelt sich um die zweite Neufassung dieser Vorschrift; die erste erfolgt durch das Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 64 (BGBl. I S. 353; BStBl. I S. 384; s. dazu § 7b Anm. 5).

Durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. 1982 I S. 235) wurden die Höchstgrenzen der begünstigten Anschaffungs- oder Herstellungskosten um je 50 000 DM auf 200 000 DM für Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen sowie auf 250 000 für Zweifamilienhäuser erhöht (zur erstmaligen Anwendung s. u. Anm. III 2). Ferner wurde ergänzend § 34f neu eingefügt, wonach sich bei Inanspruchnahme des § 7b die ESt. um je 600 DM für das zweite und jedes weitere Kind des Stpfl. vermindert (Abzug von der StSchuld; s. Erl. zu § 34f).

III. Erstmalige Anwendung

1. Erstmalige Anwendung der Neufassung v. 11. 7. 77

§ 7b idF des Ges. v. 11. 7. 77 ist grundsätzlich rückwirkend ab dem 1. 1. 77 anzuwenden (§ 52 Abs. 10a EStG 1977). Zur erstmaligen Anwendung der neuen Höchstgrenzen von 200 000 bzw. 250 000 DM s. u. III 2.

Die Neufassung gilt bei

- **Herstellung:** für nach dem 31. 12. 76 hergestellte Einfamilien-, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen (über Zeitpunkt der Herstellung s. § 7b Anm. 111 und 125).
- **Ausbau und Erweiterung** von Altbauten (vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt): Bei Fertigstellung eines Ausbaus oder einer Erweiterung vor dem 1. 1. 77 gilt § 7b in der bis dahin geltenden Fassung, bei Fertigstellung nach dem 31. 12. 76 gilt die Neufassung (Abschn. 52 Abs. 1 Nr. 2 EStR 1981). Bei nach dem 15. 7. 77 angeschafften Objekten entfällt die selbständige Abschreibungsvergünstigung auf Ausbauten und Erweiterungen (§ 7b Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 8 Nr. 2 Satz 1; s. u. Erl. zu Abs. 8 Anm. III).
- **Erwerb:** für nach dem 31. 12. 76 angeschaffte Einfamilien-, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen, wenn die Anschaffung auf einem nach dem 31. 12. 76 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder einem

gleichstehenden Rechtsakt beruht; dies gilt auch für Objekte, die durch § 1 der 3. KonjVO von erhöhten Absetzungen nach § 7b ausgeschlossen waren (Abschn. 52 Abs. 2 EStR 1981; s. dazu u. Erl. zu Abs. 1 Anm. II).

Rechtswirksamer obligatorischer Vertrag: Ein Anschaffungsvertrag über ein § 7b-Objekt ist an dem Tage rechtswirksam abgeschlossen, an dem er notariell beurkundet wird (Abschn. 52 Abs. 1 Nr. 3 EStR 1981) oder an dem der Formmangel durch Vollzug geheilt wird (§ 313 Satz 2 BGB; vgl. *Palandt/Heinrichs*, 41. Aufl. 1982 § 313 BGB Anm. 14).

Gleichstehender Rechtsakt: Als dem rechtswirksamen obligatorischen Vertrag gleichstehender Rechtsakt sind zB eine unwiderrufliche notarielle Ankaufsverpflichtung, der Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren oder die Einweisung in ein neues Grundstück bei Enteignung anzusehen. Ein unwiderrufliches Verkaufsangebot ist uE kein gleichstehender Rechtsakt; es kommt auf die Verpflichtung des Erwerbers an.

- **Erwerb zwischen 1. 1. und 15. 7. 77:** Zum Wahlrecht s. u. Erl. zu Abs. 8 Anm. II.

2. Erstmalige Anwendung der Höchstgrenzen nach dem 2. HStruktG

a) Allgemeines

Die erstmalige Anwendung der neuen Höchstgrenzen von 200 000 bzw. 250 000 DM für die begünstigten Aufwendungen gem. Abs. 1 Satz 3 idF des 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (s. o. II) ist in dem durch dieses Gesetz gleichfalls neu gefaßten § 52 Abs. 10 EStG 1981 geregelt.

Stichtag ist der **29. 7. 81**. Maßgebend ist

- bei Herstellung eines § 7b-Objekts der Beginn der Bauarbeiten oder die Stellung des Antrags auf Baugenehmigung nach diesem Tag (s. u. b; dort auch zu Ausbauten und Erweiterungen),
- bei Erwerb eines Gebäudes der dem Erwerb zugrunde liegende Rechtsakt, insbes. also der Abschluß des Kaufvertrags, nach diesem Tag (s. u. c).

Nach Auffassung von *Horlemann* (FR 1982 S. 222 und B 1982 S. 1432) können die neuen Höchstgrenzen erst ab VZ 1982 zur Anwendung kommen. Es gelte § 52 Abs. 1 EStG 1981; § 52 Abs. 10 regelt nicht das Inkrafttreten, sondern enthalte zusätzliche Tatbestandsvoraussetzungen zur Anwendung des § 7b. UE nicht zutreffend: Abs. 10 geht Abs. 1 vor (s. Abs. 1 Satz 1). Abs. 10 regelt die erstmalige Anwendung der geänderten Bestimmungen des § 7b nicht für einen bestimmten VZ, sondern durch zeitliche Abgrenzung der begünstigten Objekte. Diese Gesetzestechnik ist keineswegs neu (vgl. § 52 Abs. 6 EStG 1981 vor Änderung durch das 2. HStruktG: Anwendung des § 6b auf Veräußerungen von Grund und Boden nach dem 30. 6. 70) und rechtfertigt sich aus dem Bestreben des Gesetzgebers, gesetzliche Förderungsmaßnahmen schnellstmöglich wirksam werden zu lassen. Die Rückbeziehung des Inkrafttretens auf den Tag des Kabinettsbeschlusses oder einen vergleichbaren Tag soll verhindern, daß die Wirtschaft Investitionen bis zum Abschluß des Gesetzgebungsverfahrens zurückstellt; denn dies würde der politischen Zielsetzung gerade zuwiderlaufen.

Wenn also bei § 7b-Objekten Baubeginn, Bauantrag oder Erwerbsakt nach dem 29. 7. 81 liegen, so gilt § 7b idF des 2. HStruktG v. 22. 12. 81, dh. mit den neuen Höchstgrenzen (Bayern v. 19. 1. 82, StEK EStG § 7 Nr. 137 = B 1982 S. 622; glA *Bordewin*, FR 1982 S. 223). Bei Anschaffungen in der Zeit vom 30. 7. bis 31. 12. 81 gelten diese für den VZ 1981; bei Neubauten wird es in der Praxis auf den VZ 1982 hinauslaufen, da die § 7b-Abschreibung Fertigstellung des Gebäudes voraussetzt (s. § 7b Anm. 125; ebenso *Kieschke u. a.*, DStZ 1982 S. 72).

b) Herstellung eines Gebäudes

Ist mit den Bauarbeiten nach dem 29. 7. 81 begonnen worden, gelten die neuen Höchstgrenzen von 200 000 bzw. 250 000 DM (§ 52 Abs. 10 Satz 2 EStG

1981). Der Antrag auf Baugenehmigung spielt dann keine Rolle, kann also schon vor dem Stichtag gestellt sein. Über Beginn der Bauarbeiten s. Erl. zu § 7 Abs. 5 Anm. II 2a auf grünen Blättern.

Ist Antrag auf Baugenehmigung nach dem 29. 7. 81 gestellt worden, so finden die neuen Höchstgrenzen von 200 000 bzw. 250 000 DM für die begünstigten Aufwendungen Anwendung (§ 52 Abs. 10 Satz 1 EStG 1981). Über Bauantrag und Zeitpunkt der Antragstellung s. § 7b Anm. 81–82. Das gilt uE auch, wenn der Stpfl. mit den Bauarbeiten schon vor Antragstellung begonnen hat; andernfalls wäre es überflüssig, auf den Bauantrag abzustellen.

Beginn der Bauarbeiten und Antrag auf Baugenehmigung vor dem 30. 7. 81: Es bleibt bei den alten Höchstgrenzen von 150 000 bzw. 200 000 DM (§ 52 Abs. 10 Satz 3 EStG 1981).

Ausbauten und Erweiterungen von Altbauten (dh. vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt) sind unter den Voraussetzungen des § 7b Abs. 2 selbständig begünstigt. Für die Anwendung der neuen Höchstgrenzen von 200 000 DM bei Ausbau oder Erweiterung eines Einfamilienhauses (ggf. Eigentumswohnung) oder 250 000 DM bei Ausbau oder Erweiterung eines Zweifamilienhauses gelten nach § 52 Abs. 10 Satz 4 die Sätze 1–3 entsprechend. Maßgebend ist demnach entweder

- Beginn der Ausbaurbeiten oder Erweiterungsbauten nach dem 29. 7. 81, wenn Bauantrag oder Bauanzeige vorher erfolgten oder gar nicht erforderlich sind (Satz 2),
- Bauantrag nach dem 29. 7. 81 (Satz 1) oder
- Bauanzeige nach dem 29. 7. 81, wenn diese anstelle der Baugenehmigung baurechtlich ausreichend ist (glA *Kieschke u. a.*, DStZ 1982 S. 72).

c) Erwerb eines Gebäudes

Die neuen Höchstgrenzen von 200 000 bzw. 250 000 DM gelten für den Erwerber eines § 7b-Objekts, wenn das Gebäude auf Grund eines nach dem 29. 7. 81 rechtswirksam abgeschlossen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft worden ist (§ 52 Abs. 10 Satz 2 EStG 1981). Bei Vertragsabschluß vor dem 30. 7. 81 gelten die alten Höchstgrenzen (Satz 3).

Über Vertragsabschluß und gleichstehenden Rechtsakt s. o. III 1.

IV. Bedeutung der Änderungen des § 7b

Die Abschreibungsvergünstigung des § 7b ist in der Grundkonzeption im wesentlichen gleich geblieben (s. o. Anm. I). Während aber die früheren Fassungen in erster Linie auf Bauherren zugeschnitten waren und den Erwerber nur unter engeren Voraussetzungen begünstigten, ist ab 1977 eine Gleichstellung von Bauherren und Erwerber erfolgt; die Abschreibungsvergünstigung wurde auf **alle Anschaffungen** von bestehenden Einfamilien-, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen – gleich welchen Alters – ausgedehnt. Über die Abschreibungsvergünstigungen für Modernisierungsmaßnahmen bei Altbauten s. Anmerkungen zu den Erl. zu Abs. 2.

Mit der Neufassung werden insbes. vermögenspolitische und wohnungspolitische, aber auch städtebauliche und arbeitsmarktpolitische Zielsetzungen verfolgt (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/286 S. 11; Bericht des FinAussch., BTDrucks. 8/463 S. 1–2). Die Einbeziehung aller vorhandenen Einfamilien-, Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen in die § 7b-Begünstigung – ohne Rücksicht darauf, ob für das Objekt zuvor bereits ein anderer erhöhte Absetzun-

gen in Anspruch genommen hat – soll dazu beitragen, daß sich die Eigentumsbildung künftig stärker als bisher über Umschichtungen im vorhandenen Wohnungsbestand vollzieht; denn die Zahl der Wohnungen sei inzwischen etwa so groß wie die Zahl der Haushalte (Begr. zum RegE aaO).

Die neu geschaffene Möglichkeit, die § 7b-Absetzungen gleichsam „mitzunehmen“ und das noch zur Verfügung stehende Abschreibungsvolumen auf ein anderes Objekt (Folgeobjekt) zu übertragen, soll der Mobilität der Wohnungseigentümer dienen und insbes. Hemmnisse abbauen, die infolge des Objektverbrauchs der Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit an einem anderen Ort und dem damit verbundenen Wohnortwechsel entgegenstanden (Begr. zum RegE aaO S. 13; Bericht des FinAussch. aaO S. 2).

V. Geltungsbereich des § 7b seit 1. 1. 77

Persönlicher Geltungsbereich: Dieser hat sich gegenüber der früheren Rechtslage (s. § 7b Anm. 12) dadurch erweitert, daß nunmehr alle Erwerber von § 7b-Objekten die Begünstigung beanspruchen können, und zwar in vollem Umfang und unabhängig von den Abschreibungen der Voreigentümer. S. Erl. zu Abs. 1 Satz 1.

Sachlicher Geltungsbereich: Dieser ist unverändert geblieben (s. § 7b Anm. 13). Über die Einbeziehung von Altbauten s. Erl. zu Abs. 1.

Räumlicher Geltungsbereich: § 7b nF gilt für Gebäude im Gebiet der Bundesrepublik und – anders als § 7b aF (s. § 7b Anm. 5 aE und Anm. 391) – nach Maßgabe des § 15 BerlinFG nunmehr auch in Westberlin (s. Anm. I zu Abs. 1).

Auslandsbeziehungen: Daß § 7b nur für Gebäude im Bundesgebiet und in Westberlin in Anspruch genommen werden kann, galt nach hM schon bisher (s. § 7b Anm. 15), ist jetzt jedoch in Abs. 1 und Abs. 2 ausdrücklich klargestellt. § 7b gilt auch für beschränkt Stpfl.

VI. Verhältnis des § 7b zu anderen Vorschriften

Das Verhältnis zu anderen Vorschriften, insbes. zu § 7a, der Rahmenvorschrift für erhöhte Absetzungen, sowie zu den im EStG (insbes. § 7 Abs. 4 und 5, § 7 Abs. 1 Satz 4, Teilwertabschreibung gem. § 6 Abs. 1) und außerhalb des EStG (insbes. Modernisierungsaufwand gem. § 82a EStDV) geregelten Abschreibungen hat durch die Neufassung des § 7b keine Änderung erfahren. Es gilt weiterhin das in § 7b Anm. 17–30 Ausgeführte.

Wahl zwischen degressiver AfA und § 7b: Zur Frage, wann die degressive AfA den erhöhten Absetzungen nach § 7b vorzuziehen ist, s. Erl. zu § 7 Abs. 5 Anm. II 3 auf grünen Blättern.

§ 34f ergänzt die Abschreibungsvergünstigung des § 7b in Form einer StErmäßigung für Stpfl. mit zwei und mehr Kindern (s. Erl. zu § 34f).

VII. Zurechnung der erhöhten Absetzungen, Verfahrensfragen

Zurechnung der erhöhten Absetzungen: Die erhöhten Absetzungen stehen weiterhin grundsätzlich dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer des Objekts zu (§ 39 Abs. 1 AO), in Ausnahmefällen dem wirtschaftlichen Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). S. dazu § 7b Anm. 40. Bei mehreren Beteiligten werden die erhöhten Absetzungen anteilig aufgeteilt (s. § 7b Anm. 135–139); die Höchstgrenzen ermäßigen sich anteilig (s. hier Erl. zu Abs. 1 Satz 3).

Verfahrensfragen: Hinsichtlich der Geltendmachung der erhöhten Absetzungen hat sich durch die Neufassung nichts geändert. Über die Beantragung eines Freibetrages auf der LStKarte und die spätere Veranlagung von Amts wegen s. § 7b Anm. 44. Über Herabsetzung der EStVorauszahlungen und das Veranlagungsverfahren s. § 7b Anm. 43.
Über den Antrag auf StErmäßigung nach § 34f s. Erl. dort.

Erläuterungen zu Abs. 1: Erhöhte Absetzungen des Bauherrn und des Erwerbers

Änderungen:

Satz 1: Der bisher nur auf den Bauherrn bezogene Grundtatbestand des Abs. 1 Satz 1 wurde durch *Ges. v. 11.7.77* auf Erwerber ausgedehnt; die Abschreibungsberechtigung eines Erwerbers ist der des Bauherrn nicht mehr nachrangig, sondern steht in Voraussetzungen und Rechtsfolgen selbständig und gleichwertig neben dem Recht des Bauherrn. – Satz 1 sagt nunmehr ausdrücklich, daß das begünstigte Objekt im Inland belegen sein muß. Im Tatbestand nicht mehr enthalten ist die Voraussetzung, daß der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 64 gestellt sein muß.

Satz 3 enthält seit der Neufassung durch *Ges. v. 11. 7. 77* die zusätzliche Bestimmung, daß bei einem Anteil des Stpfl. am begünstigten Objekt nur der entsprechende Teilbetrag der Höchstgrenze gilt. Durch 2. *HStruktG v. 22. 12. 81* wurden die Höchstgrenzen für die Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen auf 200 000 DM für Einfamilienhäuser sowie Eigentumswohnungen (bisher 150 000 DM) und auf 250 000 DM für Zweifamilienhäuser (bisher 200 000 DM) heraufgesetzt. Zur erstmaligen Anwendung s. o. Allg. Erl. III 2.

Satz 4 ist neu angefügt; nicht begünstigt sind danach Anschaffungsgeschäfte zwischen zusammenlebenden Ehegatten (Nr. 1), wechselseitige Anschaffungsgeschäfte und Tauschgeschäfte (Nr. 2) und Rückkäufe von Objekten (Nr. 3).

Bedeutung der Änderungen:

Satz 1: Die Abschreibungsberechtigung des Erwerbers ist der des Bauherrn in vollem Umfang gleichgestellt. Begünstigt ist jeder entgeltliche Erwerb. Ob es sich um Erst-, Zweit- oder Dritterwerb usw. handelt, ist unbeachtlich. Die Regelungen über den Ersterwerb und den Zweiterwerb (§ 7b Abs. 3 und Abs. 4 aF) konnten daher gestrichen werden.

Als Folge des eigenständigen Abschreibungsrechts, das in der Person jedes Erwerbers erneut in vollem Umfang (8 × 5 vH) entsteht, ist auch die bisherige Abhängigkeit vom Abschreibungsverhalten der Voreigentümer entfallen (zur früheren Rechtslage s. § 7b Anm. 1 „Begünstigte Personen“, Anm. 251 und Anm. 259).

Die Ergänzung, daß die Objekte im Inland belegen sein müssen, bedeutet keine materielle Rechtsänderung, sondern eine gesetzliche Verankerung der bisher herrschenden Rechtsauffassung (s. § 7b Anm. 15). Für die Neufassung des § 7b wurde die Voraussetzung „Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31. 12. 64“ wegen Zeitablaufs als entbehrlich angesehen (so *Söffing*, Inf. 1977 S. 315). Für Gebäude ohne Baugenehmigung (sog. Schwarzbauten) ist dadurch eine materielle Rechtsänderung eingetreten, s. u. Anm. I. Auch Objekte mit Bauantrag zwischen dem 9. 5. und 31. 12. 73, für die erhöhte Absetzungen

bisher durch die 3.KonjVO generell ausgeschlossen waren (s. §7b Anm. 45–54), fallen jetzt bei Erwerb nach dem 31. 12. 76 erstmals unter §7b (s. u. Anm. II).

Satz 3: Die Anhebung der Höchstgrenzen für die begünstigten Aufwendungen hat zur Folge, daß innerhalb des 8-Jahres-Zeitraums (s. §7b Anm. 125 und 130) nunmehr bei voller Ausnutzung auf Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen jährlich 10000 DM nach §7b abgeschrieben werden können (bisher 7500 DM), auf Zweifamilienhäuser jährlich 12500 DM (bisher 10000 DM).

Die Regelung, daß bei Anteilen an Objekten die Höchstgrenzen dem Anteil entsprechend herabzusetzen sind, stellt die der Höchstbetragsregelung schon bisher von der FinVerw. gegebene Auslegung auf eine gesetzliche Grundlage (vgl. *Längsfeld*, B 1977 S. 1332; *Söffing*, Inf. 1977 S. 317/318 und FR 1977 S. 338; *Stubermann*, BB 1977 S. 1035).

Satz 4 schließt die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen in bestimmten Fällen ausdrücklich aus (s. u. Anm. IV).

Grund der Änderung:

Satz 1: Mit der Einbeziehung aller entgeltlichen Erwerbsvorgänge in die Abschreibungsvergünstigung und der Gleichstellung von Erwerbern und Bauherrn werden vor allem vermögens- und wohnungspolitische Zielsetzungen verfolgt (s. o. Allg. Erl. Anm. IV).

Satz 3: Durch die Erhöhung der Höchstgrenzen sollen wirtschaftliche Anreize zur Schaffung neuen Wohnungsraums gegeben werden (Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/843 S. 8).

Satz 4: Der Ausschluß der erhöhten Absetzungen erfolgte, weil diese Vorgänge nicht der vermögenspolitischen Zielsetzung der Vorschrift entsprechen (Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/286 S. 13 und 14).

Anmerkungen:

I. Die begünstigten Objekte beim Bauherrn (Abs. 1 Satz 1)

Begünstigte Objekte: Begünstigt ist – wie bisher – die Herstellung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen, die zu mehr als 66²/₃vH Wohnzwecken dienen (s. §7b Anm. 65–76).

Inland: Begünstigt sind nach dem Gesetzeswortlaut nur im Inland belegene Objekte (ebenso schon der Gesetzeswortlaut vor dem Neuregelungsgesetz v. 16. 6. 64; s. §7b Anm. 15). Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik und von Westberlin (s. §1 Anm. 24). Der neue §7b gilt gem. Art. 5 des Ges. v. 11. 7. 77 auch in Westberlin, und zwar uE unmittelbar, nicht erst über §15 BerlinFG nF (so aber *Söffing*, Inf. 1977 S. 217); §15 BerlinFG nF bestimmt nur, welche Besonderheiten bei der Anwendung des §7b in Westberlin gelten.

[Anschluß S. 11]

Antrag auf Baugenehmigung: Der Bauantrag ist im Tatbestand des neuen § 7 b nicht mehr enthalten. Eine Versagung der erhöhten Absetzungen bei Schwarzbauten kommt deshalb nicht mehr in Betracht (zur früheren Rechtslage s. § 7 b Anm. 80 und 82 aE).

3. KonjVO: Bauherren von Objekten, bei denen § 7 b auf Grund der 3. KonjVO ausgeschlossen ist (Bauantrag nach dem 8. 5. 73 und vor dem 1. 1. 74; s. § 7 b Anm. 50), können auch künftig keine erhöhten Absetzungen beanspruchen (anders die Erwerber solcher Objekte, s. u. Anm. II); eine Änderung hielt der FinAussch. im Interesse der Ernsthaftigkeit künftiger Konjunkturlenkungsmaßnahmen nicht für vertretbar (vgl. Ber. des FinAussch., BTDrucks. 8/463 S. 3; S t u h r m a n n, BB 1977 S. 1036).

Neubau: Wie bisher ist nur die Neuerrichtung eines Einfamilienhauses usw. begünstigt, nicht die Renovierung eines bestehenden Gebäudes (s. § 7 b Anm. 60). Anders bei nachträglichen Herstellungskosten auf ein angeschafftes Objekt (s. Erl. zu Abs. 3). Über Ausbauten und Erweiterungen s. Erl. zu Abs. 2.

Rohbau: Nach Rspr. und FinVerw. sind die Aufwendungen zum Erwerb eines Rohbaus keine Herstellungskosten (zweifelhaft; s. § 7 b Anm. 60). Diese Streitfrage ist auch nach der Neufassung weiterhin offen. Die FinVerw. nimmt ein nach § 7 b begünstigtes Anschaffungsgeschäft an (s. u. Anm. II).

Fertigstellung: Nur wenn der Bauherr das Objekt fertigstellt, kann er die erhöhten Absetzungen beanspruchen (s. § 7 b Anm. 60); vorher beginnt der Begünstigungszeitraum nicht (s. § 7 b Anm. 125). Die Tatsache und der Zeitpunkt der Fertigstellung haben also ihre bisherige Bedeutung behalten (aA offenbar S t u h r m a n n, BB 1977 S. 1035).

II. Die begünstigten Objekte beim Erwerber (Abs. 1 Satz 1)

Hinsichtlich der Art der begünstigten Objekte und der Belegenheit im I n l a n d gilt das in Anm. I Ausgeführte. Die Entscheidung, ob ein angeschafftes Gebäude als Einfamilienhaus oder Zweifamilienhaus anzusehen ist, richtet sich nach der tatsächlichen baulichen Gestaltung im Zeitpunkt der Anschaffung (BdF v. 30. 9. 77, Ziff. I. 4, BStBl. I S. 457).

Alter des Gebäudes: Abweichend vom bisherigen Recht können die Aufwendungen zur Anschaffung jedes Ein- oder Zweifamilienhauses und jeder Eigentumswohnung unabhängig von ihrem Alter abgeschrieben werden.

Mehrfamilienhaus: Die Anschaffung eines Gebäudes mit mehr als zwei Wohnungen ist auch dann nicht begünstigt, wenn der Erwerber es anschließend zB zu einem Zweifamilienhaus umgestaltet oder wenn er nach der Anschaffung Eigentumswohnungen bildet (BdF aaO Ziff. I. 4). Der Erwerb der so geschaffenen Wohnungen durch Dritte ist jedoch eine begünstigte Anschaffung (s. u.).

Bei Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen ist infolge der Neufassung des Abs. 1 Satz 1 (Schaffung einer eigenständigen Abschreibungsbefugnis des Erwerbers) künftig zweifelsfrei, daß die Anschaffung der durch nachträgliche Teilungserklärung (§ 8 WEG) gebildeten Eigentumswohnungen den Erwerber zu erhöhten Absetzungen berechtigt (glA L ä n g s f e l d, B 1977 S. 1331; S t u h r m a n n, BB 1977 S. 1035; zum bisherigen Meinungsstand s. § 7 b Anm. 243).

Rohbau: Die strittige Frage, ob Aufwendungen für den Erwerb eines Rohbaus, den der Erwerber anschließend zu einem Ein- oder Zweifamilien-

haus fertigstellt, nach § 7 b begünstigte Anschaffungskosten (so seit jeher die FinVerw.; vgl. jetzt Abschn. 56 Abs. 6 Satz 1 EStR 1975) oder begünstigte Herstellungskosten (so unsere Auffassung; s. § 7 b Anm. 60) oder überhaupt nicht nach § 7 b begünstigt sind (so der BFH; s. § 7 b Anm. 243), hat durch die Neufassung keine Klärung erfahren. S ö f f i n g (Inf. 1977 S. 317) folgt auch für § 7 b nF der Auffassung der FinVerw., die uE jedenfalls den Vorzug vor der Rechtsansicht des BFH verdient, sofern man nicht den Rohbauerwerb als Teil des Herstellungsvorgangs ansieht (s. § 7 b Anm. 243).

3. KonjVO: Erhöhte Absetzungen sind künftig auch von den Anschaffungskosten solcher Gebäude und Eigentumswohnungen zulässig, die unter die 3. KonjVO fallen (Bauantrag nach dem 8. 5. 73 und vor dem 1. 1. 74), sofern die Anschaffung auf Grund eines nach dem 31. 12. 76 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages oder gleichstehenden Rechtsaktes erfolgt (BdF v. 30. 9. 1977, Ziff. I. 8, BStBl. I S. 457). Über obligatorischen Vertrag und gleichstehenden Rechtsakt s. Allg. Erl. Anm. II. 2. Die 3. KonjVO ist durch Art. 4 des Ges. v. 11. 7. 77 entsprechend geändert worden. Die Ausdehnung der Abschreibungsvergünstigungen auf alle Anschaffungen ab dem 1. 1. 1977 ließ einen weiteren Ausschluß dieser Objekte nicht mehr gerechtfertigt erscheinen (vgl. auch L ä n g s f e l d , B 1977 S. 1334; S ö f f i n g , Inf. 1977 S. 316). Bei den Bauherren dieser Gebäude oder Eigentumswohnungen verbleibt es aber bei der bisherigen Regelung, so daß sie auch ab dem VZ 1977 erhöhte Absetzungen nicht vornehmen können; das gleiche gilt für Erwerber im Falle der Anschaffung auf Grund eines vor dem 1. 1. 77 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages oder gleichstehenden Rechtsaktes (BdF aaO).

III. Begünstigung aller Anschaffungen

Begünstigt ist jede entgeltliche Anschaffung eines § 7 b-Objekts (über begünstigte Objekte s. o. Anm. I), mit Ausnahme der in Abs. 1 Satz 4 angeführten Anschaffungsvorgänge (s. u. Anm. IV) sowie mißbräuchlicher Gestaltungen iSd. § 42 AO 1977.

Jede Anschaffung führt zur vollen Abschreibungsvergünstigung (8 × 5 vH und anschließende Restwertabschreibung), unabhängig, ob und inwieweit Voreigentümer erhöhte Abschreibungen vorgenommen haben. Bei jeder Anschaffung entsteht also das volle Abschreibungsrecht in der Person des jeweiligen Erwerbers neu. Theoretisch kann jetzt ein Objekt alle 8 Jahre veräußert und vom jeweiligen Erwerber jeweils mit 40 vH seiner Anschaffungskosten abgeschrieben werden (vgl. S ö f f i n g , FR 1977 S. 338).

Jahr der Anschaffung: Da Bauherren- und Erwerberabschreibung selbständig nebeneinander stehen, können im Jahr der Anschaffung sowohl der Bauherr als auch der Erwerber erhöhte Absetzungen jeweils im höchstzulässigen Umfang geltend machen (BdF v. 30. 9. 77, Ziff. I. 7, BStBl. I S. 457); eine Aufteilung zwischen Bauherr und Erwerber wie früher (s. § 7 b Anm. 251) findet nicht mehr statt.

Unentgeltlicher Erwerb: Anschaffungskosten fallen nur bei entgeltlichem Erwerb an; auch für den neuen § 7 b bleiben bei unentgeltlichem Erwerb die bisherigen Rechtsgrundsätze maßgebend. Danach setzt der unentgeltliche Erwerb keinen neuen Begünstigungszeitraum und kein eigenes Abschreibungsrecht des Rechtsnachfolgers in Lauf. Vielmehr tritt dieser (bei Einzel- wie bei Gesamtrechtsnachfolge) an die Stelle des Rechtsvorgängers

und kann daher die erhöhten Abschreibungen nur mit dem Abschreibungs-
satz und für den Zeitraum fortführen, der für den Rechtsvorgänger ge-
golten hätte (s. § 7 b Anm. 97 und 116; vgl. auch B 1977 S. 1726).

IV. Nicht begünstigte Anschaffungen (Abs. 1 Satz 4)

1. Zur Auslegung des Abs. 1 Satz 4

In Abs. 1 Satz 4 wird die Abschreibungsvergünstigung des § 7 b für be-
stimmte Anschaffungsgeschäfte ausgeschlossen, die nach der Begr. zum RegE
nicht mit der vermögenspolitischen Zielsetzung der Vorschrift in Einklang
stehen (BTDrucks. 8/286 S. 14). UE handelt es sich dabei — von bestimm-
ten Rückkauffällen abgesehen — nicht um Fälle mißbräuchlicher Gestal-
tungen iSd. § 42 AO 1977 (so aber BdF v. 30. 9. 77, Ziff. I. 11, BStBl. I
S. 457), sondern um rechtspolitisch unerwünschte Inanspruchnahmen. Miß-
bräuchliche Rechtsgestaltungen sind unabhängig von Abs. 1 Satz 4 im
Rahmen des § 42 AO 1977 zusätzlich ausgeschlossen (ebenso Begr. zum
RegE aaO; L ä n g s f e l d , B 1977 S. 1332).

Entsprechend ihrer Zielrichtung, rechtspolitisch unerwünschte Anschaf-
fungsvorgänge von der Begünstigung auszuschließen, ist die Vorschrift in
den Fällen auszulegen, in denen sie Sachverhalte erfaßt, die eigentlich nicht
erfaßt werden dürften (vgl. dazu S ö f f i n g , Inf. 1977 S. 318 und 319). So-
weit kein Verstoß gegen die mit § 7 b verfolgten Gesetzeszwecke zu erken-
nen ist und auch kein Mißbrauch iSd. § 42 AO 1977 vorliegt, sind uE
Korrekturen geboten. In diesen Fällen erscheinen die generellen Regeln
des Satzes 4 als zu weit gefaßt und daher im Wege der sog. teleologischen
Reduktion die Einschränkungen geboten, deren Fehlen das Gesetz nach der
ihm immanenten Teleologie als unvollständig erscheinen lassen (vgl. L a r -
e n z , Methodenlehre, 2. Aufl. 1969 S. 369—374).

2. Ehegattengeschäfte (Abs. 1 Satz 4 Ziff. 1)

Bei Ehegatten, die unbeschr. stpfl. sind und auch nicht dauernd getrennt
leben, also die Voraussetzung des § 26 Abs. 1 erfüllen, läßt sich durch die
entgeltliche Übertragung eines Objekts (oder eines Anteils daran) von
einem auf den anderen kein Anspruch auf erhöhte Absetzungen schaffen.
Damit soll der Möglichkeit begegnet werden, durch Eigentumsverlagerung
innerhalb der Ehegemeinschaft alle acht Jahre erneut dasselbe Objekt er-
höht abschreiben zu können (vgl. S ö f f i n g , Inf. 1977 S. 318; L ä n g s -
f e l d , B 1977 S. 1036). Daß eine Zusammenveranlagung tatsächlich erfolgt,
ist nicht erforderlich (S ö f f i n g aaO; s. auch § 7 b Anm. 343 betr. Objekt-
begrenzung).

Keine Anwendung findet Satz 4 Ziff. 1 bei getrennt lebenden Ehegatten
oder wenn einer der beiden Ehegatten beschränkt stpfl. ist. Da insoweit
uE grundsätzlich auch § 42 AO 1977 nicht eingreift, können Übertragun-
gen zwischen den Ehegatten hier also zu mehrfacher Inanspruchnahme des
§ 7 b beim selben Objekt führen. Insbes. hinsichtlich der Fälle der beschr.
Stpfl. (§§ 50 Abs. 1, 9 Abs. 1 Ziff. 7, 7 b) äußert S ö f f i n g aaO Bedenken
gegen die Verfassungsmäßigkeit der Ehegattensklausel (aA L ä n g s f e l d
aaO).

Anschaffungsgeschäfte zwischen Eltern und Kindern fallen weder unter die
Ausschlußklausel des Satz 4 Ziff. 1, noch unter die der Ziff. 2 (wechselseitige
Anschaffungsgeschäfte; s. u. Anm. IV. 3). GlA S t u h r m a n n , BB
1977 S. 1037; S ö f f i n g , FR 1977 S. 339; H e n n i n g e r , B 1977
S. 1973. Deshalb können Eltern, wenn die Abschreibungsbegünstigung bei

ihnen ausgelaufen ist, das Objekt an ein Kind verkaufen, das seinerseits weitere 8 Jahre lang die erhöhten Absetzungen vornehmen kann. H e n n i n g e r aaO hält eine mißbräuchliche Gestaltung iSd. § 42 AO 1977 für möglich, wenn der Kaufpreis dem Kind für längere Zeit gestundet wird oder wenn die Eltern die Mittel dem erwerbenden Kind zur Verfügung stellen.

3. Wechselseitige Anschaffungsgeschäfte und Tauschgeschäfte (Abs. 1 Satz 4 Ziff. 2)

a) Wechselseitigkeit von Anschaffungen

Wechselseitige Anschaffungen und der Tausch von Ein- und Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen sind nach Satz 4 Ziff. 2 von den erhöhten Absetzungen ausgeschlossen. Der Tatbestand ist erfüllt, wenn jeder der Geschäftspartner in seiner Person zugleich Veräußerer und Erwerber eines Objektes ist und die wechselseitigen Übertragungen der beiden Objekte in zeitlichem Zusammenhang stehen. Als eine Person gilt dabei nach Satz 4 Ziff. 2, 2. Halbs., auch eine Ehegemeinschaft von unbeschr. stpfl. und zusammenlebenden Ehegatten.

Gleichartigkeit der Objekte ist nicht erforderlich; es können wechselseitig eine Eigentumswohnung gegen ein Zweifamilienhaus veräußert bzw. getauscht werden (glA S t u h r m a n n , BB 1977 S. 1036). Die Ausschlussklausel des Satz 4 Ziff. 2 greift auch ein, wenn eines der Objekte nicht zu mehr als 66 $\frac{2}{3}$ % vH Wohnzwecken dient (glA S t u h r m a n n aaO S. 1037). Ist eines der veräußerten Gebäude jedoch ein Mehrfamilienhaus, so greift die Ausschlussklausel nicht ein (glA S t u h r m a n n aaO).

Identität von Veräußerer und Erwerber: Der Gesetzeswortlaut verlangt eine Anschaffung von demjenigen, an den der Anschaffende sein eigenes Objekt veräußert. Folglich greift der Ausschlussstatbestand nicht bei Geschäften zwischen drei und mehr Personen ein (glA S ö f f i n g , FR 1977 S. 339 und Inf. 1977 S. 319; S t u h r m a n n , aaO S. 1037).

Ehegatten (Satz 4 Ziff. 2, 2. Halbs.): Im Rahmen der wechselseitigen Anschaffungen und Tauschgeschäfte gelten Ehegatten als eine Person, wenn sie unbeschr. stpfl. sind und zusammen leben und diese Voraussetzungen sowohl im Zeitpunkt der Anschaffung als auch im Zeitpunkt der Veräußerung vorliegen.

Beispiel: Die Ehefrau A verkauft ein ihr gehörendes Objekt an den Ehemann B. Gleichzeitig verkauft der Ehemann A ein ihm gehörendes Objekt an die Ehefrau B („Verkauf über Kreuz“). Die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen ist nach Abs. 1 Satz 4 ausgeschlossen.

Die Vorschrift begegnet insoweit verfassungsrechtlichen Bedenken (glA S ö f f i n g , Inf. 1977 S. 319).

b) Zeitlicher Zusammenhang

Was unter zeitlichem Zusammenhang zu verstehen ist, läßt das Gesetz offen. Nach BdF v. 30. 9. 77, Ziff. I. 11 (BStBl. I S. 457) ist ein zeitlicher Zusammenhang immer anzunehmen, wenn zwischen der Anschaffung durch den Stpfl. und der Veräußerung an den anderen ein **Zeitraum von weniger als 2 Jahren** liegt; als maßgebend sieht BdF die Zeitpunkte der notariellen Vertragsabschlüsse an.

Ob die starre Festlegung des BdF auf eine 2-Jahres-Frist als Untergrenze eine zutreffende Auslegung des Tatbestandsmerkmals „im zeitlichen Zusammenhang“

darstellt, kann bezweifelt werden. Sie wird jedenfalls vom Stpfl. der von *Stuhrmann* (BB 1977 S. 1036) „bei einer Auslegung der Bestimmung nach Sinn und Zweck“ gewonnenen 4-Jahres-Frist vorgezogen werden. Die Frage, welcher Sinn und Zweck derselben Bestimmung das BdF zu 2 Jahren und *Stuhrmann* zu 4 Jahren geführt haben, läßt verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift wegen mangelnder Bestimmtheit aufkommen.

UE kommt es für die Frage, ob ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb und Veräußerung vorliegt, nicht auf die formalen Akte der notariellen Verbriefung an. Entscheidend ist uE, ob der Wechselseitigkeit der Geschäfte wirtschaftlich gesehen ein **einheitlicher Entschluß** zugrunde liegt. Die Entschlüsse zu Geschäft und Gegengeschäft müssen also zeitlich zusammenhängen. Sinn und Zweck der Vorschrift ist uE nicht, Wechselseitigkeit schlechthin zu bekämpfen, sondern nur solche wechselseitigen Geschäfte aus der Vergünstigung auszunehmen, bei denen „bei wirtschaftlicher Betrachtung kein neues Wohnungseigentum geschaffen wird“ (vgl. *Söffing*, Inf. 1977 S. 318), also ohne ernsthafte sonstige wirtschaftliche Gründe vorhandenes Wohnungseigentum ausgetauscht wird (wenn auch zivilrechtlich mittels zweier Kaufverträge), um auf diese Weise in den Genuß der Abschreibungsvergünstigung zu gelangen (aA *Stuhrmann* aaO: auf vernünftige wirtschaftliche Gründe in Einzelfällen komme es nicht an). Wie *Söffing* aaO mit Recht ausführt, erfüllt der Ausschlußtatbestand des Abs. 1 Satz 4 Ziff. 2 nur unvollkommen den Zweck, den der Gesetzgeber ihm zugedacht hat. Im Wege der hier vertretenen teleologischen Reduktion (s. dazu oben Anm. IV. 1) lassen sich aber uE für einzelne Fallgruppen vernünftige Ergebnisse erzielen. Im einzelnen:

1. **Beispiel:** Arbeitnehmer A wird von Bonn nach Hamburg versetzt, ArbN B gleichzeitig von Hamburg nach Bonn. Beide veräußern einander wechselseitig ihre § 7 b-Objekte. Der seinem Wortlaut nach erfüllte Ausschlußtatbestand greift uE nach seinem immanenten Sinngehalt auch dann nicht ein, wenn die Veräußerungen am selben Tage verbrieft werden. Nach *Söffing* aaO kann dieses Ergebnis nur über einen Ringtausch (A verkauft erst an seinen Freund C in Hamburg, dann verkauft C an B und B an A) erreicht werden; die teleologische Reduktion verdient uE den Vorzug vor der Gesetzesumgehung.

2. **Beispiel:** Das Ehepaar A hat eine Eigentumswohnung, die ihr wegen der Kinder inzwischen zu klein geworden ist. Das Ehepaar B bewohnt ein Grundstück, das ihnen aus Altersgründen zu groß geworden ist. Die wechselseitige Veräußerung ist uE für beide nach § 7 b begünstigt, weil für eine Versagung des Abschreibungsrechts nicht der geringste Anlaß besteht, wenn man von der mangelnden Gesetzesqualität absieht. Nach *Söffing* aaO läßt sich das rechtspolitisch gewünschte Ergebnis wiederum nur über einen Ringtausch erreichen.

3. **Beispiel:** A, B und C tauschen ohne Aufpreise ihre gleich großen und gleichwertigen Eigentumswohnungen innerhalb eines größeren Wohngebäudes aus (A an B, B an C, C an A). Alle drei bleiben in ihren bisherigen Wohnungen wohnen, um der Abzugsbegrenzung für Schuldzinsen nach § 21 a auszuweichen. — § 7 b Abs. 1 Satz 4 Ziff. 2 verlangt Identität zwischen Veräußerer und Erwerber; nur eine Auslegung gegen den Wortlaut könnte zur Versagung der Abschreibungsvergünstigung im Rahmen des Ringtausches führen. *Söffing* aaO geht von der Abschreibungsbezugnis der Beteiligten aus und bezweifelt das Eingreifen von § 42 AO.

4. Rückkäufe (Abs. 1 Satz 4 Ziff. 3)

Nach Abs. 1 Satz 4 Ziff. 3 sind alle Anschaffungsgeschäfte von der Abschreibungsvergünstigung ausgeschlossen, die sich auf ein Objekt beziehen, daß dem Stpfl. früher bereits einmal gehört hat. Dem stellt Ziff. 3, 2. Halbsatz den Fall gleich, daß das Gebäude im Zeitpunkt der früheren Veräußerung dem Ehegatten zuzurechnen war und daß bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 (unbeschr. Stpfl.; nicht getrennt leben) vor-

liegen. Nach S ö f f i n g , Inf. 1977 S. 319 sprechen die Stellung der Worte „im Zeitpunkt der früheren Veräußerung“ und das Wort „vorliegen“ (statt „vorgelegen haben“) dafür, daß die Rückerwerbsklausel auch dann zur Anwendung kommt, wenn im Veräußerungszeitpunkt die Ehegatten noch nicht verheiratet waren oder bei ihnen in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung trotz bestehender Ehe nicht vorgelegen haben. UE nicht überzeugend: Im Zeitpunkt der früheren Veräußerung muß das Gebäude „dem Ehegatten“ zuzurechnen gewesen sein.

Beispiel (nach S ö f f i n g aaO): Die A erbt von ihrem Vater ein Einfamilienhaus. Aus finanziellen Gründen muß sie es verkaufen. Später heiratet sie den B, der das Haus rückerwirbt. Satz 4 Ziff. 3, 2. Halbsatz steht der Abschreibungsvergünstigung des B entgegen. Anders nur, wenn die A das Haus direkt an B verkauft hätte, und beide erst später geheiratet hätten.

Ziff. 3, 2. Halbsatz, wonach Eheleute in Rückerwerbsfällen wie ein Stpfl. behandelt werden, ist uE verfassungsrechtlich nicht haltbar.

Zwischeneigentümer: Nach dem Wortlaut der Ziff. 3 kommt es für den Ausschluß der erhöhten Absetzungen nicht darauf an, ob Zwischeneigentümer vorhanden gewesen sind. Auch insoweit geht die Vorschrift über das im Rahmen des Begünstigungszwecks des § 7 b nicht Gewollte hinaus und bedarf der teleologischen Reduktion (s. o. Anm. IV. 1 und 3).

Erläuterungen zu Abs. 2:

Erhöhte Absetzungen für Ausbauten und Erweiterungen

Änderungen: Der Kreis der Objekte (Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen), bei denen Herstellungskosten für Ausbauten und Erweiterungen erhöht abgeschrieben werden können, ist gem. Satz 1 eingeschränkt worden; für nach dem 31. 12. 76 angeschaffte Objekte kommt die selbständige Abschreibungsvergünstigung des Abs. 2 nicht mehr in Betracht.

Satz 2 ist dahingehend ergänzt worden, daß das Gebäude im Inland belegen sein muß.

Grund und Bedeutung der Änderungen: Schon nach § 7 b Abs. 2 EStG 1965—1975 kamen die selbständigen erhöhten Absetzungen auf Ausbauten und Erweiterungen für den Bauherrn oder den Erwerber nur in Betracht, wenn das Objekt vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt war. Soweit der B a u h e r r eines solchen Objekts unter der Geltung des § 7 b idF des Ges. v. 11. 7. 77 noch Eigentümer ist und den Ausbau oder die Erweiterung durchführt, ist keine Änderung der Rechtslage eingetreten; die erhöhten Absetzungen nach Abs. 2 stehen ihm zu. Anders beim E r w e r b e r : Da nach dem neuen § 7 b Abs. 1 Satz 1 künftig jede Anschaffung nach dem 31. 12. 76 begünstigt ist, wurde bei erworbenen Objekten zur Vermeidung einer zweifachen Inanspruchnahme des § 7 b die Abschreibungsbegünstigung für Ausbauten und Erweiterungen auf solche Objekte eingeschränkt, die vor dem 1. 1. 77 angeschafft worden sind (vgl. Begr. zum RegE, BT-Drucks. 8/286 S. 14). Ohne diese Regelung könnte zB ein verheirateter Stpfl. unter den Voraussetzungen des § 7 b

Abs. 5 Satz 2 nF ein Abschreibungsvolumen von DM 300 000 bzw. DM 400 000 ausschöpfen (DM 150 000 bzw. DM 200 000 auf die Anschaffungskosten des nach dem 31. 12. 76 erworbenen Einfamilien- oder Zweifamilienhauses; DM 150 000 bzw. DM 200 000 auf den Ausbau).

Satz 2: Die Ergänzung, daß das Gebäude im Inland liegen muß, ist Folge der entsprechenden Ergänzung des Abs. 1 Satz 1 (s. Erl. dazu).

Anmerkungen:

Abschreibungsvergünstigungen bei der Modernisierung von Altbauten

Als Abschreibungsvergünstigungen bei der Altbaumodernisierung kommen § 7 b Abs. 2 EStG, § 82 a EStDV und § 14 b BerlinFG (neu eingefügt durch Ges. v. 11. 7. 77) in Betracht. Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang aber auch die Einbeziehung nachträglicher Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage (s. Anmerkungen zu den Erl. zu Abs. 3).

§ 82 a EStDV und der neue § 14 b BerlinFG stimmen hinsichtlich des Katalogs der begünstigten Modernisierungsmaßnahmen (zB sanitäre Anlagen, Heizungs- und Warmwasseranlagen, Fahrstühle, Umbau von Türen und Fenstern) und des erforderlichen Gebäudealters (vor dem 1. 1. 57 fertiggestellt) überein. Der Abschreibungsmodus des § 14 b BerlinFG ist jedoch günstiger als der des § 82 a EStDV (über weitere Unterschiede vgl. S ö f f i n g, Inf. 1977 S. 339).

Verhältnis des § 14 b BerlinFG zu § 7 b: Da § 114 b BerlinFG nur auf Mehrfamilienhäuser Anwendung findet, dh. auf Gebäude mit mehr als zwei Wohnungen (§ 14 a Abs. 1 Satz 1 BerlinFG nF), ist die Anschaffung oder der Ausbau bzw. die Erweiterung eines solchen Gebäudes niemals nach § 7 b Abs. 1 oder Abs. 2 (aF oder nF) begünstigt.

Verhältnis von § 82 a EStDV zu § 7 b: § 7 b Abs. 1 (aF oder nF) findet tatbestandsmäßig auf vor dem 1. 1. 57 hergestellte Gebäude keine Anwendung.

§ 7 b Abs. 2 a F konnte bei einem Gebäude neben § 82 a EStDV in Frage kommen, aber auf verschiedene Wirtschaftsgüter bezogen, nämlich § 7 b aF auf den Ausbau oder die Erweiterung, § 82 a EStDV auf bestimmte — im Rahmen des Ausbaus eingefügte — katalogmäßig und enumerativ aufgeführte Anlagen und Einrichtungen (Anlage 7 zur EStDV). Die Aufwendungen für diese Anlagen und Einrichtungen schieden aus der Bemessungsgrundlage für den nach § 7 b Abs. 2 aF selbständig abzuschreibenden Ausbau aus. Die so bereinigten Ausbaukosten wurden nach § 7 b abgeschrieben, die Anlagen und Einrichtungen gesondert nach § 82 a EStDV.

Durch die Neufassung des § 7 b Abs. 2 ist — vereinfacht gesagt — folgende Änderung eingetreten: Früher war die Anschaffung der Altbauten nicht begünstigt, wohl aber der Ausbau; heute ist die Anschaffung begünstigt, nicht aber der Ausbau. Die Altbaumodernisierung wird also künftig nur noch durch § 82 a EStDV gefördert. Über die Einbeziehung nachträglicher Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen s. Anm. zu den Erl. zu Abs. 3. — Im einzelnen:

Zu unterscheiden ist zwischen dem Altbaueigentümer, der das Gebäude — vor dem 1. 1. 64 — als Bauherr fertiggestellt hat, und dem Altbaueigentümer, der das Gebäude nicht gebaut, sondern irgendwann einmal anschafft hat. Dem Bauherrn-Altbaueigentümer steht die selbständige Abschreibungsvergünstigung des § 7 b Abs. 2 wie bisher zu, und daneben — gesondert für bestimmte Wirtschaftsgüter, s. o. — die erhöhten Absetzungen nach § 82 a EStDV.

Der Erwerber-Altbaueigentümer kann für einen Ausbau nur dann § 7 b Abs. 2 in Anspruch nehmen, wenn er das Gebäude vor dem 16. 7. 77 erworben hat (§ 7 b Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 8 Ziff. 2 Satz 1); daneben kommt dann § 82 a EStDV für ihn in Betracht, gesondert für bestimmte Wirtschaftsgüter (s. o.). Abs. 8 Ziff. 2 Satz 1 nF dehnt den zeitlichen Anwendungsbereich des Abs. 2 von Anschaffungen vor dem 1. 1. 77 auf Anschaffungen vor dem 16. 7. 77 aus. Die Anwendung der Vergünstigung auf Ausbauten gem. Abs. 2 hängt bei Anschaffungen in diesem Zeitraum aber davon ab, daß der Stpfl. darauf verzichtet, bereits die erhöhten Absetzungen auf die Anschaffung selbst (also nach dem neuen § 7 b Abs. 1) in Anspruch zu nehmen (Abs. 8 Ziff. 2 Satz 2). Dadurch wird auch für diesen Zeitraum (1. 1. 77 bis 15. 7. 77) eine gleichzeitige Inanspruchnahme der Absetzungen nach Abs. 1 und nach Abs. 2 des § 7 b verhindert, die nach dem Tatbestand des § 7 b Abs. 2 aF für die Vergangenheit nicht möglich war und auch nach dem Tatbestand des § 7 b Abs. 2 nF für die Zukunft nicht möglich ist.

Bei Anschaffung eines Altbaus nach dem 15. 7. 77 greift § 7 b Abs. 2 künftig nicht mehr ein (wohl aber § 7 b Abs. 1 für die Anschaffung). Modernisierungsmaßnahmen sind dann nur noch über § 82 a EStDV begünstigt, setzen also ein vor dem 1. 1. 57 fertiggestelltes, zu 50 vH Wohnzwecken dienendes Gebäude (auch Mehrfamilienhaus) voraus. Über nachträgliche Herstellungskosten s. Anm. zu den Erl. zu Abs. 3.

Erläuterungen zu Abs. 3: Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen

Änderungen: Die früher in Abs. 3 enthaltene Regelung der Abschreibungsvergünstigung des Ersterwerbers (s. § 7 b Anm. 240—253) ist entfallen (s. Erl. zu Abs. 1 Satz 1). Abs. 3 beinhaltet jetzt die Bestimmungen zur Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen (bisher Abs. 5).

Satz 1 (Nachholungsrecht des Bauherrn) entspricht inhaltlich Abs. 5 Satz 1 aF (s. § 7 b Anm. 269—279). **Satz 2** entspricht Abs. 5 Satz 2 aF, enthält aber zusätzlich die ausdrückliche Feststellung, daß die in den ersten vier Jahren entstandenen nachträglichen Herstellungskosten berücksichtigungsfähig sind. **Satz 3** ist entsprechend der Ausdehnung des Grundtatbestands in Abs. 1 Satz 1 auf Erwerber dahingehend neu gefaßt, daß das Nachholrecht nicht mehr nur Erst- und Zweiterwerbern, sondern allen Erwerbern zusteht. Die bisherige Möglichkeit des Ersterwerbers, vom Bauherrn unterlassene erhöhte Absetzungen nachzuholen (s. § 7 b Anm. 289), ist entfallen. Der frühere Satz 3, wonach in den ersten drei Jahren mindestens die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 vorzunehmen sind, wurde gestrichen.

Bedeutung der Änderung: Zur Streichung der Ersterwerbervorschriften s. Erl. zu Abs. 1 Satz 1. Mit der Neufassung des Satz 1 sind keine materiellen Rechtsänderungen verbunden. Das gleiche gilt grundsätzlich auch für Satz 2; zugleich werden hier durch den neuen Wortlaut aus der bisherigen Fassung entstandene Auslegungsprobleme gelöst (s. u. Anm.). Satz 3 stellt den Erwerber auch hinsichtlich der Nachholbefugnis dem Bauherrn gleich. Der Wegfall des früheren Satz 3 (Mindest-AfA) bedeu-

tet keine Rechtsänderung, da auch für § 7 b hier die allgemeine Regelung des § 7 a Abs. 3 gilt, nach der in jedem Jahr des Begünstigungszeitraums mindestens die Absetzungen nach § 7 Abs. 4 vorzunehmen sind (Begr. zum RegE, BT-Drucks. 8/286 S. 14).

Grund der Änderungen: Satz 1 und 2 wurden inhaltlich verbessert, durch den neuen Satz 2 zugleich Auslegungsprobleme beseitigt (s. u. Anm.). Die Neufassung des Satz 3 ist Folge der Ausdehnung des § 7 b auf alle Anschaffungen. Die bisherige Befugnis des Ersterwerbers, vom Bauherrn nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen nachzuholen, war mit der Systematik der Neufassung nicht mehr in Einklang zu bringen, weil jedem Erwerber jetzt ohnehin bereits das volle Abschreibungsvolumen zur Verfügung steht; die Beibehaltung der früheren Regelung hätte zu einem Abschreibungsvolumen über 40 vH geführt (vgl. Begr. zum RegE aaO S. 14; S t u h r m a n n, BB 1977 S. 1037). Der frühere Satz 3 ist wegen der auch für § 7 b geltenden allgemeinen Bestimmung des § 7 a Abs. 3 überflüssig geworden.

Anmerkungen:

Berücksichtigung nachträglicher Herstellungskosten

Die Berücksichtigung nachträglicher Herstellungskosten im Rahmen erhöhter Absetzungen nach § 7 b richtet sich nach zwei Vorschriften: § 7 a Abs. 1 und § 7 b Abs. 3 Satz 2.

§ 7 a Abs. 1, wonach nachträgliche Herstellungskosten ab dem Jahr ihrer Entstehung bis zum Ende des Begünstigungszeitraums erhöht abgesetzt werden können, gilt bei § 7 b-Objekten nur für nachträgliche Herstellungskosten, die im fünften bis achten Jahr des Begünstigungszeitraums entstehen; dafür kommen jährlich 5 vH, maximal also 4×5 vH in Betracht.

§ 7 b Abs. 3 Satz 2 gilt für in den ersten vier Jahren des Begünstigungszeitraums entstandene nachträgliche Herstellungskosten. Die frühere Fassung (Abs. 5 Satz 2 aF) gab zu Zweifeln Anlaß, ob nachträgliche Herstellungskosten der ersten drei oder der ersten vier Jahre berücksichtigungsfähig waren (s. § 7 b Anm. 280).

Verhältnis zur Nachholungsregelung des Satzes 1: Die Regelung des Satzes 2, daß nachträgliche Herstellungskosten der ersten vier Jahre so behandelt werden, als seien sie bereits im ersten Jahr entstanden, führt in Verbindung mit dem Recht, nicht ausgenutzte Absetzungen nachholen zu dürfen (Satz 1) dazu, daß von den Herstellungskosten im Jahr ihrer Entstehung $5 \text{ vH} \times \text{Anzahl der Jahre ab dem Jahr der Fertigstellung des Gebäudes}$ abgesetzt werden können, so daß im Ergebnis von den nachträglichen Herstellungskosten im Begünstigungszeitraum 40 vH abzugsfähig sind (vgl. S ö f f i n g, Inf. 1977 S. 320). § 7 a Abs. 3, wonach mindestens die lineare AfA vorzunehmen ist, greift bei dieser Nachholung der Absetzungen auf nachträgliche Herstellungskosten nicht ein (s. § 7 b Anm. 283).

Nicht Voraussetzung ist, daß die nachträglichen Herstellungskosten im Zusammenhang mit einer echten Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen iSd. Satzes 1 beschrieben werden. Dies stellt jetzt die Neufassung des Satzes 2 sicher, nachdem die frühere Fassung insoweit nicht eindeutig war (glA L ä n g s f e l d, B 1977 S. 1332).

Nachträgliche Herstellungskosten des Erwerbers: Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für den Erwerber. Wendet er zB zu Modernisierungszwecken innerhalb seines Begünstigungszeitraumes Herstellungskosten auf,

so kann er diese zu insgesamt 40 vH abschreiben, wenn sie in den ersten vier Jahren nach der Anschaffung entstehen (Abs. 3 Satz 3 iVm. Satz 1 und 2), dagegen nur mit jährlich bis zu 5 vH, also höchstens zu 20 vH, wenn sie im fünften oder einem späteren Jahr seines Begünstigungszeitraums entstehen (§ 7 a Abs. 1 Satz 1). Eine steuerlich optimale Gestaltung wird erreicht bei Erwerb eines Altbaus zu AK unter der Höchstgrenze des Abs. 1 Satz 3 (zB für 100 000 DM), nachträglichen HK bis zur Höchstgrenze gem. Abs. 3 und zusätzlicher gesonderter Abschreibung bestimmter Einrichtungen gem. § 82 a EStDV (s. dazu Anm. zu den Erl. zu Abs. 2).

Nachträgliche Anschaffungskosten des Erwerbers: Für nachträgliche Anschaffungskosten gilt ebenfalls der Grundsatz, daß diese Kosten ab dem Jahr ihrer Entstehung die Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen erhöhen (§ 7 a Abs. 1 Satz 2 iVm. Satz 1). Die Neufassung des § 7 b Abs. 3 läßt allerdings weiterhin offen, ob in den ersten vier Jahren anfallende nachträgliche Anschaffungskosten als im Jahr der Anschaffung angefallen gelten, also insoweit wie nachträgliche Herstellungskosten behandelt werden können. Abs. 3 Satz 3 nF sagt lediglich, daß die von Herstellungskosten sprechenden Sätze 1 und 2 auch für den Erwerber gelten; von nachträglichen Anschaffungskosten ist nicht die Rede. UE besteht für eine Ungleichbehandlung nachträglicher Anschaffungskosten und nachträglicher Herstellungskosten im Rahmen des Abs. 3 kein Grund, so daß die Regelungslücke zu Gunsten des Erwerbers zu schließen ist.

Erläuterungen zu Abs. 4:

Behandlung von Garagen bei der Wohnflächenberechnung

Änderungen: Die früher in Abs. 4 enthaltene Regelung der Abschreibungsbegünstigung des Zweiterwerbers (s. § 7 b Anm. 254—260) ist entfallen (s. Erl. zu Abs. 1 Satz 1). Abs. 4 beinhaltet jetzt die bisher in Abs. 6 befindlichen Bestimmungen über die Behandlung von Garagen bei der Wohnflächenberechnung (s. dazu § 7 b Anm. 300—311). Abs. 4 Satz 1 entspricht bei einer redaktionellen Änderung (Wegfall der überflüssigen Verweisung auf die vorstehenden Absätze) inhaltlich ganz Abs. 6 Satz 1 aF. Abs. 4 Satz 2 ist wortgleich mit Abs. 6 Satz 2 aF.

Grund und Bedeutung der Änderungen: Zur Streichung der Zweiterwerbsvorschriften s. Erl. zu Abs. 1 Satz 1, dort insbes. „Bedeutung“ und „Grund“ der Änderungen. Die Regelung der Behandlung von Garagen ist unverändert geblieben. Da die früheren Abs. 3 und 4 (Erst- und Zweiterwerber) ersatzlos gestrichen worden sind, wurde aus dem früheren Abs. 6 der jetzige Abs. 4.

Erläuterungen zu Abs. 5:

Objektbegrenzung

Änderungen: Die früher in Abs. 5 enthaltenen Regelungen über die Nachholung nicht ausgenutzter erhöhter Absetzungen sind wegen Streichung der früheren Abs. 4 und Abs. 5 (betr. Erst- und Zweiterwerb) jetzt in Abs. 3 getroffen.

Da die anspruchsbegründenden Tatbestände für erhöhte Absetzungen nurmehr in den Abs. 1 und Abs. 2 enthalten sind (bisher in den Abs. 1—4), wurden die Verweisungen in Abs. 5 Satz 1 und 2 angepaßt. Inhaltlich entsprechen Sätze 1 und 2 des Abs. 5 voll dem bisherigen Abs. 7 Satz 1 und 2 (erhöhte Absetzungen für nur ein einziges Objekt im Leben des Stpfl., für zwei Objekte bei zusammenlebenden, unbeschr. stpfl. Ehegatten; s. § 7 b Anm. 330—344).

Nach dem neuen Satz 3 tritt der Objektverbrauch — wie bisher — nur bei Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen auf Grund des § 7 b in den Fassungen ab dem Neuregelungsgesetz vom 16. 6. 64 (s. § 7 b Anm. 5), also auf Grund des § 7 b EStG 1965 ff. ein, ferner auf Grund des neuen § 15 BerlinFG idF des Ges. v. 11. 7. 77.

Nach Satz 4 kann der Stpfl. — im Gegensatz zur früheren Rechtslage — die erhöhten Absetzungen für ein weiteres Objekt (Folgeobjekt) in Anspruch nehmen, wenn ihm sein erstes begünstigtes Objekt (Erstobjekt) nicht bis zum Ende des Begünstigungszeitraums zuzurechnen ist und wenn er das Folgeobjekt innerhalb eines bestimmten Zeitraums angeschafft oder hergestellt hat (s. u. Anm. II. 2. c); Entsprechendes gilt bei Ausbauten und Erweiterungen.

Satz 5 regelt die Dauer (1. Halbsatz) und den Beginn (2. Halbsatz) des Begünstigungszeitraums für das Folgeobjekt (s. u. Anm. III. 2).

Bedeutung der Änderungen: Den Verweisungsänderungen in Satz 1 und 2 kommt keine materielle Rechtswirkung zu. Der neue Satz 3 entspricht insoweit der bisherigen Regelung in Abs. 7 Satz 1 aF, als erhöhte Abschreibungen nach § 7 b in den Fassungen vor dem 1. 1. 65 und nach § 54 weiterhin keinen Objektverbrauch auslösen (s. § 7 b Anm. 333). Daß dagegen die Inanspruchnahme von Abschreibungen nach § 15 BerlinFG idF des Ges. v. 11. 7. 77 zum Objektverbrauch führt, ändert die Rechtslage: Für Objekte in Westberlin bestand bisher keine Objektbeschränkung, da bis zum VZ 1975 über § 53 Abs. 3 EStG und ab VZ 1976 über § 15 BerlinFG aF in Berlin § 7 b EStG 1961 weiter galt, der keine Objektbeschränkung enthielt. Anders jetzt die Neufassung des § 15 BerlinFG, wonach für den Objektverbrauch nur noch solche in Berlin belegenen § 7 b-Objekte nicht mitzählen, bei denen der Stpfl. erhöhte Absetzungen auf Grund von Vorschriften vornimmt oder vorgeommen hat, die vor dem 1. 1. 77 in Westberlin in Kraft getreten sind. Dem entspricht der neue Satz 3 in § 7 b Abs. 5 für das Gebiet der Bundesrepublik.

Der neue Satz 4 eröffnet dem Stpfl. erstmals die Möglichkeit, bei seinem Objekt mangels Zurechnung nicht ausnutzbare Abschreibungsjahre auf ein anderes Objekt zu übertragen, also die erhöhten Absetzungen zB bei einem Umzug in eine andere Stadt gleichsam „mitzunehmen“ (so Bericht des FinAussch., BTDrucks. 8/463 S. 2). Eine solche Übertragung war bisher nicht zulässig, unabhängig von den Gründen, auf denen die Nichtausnutzung beruhte (s. § 7 b Anm. 338). Die Übertragungsmöglichkeit setzt voraus, daß das Folgeobjekt innerhalb eines 5-Jahres-Zeitraums angeschafft oder hergestellt wird (2 Jahre vor bis 3 Jahre nach Ablauf des VZ, in dem die Zurechnung des Erstobjekts endet; s. u. Anm. II. 2. c). Satz 5 bedeutet, daß für das Folgeobjekt ein neuer — allerdings verkürzter — Begünstigungszeitraum beginnt. Seine Dauer beträgt acht Jahre abzüglich der Anzahl von Jahren, in denen das Erstobjekt dem Stpfl. zuzurechnen war, also höchstens sieben Jahre, mindestens ein Jahr (1. Halbsatz). Der Beginn des neuen Begünstigungszeitraums hängt vom

Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Folgeobjekts ab (2. Halbsatz; s. u. Anm. III. 2).

Grund der Änderung: Die Verweisungsänderungen in Satz 1 und 2 sind redaktionelle Folgen der Neufassung der Vorschrift. Die Einbeziehung von in Westberlin belegenen Objekten in die Objektbeschränkung (Satz 3) ist eine Folge der Begünstigung jeden Erwerbs gem. Abs. 1 Satz 1 (Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/286 S. 16).

Die Übertragungsmöglichkeit für erhöhte Absetzungen auf ein Folgeobjekt (Satz 4) soll im Interesse einer breiten Eigentumsbildung dem Stpfl. Sicherheit geben, die erhöhten Absetzungen nach § 7 b auch voll ausnutzen zu können. Sie dient insbes. der Förderung der Mobilität der Wohneigentümer, an der ein erhebliches Interesse besteht. Es sollen Hemmnisse abgebaut werden, die wegen des bisher eintretenden Objektverbrauchs der Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit an einem anderen Ort entgegenstehen konnten (Begr. zum RegE aaO S. 13; Ber. des Fin-Aussch. aaO S. 2).

Die zeitliche Begrenzung für die Anschaffung oder Herstellung des Folgeobjekts (5-Jahres-Zeitraum des Satz 5) ist aus Gründen der Praktikabilität für erforderlich gehalten worden (Begr. zum RegE aaO S. 14).

Anmerkungen:

I. Grundsätzliches zum Übertragungsrecht bei erhöhten Absetzungen

Hatte bisher ein Stpfl. für ein Objekt in einem VZ § 7 b in Anspruch genommen, so war er damit festgelegt: § 7 b konnte er nur noch bezogen auf dieses Objekt geltend machen; er hatte unter keinen Umständen Anspruch auf erhöhte Absetzungen nach § 7 b für ein anderes Objekt (s. § 7 b Anm. 338). Dasselbe galt, bezogen auf zwei Objekte, für unbeschr. stpfl. zusammenlebende Ehegatten (s. § 7 b Anm. 343). Über nicht mitzählende Altobjekte s. § 7 b Anm. 333.

Diese starre Objektbegrenzung galt auch, wenn der Stpfl. das Abschreibungsvolumen von 40 vH nicht voll ausnutzen konnte, entweder weil seine Anschaffungskosten oder Herstellungskosten unter den Höchstgrenzen von DM 150 000 bzw. DM 200 000 lagen oder weil sich die erhöhten Absetzungen steuerlich bei ihm nicht voll auswirkten (s. § 7 b Anm. 333) oder weil er nicht während des gesamten Begünstigungszeitraums Eigentümer des Objekts blieb.

Für den letzten Fall schaffen die neuen Bestimmungen der Sätze 4 und 5 des Abs. 5 Abhilfe unter den nachfolgend erläuterten Voraussetzungen. Übertragen werden können also die noch verbliebenen Jahre des achtjährigen Begünstigungszeitraums, nicht dagegen nicht ausgenutztes Abschreibungsvolumen der Vorjahre. Auch an dem Grundsatz der Objektbegrenzung („§ 7 b gibt es für jeden nur einmal im Leben“) hat sich nichts geändert.

II. Voraussetzungen des Übertragungsrechts

1. Beendigung der Zurechnung des Erstobjekts

a) Begriff des Erstobjekts

Erstobjekt kann ein fertiggestelltes Ein- oder Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung sein. Ein im Bau befindliches Objekt kommt als Erstobjekt nicht in Betracht; hier hat der Begünstigungszeitraum noch gar

nicht begonnen (s. § 7 b Anm. 60 und 125). Daß das Erstobjekt im VZ der Beendigung der Zurechnung noch nach § 7 b begünstigt ist, ist nicht erforderlich; zB kann es in diesem VZ zu 50 vH beruflichen Zwecken dienen. Über Erbfall s. u. Anm. II. 2. b.

Anteil an einem Objekt als Erstobjekt: Daß ein Anteil ein Erstobjekt sein kann, ergibt sich aus Abs. 5 Satz 1 (s. Erl. dort; aA S ö f f i n g, FR 1977 S. 342; aus Abs. 1 Satz 1). Die Übertragung eines Anteils des dem Stpfl. bisher ganz gehörenden Objekts unter Zurückbehaltung des restlichen Anteils macht jedoch die Übertragung erhöhter Absetzungen auf ein Folgeobjekt nicht zulässig (s. u.). Über Ehegatten s. Erl. zu Abs. 6.

Ausbauten und Erweiterungen eines § 7 b-Objekts, die nach § 7 b Abs. 2 aF oder nF begünstigt sind, können ebenfalls Erstobjekt sein (§ 52 Abs. 10 a Satz 3 EStG 1975). Auch insoweit müssen die ausgebesserten oder erweiterten Gebäude dem Stpfl. bis wenigsten zum 1. 1. 77 zuzurechnen sein (s. u.; aA S t u h r m a n n, BB 1977 S. 1038).

b) Beendigung der Zurechnung

Die Übertragung der restlichen Abschreibungsjahre ist nur in den Fällen zulässig, in denen dem Stpfl. das Erstobjekt nicht bis zum Ablauf des achtjährigen Begünstigungszeitraums nach Abs. 1 Satz 1 zuzurechnen war.

Beendigung der Zurechnung: Zurechnung setzt nach § 39 AO 1977 voraus, daß der Stpfl. bürgerlich-rechtlicher, wenigstens aber wirtschaftlicher Eigentümer ist. Diese Zurechnung muß innerhalb des Begünstigungszeitraums enden; Beendigung innerhalb des Restabschreibungszeitraums genügt nicht. Der Anlaß, warum dem Stpfl. das Erstobjekt nicht mehr zuzurechnen ist, spielt keine Rolle. Die Beendigung der Zurechnung kann zB auf Veräußerung, Zwangsversteigerung, Zerstörung durch Brand, Enteignung oder Umlegung usw. beruhen, ebenso darauf, daß der Stpfl. das Erstobjekt verschenkt (vgl. S ö f f i n g, FR 1977 S. 341; S t u h r m a n n, BB 1977 S. 1038; B 1977 S. 1822). Über Ehegatten s. Erl. zu Abs. 6.

Beendigung der Zurechnung bei Anteilen: Das ganze dem Stpfl. bisher gehörende Objekt darf dem Stpfl. nicht zuzurechnen sein, also entweder das ganze ihm bisher allein gehörige Gebäude oder der ganze, ihm bisher allein gehörige Anteil. Veräußert ein bisheriger Alleineigentümer nur einen Anteil und behält er den restlichen Anteil zurück, so liegt keine Vollbeendigung der Zurechnung vor; ein Übertragungsrecht auf ein Folgeobjekt entsteht nicht (glA S ö f f i n g aaO S. 342). Über Ehegatten s. Erl. zu Abs. 6.

Die Zurechnung eines Anteils endet uE auch, wenn ein Anteilseigner die übrigen Anteile am Gebäude hinzu erwirbt, so daß er Alleineigentümer des ganzen Objekts wird; dieses Objekt ist uE Folgeobjekt auf das Erstobjekt „Anteil“ (glA H e n n i n g e r, B 1977 S. 1822 betr. Miterben).

Zeitpunkt der Beendigung der Zurechnung: Die Zurechnung des Erstobjekts darf frühestens am 2. 1. 77 enden. Denn nach § 52 Abs. 10 a EStG 1975 muß das Erstobjekt dem Stpfl. noch nach dem 31. 12. 76 zuzurechnen sein, um ein Folgeobjekt erhöht abschreiben zu können (BdF v. 30. 9. 77, Ziff. I. 21, BStBl. I S. 457; B 1977 S. 2024). Das gilt auch für Gebäude, an denen der Stpfl. Ausbauten oder Erweiterungen vornimmt.

2. Anschaffung oder Herstellung eines Folgeobjekts innerhalb des Fünfjahreszeitraums

a) Begriff des Folgeobjekts

Das Folgeobjekt muß ein Objekt iSd. Abs. 1 Satz 1 sein, also ein Ein- oder Zweifamilienhaus oder eine Eigentumswohnung und zu mehr als $66\frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dienen; nicht als Folgeobjekt ist folglich ein unfertiges Objekt geeignet (aA H e n n i n g e r, B 1977 S. 1822). Das Folgeobjekt braucht seiner Art nach nicht mit dem Erstobjekt übereinzustimmen; zB kann Erstobjekt der Anteil an einer Eigentumswohnung sein, das Folgeobjekt ein Zweifamilienhaus (vgl. BdF v. 30. 9. 77, Ziff. I. 16, BStBl. I S. 457). Erwirbt ein bisheriger Anteilseigentümer die übrigen Anteile hinzu, so ist das ihm dann allein gehörende Gebäude Folgeobjekt iSd. Abs. 5 Satz 4 (glA H e n n i n g e r aaO betr. Miterben). Begünstigtes Folgeobjekt für ein in der Bundesrepublik belegenes Objekt kann auch ein in Westberlin belegenes Objekt sein und umgekehrt (L ä n g s f e l d, B 1977 S. 1333).

Anteil als Folgeobjekt: Als Folgeobjekt kommt auch der Anteil an einem Objekt (Abs. 5 Satz 1) in Betracht.

Ausbau und Erweiterung: Auch Baumaßnahmen iSd. Abs. 2 können Folgeobjekt sein (Abs. 4 Satz 4, 2. Halbs.).

Wahl des Folgeobjekts: Folgeobjekt ist das Objekt, für das der Stpfl. erstmals erhöhte Absetzungen geltend macht, nachdem ihm sein Erstobjekt nicht mehr zuzurechnen ist. Bei mehreren infragekommenden Objekten hat der Stpfl. freie Wahl. Ein drittes Objekt ist nicht mehr begünstigt, auch wenn der Stpfl. die erhöhten Absetzungen — gleich aus welchen Gründen — beim Folgeobjekt nicht voll ausnutzen kann. Über Ehegatten vgl. H e n n i n g e r, B 1977 S. 2072.

b) Anschaffung oder Herstellung des Folgeobjekts

Das Folgeobjekt muß vom Stpfl. angeschafft oder hergestellt werden. Unentgeltlicher Erwerb infolge Schenkung oder Erbfall genügt also nicht (s. § 7 b Anm. 97 und 245). Anschaffung liegt aber bei gemischter Schenkung hinsichtlich des entgeltlichen Teils vor (s. § 7 b Anm. 400 „Gemischte Schenkung“; glA H e n n i n g e r, B 1977 S. 1822).

Eine Herstellung stellt auch der Wiederaufbau eines unbewohnbar gewordenen Hauses (zB durch Brand oder Überschwemmung) dar, so daß der Neubau Folgeobjekt sein kann (s. auch § 7 b Anm. 60). Die Übergangsregelung des § 52 Abs. 10 a EStG 1975 hat uE für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Folgeobjekts keine praktische Bedeutung (aA offenbar H e n n i n g e r, B 1977 S. 2024).

c) Anschaffung oder Herstellung innerhalb des Fünfjahreszeitraumes

Das Folgeobjekt muß innerhalb eines Zeitraums von zwei Jahren vor und drei Jahren nach Ablauf des VZ angeschafft oder hergestellt sein, in dem dem Stpfl. das Erstobjekt letztmals zugerechnet worden ist. Andernfalls tritt Objektverbrauch durch das Erstobjekt ein, unabhängig vom Umfang der beim Erstobjekt ausgenutzten erhöhten Absetzungen. Für die zeitliche Begrenzung waren Praktikabilitätsgesichtspunkte maßgebend (Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/286 S. 14).

Beispiel: Der Stpfl. veräußert 1979 sein Erstobjekt. Als Folgeobjekt kommt jedes Objekt in Betracht, das der Stpfl. nach dem 31. 12. 1977 und vor dem 1. 1. 1983 angeschafft oder hergestellt hat, sofern die Voraussetzungen des § 7 b Abs. 1

Satz 1 nF beim Folgeobjekt erfüllt sind. UE genügt es, wenn diese Voraussetzungen im Zeitpunkt der erstmaligen Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen auf das Folgeobjekt vorliegen.

Bei Ausbauten und Erweiterungen iSd. Abs. 2 kommt es nur auf die Fertigstellung des Ausbaus innerhalb des Fünfjahreszeitraums an, nicht darauf, ob das ausgebaute Gebäude innerhalb dieses Zeitraums ins Eigentum des Stpfl. gelangt ist (glA St u h r m a n n , BB 1977 S. 1038).

III. Inanspruchnahme des Übertragungsrechts

1. Erhöhte Absetzungen „abweichend von den Sätzen 1 bis 3“

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 4 vor, so greifen die Bestimmungen der Sätze 1 bis 3 nicht ein, dh. die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen auf das Erstobjekt löst keinen Objektverbrauch aus (s. dazu § 7 b Anm. 330). Vielmehr beginnt für das Folgeobjekt ein neuer und eigener, allerdings verkürzter, Begünstigungszeitraum. Über Beginn und Dauer s. u. Anm. III. 2.

Absetzungen auf das Folgeobjekt: Sie betragen pro Jahr des neuen Begünstigungszeitraums 5 vH, bezogen auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Folgeobjekt, soweit diese 150 000 DM bzw. 200 000 DM nicht übersteigen. Bis zum ersten VZ des Begünstigungszeitraums unterliegt das Folgeobjekt den normalen Absetzungen nach § 7. Nach St u h r m a n n (BB 1977 S. 1038) sollte darauf verzichtet werden, bei einem Folgeobjekt, das bis dahin degressiv nach § 7 Abs. 5 abgeschrieben worden ist, Berichtigungen vorzunehmen (uE zutreffend). Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums sind beim Folgeobjekt jährlich grundsätzlich 2,5 vH vom Restwert gemäß Abs. 1 Satz 2 abzusetzen.

Nachholung: Folge des eigenen Begünstigungszeitraums für das Folgeobjekt ist, daß insoweit auch ein eigener Nachholzeitraum neu beginnt, in dem der Stpfl. innerhalb der ersten drei Jahre des neuen Begünstigungszeitraums nicht ausgenutzte erhöhte Absetzungen bis zum Ende des 4. Jahres des neuen Begünstigungszeitraums nachholen kann (s. Erl. zu Abs. 3). Nachholungsfähig sind nur unterlassene Absetzungen für das Folgeobjekt; erhöhte Absetzungen, die beim Erstobjekt nicht ausgenutzt wurden, können beim Folgeobjekt nicht mehr nachgeholt werden (BdF v. 30. 9. 77, Ziff. I. 15, BStBl. I S. 457; L ä n g s f e l d , B 1977 S. 1333; St u h r m a n n aaO). Auch für das Folgeobjekt gilt § 7 a Abs. 3. Der Nachholzeitraum kann nur so lang sein, wie der neue Begünstigungszeitraum selbst (glA St u h r m a n n aaO S. 1039).

Personenmehrheiten, Ehegatten: s. Erl. zu Abs. 6.

2. Begünstigungszeitraum beim Folgeobjekt

Beginn: Der neue Begünstigungszeitraum für das Folgeobjekt beginnt grundsätzlich im VZ der Anschaffung oder Herstellung des Folgeobjekts. Hat der Stpfl. das Folgeobjekt jedoch im VZ der Beendigung der Zurechnung des Erstobjekts (also zB schon im Jahr der Veräußerung des Erstobjekts) oder früher angeschafft oder hergestellt, so beginnt der Begünstigungszeitraum erst in dem VZ, in dem der Stpfl. nicht mehr Eigentümer des Erstobjekts ist. Erhöhte Absetzungen auf Erst- und Folgeobjekt sind

also nur nacheinander, niemals gleichzeitig zulässig (ebenso L ä n g s f e l d , B 1977 S. 1333).

Dauer: Die Dauer des Begünstigungszeitraums beträgt 8 Jahre abzüglich der Anzahl von Jahren, in denen das Erstobjekt dem Stpfl. zuzurechnen war (unabhängig von der tatsächlichen Ausnutzung der erhöhten Absetzungen beim Erstobjekt), also höchstens 7 Jahre, wenigstens 1 Jahr. Der Begünstigungszeitraum für Erst- und Folgeobjekt beträgt zusammen also stets 8 Jahre.

Unentgeltlicher Erwerb: Unentgeltlicher Erwerb infolge Schenkung oder Erbfall stellt keine Anschaffung eines Folgeobjekts dar (s. o. Anm. II. 2. b). Da der Stpfl. sowohl bei Einzel- wie auch bei Gesamtrechtsnachfolge in die Rechtstellung seines Rechtsvorgängers eintritt, ist ihm der Teil des achtjährigen Begünstigungszeitraums anzurechnen, in dem das Erstobjekt seinem Rechtsvorgänger zuzurechnen war (glA S ö f f i n g , FR 1977 S. 342; aa S t u h r m a n n , BB 1977 S. 1039). Hier kann also nach wie vor durch Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für nur ein Jahr beim Rechtsnachfolger Objektverbrauch eintreten (glA S ö f f i n g aaO).

Erläuterungen zu Abs. 6: Objektbeschränkung bei Anteilen an Objekten

Änderungen: Die bisher in Abs. 6 enthaltene Regelung über die Behandlung von Garagen befindet sich jetzt in Abs. 4 (s. Erl. dort).

Die Bestimmungen des jetzigen Abs. 6 sind neu in § 7 b eingefügt worden. Die Behandlung des Anteils eines Stpfl. an einem § 7 b-Objekt im Rahmen einer Bruchteils- oder Gesamthandsgrundstücksgemeinschaft oder einer Personengesellschaft war bisher in § 15 Abs. 4 EStDV geregelt. Nach Abs. 6 Satz 1 steht der Anteil an einem Objekt hinsichtlich des Objektverbrauchs einem ganzen Objekt gleich. Nach Satz 2 gilt dies nicht bei Objekten, die zusammenlebenden und unbeschr. stpfl. Ehegatten zuzurechnen sind.

Bedeutung der Änderungen: Keine Änderung der materiellen Rechtslage. Satz 1 entspricht inhaltlich voll § 15 Abs. 4 EStDV 1975 (s. § 7 b Anm. 342) und ist lediglich redaktionell der Terminologie der AO 1977 („Ist ein Einfamilienhaus . . . zuzurechnen . . .“, vgl. § 39 AO 1977) angepaßt worden (Begr. zum RegE, BTDrucks. 8/286 S. 15). Nach Satz 2 ist ein in gemeinschaftlichem Eigentum von Ehegatten stehendes Objekt (genauer: die Anteile daran) hinsichtlich des Objektverbrauchs als ein Objekt zu behandeln (ebenso bisher schon BdF v. 18. 1. 77, BStBl. S. 45 in Erweiterung der Regelung des Abschn. 59 b Abs. 2 Satz 2 EStR 1975; s. dazu § 7 b Anm. 343). Im Ergebnis können Ehegatten insgesamt stets zwei ganze § 7 b-Objekte erhöht abschreiben, unabhängig von den Eigentumsverhältnissen an diesen Objekten (Begr. zum RegE aaO S. 15; s. § 7 b Anm. 343).

Grund der Änderungen: Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für die bisher in Verordnungen und Verwaltungsanweisungen enthaltenen Bestimmungen (Begr. zum RegE aaO S. 15).

Anmerkungen:**Objektverbrauch und Übertragungsrecht bei Ehegatten****I. Grundsätzliches**

Für Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, d. h. die unbeschr. stpfl. sind und zusammenleben, gelten nur dann Besonderheiten, wenn ein § 7 b-Objekt in ihrem ausschließlichen und gemeinsamen Eigentum steht. Ist noch ein Dritter beteiligt, so sind Ehegatten wie einzelne Steuerpflichtige zu behandeln. Was den Ehegatten nicht gemeinsam, sondern einem von ihnen allein zuzurechnen ist, ist — wie auch sonst — stets ein Objekt im Sinne des § 7 b, also zB ist ein Anteil eines Ehegatten an einer Eigentumswohnung (an der der andere nicht auch beteiligt ist) ein Objekt iSd. § 7 b.

II. Gemeinsame Objekte

Unmaßgeblichkeit der Eigentumsverhältnisse: Ein beiden Ehegatten zuzurechnendes Objekt gilt unabhängig von den Eigentumsverhältnissen als ein Objekt (s. auch § 7 b Anm. 343). Denn da gemäß Abs. 6 Satz 2 der Satz 1 nicht anzuwenden ist, zählen die beiden Anteile nicht jeweils als ein Objekt. Bei unbeschr. stpfl. zusammenlebenden Ehegatten zählt für den Objektverbrauch immer nur das ganze gemeinsame Objekt iSd. § 7 b (also zB das ganze gemeinsame Einfamilienhaus oder der ganze gemeinsame Anteil an einem Zweifamilienhaus). Das gilt bei der Übertragung sowohl für das Erstobjekt wie für das Folgeobjekt. Auf jeden Fall können Ehegatten also erhöhte Absetzungen von zwei Erstobjekten auf zwei Folgeobjekte übertragen (glA Henninger, B 1977 S. 1823), unabhängig wem von beiden oder zu welchen Teilen ihnen diese Objekte gehören.

Ausschließlich den Ehegatten zuzurechnen: Die vorstehenden Grundsätze gelten nur, wenn ausschließlich die Ehegatten Eigentümer der Objekte sind. Ist ein Dritter beteiligt, gilt Abs. 6 Satz 1, dh. die beiden Anteile der Ehegatten an diesem Objekt bilden zwei Objekte iSd. Objektverbrauchs und der Übertragungsbefugnis (glA Henninger aaO).

Übertragung auf ein Folgeobjekt: Ist das erste Objekt den Ehegatten gemeinsam zuzurechnen, so steht ihnen die Übertragung der restlichen Abschreibungsjahre auf ein Folgeobjekt zu, wenn die Zurechnung des Erstobjekts endet. Erforderlich ist — wie beim Alleineigentum (s. Anm. II. 1 b der Erl. zu Abs. 5) — eine Vollbeendigung der Zurechnung, dh. das Erstobjekt darf keinem der Ehegatten mehr anteilig zuzurechnen sein. Daß nur einer der Ehegatten seinen Anteil aufgibt, genügt nicht (glA Söffing, FR 1977 S. 342). Durch die Veräußerung der beiden Anteile der Ehegatten entsteht nur das Recht, erhöhte Absetzungen an einem Folgeobjekt fortzusetzen; denn die beiden Anteile bilden gemäß Abs. 6 Satz 1 auch nur ein Erstobjekt.

Übertragungen innerhalb der Ehegemeinschaft: Die Übertragung des Anteils eines Ehegatten auf den anderen Ehegatten läßt nicht die Befugnis entstehen, die erhöhten Absetzungen auf ein Folgeobjekt zu übertragen (glA Söffing aaO). Denn das Erstobjekt ist weiterhin den Ehegatten zuzurechnen. Für den Objektverbrauch ergeben sich aus internen Übertragungen ebenfalls keine Änderungen; es bleibt dabei, daß die früheren Anteile ebenso wie das nach Vereinigung der Anteile einem Ehegatten allein zu-

zurechnende Objekt nur hinsichtlich eines Objekts Objektverbrauch bewirken (glA Henninger, B 1977 S. 822).

Wahlrecht der Ehegatten: Nach BdF v. 30. 9. 77, Ziff. I. 22 (BStBl. I S. 457) können die Eheleute wählen, ob ein innerhalb des 5-Jahreszeitraums (s. Anm. II. 2. c der Erl. zu Abs. 5) hergestelltes oder angeschafftes Objekt als Folgeobjekt iSd. Abs. 5 Satz 4 oder als zweites Objekt iSd. Abs. 5 Satz 2 gelten soll. Die Wahl, das Objekt als zweites Objekt zu behandeln, kann günstig sein, wenn für die bisher nicht vorgenommenen erhöhten Absetzungen noch die Nachholmöglichkeit des Abs. 3 besteht. Vgl. auch Henninger, B 1977 S. 2072.

Erläuterungen zu Abs. 7:

Erhöhte Absetzungen für Bauherren von Kaufeigenheimen usw.

Änderungen: Die bisher in Abs. 7 Satz 1 und 2 enthaltenen Bestimmungen über die Objektbegrenzung befinden sich jetzt in Abs. 5 Satz 1 und 2 (s. Erl. dort).

Der neue Abs. 7 beinhaltet deshalb nur noch die bisher in Abs. 7 Satz 3 getroffene Sonderregelung für die Bauherren von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen, wonach ohne Objektbegrenzung für sämtliche errichteten Objekte in den ersten beiden Jahren bis zu je 5 vH, insgesamt also 10 vH, abgeschrieben werden können (s. § 7 b Anm. 371).

Grund und Bedeutung der Änderungen: Für die Bauherren von Kaufeigenheimen usw. ist keine materielle Rechtsänderung eingetreten, da Abs. 7 Satz 3 aF und Abs. 7 nF — von der redaktionellen Verweisungsänderung abgesehen — wortgleich sind (s. im einzelnen § 7 b Anm. 373—383). Für Erwerber dieser Objekte ist jedoch die Anrechnung der Bauherrenabsetzungen weggefallen (s. u. Anm.). Die Aufteilung des bisherigen Abs. 7 auf die neuen Abs. 5 und Abs. 7 war im Hinblick auf die neu eingeführte Übertragungsmöglichkeit von erhöhten Absetzungen auf sog. Folgeobjekte naheliegend; denn für Bauherren von Kaufeigenheimen usw. kommt dieses neue Recht nicht in Betracht.

Anmerkungen:

Besserstellung des Erwerbers

Für den Erwerber von Kaufeigenheimen, Trägerkleinsiedlungen und Kaufeigentumswohnungen hat sich eine Änderung der Rechtslage ergeben, die allerdings nicht auf der Fassung des neuen Abs. 7 beruht, sondern auf der Neuregelung der Abschreibungsbegünstigung der Erwerber selbst (Abs. 1 Satz 1). Damit ist nämlich die Anrechnung der vom Voreigentümer geltend gemachten erhöhten Absetzungen auf das Abschreibungsvolumen des (Erst-)Erwerbers entfallen (zur früheren Anrechnung s. § 7 b Anm. 251). Der Begünstigungszeitraum und der Umfang der erhöhten Absetzungen kürzen sich für den Erwerber also nicht mehr, wenn der Bauherr von

Kaufeigenheimen usw. von seinem Recht, 2×5 vH seiner Herstellungskosten abzuschreiben, Gebrauch gemacht hat (vgl. auch *Söffing*, FR 1977 S. 343).

Stubrmann (BB 1977 S. 1039) bezweifelt, ob der Regelung des Abs. 7 nunmehr größere Bedeutung zukommt, weil die erhöhten Absetzungen bei der Veräußerung wiederum zu einer Erhöhung des zum laufenden Gewinn des Bauherrn gehörenden Veräußerungsgewinns führen (s. § 7b Anm. 383). UE ist die Bedeutung nicht in Abs. 7, sondern in der Neuregelung der Erwerberabschreibungen zu suchen; sie liegt für den Bauherrn von Kaufeigenheimen usw. in der besseren Verkäuflichkeit seiner – zu 10 vH abgeschriebenen – Objekte, die er nun mit voller § 7b-Vergünstigung anbieten kann.

Erläuterungen zu Abs. 8 aF: Sonderregelung für Anschaffungen und Ausbauten in der Zeit vom 1. 1. bis 15. 7. 1977

Änderungen: Abs. 8 wurde durch 2. *HStruktG* v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I S. 235) gestrichen. Er gilt jedoch materiell-rechtlich über § 52 Abs. 10 Sätze 3 und 4 EStG 1981 weiter (s. u. Anm. I).

Grund und Bedeutung der Streichung: Abs. 8 enthielt eine auf das rückwirkende Inkrafttreten des § 7b idF des Ges. v. 11. 7. 77 (s. o. Allg. Erl. Anm. III 1) zugeschnittene Übergangsregelung (s. u. Anm.), die wegen der allgemeinen Weitergeltungsvorschrift des § 52 Abs. 10 Satz 3 EStG 1981 im EStG 1981 entbehrlich erschien (Begr. zum RegE, BTDrucks. 9/843 S. 7).

Anmerkungen:

I. Rechtsentwicklung des Abs. 8

Durch Ges. v. 11. 7. 77 (s. Allg. Erl. Anm. II) erhielt Abs. 8 gegenüber seiner früheren Fassung einen anderen Regelungsinhalt. Abs. 8 aF traf Bestimmungen über die weitere Anwendung von § 7b in den Fassungen vor dem EStG 1965, von § 53 Abs. 3 und § 54 (s. § 7b Anm. 390–392). Abs. 8 nF enthielt Sonderregelungen für Anschaffungen zwischen dem Tag der rückwirkenden erstmaligen Anwendung der Neufassung des § 7b (1. 1. 77; s. Allg. Erl. Anm. III 1) und dem Tag des Inkrafttretens des die Neufassung beinhaltenden Gesetzes vom 11. 7. 77 (15. 7. 77), die aus Gründen des Vertrauensschutzes aufgenommen wurden.

Durch 2. HStruktG v. 22. 12. 81 (s. o.) wurde Abs. 8 gestrichen, in dem gleichzeitig neu gefaßten § 52 Abs. 10 Satz 3 EStG 1981 aber seine Weitergeltung angeordnet.

II. Wahlrecht für Anschaffungen zwischen dem 1. 1. und 15. 7. 1977 (Nr. 1)

Bei Anschaffungen, die zwischen dem 1. 1. und dem 15. 7. 77 vorgenommen worden sind, kann der Stpfl. wählen, ob er § 7b idF des Ges. v. 11. 7. 77 oder altes Recht anwenden will.

Die Wahl alten Rechts kann zB günstiger sein, wenn der Stpfl. ein vor dem 1. 1. 64 fertiggestelltes Objekt erworben hat. Hier führt die Anschaffung nach altem Recht nicht zum Objektverbrauch.

Die Wahl ist ebenfalls zu erwägen, wenn der Stpfl. ein vor dem 1. 1. 64 fertiggestelltes Objekt ausbauen oder erweitern will. Nach § 7b aF können Ausbauten und Erweiterungen selbständig abgeschrieben werden. Bei Anwendung neuen Rechts wäre zwar die Anschaffung begünstigt, die Herstellungskosten für Ausbau und Erweiterung könnten aber nicht erhöht abgeschrieben werden.

Anschaffung: Die Übergangsregelung ist auf den Zeitraum zwischen 1. 1. und 15. 7. 77 beschränkt, innerhalb dessen die Anschaffung erfolgt sein muß. Anders als die Regelung über die erstmalige Anwendung der Neufassung des § 7b (§ 52 Abs. 10a EStG 1977; s. dazu Allg. Erl. Anm. III 1) stellt die Übergangsregelung auf die Anschaffung, nicht auf den ihr zugrunde liegenden Rechtsakt ab. Zeitpunkt der Anschaffung ist der Zeitpunkt des Übergangs des bürgerlich-rechtlichen oder wenigstens des wirtschaftlichen Eigentums am Objekt von einem Dritten auf den Stpfl. (s. § 6 Anm. 279; § 7 Anm. 160). Eine Anschaffung liegt nur bei einem entgeltlichen Rechtsgeschäft vor.

III. Ausbauten und Erweiterungen (Nr. 2)

Ausbauten und Erweiterungen an einem § 7b-Objekt sind grundsätzlich nicht selbständig begünstigt, sondern gehen als nachträgliche Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage der Absetzungen ein (s. § 7b Anm. 220). Selbständig begünstigt sind Ausbauten und Erweiterungen solcher § 7b-Objekte,

- die vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt worden sind (§ 7b Abs. 2 Satz 1) und
- die nicht nach dem 15. 7. 77 angeschafft worden sind (§ 7b Abs. 2 Satz 1 iVm. Abs. 8 Nr. 2; s. Erl. zu Abs. 2).

Nr. 2 Satz 1 verlängert also für erworbene Objekte die nach Abs. 2 Satz 1 ab dem 1. 1. 77 ausgeschlossene selbständige Begünstigung von Ausbauten und Erweiterungen durch Verschiebung des Endtermins für die Anschaffung (zum Begriff s. o. II) auf den 15. 7. 77. Die umständlich erscheinende Gesetzestechnik (anstelle der Aufnahme des Endtermins in Abs. 2 Satz 1) erklärt sich aus dem gesetzgeberischen Bestreben, die Zeit vom 1. 1. bis 15. 7. 77 als Übergangszeitraum zu verdeutlichen. Um keine keine doppelte Inanspruchnahme des § 7b zuzulassen, nämlich zum einen auf die Anschaffung selbst (nach § 7b Abs. 1), zum anderen auf den Ausbau bzw. die Erweiterung (nach § 7b Abs. 2), bestimmt **Nr. 2 Satz 2**, daß der Ausbau bzw. die Erweiterung nicht selbständig abschreibungsbegünstigt sind, wenn die Anschaffung bereits nach § 7b Abs. 1 abgeschrieben wird.

Im Ergebnis gilt also folgendes:

Bauherren können Ausbauten oder Erweiterungen selbständig (dh. wie ein selbständiges § 7b-Objekt) nach § 7b abschreiben, wenn sie ihr Gebäude vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt hatten. Die Höchstgrenzen der begünstigten Aufwendungen richten sich nach dem bereits bestehenden Objekt (s. § 7b Anm. 237).

Beispiel: Ein Zweifamilienhaus wurde 1963 fertiggestellt. Im Mai 1981 stellt der Eigentümer (= Bauherr) den Antrag auf Baugenehmigung für einen Ausbau. Im August 1981 wird der Bauantrag genehmigt; die Bauarbeiten beginnen.

Der Bauherr kann die Aufwendungen für den Ausbau bis zur Höchstgrenze von 250000 DM nach § 7b absetzen, da zwar der Bauantrag vor dem 30. 7. 81 gestellt, mit den Bauarbeiten jedoch erst nach dem 29. 7. 81 begonnen worden ist (§§ 52 Abs. 10 Satz 4 iVm. Satz 2, 7b Abs. 2).

Erwerber von § 7b-Objekten können auf einen Ausbau oder eine Erweiterung § 7b-Abschreibungen

- geltend machen, wenn sie einen Altbau (vor dem 1. 1. 64 fertiggestellt) vor dem 16. 7. 77 erworben haben und die Anschaffungskosten nicht selbst nach § 7b abgesetzt haben,
- nicht geltend machen, wenn es sich nicht um einen Altbau handelt oder wenn der Erwerb nach dem 15. 7. 1977 stattgefunden hat oder wenn bereits auf die Anschaffungskosten erhöhte Absetzungen nach § 7b in Anspruch genommen worden sind (§§ 7b Abs. 2 iVm. Abs. 8, 52 Abs. 10 Satz 4 iVm. Satz 3).

§ 7b

Erh. Absetzungen f. EinfamHäuser usw.