

§ 7c

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I. S. 1898; BStBl. I S. 453),
geändert durch das Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetz v. 21. 12. 92
(BGBl. I S. 2150; BStBl. I 1993 S. 96)

**Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen an Gebäuden
zur Schaffung neuer Mietwohnungen**

(1) Bei Wohnungen im Sinne des Absatzes 2, die durch Baumaßnahmen an Gebäuden im Inland hergestellt worden sind, können abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden vier Jahren Absetzungen jeweils bis zu 20 vom Hundert der Bemessungsgrundlage vorgenommen werden.

(2) Begünstigt sind Wohnungen,

1. für die der Bauantrag nach dem 2. Oktober 1989 gestellt worden ist oder, falls ein Bauantrag nicht erforderlich ist, mit deren Herstellung nach diesem Zeitpunkt begonnen worden ist,
2. die vor dem 1. Januar 1996 fertiggestellt worden sind und
3. für die keine Mittel aus öffentlichen Haushalten unmittelbar oder mittelbar gewährt werden.

(3) ¹Bemessungsgrundlage sind die Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen durch die Baumaßnahme entstanden sind, höchstens jedoch 60 000 Deutsche Mark je Wohnung. ²Sind durch die Baumaßnahmen Gebäudeteile hergestellt worden, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, gilt für die Herstellungskosten, für die keine Absetzungen nach Absatz 1 vorgenommen werden, § 7 Abs. 4; § 7b Abs. 8 bleibt unberührt.

(4) Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn die Wohnung vom Zeitpunkt der Fertigstellung bis zum Ende des Begünstigungszeitraums fremden Wohnzwecken dient.

(5) ¹Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums ist ein 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. ²Satz 1 ist auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, und auf Eigentumswohnungen entsprechend anzuwenden.

Autor: Margret **Schencking**, Rechtsanwältin und Steuerberaterin, Oldenburg
Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

	Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu § 7c	
I. Überblick	1
II. Rechtsentwicklung des § 7c	
1. Rechtsentwicklung des § 7c bis zur Streichung durch Gesetz v. 18. 8. 80	2
2. Rechtsentwicklung des § 7c ab WoBauFG v. 22. 12. 89 ..	3
III. Bedeutung des § 7c	5
IV. Geltungsbereich des § 7c	6
V. Verhältnis des § 7c zu anderen Vorschriften	7

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen**

I. Begünstigungstatbestand	
1. Begünstigte Personen	10
2. Begünstigte Maßnahmen: Baumaßnahmen an Gebäuden im Inland, durch die Wohnungen hergestellt werden	
a) Wohnung	12
b) Herstellung von Wohnungen	13
c) Baumaßnahmen an Gebäuden	15
d) Baumaßnahmen an Gebäuden „im Inland“	18
II. Bemessung der Absetzungen	
1. Höhe der Absetzungen	20
2. Begünstigungszeitraum	22

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Begünstigte Wohnungen**

I. Stellung eines Bauantrags nach dem 2. 10. 89 (Abs. 2 Nr. 1) ..	30
II. Beginn der Herstellung nach dem 2. 10. 89	31
III. Fertigstellung der Wohnung vor dem 1. 1. 96 (Abs. 2 Nr. 2)	35
IV. Keine Gewährung öffentlicher Mittel (Abs. 2 Nr. 3)	37

	Anm.
Erläuterungen zu Abs. 3: Bemessungsgrundlage	
I. Aufwendungen, die durch die Baumaßnahmen entstanden sind (Abs. 3 Satz 1)	
1. Begünstigte Aufwendungen ..	40
2. Durch Baumaßnahmen entstandene Aufwendungen	41
II. Höchstbetrag von 60 000 DM je Wohnung (Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2)	43
III. Absetzung der den Höchstbetrag übersteigenden Aufwendungen (Abs. 3 Satz 2)	
1. Absetzungen auf die 60 000 DM übersteigenden Herstellungskosten (Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1)	44
2. Verhältnis zu § 7b (Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2)	45

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Dienen zu fremden Wohnzwecken**

I. Dienen zu fremden Wohnzwecken	50
II. Zeitraum des Dienens zu fremden Wohnzwecken (Bindungsfrist)	55

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Restwertabsetzung**

60

ABC zu § 7c

Anbau	65
Aufteilung einer Wohnung	
Bauantrag	
Bauherrengemeinschaft	
Begünstigungszeitraum	
Beitrittsgebiet	
Bemessungsgrundlage	
Berlin	
Bruchteilsgemeinschaft	

Anm.	Anm.
Buchmäßige Nachweise 65	Rechtsnachfolge 65
Ferienwohnung	Restwert-AfA
Kumulationsverbot	Restwert des Altgebäudes
Leerstehen der Wohnung	Teilerstellungskosten
Nachträgliche Aufwendungen	Wohnungsbegriff

Schrifttum: *a. V.*, Die Gesetzesinitiative zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus, DStR 1989, S. 721; *Giloy*, Neue Abschreibungsvarianten beim Mietwohnungsbau, DStZ 1990 S. 138; *Grube*, Erhöhte Absetzungen, LSW 1990 Gr. 4/100; *Grützner*, Neuregelungen zur Gebäudeabschreibung, BBK 1990 F. 15 S. 813, 821; *Hartmann/Paus*, Das WoBauFG (I), INF 1990 S. 73; *Korn*, Ergänzung der Steuerreform und Wohnungsbauförderung durch das WoBauFG, KÖSDI 1990 S. 7959; *Leberfinger*, Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen nach dem neuen § 7c EStG, DStR 1990 S. 170; *Neufang*, Grundstücke und Gebäude: Entnahme und Abschreibungsvergünstigungen, INF 1990 S. 252; *a. V.*, Regelungen zur Gebäude-AfA, INF 1990 S. 195; *Paus*, Der Ausbau des Dachgeschosses, DStZ 1990 S. 279; *ders.*, Wohnungsbau in Berlin, INF 1990 S. 145; *ders.*, Neue Wohnungsbauförderung ab 1990, LSW 1990 Gruppe 16 S. 259; *Richter/Boveleth*, Das Gesetz zur steuerl. Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des StRefG 1990 (WoBauFG), StBp. 1990 S. 128; *Spanke*, Abschreibungsvergünstigungen und zinsverbilligte Kredite für Baumaßnahmen an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen, SG 1990 5.2 S. 1821; *dies.*, Abschreibungsmöglichkeiten bei Gebäuden ab 1989, SG 1990 5.2 S. 1837; *dies.*, Neue Abschreibungsvergünstigungen für neue Mietwohnungen in bestehenden Gebäuden, DB 1990 S. 143; *Stephan*, Zur AfA von nach § 7c EStG nichtbegünstigten Aufwendungen, DB 1990 S. 1584; *Stubermann*, Beratungsschwerpunkte § 10c EStG, V + V-Einkünfte, Harzb. Protok. 1990 S. 129; *ders.*, Überblick über die abschließende Steuergesetzgebung 1989, NJW 1990 S. 558; *Zitzmann*, Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen zur Schaffung neuer Mietwohnungen, NWB 1990 F. 3 S. 7243; *Unverricht*, Wohnungsbauförderung durch § 7c EStG, DStR 1991 S. 265; *Christoffel*, Abschreibungsvergünstigungen für Dachgeschoßausbauten, Um- und Anbauten, StWK 1992, S. 477; *Paus*, Steuerliche Förderung unentgeltlich überlassener Wohnungen, INF 1992 S. 196; *Wewers*, Erhöhte Absetzungen nach dem Wohnungsbauförderungsgesetz – Anwendung der §§ 7c und 7k EStG und der §§ 14c und 14d BerlinFG sowie des § 7b Abs. 8 EStG, DB 1992 Beilage Nr. 4.

Allgemeine Erläuterungen zu § 7c

I. Überblick

1

Abs. 1 regelt Ausmaß und Höhe der Absetzungen sowie den Begünstigungszeitraum. Die erhöhten Absetzungen von 20 vH je Jahr werden für die Herstellung neuer Wohnungen in bestehenden inländischen Gebäuden gewährt, und zwar für das Jahr der Fertigstellung sowie die folgenden vier Jahre.

Abs. 2 stellt zeitliche Voraussetzungen für die begünstigten Wohnungen auf:

- der Bauantrag muß nach dem 2. 10. 89 gestellt worden sein;
- war kein Bauantrag erforderlich, so muß mit der Herstellung nach dem 2. 10. 89 begonnen worden sein;
- die Wohnung muß vor dem 1. 1. 96 fertiggestellt worden sein und es dürfen keine Mittel aus öffentlichen Haushalten gewährt werden.

Abs. 3 beschränkt die Bemessungsgrundlage auf 60 000 DM je Wohnung (Satz 1) und regelt die Absetzung der diesen Höchstbetrag übersteigenden Aufwendungen (Satz 2).

Abs. 4 schreibt eine fünfjährige Zweckbindung vor (Dienen zu fremden Wohnzwecken).

Abs. 5 regelt die Absetzung eines evtl. verbleibenden Restwertes.

II. Rechtsentwicklung des § 7c

2 1. Rechtsentwicklung des § 7c bis zur Streichung durch Gesetz v. 18. 8. 80

Rechtsentwicklung: Einfügung in das EStG durch Zweites Ges. zur vorläufigen Neuordnung von Steuern v. 20. 4. 49 (WiGBl. S. 69). Neufassung durch ESt- und KStÄndG v. 29. 4. 50 (BGBl. S. 95), geändert durch ÄndG v. 27. 6. 51 (BGBl. I S. 411; BStBl. I S. 223) und durch Ges. v. 24. 6. 53 (BGBl. I S. 413; BStBl. I S. 192). Neufassung durch Ges. zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 54 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575), geändert durch StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412). Aufhebung der Vorschrift durch Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG u. a. Ges. v. 18. 8. 80 (BGBl. I S. 1537; BStBl. I S. 581).

§ 7c EStG 1949 ff.: Danach konnten Zuschüsse oder unverzinsliche Darlehen zur Förderung des Wohnungsbaus als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Darlehensrückzahlungen erhöhten den Gewinn. Zur Weitergeltung früheren Rechts s. § 23 Abs. 2 und 3 EStDV 1979.

§ 7c EStG 1955 ff.: Nach der Neufassung waren Darlehen nicht mehr als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zur Steuervergünstigung (Abzug von 25 vH des Darlehensbetrages usw.) s. Gesetzestext. Die Steuervergünstigung war für Darlehensgewährungen nach dem 31. 1. 61 gegenstandslos (§ 7c Abs. 2 Nr. 2 aF). Der für das Auslaufen der Vorschrift maßgebende Zeitpunkt der Darlehenshingabe ist der Zeitpunkt, in welchem die Darlehensvaluta aus dem Vermögen des Darlehensgebers ausgeschieden ist.

Bedeutung der Streichung: Die Streichung der Vorschrift durch Ges. v. 18. 8. 80 mit Wirkung ab VZ 1981 (§ 52 Abs. 1 EStG 1981) hatte nur Bedeutung für die Nachversteuerungsregelung des Abs. 5. Durch die Aufhebung des § 7c wurde auf die Nachversteuerung in den Fällen verzichtet, in denen ein begünstigtes Darlehen während der Laufzeit über die vereinbarten Tilgungsbeträge hinaus zurückgezahlt wurde; dies erleichterte die von vielen Darlehensnehmern erwünschte vorzeitige Tilgung der Rückzahlung (vgl. RegE, BTDrucks. 8/3688 S. 17). Im übrigen war die Vorschrift schon zuvor wegen Zeitablaufs gegenstandslos (s. o.).

Soweit die Tilgungsbeträge Betriebseinnahmen sind, also die Hingabe der Darlehen durch den Betrieb veranlaßt worden ist (vgl. Abs. 1 Satz 2), erhöhen die Tilgungsbeträge auch nach dem Wegfall der Nachversteuerung den stl. Gewinn insoweit, als sie den Buchwert des Darlehens übersteigen. Bei Darlehen gem. § 7c EStG 1949 ff. bilden also Tilgungsbeträge in voller Höhe Gewinn, bei Darlehen gem. § 7c EStG 1955 ff. in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert des abgezinsten (Abs. 1 Satz 3) Darlehens und dem übersteigenden Tilgungsbetrag (ebenso *Zitzmann*, BB 1981 S. 222).

3 2. Rechtsentwicklung des § 7c ab WoBauFG v. 22. 12. 89

Gesetz zur Förderung des Wohnungsbaus und zur Ergänzung des StReformG 1990 (WoBauFG) v. 22. 12. 89 (BGBl. I S. 2408; BStBl. I S. 505): Einfügung von § 7c.

Gesetz zur Anpassung von Verbrauchsteuer- und anderen Gesetzen an das Gemeinschaftsrecht sowie zur Änderung anderer Gesetze (Verbrauchsteuer-Binnenmarktgesetz) v. 21. 12. 92 (BGBl. I S. 2150; BStBl. I 1993 S. 96): Verlängerung des zeitlichen Geltungsbereichs durch letztmalige Begünstigung von Wohnungen, die vor dem 1. 1. 96 fertiggestellt wurden (§ 7c Abs. 2 Nr. 2).

Zeitlicher Geltungsbereich:

- ▶ *Erstmalige Anwendung* für den VZ 1989 (§ 52 Abs. 12 a idF des Ges. v. 22. 12. 89). Weitere zeitliche Voraussetzungen sind, daß
 - der Bauantrag für die hergestellte Wohnung nach dem 2. 10. 89 gestellt worden ist (s. Anm. 30) oder,
 - falls ein Bauantrag nicht erforderlich ist, daß mit der Herstellung der Wohnung nach dem 2. 10. 89 begonnen worden ist (s. Anm. 31).
- ▶ *Erstmalige Anwendung für Stpfl. und Wohnungen im Gebiet der ehemaligen DDR und von Berlin (Ost)*: Geltung erstmalig für nach dem 31. 12. 90 verwirklichte Tatbestände (§ 57 Abs. 1). Bei Fertigstellung einer Wohnung durch Stpfl. im Gebiet der neuen Länder im VZ 1990 können die erhöhten Absetzungen demnach nicht in Anspruch genommen werden. Die weiteren zeitlichen Voraussetzungen wie Zeitpunkt des Bauantrags oder Beginn der Herstellungsarbeiten nach dem 2. 10. 89 gelten auch für Stpfl. des Gebiets der neuen Länder.
- ▶ *Letztmalige Anwendung*: Die Vorschrift ist nicht zeitlich befristet, jedoch werden letztmalig Wohnungen begünstigt, die vor dem 1. 1. 96 fertiggestellt worden sind. Damit können letztmalig im VZ 1999 erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen werden.

Einstweilen frei.

4

III. Bedeutung des § 7c

5

Durch § 7c soll ein Anreiz geschaffen werden, vorhandene Gebäudeflächen durch Aus- und Umbaumaßnahmen mit verhältnismäßig geringem Aufwand in zusätzliche, abgeschlossene Mietwohnungen umzuwandeln (BTDrucks. 11/5680 S. 9). Zweck der Befristung – zunächst auf Wohnungen, die vor dem 1. 1. 93 fertiggestellt wurden – ist die kurzfristige Schaffung von Mietwohnungen (BTDrucks. aaO S. 11). Die Beschränkung auf Wohnungen, für die erst nach dem 2. 10. 89 ein Bauantrag gestellt wurde oder, falls ein Bauantrag nicht erforderlich ist, mit deren Herstellung erst nach dem 2. 10. 89 begonnen wurde, erfolgte, um nur solche Baumaßnahmen zu fördern, die durch den Koalitionsbeschluß ausgelöst wurden (BTDrucks. aaO S. 11).

Die Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen wurde auf einen Betrag von 60 000 DM erhöht, um die Förderung gezielt auf kleinere und damit idR preisgünstige und schnell durchführbare Baumaßnahmen auszurichten (BTDrucks. aaO S. 11).

Bedeutung in den neuen Ländern: In den neuen Ländern steht § 7c in Konkurrenz zu anderen Fördervorschriften, die u. U. höhere Abschreibungen erlauben. So können nach § 4 FörderGG nachträgliche Herstellungskosten an Gebäuden unabhängig von einer Förderung durch Mittel aus öffentlichen Haushalten in zehn Jahren vollständig abgeschrieben werden.

6

IV. Geltungsbereich des § 7 c

§ 7 c gilt auch für beschränkt Stpfl., wenn sie mit der neu geschaffenen Wohnung Einkünfte iSd. § 49 erzielen. Voraussetzung ist, daß das Gebäude im Inland gelegen ist (s. Anm. 18). Über Geltung für Stpfl. im Gebiet der ehemaligen DDR und in Berlin (Ost) s. Anm. 3.

7

V. Verhältnis des § 7 c zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 7 a: Für erhöhte Absetzungen und damit auch für § 7 c gelten die gemeinsamen Vorschriften des § 7 a. Es handelt sich bei der Regelung von § 7 c um erhöhte Absetzungen, weil in jedem VZ die erhöhten Absetzungen *anstelle* der Absetzungen nach § 7 vorgenommen werden können (zur Unterscheidung erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen vgl. § 7 a Anm. 7).

- § 7 a Abs. 1 regelt die Einbeziehung nachträglicher Herstellungskosten in die Bemessungsgrundlage. Dies ist für § 7 c nur von Bedeutung, soweit die Höchstgrenze von 60 000 DM noch nicht ausgenutzt ist. Zur Behandlung von darüber hinausgehenden nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten s. Anm. 44, 45.
- § 7 a Abs. 2 ist nicht anwendbar, weil § 7 c keine Begünstigung von Anzahlungen und Teilerstellungskosten enthält.
- § 7 a Abs. 3 (Mindestabsetzung, im Begünstigungszeitraum) gilt für § 7 c nur, wenn die Wohnung ein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt (s. § 7 a Anm. 60).
- § 7 a Abs. 4 ist nicht auf § 7 c anwendbar, da es sich bei § 7 c nicht um eine Sonderabschreibung handelt (s. o.).
- § 7 a Abs. 5 spricht das Verbot gleichzeitiger Inanspruchnahme von verschiedenen erhöhten Absetzungen aus und gilt für § 7 c uneingeschränkt. Das Kumulationsverbot gilt für alle Aufwendungen, die durch die Herstellung einer Wohnung veranlaßt sind, auch wenn sie wegen Überschreitung der Grenze von 60 000 DM nicht erhöht abgesetzt werden können (s. Anm. 44). Das Kumulationsverbot gilt nicht für Aufwendungen, die nicht zur Bemessungsgrundlage von § 7 c gehören, auch wenn es sich um Aufwendungen am selben Gebäude handelt (s. Anm. § 7 a Anm. 82). Von diesen allgemeinen Grundsätzen macht § 7 c eine Einschränkung, wenn durch die Herstellung einer neuen Wohnung ein selbständiges WG geschaffen wird: Die den Betrag von 60 000 DM übersteigenden Aufwendungen sind nur nach § 7 Abs. 4 absetzbar (Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1, s. Anm. 44).

Beispiel: Ein Baudenkmal iSd. § 7 i wird vollständig renoviert. Aus dem bisher teils als Keller, teils als Hauswirtschaftsraum genutzten Souterrain werden zwei abgeschlossene Wohnungen. Mit den Wohnungen wurde kein selbständiges WG geschaffen, wenn zB das gesamte Haus unverändert fremdvermietet ist und sich unverändert im PrivVerm. befindet. Die Aufwendungen für die beiden neugeschaffenen Wohnungen sind nach § 7 c bis zum Betrag von je 60 000 DM erhöht absetzbar. Die auf das übrige Gebäude entfallenden Renovierungsaufwendungen sind gem. § 7 i absetzbar (s. Anm. 44).

- § 7 a Abs. 6 regelt die Einbeziehung von erhöhten Absetzungen bei Ermittlung der Buchführungsgrenzen gem. § 141 AO und ist auf § 7 c anzuwenden.
- § 7 a Abs. 7 (Absetzungen bei mehreren Beteiligten) gilt für § 7 c, s. Anm. 10.

- § 7a Abs. 8 betrifft die Führung eines besonderen Verzeichnisses und gilt für § 7c, sofern die erhöhten Absetzungen bei einem Gebäude im Betriebsvermögen vorgenommen werden.
- § 7a Abs. 9 gilt nicht für § 7c, da diese Vorschrift nur die Abschreibungen nach Vornahme von Sonderabschreibungen betrifft, es sich bei § 7c aber um erhöhte Absetzungen handelt (s. o.).

Verhältnis zu § 7b: Im Zuge der Einführung des § 7c wurde an § 7b ein neuer Abs. 8 angefügt. Dieser regelt den Fall, daß durch die Schaffung neuer Wohnungen sich der Haustyp (Ein-, Zwei- oder Mehrfamilienhaus bzw. Eigentumswohnung) oder die Bemessungsgrundlage von § 7b ändert. Die Vorschrift will die laufende § 7b-AfA unverändert lassen und bezieht die den Betrag von 60 000 DM übersteigenden Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage nach § 7b ein (Einzelheiten s. Anm. 45).

Verhältnis zu § 14c BerlinFG: In Berlin (West) ist § 7c mit einigen Abweichungen anwendbar. Zu unterscheiden sind zwei Fallgruppen:

- ▷ Herstellung der Wohnung durch Umbau von Räumen, die bisher gewerblich oder landwirtschaftlich genutzt wurden: § 7c EStG gilt ohne jede Abweichung (§ 14c Satz 3 BerlinFG).
- ▷ Schaffung von Wohnungen, die durch Umbau bisher privat oder freiberuflich genutzter Räume entstanden sind. Hier sind wiederum zwei Fälle zu unterscheiden:
 - Die Wohnungen sind nicht steuerbegünstigt und nicht frei finanziert: Die Inanspruchnahme öffentlicher Mittel ist unschädlich; der Höchstbetrag wird von 60 000 DM auf 75 000 DM angehoben, und die erhöhten Absetzungen betragen in den ersten drei Jahren jeweils bis zu 33 ⅓ vH der Aufwendungen.
 - Die Wohnungen sind im steuerbegünstigten oder frei finanzierten Wohnungsbau errichtet worden: Die Aufwendungen sind bis zu 100 000 DM je Wohnung begünstigt und können beliebig auf die ersten drei Jahre verteilt werden (= Sonderabschreibungen); während der ersten fünf Jahre nach Fertigstellung der Wohnung dürfen keine öffentlichen Mittel iSv. § 6 Abs. 1 2. WoBauG gewährt werden, die Gewährung anderer öffentlicher Mittel ist jedoch unschädlich.

Verhältnis zu anderen erhöhten Absetzungen und zu Sonderabschreibungen: Die gleichzeitige Inanspruchnahme verschiedener erhöhter Absetzungen und Sonderabschreibungen ist durch das in § 7a Abs. 5 ausgesprochene Kumulationsverbot ausgeschlossen, jedoch nur soweit sich die Bemessungsgrundlage überschneidet, s. o. „§ 7a Abs. 5“ und § 7a Anm. 80–85 sowie hier Anm. 44.

Verhältnis zu Investitionszuschüssen und Investitionszulagen: Die gleichzeitige Inanspruchnahme (für die Herstellung der Wohnung, nicht unbedingt für das Gebäude) ist durch Abs. 2 Nr. 3 ausdrücklich ausgeschlossen (s. Anm. 37).

Einstweilen frei.

8, 9

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen an Gebäuden
zur Schaffung neuer Mietwohnungen**

I. Begünstigungstatbestand

10 1. Begünstigte Person

Über beschränkt Stpfl. s. Anm. 6.

Begünstigt ist „der Stpfl., dem Aufwendungen entstanden sind“ (so Abs. 3 Satz 1). Abs. 1 spricht nur von erhöhten Absetzungen „bei Wohnungen“. Damit ist vorausgesetzt, daß die Wohnung der Einkünfteerzielung dient und daß die Aufwendungen entweder Werbungskosten darstellen (bei vermieteten Wohnungen im Privatvermögen) oder Betriebsausgaben (bei vermieteten Wohnungen im BetrV). Bei unentgeltlicher Überlassung der Wohnung scheidet die Inanspruchnahme von § 7c daher aus. Wird dagegen die Wohnung zu mehr als 50 vH der ortsüblichen Marktmiete überlassen, so gilt dies als entgeltliche Überlassung (s. § 21 Abs. 2).

Mehrere Beteiligte: Bei mehreren Beteiligten (Miteigentümer, Bruchteilsgemeinschaft) ist zu unterscheiden:

- ▷ *Alle Beteiligten erfüllen die Voraussetzungen des § 7c:* Die Beteiligten können die erhöhten Absetzungen nur einheitlich in Anspruch nehmen (zur Begründung s. ausführlich § 7a Anm. 120).
- ▷ *Nur einzelne Beteiligte erfüllen die Voraussetzungen des § 7c:* Dieser Fall kann nur vorkommen, wenn einzelne Beteiligte nach Herstellung der Wohnung das Miteigentum bzw. Bruchteilseigentum entgeltlich erwerben und deshalb nicht begünstigte Anschaffungskosten haben (s. Anm. 13). In diesem Fall können die erhöhten Absetzungen anteilig von den Beteiligten in Anspruch genommen werden, die die Voraussetzungen hierfür erfüllen (s. § 7a Anm. 114, 116). Umstritten ist, ob mehrere Beteiligte, die die Voraussetzungen für die erhöhten Absetzungen erfüllen, die Entscheidung dem Grunde und der Höhe nach einheitlich treffen müssen (s. § 7a Anm. 118, offengelassen von BFH v. 13. 2. 90 IX R 102/85, BStBl. II S. 953).

11 Einstweilen frei.

2. Begünstigte Maßnahmen: Baumaßnahmen an Gebäuden im Inland, durch die Wohnungen hergestellt werden

12 a) Wohnung

Begriff der Wohnung: Begünstigt sind nur die in Abs. 2 näher beschriebenen Wohnungen. Abs. 2 definiert jedoch nicht den Wohnungsbegriff, sondern setzt nur zeitliche Beschränkungen für die Herstellung der Wohnung und macht außerdem zur Bedingung, daß keine öffentlichen Mittel für die Wohnung gewährt werden. Für den Begriff der Wohnung sind nach der Gesetzesbegründung die bewertungsrechtlichen Abgrenzungsmerkmale maßgebend (BTDrucks. 11/5680 S. 11). Eine Beschreibung des Wohnungsbegriffs im Bewertungsgesetz fehlt. FinVerw. und Schrifttum halten die zum Bewertungsrecht durch die Rspr. entwickelten Abgrenzungsmerkmale für anwendbar (BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Tz. 1; *Schmidt/Drenseck* XII. § 7c Anm. 2a (2); *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 7c

Rz. 3; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 7c Rz. 20; *Littmann/Bitz/Meincke*, § 7c Rz. 2).

Eine Wohnung ist nach der Rechtsprechung die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sind, daß sie die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglichen (s. § 10e Anm. 53 mRsprN sowie § 21a Anm. 52 und zuletzt BFH v. 4.7.90 II R 74/87, BStBl. I 1991 S. 131; v. 17.5.90 II R 182/87, BStBl. II S. 705). Ein selbständiger Haushalt muß nicht tatsächlich in den Räumen geführt werden, auch muß die Küche nicht eingerichtet sein oder als solche genutzt werden. Die Zusammenfassung von Räumen muß im einzelnen

- gegenüber anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich abgeschlossen sein (abgeschlossene Wohneinheit);
- einen eigenen Zugang haben;
- Wohnzwecken dienen oder zu dienen bestimmt sein;
- eine Mindestfläche (23 qm) aufweisen;
- die zur Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume wie Küche, mindestens Raum mit Kochgelegenheit, Bad oder eine Dusche und eine Toilette haben.

Zum Inhalt der einzelnen Begriffsmerkmale s. eingehend § 21a Anm. 52–58.

Anwendung der einzelnen bewertungsrechtlichen Abgrenzungsmerkmale auf den Wohnungsbegriff iSd. § 7c: Der bewertungsrechtlichen Aufgabe des Wohnungsbegriffs, nämlich Einfhäuser und Zweifhäuser untereinander sowie gegen andere Grundstücksarten iSd. BewG abzugrenzen, kommt im Rahmen von § 7c keine Bedeutung zu. Von Bedeutung sind die Merkmale „bauliche Abgeschlossenheit“ und „eigener Zugang“ aber für die Bestimmung der Anzahl der im Gebäude befindlichen Wohnungen.

Bestandteile der Wohnung: Zur Wohnung gehören die innerhalb der abgeschlossenen Wohneinheit belegenen Räume (vgl. Abschn. 55 EStR), aber auch ein Teil der außerhalb der abgeschlossenen Wohneinheit belegenen Räume, zB Zubehörräume wie Boden-, Speicherräume, Waschküchen, Kellerräume, Garagen usw. Einzelheiten zu den Bestandteilen der Wohnung s. ausführlich § 10e Anm. 56.

Wohnungen im Beitrittsgebiet: Bewertungsrechtlich wird im Gebiet der ehemaligen DDR und von Berlin (Ost) für Wohnungen, die vor dem 1.1.94 fertiggestellt werden, weder die Abgeschlossenheit der Wohnung noch ein eigener Zugang gefordert (vgl. Erlaß Berlin/Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt v. 6.11.91, BStBl. I S. 968). Nach BMF v. 17.2.92 aaO Tz. 1 soll dieser Wohnungsbegriff bei § 7c nicht anzuwenden sein. Da aber die Situation in den neuen Bundesländern offensichtlich ein Abweichen von dem entsprechend der Situation in den alten Bundesländern geprägten bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff erfordert und der Typusbegriff „Wohnung“ auch eine unterschiedliche Definition je nach Belegenheit der Wohnung erlaubt, kommt es uE auf den bewertungsrechtlich maßgeblichen Wohnungsbegriff für die jeweilige Wohnung an. Daher gilt uE im Beitrittsgebiet der dort anzuwendende Wohnungsbegriff auch für § 7c, zumal § 7c den Wohnungsbegriff nicht näher definiert oder einschränkt (aA *Wewers*, DB 1992 Beil. 4 S. 4 u. *Christoffel*, StWK Gr. 1 S. 482 unter Berufung auf BTDrucks. 11/5860 S. 11, wo als Gesetzeszweck die Schaffung „abgeschlossener“ Mietwohnungen genannt wird).

Wohnung als selbständiges Wirtschaftsgut: § 7c setzt nicht voraus, daß die Wohnung ein selbständiges WG bildet. Die erhöhten Absetzungen sind auch bei

unselbständigen Gebäudeteilen nach § 7c bis zu einem Betrag von 60 000 DM erhöht absetzbar. Die Unterscheidung, ob ein selbständiges WG geschaffen wird, ist nur für die Behandlung der den Betrag von 60 000 DM übersteigenden Herstellungskosten (s. Anm. 44) und für die Restwert-AFA von Bedeutung (s. Anm. 60).

13 b) Herstellung von Wohnungen

Begünstigt sind „Wohnungen, die . . . hergestellt worden sind“. Herstellung ist die Neuschaffung von etwas bisher nicht Vorhandenem, die ergänzende Schaffung oder die Umschaffung eines bereits bestehenden Wirtschaftsguts (WG). Dies bedeutet, daß die Wohnung vor Beginn der Baumaßnahmen durch den Stpfl. nicht als Wohnung bestanden haben darf. Die Räume können dagegen vor Beginn der Baumaßnahme bestanden haben.

Die Anschaffung einer bereits bestehenden Wohnung ist nicht begünstigt. Das Wort „hergestellt“ bezieht sich in § 7c nur auf die Wohnung. Deshalb sind auch nachträgliche Anschaffungskosten des Gebäudes, die zur Herstellung einer vorher nicht vorhandenen Wohnung geführt haben, nach § 7c absetzbar. Die Qualifizierung nachträglicher Aufwendungen auf ein Gebäude als nachträgliche Anschaffungskosten orientiert sich nämlich nicht daran, ob eine Wohnung „hergestellt“ wurde, sondern ob im Zusammenhang mit der Anschaffung des WG Gebäude nachträgliche Aufwendungen entstanden sind, die in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung dieses WG stehen (s. § 6 Erg. Anm. 505–533). Weil § 7c nicht auf Herstellungskosten des WG „Gebäude“ abstellt, sondern isoliert Aufwendungen für erhöht absetzbar erklärt, mit denen kein WG geschaffen werden muß (aber kann), sind auch Aufwendungen absetzbar, die zwar nachträgliche Anschaffungskosten des Gebäudes darstellen, aber zur Herstellung einer Wohnung geführt haben. Eine ausdrückliche Einbeziehung anschaffungsnaher Anschaffungskosten wie in § 7h Abs. 1 Satz 3 und § 7i Abs. 1 Satz 5 war deshalb nicht erforderlich (aA evtl. BMF v. 30. 7. 91, DStR 1991 S. 1421, der § 7c nicht auf Bauherrengemeinschaften anwenden will).

Beispiel: Ein Haus wird angeschafft und anschließend aus einem Dachgeschoß eine bisher nicht vorhandene abgeschlossene Wohnung geschaffen, die kein eigenes WG darstellt. UE ist § 7c anwendbar, da eine bisher nicht vorhandene Wohnung hergestellt wurde. Ob die Aufwendungen als Anschaffungs- oder Herstellungskosten qualifiziert werden, ist unerheblich.

Auf Art und Umfang der Baumaßnahmen kommt es nicht an (*Korn, KÖSDI* 1990 S. 7964): Es kann sich auch um verhältnismäßig geringfügige Baumaßnahmen handeln, zB nur Herstellung der Abgeschlossenheit der Wohnung oder um Maßnahmen zur erstmaligen Erfüllung aller Merkmale einer Wohnung, obwohl bereits bisher alle Räume als Wohnräume genutzt wurden.

14 Einstweilen frei.

15 c) Baumaßnahmen an Gebäuden

Begünstigt sind nur Wohnungen, die durch „Baumaßnahmen an Gebäuden“ hergestellt werden. Aus dieser Formulierung folgt, daß das Gebäude bestehen, dh. fertiggestellt sein muß, bevor mit einer Baumaßnahme begonnen wird (BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Tz. 2; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 7a Anm. 12).

Begriff Gebäude: Der bewertungsrechtliche Gebäudebegriff ist auch estl. zu übernehmen (s. auch Anm. 12 betr. Begriff Wohnung). Ein Gebäude ist in Abschn. 4 AbgrR v. 31. 3. 67 (BStBl. II S. 127) definiert als ein Bauwerk, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt. Einzelheiten zum Gebäudebegriff s. § 7 Anm. 323–327. Hinsichtlich der Art der Gebäude macht § 7c keine Einschränkungen. Daher sind Baumaßnahmen an Gebäuden aller Art begünstigt, wie zB an Wohngebäuden, Fabrikgebäuden, Lagerhallen usw. (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 3).

Räumlicher Zusammenhang mit dem Gebäude: Begünstigt sind Baumaßnahmen, die zur Herstellung einer Wohnung führen (s. Anm. 13), die Baumaßnahmen müssen aber nicht in räumlichem Zusammenhang mit der Wohnung stehen. Es ist uE ausreichend, wenn die Baumaßnahme in einem funktionalen Zusammenhang mit der Wohnung steht. Für die Abgrenzung ist der Wohnungsbegriff maßgebend (s. hierzu § 10 e Anm. 56). Die Beschränkung auf Baumaßnahmen „an Gebäuden“ dient nur dem Zweck, die Herstellung von Wohnungen in bestehenden Gebäuden zu fördern, nicht aber der Einschränkung der begünstigten Aufwendungen. So gehören zB die Aufwendungen für den Einbau einer Heizungsanlage, die wegen der neuen Wohnung erforderlich ist, für Garagen und für Zubehörräume wie Keller, Speicher usw. zu den begünstigten Aufwendungen, da es sich um Bestandteile der Wohnung handelt.

Neubauten: Auch Baumaßnahmen an einem Neubau können durch § 7c begünstigt sein (*Unvericht*, DStR 1991 S. 266; *Schmidt/Drenseck* XII. § 7c Anm. 2a [3]). Da jedoch das Gebäude vor Beginn der Baumaßnahme fertiggestellt sein muß (s. o.), darf die Baumaßnahme nicht im Zuge der Herstellung des Gebäudes durchgeführt werden (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 2). Problematisch ist diese Abgrenzung dann, wenn die Baugenehmigung für eine Wohnung in dem Gebäude bereits von Anfang an vorlag, aber die Herstellung dieser Wohnung erst im zeitlichen Abstand zur Gebäudeerrichtung erfolgte, zB bei einem nachträglichen Dachgeschoßausbau. UE ist als Abgrenzungsmerkmal nicht darauf abzustellen, ob die Baugenehmigung für die Wohnung bereits mit der Baugenehmigung für das Gebäude erteilt war (so aber wohl *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 7c Rz. 13, 14). Hierfür enthält das Gesetz keinen Anhaltspunkt. Es ist vielmehr allein darauf abzustellen, ob das Gebäude fertiggestellt war. Die Gebäudefertigstellung kann auch bei einem bereits genehmigten Dachgeschoßausbau, der aber noch nicht durchgeführt ist, vorliegen. Zum Begriff der Fertigstellung eines Gebäudes s. § 6 Anm. 456 u. § 7 Anm. 480.

Umbau: Der Umbau von Gebäuden ist begünstigt, sofern durch Herstellungsmaßnahmen eine neue, vorher nicht vorhandene Wohnung entsteht. Ob der Umbau zur Entstehung eines neuen Wirtschaftsguts führt, ist nicht für die erhöhten Absetzungen, sondern nur für die Absetzungen der den Höchstbetrag von 60 000 DM übersteigenden Aufwendungen nach Abs. 2 maßgebend (*Giloy*, DStZ 1990 S. 139; aA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 7c Rz. 17).

► **Aufteilung von Wohnungen:** Die Umbauten können in einer Aufteilung einer Großwohnung in mehrere kleinere Wohnungen bestehen (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 3; *Leberfinger*, DStR 1990 S. 170; *Spanke*, DB 1990, S. 143, 144; *Schmidt/Drenseck* XII. § 7c Anm. 2a) [3]; zweifelnd *Hartmann/Paus*, Inf. 1990 S. 73). Da bereits vor Beginn der Baumaßnahmen eine Wohnung vorhanden war, werden so viele Wohnungen hergestellt, wie zusätzlich geschaffen werden. Die FinVerw. gibt dem Stpfl. ein Wahlrecht, welche Wohnung an die Stelle der bisherigen tritt und damit nicht begünstigt ist (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 2 [2]).

► *Umwandlung betrieblich genutzter Räume* in eine Wohnung ist begünstigt (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 3; *Spanke*, DB 1990 S. 144; *Schmidt/Drenseck* XII. § 7 c Anm. 2 a) [3]). Die bloße Nutzungsänderung einer bisher betrieblich genutzten Wohnung (zB bei Freiberuflern) reicht allerdings nicht, da es sich weder um die „Herstellung“ einer Wohnung handelt (s. Anm. 13) noch um eine Baumaßnahme an einem Gebäude.

► *Aufstockung eines Gebäudes* ist begünstigt (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 7 c Anm. 2 a) [2]), ebenso der *Ausbau des Dach- oder Kellergeschosses* oder von sonstigen Zuhörräumen (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 2).

Anbau: Auch Anbauten an bestehende Gebäude entstehen durch Baumaßnahmen an einem Gebäude. Der Anbau muß aber noch einen räumlichen und funktionalen Bezug zum Gebäude haben, so daß Anbauten, die selbständige Gebäude sind, nicht von § 7 c erfaßt werden (*Schmidt/Drenseck* XII. § 7 c Anm. 2 a) [3]). Ein Anbau ist dann kein selbständiges Gebäude, wenn er baulich mit dem Altbau verschachtelt ist und das Gebäude nicht durch den Neubau das Gepräge erhält (s. ausführlich § 7 Anm. 397). Der Anbau ist nur begünstigt, wenn die Baumaßnahme zur Herstellung einer Wohnung führt, nicht aber, wenn lediglich eine Wohnung vergrößert wird (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 3).

16, 17 Einstweilen frei.

18 d) Baumaßnahmen an Gebäuden „im Inland“

Das Gebäude, in dem neue Wohnungen hergestellt werden, muß im Inland belegen sein. Der Begriff ist entsprechend § 1 Abs. 1 Satz 1 auszulegen. Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Zum „Inland“ gehören die neuen Länder (Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen) sowie Berlin (Ost) erst ab dem 1. 1. 91 (EinigungsvertragsG v. 23. 9. 90 Anl. I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 Abs. 2). Daher sind Gebäude im Gebiet der ehemaligen DDR und von Berlin (Ost) erst ab dem 1. 1. 91 im Inland belegene Gebäude; zur erstmaligen Anwendung s. Anm. 3.

19 Einstweilen frei.

II. Bemessung der Absetzungen

20 1. Höhe der Absetzungen

Jährlich können bis zu 20 vH der Bemessungsgrundlage in Anspruch genommen werden. Die Bemessungsgrundlage ist in Abs. 3 definiert (s. Anm. 40, 43). Es handelt sich um erhöhte Absetzungen, die anstelle der linearen Absetzungen nach § 7 Abs. 4 oder der degressiven Absetzungen nach § 7 Abs. 5 in Anspruch genommen werden können (s. Anm. 7). Die Absetzungen können – anders als bei Sonderabschreibungen – nicht beliebig auf den Begünstigungszeitraum verteilt werden. Zur Mindest-AfA nach § 7 a Abs. 3 s. Anm. 7.

Nachholung erhöhter Absetzungen kommt nicht in Betracht. Würden versehentlich in einem oder mehreren Jahren die erhöhten Absetzungen unterlassen, so erfolgt nur noch eine Berücksichtigung über die Restwert-AfA (s. Anm. 60). Zur Inanspruchnahme bei mehreren Miteigentümern bzw. bei Bruchteilseigentum s. Anm. 10.

Wahlmöglichkeiten: Je nachdem, ob die Wohnung ein selbständiges WG ist oder nicht (s. hierzu Anm. 44), bestehen folgende Absetzungsmöglichkeiten:

- ▷ *Wohnung ist selbständiges WG*: Bei Wohnungen, die selbständige WG sind, besteht hinsichtlich der Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 60 000 DM übersteigen, nur die Möglichkeit der Absetzung nach § 7 Abs. 4 (so Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 44). Deshalb können die Herstellungskosten für die Wohnung nicht nach verschiedenen Vorschriften abgesetzt werden. Bei Aufwendungen, die über dem Höchstbetrag von 60 000 DM je neugeschaffener Wohnung liegen, ist uU die Absetzung nach anderen Vorschriften günstiger. Die degressiven AfA nach § 7 Abs. 5 können in den ersten vier Jahren höher sein als die erhöhten Absetzungen nach § 7 c, nämlich dann, wenn die Herstellungskosten der Wohnung über 216 000 DM liegen. Besteht die Wahlmöglichkeit zwischen § 7 c und § 7 k, so liegt diese Grenze bei 135 000 DM. Bei einer Wahlmöglichkeit zwischen § 7 c und den §§ 7 i, 7 h beträgt der Grenzwert 120 000 DM. Für einen Vorteilhaftigkeitsvergleich bei Herstellungskosten unter diesen Grenzwerten sind auch die Absetzungen in den Folgejahren und der Zinseffekt zu berücksichtigen.
- ▷ *Wohnung ist kein selbständiges WG*: Die Aufwendungen für die Wohnung können auch in die HK des Gebäudes einbezogen werden und als nachträgliche HK während der Restnutzungsdauer des Gebäudes abgeschrieben werden. Dies führt jedoch stets zu niedrigeren AfA-Beträgen als bei Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach § 7 c, da es für Gebäude keine Vorschrift gibt, die höhere Absetzungen für Abnutzung bzw. Sonderabschreibungen zuläßt und da die den Höchstbetrag übersteigenden Aufwendungen sowieso in die Bemessungsgrundlage für das WG „Gebäude“ einbezogen werden.

Einstweilenfrei.

21

2. Begünstigungszeitraum

22

Die erhöhten Absetzungen werden im Jahr der Fertigstellung und den folgenden vier Jahren gewährt (Begünstigungszeitraum). Ausführlich zu Begriff und Wirkung des Begünstigungszeitraums s. § 7 a Anm. 22 u. 23. Zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Wohnung s. Anm. 35. Im Jahr der Fertigstellung können die erhöhten Absetzungen für das ganze Jahr geltend gemacht werden, unabhängig vom genauen Zeitpunkt der Fertigstellung.

Eine Nachholung unterlassener erhöhter Absetzungen kommt nicht in Betracht. Die Unterlassung führt zu einem Restwert, der nach Ende des Begünstigungszeitraums gemäß der Regelung des Abs. 5 abgesetzt werden kann (s. Anm. 60).

Einstweilen frei.

23–29

Erläuterungen zu Abs. 2: Begünstigte Wohnungen

I. Stellung eines Bauantrags nach dem 2.10.89 (Abs. 2 Nr. 1)

30

Es sind nur Aufwendungen für solche Wohnungen erhöht absetzbar, für die ein Bauantrag nach dem 2.10.89 gestellt wurde. Für den Fall, daß kein Bauantrag erforderlich ist, s. Anm. 31.

Begriff des Bauantrags: Ein Antrag auf Baugenehmigung ist „der an die Baugenehmigungsbehörde gerichtete Antrag auf Erteilung der Baugenehmigung für ein

bestimmtes Bauvorhaben iSd. jeweils gültigen Bauordnungsrechts“ (BFH v. 4. 11. 86 IX R 70/85, BFH/NV 1987 S. 299; vgl. Abschn. 42 a Abs. 5 EStR 1990). Auch eine Bauanzeige ist uU einem Bauantrag gleichzustellen (BFH v. 18. 4. 90 III R 12/88, BStBl. II S. 754 zum InvZulG 1982). Kein Bauantrag ist dagegen eine Bauvoranfrage oder ein Antrag auf Erlaß eines Vorbescheids (BFH v. 28. 3. 60 VI 281/64, BStBl. III S. 454; v. 7. 3. 80 III R 45/78, BStBl. II S. 411). Ein Bauantrag ist gestellt, sobald dieser bei der zuständigen Behörde eingeht, dh. in den Herrschaftsbereich der zuständigen Behörde gelangt (vgl. BFH v. 17. 12. 81 V R 21/77, BStBl. II 1982 S. 231). Zur Rücknahme und Stellung eines neuen Bauantrags s. ausführlich § 7 Anm. 410 u. § 7 Erg. Anm. 410 u. § 21 a Anm. 234.

Würde bereits mit der Baumaßnahme vor dem 3. 10. 89 begonnen, ein erforderlicher Bauantrag aber erst nachträglich gestellt, so ist die zeitliche Voraussetzung grundsätzlich nicht erfüllt (BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115, Tz. 13; *Wewers*, DB 1992 Beil. 4 S. 4; *Spanke*, DB 1990 S. 144; zweifelnd *Schmidt/Drenseck* XII. § 7 c Anm. 2 b).

31

II. Beginn der Herstellung nach dem 2. 10. 89

Ist die Stellung eines Bauantrags nicht erforderlich, so sind nur Aufwendungen für Wohnungen begünstigt, mit deren Herstellung nach dem 2. 10. 89 begonnen wurde. Beginn der Herstellung ist grds. der Beginn der durch die Herstellung veranlaßten Maßnahmen, also grds. der Beginn der Planungen (s. § 6 Anm. 456). Bei Subventionsbestimmungen knüpft die FinVerw. an konkrete Maßnahmen an (BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Tz. 5). So sieht die FinVerw. als Beginn der Herstellung der Wohnung den Zeitpunkt des Beginns der Ausschachtungsarbeiten, die Erteilung eines spezifizierten Bauauftrags an den Bauunternehmer oder die Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 5).

32–34 Einstweilen frei.

35

III. Fertigstellung der Wohnung vor dem 1. 1. 96 (Abs. 2 Nr. 2)

Die Wohnung muß vor dem 1. 1. 96 fertiggestellt sein. Fertigstellung einer Wohnung bedeutet Bezugsfertigkeit der Wohnung, dh. die wesentlichen Bauarbeiten müssen abgeschlossen sein und der Bezug zumutbar sein. Zum Begriff der Fertigstellung einer Wohnung s. § 10 e Anm. 81 und zuletzt zur Fertigstellung eines Gebäudes BFH v. 16. 12. 88 III R 186/83, BStBl. II 1989 S. 203; zur Zumutbarkeit der Benutzung als Maßstab für die Bezugsfertigkeit von Gebäuden BFH v. 28. 6. 89 II R 127/86, BFH/NV 1990 S. 81; vgl. auch Abschn. 44 Abs. 1 Sätze 4 u. 5 EStR 1990.

36 Einstweilen frei.

37

IV. Keine Gewährung öffentlicher Mittel (Abs. 2 Nr. 3)

Werden für die neu geschaffene Wohnung öffentliche Mittel gewährt, so können Absetzungen nach § 7 c nicht in Anspruch genommen werden. Eine Kürzung der Bemessungsgrundlage kommt gesetzlich nicht in Betracht.

Mittel aus öffentlichen Haushalten sind Mittel, die in einem öffentlichen Haushalt als Haushaltsansatz ausgewiesen werden (BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I 1992

S. 115, Tz. 9). Dies sind zB Zinsverbilligungen der Kreditanstalt für Wiederaufbau, Aufwendungszuschüsse zur Senkung der laufenden Betriebskosten, Mittel zur Senkung der laufenden Belegungskosten, Investitionszulagen und Zuschüsse:

Gewährung öffentlicher Mittel heißt, daß eine Zuwendung öffentlicher Mittel erfolgen muß. Einnahmeminderungen sind deshalb keine Gewährung von Mitteln aus öffentlichen Haushalten, zB die verbilligte Überlassung von Bauland (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 9; aA *Schmidt/Drenseck* XII. § 7c Anm. 2c). Bei verbilligten Darlehen von Sparkassen ist zu unterscheiden, ob die Sparkassen einen Ausgleich an die Gewährträger leisten müssen; dann liegt eine Gewährung von Mitteln aus öffentlichen Haushalten vor (so BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 9). Ebenfalls keine Gewährung öffentlicher Mittel sind die Grundsteuervergünstigung und die Wohnungsbauprämie (*Spanke*, DB 1990 S. 145; *Blümich/Erhard*, § 7c Rz. 18).

Gewährung öffentlicher Mittel „für die Wohnung“: Werden für das Gebäude, in dem die neue Wohnung hergestellt wurde, öffentliche Mittel gewährt, so stellt dies nur dann eine Gewährung öffentlicher Mittel für die Wohnung dar, wenn die neu geschaffene Wohnung ein *selbständiges* Wirtschaftsgut bildet, denn nur in diesem Fall wird der Gebäuderestwert in die Bemessungsgrundlage für die Absetzung nach § 7c einbezogen (s. Anm. 40). Wird der Gebäuderestwert nicht in die Bemessungsgrundlage für die erhöhten Absetzungen nach § 7c einbezogen wie bei der Wohnung als unselbständiges WG, dann kann es sich auch nicht um die Gewährung öffentlicher Mittel für die Wohnung – auch nicht mittelbar – handeln.

Einstweilen frei.

38, 39

Erläuterungen zu Abs. 3: Bemessungsgrundlage

I. Aufwendungen, die durch Baumaßnahmen entstanden sind (Abs. 3 Satz 1)

1. Begünstigte Aufwendungen

40

Aufwendungen sind Minderungen des übrigen Vermögens durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen (s. BFH v. 13. 9. 84 IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 49). Zu den Aufwendungen gehört damit auch die Umsatzsteuer, und zwar auch, soweit sie nach § 9b nicht den Anschaffungskosten (AK) oder Herstellungskosten (HK) zuzurechnen sein sollte (vgl. § 9b Anm. 7 zur dogmatischen Einordnung der Vorsteuer). Damit ist der Höchstbetrag von 60 000 DM als Bruttobetrag inkl. USt. zu verstehen. § 9b Abs. 1 ist nicht anwendbar, da es bei der Definition der Bemessungsgrundlage in § 7c nicht um AK oder HK eines Wirtschaftsgutes geht.

Nachträgliche Aufwendungen: Entstehen Aufwendungen nach Fertigstellung der Wohnung und vor Ablauf des fünfjährigen Begünstigungszeitraums (zum Begriff s. Anm. 22), so erhöhen sie die Bemessungsgrundlage bis zum Höchstbetrag von 60 000 DM. Sie sind dann in jedem Jahr bis zum Ende des fünfjährigen Begünstigungszeitraums mit 20 vH erhöht absetzbar (Einzelheiten zur Behandlung nachträglicher AK u. HK s. § 7a Anm. 18–34). Entstehen nachträgliche Aufwendungen, so bleibt nach Ablauf des fünfjährigen Begünstigungszeitraums ein Restwert, dessen Absetzung Abs. 5 regelt (s. Anm. 60).

Restwert des Altgebäudes: Zu den begünstigten Aufwendungen gehört nicht der Restwert der vorhandenen Bauteile des bestehenden Gebäudes, auch nicht, soweit die Bauteile Bestandteil der neuen Wohnung werden, denn es handelt sich nicht um Aufwendungen, „die durch die Baumaßnahme“ entstanden sind (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 16; *Unvericht*, DStR 1991 S. 268; *Spanke*, DB 1990 S. 147; *Leberfinger*, DStR 1990 S. 172; *Stephan*, DB 1990 S. 1584; aA *Schmidt/Drenseck* XII. § 7 c Anm. 3 a).

41 2. Durch Baumaßnahmen entstandene Aufwendungen

§ 7 c begünstigt Aufwendungen, die „durch die Baumaßnahme“ entstanden sind. Baumaßnahme ist gem. Abs. 1 Satz 1 die Maßnahme zur Schaffung einer Wohnung iSd. Abs. 2. „Durch die Baumaßnahme entstanden“ bedeutet, daß ein sog. Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit der Schaffung einer Wohnung vorhanden sein muß. Ein solcher Veranlassungszusammenhang ist bei allen unmittelbar der Herstellung dienenden Aufwendungen wie auch bei zwangsläufig im Zusammenhang mit der Herstellung anfallenden Kosten oder auch bei Aufwendungen, die in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, gegeben (s. BFH v. 13. 9. 84 IV R 101/82, BStBl. II 1985 S. 49 zum Begriff der Herstellungskosten; vgl. ausführlich zur Veranlassung von Aufwendungen durch die Herstellung § 6 Anm. 460). Die Aufwendungen müssen dagegen nicht erforderlich sein (so aber BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Tz. 15).

Beispiel: Die Schaffung einer Unterstellmöglichkeit für die Fahrräder der zusätzlichen Hausbewohner ist vielleicht nicht erforderlich, aber dennoch sind die Aufwendungen durch die Baumaßnahme entstanden. Denn sie stehen in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Herstellung der Wohnung. Sie sind deshalb nach § 7 c begünstigt.

Räumlicher Zusammenhang mit der neuen Wohnung ist nicht erforderlich (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 15). Die Aufwendungen müssen lediglich durch die Schaffung einer Wohnung veranlaßt sein, zB Verstärkung von Leitungen, Einbau einer neuen Heizungsanlage, Umgestaltung des Treppenhauses, Anschaffung einer neuen Klingelanlage etc. Die Abgrenzung, ob Aufwendungen, die nicht bereits räumlich direkt der neuen Wohnung zuzuordnen sind, durch die Baumaßnahme entstanden sind, erfolgt nach den gleichen Grundsätzen wie bei § 10 e. Zu unterscheiden ist insoweit zwischen individuell zurechenbaren Aufwendungen und das gesamte Gebäude treffende Aufwendungen (Einzelheiten zur Zurechnung s. § 10 e Anm. 69). Dabei ist weiter zu unterscheiden, ob eine oder mehrere Wohnungen im Sinne von § 7 c hergestellt wurden. Bei mehreren Wohnungen sind zunächst die jeder Wohnung individuell zuzurechnenden Aufwendungen festzustellen, dann sind die auf die neuen Wohnungen insgesamt entfallenden Aufwendungen von den das Restgebäude betreffenden Aufwendungen zu trennen. Die Zurechnung der nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen hat dabei jeweils entsprechend dem Verhältnis der Nutzfläche der neuen Wohnungen zueinander bzw. der Wohnungen zur Gesamtfläche des Gebäudes zu erfolgen (so BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 17).

Teilerstellungskosten (zum Begriff s. § 7 a Anm. 43) sind nicht begünstigt, weil § 7 c erst im Jahr der Fertigstellung erhöhte Absetzungen zuläßt (s. Anm. 25).

42 Einstweilen frei.

II. Höchstbetrag von 60 000 DM je Wohnung (Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2) 43

Die begünstigten Aufwendungen (s. Anm. 40) können nur bis zu einem Betrag von 60 000 DM je Wohnung geltend gemacht werden. Der Höchstbetrag ist auf jede Wohnung gesondert anzuwenden. Ein Ausgleich bei mehreren gleichzeitig und/oder im selben Gebäude hergestellten Wohnungen ist daher nicht möglich (BMF v. 17. 2. 1992, BStBl. I S. 115 Tz. 17). Der Betrag schließt die USt. ein, da diese zu den Aufwendungen gehört. Daher ist auch bei Wohnungen im Betriebsvermögen oder bei USt-Option der Betrag von 60 000 DM als Bruttobetrag zu verstehen, s. Anm. 40.

III. Absetzung der den Höchstbetrag übersteigenden Aufwendungen (Abs. 3 Satz 2)**1. Absetzungen auf die 60 000 DM übersteigenden Herstellungskosten** 44
(Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1)

Für die den Höchstbetrag von 60 000 DM übersteigenden Aufwendungen beschränkt Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 die Absetzungen für Abnutzung auf die linearen Absetzungen nach § 7 Abs. 4, wenn durch die Herstellung der Wohnung ein selbständiges Wirtschaftsgut (WG) entstanden ist. Durch diese Beschränkung kann es bei hohen Aufwendungen und bei alternativen Absetzungsmöglichkeiten nach anderen Vorschriften vorteilhaft sein, nicht von § 7 c Gebrauch zu machen; zu Berechnungsbeispielen s. Anm. 20.

Der Restwert des Altgebäudes ist nach Auffassung der FinVerw. ebenfalls auf die Absetzungen nach § 7 Abs. 4 beschränkt, selbst wenn zuvor höhere Absetzungen möglich waren (BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Tz. 19). UE ist zu unterscheiden, ob die Voraussetzungen für die höheren Absetzungen weiter vorliegen. Diese können entfallen, wenn zB aus einem Betriebsgebäude, das nach § 7 Abs. 5 mit 10 vH abgeschrieben wird, nunmehr eine Wohnung entsteht. Wird dagegen in einem denkmalgeschützten Gebäude eine weitere Wohnung geschaffen, so ist kein Grund ersichtlich, die Absetzungen für das Altgebäude einzuschränken.

Entsteht kein selbständiges WG, so folgt aus dem Grundsatz, daß ein WG nur einheitlich abgeschrieben werden kann (mit Ausnahme erhöhter Absetzungen und Sonderabschreibungen), daß die über 60 000 DM liegenden Aufwendungen einheitlich mit dem Gebäude abgeschrieben werden müssen (BMF v. 17. 2. 92 aaO Tz. 20; aus Vereinfachungsgründen). Hierbei kann es sich dann sowohl um die Absetzung nach § 7 Abs. 5 handeln als auch um andere erhöhte Absetzungen.

Beispiel: In einem fremdvermieteten Neubau des Jahres 01 mit HK von 500 000 DM wird eine weitere Wohnung im Jahr 03 geschaffen. Die Aufwendungen hierfür betragen 100 000 DM.

AfA gem. § 7c: 20 vH v. 60 000 DM		12 000 DM
Restwert des Gebäudes: 2 × 7 vH v.	500 000 DM	
	70 000 DM	
	430 000 DM	
Zuzüglich Aufwendungen über Höchstbetrag	40 000 DM	
	470 000 DM	
AfA gem. § 7 Abs. 5: 7 vH v. 470 000 DM		32 900 DM
AfA Jahr 03:		<u>44 900 DM</u>

45 2. Verhältnis zu § 7b (Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2)

Das Verhältnis von § 7c zu § 7b ist in § 7b Abs. 8 geregelt. Die Vorschrift verfolgt zwei Ziele:

- Ändert sich der Charakter des Hauses, für das erhöhte Absetzungen nach § 7b geltend gemacht werden, so können dennoch weiter die Absetzungen nach § 7b vorgenommen werden, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 7b erfüllt sind.
- Die erhöhten Absetzungen nach § 7c können auch bei § 7b-Objekten in Anspruch genommen werden, wobei die den Höchstbetrag von 60 000 DM übersteigenden Kosten in die Bemessungsgrundlage nach § 7b einbezogen werden können, soweit die Höchstbeträge von § 7b noch nicht ausgenutzt sind (*Schmidt/Drenseck* XII. § 7c Anm. 3d; *Spanke*, DB 1990 S. 147).

Beispiel (nach *Spanke* aaO):

Herstellungskosten eines vermieteten Zweifamilienhauses	200 000 DM
Aufwendungen für die Schaffung einer weiteren Wohnung im 6. Jahr	100 000 DM
AfA im 6. bis 8. Jahr nach	
– § 7b EStG 5 vH v. 250 000 DM	12 500 DM
– § 7c EStG 20 vH v. 60 000 DM	12 000 DM
– § 7 Abs. 4 EStG 2 vH v. 10 000 DM	200 DM
Gesamtbetrag AfA im 6. bis 8. Jahr jeweils	24 700 DM
Restwert AfA ab dem 9. Jahr Bemessungsgrundlage	320 000 DM
abzgl. AfA Jahr 1 bis 5 = 5 × 12 500 DM	62 500 DM
AfA Jahre 6 bis 8 = 3 × 24 700 DM	74 100 DM
	136 600 DM
Restwert =	183 400 DM
hiervon 2,5 vH =	4 585 DM

Bei einem selbstbewohnten Haus, das unter die kleine Übergangsregelung fällt, gilt § 7b ab VZ 1987 nicht mehr. Die bisher nach § 7b möglichen erhöhten Absetzungen können aber noch im Rahmen der kleinen Übergangsregelung wie Sonderausgaben abgezogen werden (s. § 52 Abs. 21 Satz 4). Auch für diese Objekte gilt gem. § 7c Abs. 3 Satz 2 zweiter Halbsatz der neue § 7b Abs. 8. § 7c Abs. 3 Satz 2 bezieht sich auf selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter, die durch eine Baumaßnahme nach § 7c geschaffen werden. Gerade bei einem selbstgenutzten Haus, das nach § 7b abgesetzt wird, entsteht bei Vermietung der neuen Wohnung ein solches selbständiges unbewegliches WG. Daraus ist zu schließen, daß auch bei diesen Objekten die den Höchstbetrag von § 7c übersteigenden Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage nach § 7b einzubeziehen sind und dann als Werbungskosten im Rahmen der kleinen Übergangsregelung geltend gemacht werden können (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 7c Anm. 3d; *Stephan*, DB 1990 S. 1588).

46–49 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Dienen zu fremden Wohnzwecken

50 I. Dienen zu fremden Wohnzwecken

Abs. 4 fordert, daß die Wohnung fremden Wohnzwecken dient. Wohnzwecke liegen vor, wenn in den Räumen der Wohnung ein selbständiger Haushalt geführt

wird. Der Begriff „Wohnzwecke“ stimmt mit dem gleichlautenden Begriff in § 7b (s. § 7b Anm. 65 „Wohnung“), in § 21 Abs. 2, § 21a (s. § 21a Anm. 54) sowie § 34f (s. § 34f Anm. 33 „Wohnzwecke“) überein.

Dienen zu Wohnzwecken: Eine Wohnung dient Wohnzwecken, wenn sie aus Sicht des Überlassenden dem Nutzenden zu Wohnzwecken überlassen wird. Es kommt also auf eine entsprechende Widmung des Vermieters an. Die tatsächliche Nutzung der Wohnung ist nicht maßgebend. Das EStG verwendet teilweise den Begriff „Nutzen“ zu Wohnzwecken (§ 10e u. § 34f) und „Dienen“ zu Wohnzwecken (so § 7b u. § 7c). Zum hier maßgeblichen Begriff des Dienens zu Wohnzwecken s. ausführlich § 7b Anm. 70, 71. Zur Abgrenzung Dienen/Nutzen s. § 34f Anm. 33. Eine Wohnung dient auch dann Wohnzwecken, wenn sie vorübergehend leersteht, zB bei Mieterwechsel (*Spanke*, DB 1990 S. 143, 145; *Christoffel*, StWK Gr. 11 S. 345). Dauernutzung zu Wohnzwecken ist nicht erforderlich (BFH v. 8. 3. 83 VIII R 111/81, BStBl. II S. 498 zu § 7b). Auch Wochenendobjekte und Ferienwohnungen sind begünstigt. Bei gewerblicher Tätigkeit handelt es sich nicht um ein Überlassen zu Wohnzwecken (vgl. Abschn. 42a Abs. 2 Satz 2 EStR 1990).

Die teilweise Nutzung zu gewerblichen oder freiberuflichen Zwecken durch den Nutzenden ist unschädlich, zB beim häuslichen Arbeitszimmer. Dies folgt aus einer dem Sinn und Zweck der Vorschrift entsprechenden Auslegung (so *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 7c Tz. 9). UE ergibt sich diese Folge bereits aus der Auslegung des Begriffs „Dienen“. Eine Wohnung dient Wohnzwecken, wenn die Widmung zu Wohnzwecken überwiegt (vgl. zu § 7b Abschn. 55 Abs. 2 Satz 1 EStR; *Spanke*, DB 1990 S. 143, 145; *Christoffel*, StWK Gr. 11, S. 345, 349, 357; *Schmidt/Drenseck* XII. § 7c Anm. 3d).

„Fremde“ Wohnzwecke sind die Wohnzwecke eines anderen als desjenigen Stpfl., der die erhöhten Absetzungen in Anspruch nimmt. Die Überlassung zu fremden Wohnzwecken ist das Gegenstück zu dem Begriff „eigene Wohnzwecke“ iS von § 10e. Zur Abgrenzung eigene/fremde Wohnzwecke s. insbesondere § 10e Anm. 99. Die Überlassung an Familienangehörige ist Fremdnutzung, wenn kein gemeinsamer Haushalt mit den die Wohnung Nutzenden geführt wird. Bei Nutzung der Wohnung durch minderjährige Kinder wird regelmäßig anzunehmen sein, daß diese noch zum Haushalt der Eltern gehören, wenn die Wohnung in unmittelbarer räumlicher Nähe zum Haushalt des Stpfl. liegt (zB im ausgebauten Dachgeschoß) und dadurch ein gemeinsamer Haushalt möglich und wahrscheinlich ist. Auf die Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Nutzenden kommt es nicht an, ebensowenig auf die Überlassung gegen Entgelt. Allerdings liegt eine Überlassung ohne Nutzungsentgelt jedenfalls bei einem Entgelt vor, das unter der Hälfte der ortsüblichen Miete liegt (s. § 21 Abs. 2). Dann ist idR keine Einkünfteerzielungsabsicht anzunehmen, so daß aus diesem Grunde die erhöhten Absetzungen nach § 7c nicht in Anspruch genommen werden können. Ein Dienen zu fremden Wohnzwecken liegt auch dann vor, wenn der Stpfl. gelegentlich in der Wohnung zu Besuch ist. Die Grenze zu einem Dienen zu eigenen Wohnzwecken ist erst dann überschritten, wenn der Stpfl. einen selbständigen Haushalt in der Wohnung führt. Die Abgrenzung ist Tatfrage im Einzelfall. Auf den Mittelpunkt der Lebensinteressen kommt es für die Abgrenzung eigene/fremde Wohnzwecke nicht an (s. hierzu § 10e Anm. 99).

Einstweilen frei.

51–54

55 II. Zeitraum des Dienens zu fremden Wohnzwecken (Bindungsfrist)

Die Wohnung muß vom Zeitpunkt der Fertigstellung bis zum Ende des Begünstigungszeitraums fremden Wohnzwecken dienen.

Zeitpunkt der Fertigstellung: Die Wohnung ist fertiggestellt, wenn sie weitgehend bezugsfertig ist (s. Anm. 35 und ausführlich § 10 e Anm. 80).

Bis zum Ende des Begünstigungszeitraums: Begünstigungszeitraum ist der Zeitraum, in dem erhöhte Absetzungen vorgenommen werden können. Ausführlich zum Begriff s. § 7 a Anm. 23. Der Begünstigungszeitraum endet immer zum 31. 12 eines Kj. oder bei abweichendem Wj. und Wohnungen im Betriebsvermögen zum Ende des Wj., unabhängig vom Zeitpunkt der Fertigstellung der Wohnung. Dies beruht darauf, daß die erhöhten Absetzungen bereits im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden vier Jahren vorgenommen werden können.

Beispiel: Eine neue Wohnung wird im Dezember 01 fertiggestellt. Der Begünstigungszeitraum endet zum 31. 12. 05. Die Wohnung muß daher nur vier Jahre und einen Monat fremden Wohnzwecken dienen und kann ab dem 1. 1. 06 eigengenutzt werden.

Rechtsnachfolge (Verkauf/Schenkung/Erbschaft): Wird die Wohnung unentgeltlich oder entgeltlich übertragen, so dient die Wohnung weiter fremden Wohnzwecken, wenn sie beim Rechtsnachfolger überhaupt Wohnzwecken, auch dessen eigenen Wohnzwecken, dient (BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Tz. 13). Der BMF stellt bei der Beurteilung, ob die Wohnung fremden Wohnzwecken dient, auf die Sicht des Veräußerers ab, so daß die eigenen Wohnzwecke des Rechtsnachfolgers als fremde Wohnzwecke des Veräußerers gesehen werden (zustimmend *Schmidt/Drenseck* XII. § 7c Anm. 2 d; *Wewers*, DB 1992 Beil. Nr. 4 S. 6; glA *Spanke*, DB 1990 S. 145). Die Wohnung dient dagegen nicht fremden Wohnzwecken, wenn der Rechtsnachfolger die Wohnung zu gewerblichen Zwecken nutzt. Folge ist der rückwirkende Wegfall der erhöhten Absetzungen beim Rechtsvorgänger. Dieser kann sich nur durch vertragliche Gestaltung (Schadensersatzpflicht, Vertragsstrafe) absichern.

Von der Einhaltung der Bindungsfrist beim Rechtsvorgänger ist die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen durch den Rechtsnachfolger zu unterscheiden. Der entgeltliche Erwerber kann die erhöhten Absetzungen gemäß § 7c nicht in Anspruch nehmen, weil er keine Wohnung hergestellt, sondern angeschafft hat (s. Anm. 13). Der unentgeltliche Rechtsnachfolger tritt auch hinsichtlich der AfA-Berechtigung in die Position des Rechtsvorgängers ein (§ 11 EStDV) und kann daher die erhöhten Absetzungen geltend machen, sofern er die Wohnung vermietet und nicht selbst nutzt.

56–59 Einstweilen frei.

60 Erläuterungen zu Abs. 5:
Restwertabsetzung

Abs. 5 regelt die Absetzungen nach Ablauf des Begünstigungszeitraums für Wohnungen, die unselbständige und selbständige Wirtschaftsgüter sind, auf die gleiche Weise. Ein Restwert verbleibt zum einen dann, wenn die AfA mindestens in einem Jahr des Begünstigungszeitraums unter dem Höchstbetrag von 20 vH geblieben ist. Weiter verbleibt ein Restwert, wenn nachträgliche Herstellungsaufwendungen für die neue Wohnung entstanden sind, sofern zuvor der Höchstbe-

trag von 60 000 DM noch nicht ausgenutzt war. Abs. 5 bezeichnet mit Restwert die noch nicht in Anspruch genommenen AfA-Beträge, die grds. nach § 7 c in Anspruch genommen werden könnten. Dieser Restwert ist den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen. Damit ist der Restwert des Gebäudes unter Abzug aller bisher in Anspruch genommenen Absetzungen und zuzüglich und abzüglich entstehender Erhöhungen oder Minderungen der Bemessungsgrundlage aufgrund einer evtl. Überführung von WG zwischen Betriebs- und Privatvermögen zu verstehen (s. Abschn. 42 a Abs. 3 EStR 1990). Der Restwert des Gebäudes und die nicht geltend gemachte restliche Bemessungsgrundlage nach § 7 c sind zusammenzurechnen und nach dem für das Gebäude maßgebenden Vom-Hundert-Satz abzusetzen. Welcher Vom-Hundert-Satz maßgebend ist, ist problematisch, wenn das Gebäude bereits aus mehreren selbständigen WG besteht. UE ist die weitere Abschreibung nach dem Gebäudeteil vorzunehmen, der in seiner Qualifikation der neuen Wohnung entspricht.

Beispiel: Ein Gebäude ist teils eigenbetrieblich genutzt, teils fremdbetrieblich vermietet. Es wird eine neue Wohnung hergestellt, die ebenfalls fremdbetrieblich vermietet wird. UE ist der Restwert der Bemessungsgrundlage dem fremdbetrieblich vermieteten Gebäudeteil zuzuschreiben (vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 7 c Anm. 4).

Einstweilen frei.

61–64

ABC zu § 7 c

65

Anbau: Aufwendungen für einen Anbau sind begünstigt, wenn hierdurch eine Wohnung hergestellt wird, nicht aber, wenn lediglich eine Wohnung vergrößert wird; s. Anm. 15.

Aufteilung einer Wohnung in mehrere Wohnungen ist nach § 7 c begünstigt; s. Anm. 15.

Bauantrag: Zum Begriff s. Anm. 30.

Bauherrengemeinschaft: Ob die Beteiligten an einer Bauherrengemeinschaft erhöhte Absetzungen nach § 7 c in Anspruch nehmen können, hängt nicht davon ab, ob sie iSd. Rspr. des BFH als Hersteller eines Gebäudes anzusehen sind, sondern davon, ob die Bauherrengemeinschaft eine (begünstigte) Wohnung hergestellt hat; s. Anm. 13.

Begünstigungszeitraum ist der Zeitraum, in dem die erhöhten Absetzungen geltend gemacht werden können; s. Anm. 22.

Beitrittsgebiet: Zur Anwendung auf Stpfl. und Grdst. im Beitrittsgebiet s. Anm. 3; zum Wohnungsbegriff im Beitrittsgebiet s. Anm. 12.

Bemessungsgrundlage sind die durch Herstellung der Wohnung veranlaßten Aufwendungen, höchstens jedoch 60 000 DM; s. Anm. 40–45.

Berlin: Auf in Berlin (West) belegene Wohnungen ist § 7 c anwendbar, wobei zusätzliche Vergünstigungen gewährt werden; s. § 14 BerlinFG u. Anm. 7.

Bruchteilsgemeinschaft: s. Anm. 10.

Buchmäßige Nachweise sind gem. § 7 a Abs. 8 zu führen, wenn es sich um eine Wohnung im BetrV handelt; s. § 7 a Anm. 130–141.

Ferienwohnung: Die Herstellung einer Ferienwohnung kann begünstigt sein; s. Anm. 50.

Kumulationsverbot: Nach § 7a Abs. 5 können für dieselben Aufwendungen nicht gleichzeitig erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nach verschiedenen Vorschriften in Anspruch genommen werden. § 7c erweitert dieses Kumulationsverbot auch auf Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 60 000 DM übersteigen, wenn es sich bei der neugeschaffenen Wohnung um ein selbständiges Wirtschaftsgut handelt; s. Anm. 44.

Leerstehen der Wohnung schadet nicht, wenn es nicht dauerhaft ist und daher keine Zweifel an der Einkünfteerzielungsabsicht oder dem Dienen zu fremden Wohnzwecken aufkommen läßt; s. Anm. 50.

Nachträgliche Aufwendungen sind bis zum Erreichen der Höchstgrenze von 60 000 DM je Wohnung erhöht absetzbar; s. Anm. 40. Zur Absetzung des nach Ablauf des Begünstigungszeitraums verbleibenden Restwertes s. Anm. 60.

Rechtsnachfolge: Zur Erfüllung der Voraussetzung des Dienens zu fremden Wohnzwecken während des gesamten Begünstigungszeitraums bei Rechtsnachfolgern s. Anm. 55.

Restwert-AfA: s. Anm. 60.

Restwert des Altgebäudes: Zur Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage s. Anm. 40, 44.

Teilerstellungskosten: Vor dem Jahr der Fertigstellung entstandene Aufwendungen können in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden, jedoch nicht vor dem Jahr der Fertigstellung geltend gemacht werden; s. Anm. 40.

Wohnungsbegriff: s. Anm. 12.