

§ 7 e

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453)

Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude**(1) Steuerpflichtige, die**

1. auf Grund des Bundesvertriebenengesetzes zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen berechtigt sind oder
2. aus Gründen der Rasse, Religion, Nationalität, Weltanschauung oder politischer Gegnerschaft gegen den Nationalsozialismus verfolgt worden sind,

ihre frühere Erwerbsgrundlage verloren haben und den Gewinn nach § 5 ermitteln, können bei Gebäuden, die im eigenen gewerblichen Betrieb unmittelbar

- a) der Fertigung oder
- b) der Bearbeitung von zum Absatz bestimmten Wirtschaftsgütern oder
- c) der Wiederherstellung von Wirtschaftsgütern oder
- d) ausschließlich der Lagerung von Waren, die zum Absatz an Wiederverkäufer bestimmt sind oder für fremde Rechnung gelagert werden, dienen und vor dem 1. Januar 1993 hergestellt worden sind, im Wirtschaftsjahr der Herstellung und in dem darauffolgenden Wirtschaftsjahr Sonderabschreibungen bis zu je 10 vom Hundert der Herstellungskosten vornehmen.

(2) Absatz 1 ist entsprechend anwendbar auf die Herstellungskosten von land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgebäuden und auf die Aufwendungen zum Wiederaufbau von durch Kriegseinwirkung ganz oder teilweise zerstörten land- und forstwirtschaftlichen Betriebsgebäuden, wenn der Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach § 4 Abs. 1 ermittelt wird.

(3) ¹Bei nach dem 31. Dezember 1966 hergestellten Gebäuden können die Abschreibungen nach Absatz 1 oder Absatz 2 nur in Anspruch genommen werden, wenn die Gebäude vom Steuerpflichtigen vor Ablauf des zehnten Kalenderjahrs seit der erstmaligen Aufnahme einer gewerblichen oder land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit im Geltungsbereich dieses Gesetzes hergestellt worden sind. ²Abschreibungen nach Absatz 1 oder Absatz 2 sind nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes vor dem 1. Januar 1990 begründet und das Gebäude vor Ablauf des zwanzigsten Kalenderjahres seit der erstmaligen Begründung hergestellt hat.

Die Kommentierung des § 7 e wurde von
Ernst **Eisenberg** (†), Vors. Richter aD, Kassel, bearbeitet,
fortgeführt von Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, München.
Gesamtverantwortung: Prof. Dr. Arndt **Raupach**, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 7e

	Anm.		Anm.
A. Überblick über Steuerbegünstigungen für Vertriebene, Flüchtlinge und Verfolgte	1	I. Allgemeines	6
B. Rechtsentwicklung des § 7e	2	II. Anwendung bei Ehegatten	7
C. Bedeutung des § 7e	4	III. Anwendung auf Personengesellschaften	8
D. Geltungsbereich des § 7e		IV. Anwendung auf juristische Personen	9

Erläuterungen zu Abs. 1:
Sonderabschreibungen für begünstigte Gewerbetreibende

	Anm.		Anm.
A. Persönliche Voraussetzungen (Abs. 1 Satz 1)		I. Überblick	28
I. Überblick	12	II. Herstellung von Gebäuden nach dem 31. 12. 1951	29
II. Begünstigter Personenkreis (Vertriebene, Flüchtlinge, Verfolgte)		III. Die begünstigten Fabrikgebäude und Lagerhäuser	
1. Zugehörigkeit zum begünstigten Personenkreis		1. Die begünstigten Zwecke (Buchst. a-d)	31
a) Allgemeines	13	2. Zusammentreffen begünstigter und nicht begünstigter Zwecke	
b) Vertriebene, Flüchtlinge (Nr. 1)	14	a) Allgemeines	34
c) Verfolgte (Nr. 2)	15	b) Begünstigte Zwecke und Wohnzwecke	35
2. Nachweis und Wegfall der Zugehörigkeit zum begünstigten Personenkreis		c) Nebenräume in Fabrikgebäuden	36
a) Nachweis	18	d) Nebenräume in Lagerhäusern	37
b) Wegfall	19	3. Zweckentfremdung	39
3. Verlust der Erwerbsgrundlage		IV. Gebäude, die dem eigenen Gewerbebetrieb dienen	40
a) Allgemeines	21	C. Buchmäßiger Nachweis (Abs. 1 Satz 1)	
b) Begriff der Erwerbsgrundlage	22	I. Gewinnermittlung nach § 5	43
c) Verlust der Erwerbsgrundlage	23	II. Bis EStG 1974: Ordnungsmäßige Buchführung	44
d) ABC zum Verlust der Erwerbsgrundlage	25	III. Rechtslage ab EStG 1975	45
B. Begünstigungstatbestand: Herstellung von Gebäuden (Abs. 1 Satz 1)			

	Anm.		Anm.
D. Inhalt der Vergünstigung: Sonderabschreibung (Abs. 1 Satz 1)		III. Inanspruchnahme neben der AfA nach § 7 Abs. 4	54
I. Wahlrecht	50	E. Entsprechende Anwendung auf Wiederherstellung kriegszerstörter Gebäude (Abs. 1 Satz 2)	58
II. Bemessungsgrundlage, Höhe, Dauer	51		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Entsprechende Anwendung auf land- und forstwirtschaftliche Betriebsgebäude 61**

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Zeitliche Begrenzung der Sonderabschreibung 62**

Allgemeine Erläuterungen zu § 7e

Schrifttum: *Kamp-Ludwig*, NBw. 1951 S. 107; *Längsfeld*, B 1953 Beilage Nr. 16.

1 A. Überblick über die Steuerbegünstigungen für Vertriebene, Flüchtlinge und Verfolgte

Mit der Zielsetzung, die wirtschaftliche Eingliederung der durch Zwangsmaßnahmen des NS-Regimes und durch die Kriegereignisse des Zweiten Weltkriegs besonders betroffenen Personen zu erleichtern, gewährt bzw. gewährte das EStG den Vertriebenen, Flüchtlingen und Verfolgten eine Reihe von steuerlichen Vergünstigungen:

§ 7a aF: Die Bewertungsfreiheit für bis zum 31. 12. 1958 angeschaffte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wurde als gegenstandslos durch das EStRG v. 5. 8. 74 gestrichen. Sie galt, vom begünstigten Gegenstand her gesehen und im Hinblick auf die formelle Voraussetzung einer Gewinnermittlung auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung, praktisch nur für Gewerbetreibende.

§ 7e: Gewerbetreibenden und nach ausdrücklicher Regelung auch Land- und Forstwirten gewährt der noch in Geltung befindliche § 7e unter der Voraussetzung des Verlustes einer früheren Erwerbsgrundlage eine ähnliche, aber eingeschränkte Bewertungsfreiheit für Fabrikgebäude, Lagerhäuser und landwirtschaftliche Betriebsgebäude. Die Vorschrift gilt nur noch für Stpfl., die vor dem 1. 1. 90 ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland oder Westberlin (nicht ehemalige DDR) begründet haben, und setzt die Fertigstellung des Gebäudes vor dem 1. 1. 93 voraus (s. Anm. 2 aE und Anm. 4).

§ 10a: Diese Vorschrift gewährt demselben Personenkreis zur Förderung der Selbstfinanzierung die StBegünstigung des nicht entnommenen Gewinns. Auch diese Vorschrift setzt – wie § 7e – Zuzug vor dem 1. 1. 90 voraus und läuft mit VZ 1992 endgültig aus (s. § 10a Anm. 65–67).

§ 33a EStG 1953: Im Bereich der außergewöhnlichen Belastungen, also nicht der Einkommenserzielung, sondern der Einkommensverwendung, gibt es für den genannten Personenkreis und darüber hinaus für durch Kriegseinwirkung an Hausrat und Kleidung Totalgeschädigte und für Spätheimkehrer nach dem fortgeltenden § 33a EStG 1953 (§ 52 Abs. 24 EStG 1986/1987) drei Jahresfreibeträge (s. dazu § 33 Anm. 16 und 78). § 33a EStG 1953 ist letztmals bei Stpfl. anzuwenden, die vor dem 1. 1. 1990 ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik oder in Westberlin begründet haben (§ 52 Abs. 22 EStG 1990).

2 B. Rechtsentwicklung des § 7e

II. StNG v. 20. 4. 49 (WiGBl. 1949 S. 69): Einfügung des § 7e in das EStG, erstmals mit Geltung für den VZ 1949. Die Bewertungsfreiheit galt für alle Gewerbetreibenden sowie Land- und Forstwirte. Durch Abschn. 79 EStR II/1948 und 1949 wurde die Bewertungsfreiheit auch auf Fabrikgebäude ausgedehnt, deren Errichtung oder Wiederaufbau vor dem 1. 1. 49 begonnen, aber erst nach dem 31. 12. 48 beendet wurde. Die Bewertungsfreiheit galt zunächst nur für Fabrikgebäude und landwirtschaftliche Betriebsgebäude.

ESt- und KStÄndG v. 29. 4. 50 (BGBl. 1950 S. 95; MinBlFin. 1950 S. 173): Die Bewertungsfreiheit wurde mit Wirkung erstmals für den VZ 1950 auf „Lagerhäuser“ ausgedehnt (Abs. 1 Buchst. d). Durch § 1 der 2. VO zur Änderung der EStDV v. 9. 12. 50 (BGBl. I S. 781) wurde die Bewertungsfreiheit für Teilerstellungskosten und bei Anzahlungen (§ 12 Abs. 5, § 9 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStDV 1949/50) mit Wirkung v. 10. 12. 50 aufgehoben.

ESt- und KStÄndG v. 27. 6. 51 (BGBl. I S. 411; BStBl. I S. 223): § 7e wurde gestrichen. Überleitung s. § 12a EStDV 1951, Abschn. 76 b EStR 1951. Für Gebäude, die erst nach dem 30. 6. 51 hergestellt wurden, entfiel die Bewertungsfreiheit.

EStÄndG v. 19. 5. 53 (BGBl. I S. 222; BStBl. I S. 114): § 7e wurde mit Wirkung erstmals für den VZ 1952 wieder in das EStG eingefügt, jedoch mit der Beschränkung, daß die Vorschrift jetzt nur noch für Verfolgte, Flüchtlinge und Vertriebene galt.

StÄndG v. 13. 7. 61 (BGBl. I S. 981; BStBl. I S. 444) und **StÄndG v. 16. 11. 64** (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553): Die Geltungsdauer der Vorschrift wurde verlängert.

3. StÄndG 1967 (BGBl. I S. 1334; BStBl. I S. 488): Die bisher geltende generelle Befristung wurde durch eine (in § 7e Abs. 3 im einzelnen geregelte) zeitliche Begrenzung ersetzt. Vertriebene, Flüchtlinge und Verfolgte, die vor dem 1. Januar 1958 erstmals eine gewerbliche oder land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit in der Bundesrepublik aufgenommen haben, können wegen Ablaufs des Begünstigungszeitraums von zehn Jahren die Bewertungsfreiheit nach § 7e EStG für nach dem 31. Dezember 1966 hergestellte Gebäude nicht mehr in Anspruch nehmen. Vgl. auch die entsprechende Regelung in § 10a Abs. 4 (s. dort Anm. 65–67; zum StÄndG vgl. ua. BTDrucks. V/2185 S. 5; *Längsfeld*, B 1967 S. 2189; BB 1968 S. 29).

EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530): Bis zum VZ 1974 galt als besondere Voraussetzung für die Gewährung von StVergünstigungen das Vorliegen einer ordnungsmäßigen Buchführung; sie wurde – entsprechend dem Grundsatz der EStReform, daß Steuervergünstigungen nicht mehr von so weitreichenden formalen Voraussetzungen abhängig sein sollten – gestrichen (s. Anm. 44). Wegen des buchmäßigen Nachweises ab VZ 1975 s. Anm. 45. Wegen Änderung der EStDV im Zusammenhang mit dem EStRG s. Anm. 35.

StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659): In Abs. 1 Satz 1 wurde der Hinweis auf die neben der Sonderabschreibung vorzunehmende normale AfA nach § 7 Abs. 4 gestrichen; ferner wurde Abs. 1 Satz 2 gestrichen, der die Regelung der Restwertabschreibung enthielt. Beides ist seither generell in § 7a geregelt (s. auch Anm. 54).

EingliederungsanpassungsG v. 22. 12. 89 (BGBl. I S. 2398; BStBl. 1990 I S. 53): Die Inanspruchnahme der Vorschrift wurde in persönlicher Hinsicht auf Stpfl. beschränkt, die vor dem 1. 1. 90 in die Bundesrepublik oder Westberlin zugezogen sind (Abs. 3 Satz 2), und in sachlicher Hinsicht auf Gebäude, die vor dem 1. 1. 93 fertiggestellt worden sind (Neufassung des Abs. 1).

Einstweilen frei.

3

C. Bedeutung des § 7e

§ 7e ist weitgehend bedeutungslos geworden. Zum einen wurde die StBegünstigung in der Vergangenheit kaum noch in Anspruch genommen (1983: 140 Fälle; BTDrucks. 11/5110 S. 21). Zum anderen ist die im Jahr 1985 eingeführte degressive AfA für Wirtschaftsgebäude nach § 7 Abs. 5 Nr. 1 insgesamt gesehen eher günstiger.

§ 7e gewährt unter dem Oberbegriff Bewertungsfreiheit auf die näher bezeichneten Gebäude eine Sonderabschreibung (zum Begriff s. § 7a Anm. 7), womit sich die Gesamtabschreibungen in den beiden ersten Jahren auf bis zu 14 vH belaufen (lineare AfA von jeweils 4 vH – s. Anm. 54 – zuzüglich bis zu 10 vH Sonderabschreibungen gem. § 7e Abs. 1).

Begünstigt ist der gleiche Personenkreis wie mit der Steuerbegünstigung des nichtentnommenen Gewinns nach § 10a (s. dort Anm. 15), gem. Abs. 3 Satz 2 beschränkt auf vor dem 1. 1. 1990 in das Gebiet der ehemaligen Bundesrepublik (ohne ehemalige DDR und Ostberlin) zugezogene Stpfl. (s. auch § 10a Anm. 67). Bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen kann der Stpfl. von beiden Vergünstigungen gleichzeitig Gebrauch machen.

Gesetzliche Zielsetzung ist, dem begünstigten Personenkreis nach kriegsbedingter Vertreibung und Flucht sowie nach NS-bedingter Verfolgung die wirtschaftliche Wiedereingliederung zu erleichtern. Die in beiden Vorschriften enthaltenen zeitlichen Begrenzungen (s. § 7e Abs. 3 nebst Anm. 62 und § 10a Abs. 4 nebst Anm. 65–67) vermitteln heute – mehr als 40 Jahre nach Beendigung des Krieges und der Herrschaft des Nationalsozialismus – zunächst den Eindruck, als handele es sich um ausgelaufene Regelungen. Tatsächlich erfährt aber der Kreis der Begünstigten noch immer Zugänge, für die, soweit diese Personen die einzelnen Voraussetzungen erfüllen, der gesamte gesetzliche Begünstigungszeitraum jeweils neu zu laufen beginnt: Zu den Vertriebenen ist des § 1 BVertriebG

[Anschluß S. E 5]

gehören auch, soweit es sich um deutsche Volkszugehörige handelt, die aus Polen und anderen Ostblockstaaten in den Geltungsbereich des EStG kommenden sog. *Aussiedler* (s. auch Anm. 14), und aus der DDR kommen, ungeachtet der nahezu unüberwindbaren Fluchthindernisse und Ausreiseperrren, noch Jahr für Jahr mehrere tausend Personen „illegal“ in die Bundesrepublik, die für eine Anerkennung als „Sowjetzonenflüchtling“ iS des § 3 BVertriebG (s. Anm. 14) in Betracht kommen.

Einstweilen frei.

5

D. Geltungsbereich des § 7 e

I. Allgemeines

6

Die Bewertungsfreiheit nach § 7 e gilt nur für Gewerbetreibende und Land- und Forstwirte mit Gewinnermittlung nach § 5 bzw. § 4 Abs. 1, die zu dem begünstigten Personenkreis, dh. zu den i. S. d. BVertriebG Berechtigten oder den aus Gründen der Rasse, Religion usw. Verfolgten gehören (s. dazu Anm. 13—19). Das können auch juristische Personen sein (s. Anm. 9). Auch beschränkt Stpfl. können § 7 e in Anspruch nehmen, wenn sie zu dem begünstigten Personenkreis gehören. Praktisch kommt dies aber nur für die aus Gründen der Rasse, Religion usw. Verfolgten in Betracht, da die Vertriebenen usw. nach § 9 BVertriebG ihren ständigen Aufenthalt im Geltungsbereich des Grundgesetzes oder in Berlin-West haben müssen.

II. Anwendung bei Ehegatten

7

Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 26 b): Für die Anwendung der §§ 7 e und 10 a genügt es, wenn *einer* der beiden Ehegatten zum begünstigten Personenkreis gehört (§ 62 c Abs. 2 EStDV; Abschn. 78 a EStR 1965 ff.; BFH IV 189/58 U v. 24. 1. 63, BStBl. S. 296). Diese Regelung entspricht der für die Zeit vor der Neuordnung der Ehegattenbesteuerung ergangenen Rspr. (BFH IV 66/55 U v. 10. 11. 55, BStBl. 1956 S. 361; I 147—150/56 U v. 30. 10. 56, BStBl. 1957 S. 48; IV 411/55 U v. 19. 7. 56, BStBl. S. 282; FG Münster v. 30. 9. 54, EFG 1955 S. 37, insoweit bestätigt, u. v. 26. 1. 56, EDStZ S. 269; FG Düss. v. 13. 4. 55, EFG 1956 S. 72, bestätigt EFG 1960 S. 374; *Gericke*, StuW 1955 Sp. 445; FR 1955 S. 313, 1956 S. 334; BB 1956 S. 265, 561; *Hartz*, B 1956 S. 911 u. 1123; aA FG Hannover v. 28. 2. 56, EFG S. 282, aufgehoben).

Getrennte Veranlagung von Ehegatten (§ 26 a): Voraussetzung für die Anwendung der §§ 7 e und 10 a ist, daß derjenige Ehegatte, der die Steuerbegünstigung in Anspruch nimmt, persönlich zum begünstigten Personenkreis gehört (§ 62 c Abs. 1 EStDV).

S. auch Anm. 25 „Ehegatten“.

III. Anwendung auf Personengesellschaften

8

Sind an einem Unternehmen mehrere Personen als Mitunternehmer beteiligt, so kann die Bewertungsfreiheit nur in Höhe desjenigen vHSatzes in Anspruch genommen werden, mit dem die Mitunternehmer, bei denen

die Voraussetzungen gem. § 7 e erfüllt sind, am Gewinn des Unternehmens beteiligt sind (§ 7 a Abs. 6; früher § 22 Abs. 6 EStDV; vgl. BFH I 24/60 v. 11. 12. 63, StRK EStG § 7 a R. 69).

Beteiligt ein Einzelunternehmer, der seine frühere Existenzgrundlage durch Vertreibung verloren hat, unter Fortführung der Buchwerte des Einzelunternehmens seine *Söhne*, die keine frühere Erwerbsgrundlage verloren haben, unentgeltlich an einer KG, so kann die KG für ihre Anschaffungen die volle Bewertungsfreiheit des § 7 e in Anspruch nehmen (FG Nürnberg v. 19. 8. 58, EDStZ 1958 S. 447; dazu *Oswald*, FR 1959 S. 578).

Über *Betriebsspaltung* s. Anm. 40.

9

IV. Anwendung auf juristische Personen

Eine Körperschaft (§ 1 KStG) kann selbst als vertriebene oder verfolgte Person angesehen werden, ohne daß der besondere Tatbestand des § 15 Ziff. 1 KStDV aF vorzuliegen braucht (BFH I 35/52 U v. 27. 5. 52, BStBl. S. 201; aA FG Münster v. 20. 12. 51, NWB 1952 F 1 S. 48).

Unmittelbare Beteiligung begünstigter Personen: Gehört die Körperschaft selbst nicht zum begünstigten Personenkreis, so kommt es darauf an, ob und in welchem Umfang dies bei den Gesellschaftern der Fall ist. Hier werden also iS eines sog. *Durchgriffs* auf die hinter der juristischen Person stehenden natürlichen Personen deren persönliche Eigenschaften in den Steuertatbestand einbezogen (vgl. dazu *Wilser*, Durchgriff S. 146 ff.; *Raupach*, Der Durchgriff im StRecht S. 114). Der vorerwähnte § 15 Ziff. 1 KStDV (gestrichen 1969) bestimmte, daß, wenn nicht bei allen Mitgliedern oder Gesellschaftern die Voraussetzungen des § 7 e Abs. 1 Ziff. 1 und 2 vorlägen, die Bewertungsfreiheit von Aktiengesellschaften überhaupt nicht und von anderen Körperschaften in Höhe desjenigen vHSatzes in Anspruch genommen werden könne, mit dem die betreffenden Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt seien. Seit der ganze § 15 DV mit seiner Aufzählung der auf Körperschaften anzuwendenden Vorschriften des EStG gestrichen wurde (weil nicht konstitutiver Natur, BB 1969 S. 82), ist die in Rede stehende Regelung betr. § 7 e in die KStR (Abschn. 19 KStR 1970; vgl. auch Abschn. 29 Abs. 1) übernommen worden. Schon zu § 15 Ziff. 1 KStDV war die Frage aufgeworfen worden, ob nicht die Benachteiligung der AG gegenüber anderen Körperschaften gegen Art. 3 GG verstoße bzw. ob nicht nach dem Sinn des Gesetzes jedenfalls die personenbezogene AG wie die übrigen KapGes. behandelt werden könne (vgl. *Henninger*, AG 1959 S. 285). UE entbehrt jedenfalls die jetzige, nur noch als Verwaltungsvorschrift formulierte Regelung zum Nachteil der AG der Rechtsverbindlichkeit.

Die an der Gesellschaft Beteiligten müssen *persönlich* dem begünstigten Personenkreis angehören. Es genügt nicht, wenn der nicht selbst beteiligte Ehegatte die Voraussetzungen iS des § 7 e erfüllt, der Beteiligte dagegen nicht (BFH I 186/61 U v. 26. 9. 61, BStBl. S. 522; Abschn. 29 Abs. 2 KStR 1970). Hier handelt es sich nicht um eine Frage der Ehegattenveranlagung, sondern um die Rechtsbeziehungen zur Körperschaft (BFH aaO). (Nach der früheren Auffassung vom Wesen der Zusammenveranlagung — s. § 26 b Anm. 2 — genügte es, wenn die persönlichen Voraussetzungen der Begünstigung statt beim Gesellschafter selbst bei einer mit ihm zusammen veranlagten Person erfüllt waren; B 1953 S. 1024; BFH I 147—150/56 U v. 30. 10. 56, BStBl. 1957 S. 48.)

Zweifelhaft ist, ob eine Kapitalgesellschaft von der Bewertungsfreiheit auch dann Gebrauch machen kann, wenn ein zum berechtigten Personenkreis gehörender Gesellschafter nur vorübergehend beteiligt ist. Nach Abschn. 29 Abs. 1 KStR 1970 muß die Beteiligung während des ganzen Wj. bestanden haben. Die Anwendung der Vergünstigung muß aber auch möglich sein, wenn die Herstellung erfolgt, während ein Begünstigter Gesellschafter war, der später während des Wj. wieder ausscheidet (glA Rosiny, FR 1959 S. 181).

Mittelbare Beteiligung begünstigter Personen: Gehören weder die Kapitalgesellschaft noch ihre Gesellschafter bzw. ein Teil von ihnen zu dem begünstigten Personenkreis, so kann § 7 e nicht in Anspruch genommen werden, auch wenn die Gesellschafter einer anderen *Kapitalgesellschaft*, die die Anteile der stpfl. Kapitalgesellschaft besitzt, zu dem begünstigten Personenkreis gehören (BFH I 148/52 U v. 28. 7. 53, BStBl. S. 294, unter Hinweis auf den Wortlaut des § 15 KStDV aF; die gegenteilige Auffassung würde dazu führen, daß die Eigenschaft als Angehöriger des begünstigten Personenkreises es möglich mache, die persönlich gewährte Vergünstigung beliebig oft zu genießen, je nach dem Umfang, den die durch Verschachtelung der Betriebe errichtete Pyramide erreiche; hiergegen *Schmidt, GmbH-Rdsch.* 1955 S. 74; vgl. ferner *GmbH-Rdsch.* 1955 S. 140; KStG § 6 Anm. 4 a). Gehören dagegen die Anteile der stpfl. Kapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen einer *Personengesellschaft* und gehören alle Gesellschafter der Personengesellschaft dem begünstigten Personenkreis an, so ist die Begünstigung ebenso zu gewähren, wie wenn ein einzelner Gesellschafter Anteile nicht im Privatvermögen, sondern im Betriebsvermögen hält. Gehört nur ein Teil der Mitunternehmer zum begünstigten Personenkreis, so ist die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit uE entsprechend der Kapitalbeteiligung der Mitunternehmer zu kürzen.

Unternehmen, zwischen denen ein steuerlich anerkanntes **Organverhältnis** besteht, sind als selbständige Unternehmen zu betrachten; das Organverhältnis schließt weder die subjektive KStPflicht der Organgesellschaft noch eigenes Einkommen der Organgesellschaft aus. Jedes Unternehmen kann daher die Höchstgrenzen der Bewertungsfreiheit ausnützen.

Einstweilen frei.

10, 11

Erläuterungen zu Abs. 1 :

Sonderabschreibungen für begünstigte Gewerbetreibende

A. Persönliche Voraussetzungen (Abs. 1 Satz 1)

I. Überblick

12

Persönlich berechtigt sind nur Stpfl., die auf Grund des BVertriebG (BGBl. 1971 I S. 1565) zur Inanspruchnahme von Rechten usw. berechtigt oder aus Gründen der Rasse, Religion usw. verfolgt worden sind. Diese Voraussetzungen müssen im Zeitpunkt der Inanspruchnahme der Bewertungs-

§ 7 e Anm. 12—14 Abs. 1: Sonderabschreibgen f. Gewerbetreibende

freiheit, dh. zugleich mit den sachlichen Voraussetzungen, erfüllt sein (über letztere s. Anm. 28—40). Das Erlöschen der persönlichen Berechtigung berührt die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nicht für solche Gebäude, die bis zum Tag des Erlöschens hergestellt worden sind (s. Anm. 18—19; § 13 Abs. 2 EStDV); vgl. über die Frage der Rechtsgültigkeit von § 13 Abs. 2 Ziff. 2 EStDV FG Schleswig-Holstein v. 8. 11. 67, EFG 1968 S. 121, bestätigt; BFH VI R. 330/66 v. 9. 2. 68, BStBl. S. 343.

II. Begünstigter Personenkreis (Vertriebene, Flüchtlinge, Verfolgte)

1. Zugehörigkeit zum begünstigten Personenkreis

13 a) Allgemeines

Begriffsbestimmung und Gruppierung des Personenkreises, der berechtigt ist, steuerliche Vergünstigungen nach §§ 7 e, 10 a in Anspruch zu nehmen, ist durch die Hinweise in § 13 Abs. 1 und 3 EStDV einheitlich für alle Rechtsgebiete geregelt, für die diese Begriffe Bedeutung haben. Über den Nachweis der Eigenschaft als Vertriebener usw., den Beginn und das Ende der Vergünstigung s. Anm. 18 u. 19.

Für die Eigenschaft als Vertriebener usw. ist die **Staatsangehörigkeit** des Stpfl. belanglos. Insbesondere Heimatvertriebener kann auch ein Ausländer sein; § 2 Abs. 1 BVertriebG spricht nicht nur von Deutschen.

Grundsätzlich kann die Bewertungsfreiheit nach § 7 e von demjenigen in Anspruch genommen werden, der **wirtschaftlicher Eigentümer** ist und wirtschaftlich die Abnutzung trägt. Es gelten die gleichen Grundsätze wie bei der normalen Absetzung für Abnutzung. Dies gilt auch für die Verpachtung eines Gewerbebetriebs oder land- u. forstw. Betriebs (s. im einzelnen § 7 Anm. 7; § 15 Anm. 13 d; § 13 Anm. 28). Wenn ein gem. § 7 e Berechtigter den Betrieb bei Verpachtung nicht aufgibt, so ändert sich in bezug auf die Sonderabschreibungen nichts. Wenn der Verpächter aber den Betrieb aufgibt, dann endet damit die sachliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Rechte aus § 7 e. Für ein vor der Aufgabe des Betriebs errichtetes Gebäude kann § 7 e jedoch bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen noch in Anspruch genommen werden. Die Verpachtung des einzelnen Gebäudes außerhalb des Betriebsvermögens ist vergünstigungsschädlich (FG Stuttgart v. 7. 11. 61, EFG 1962 S. 306, rkr.). Zur Frage der Betriebsverpachtung s. auch Anm. 40 betr. Betriebsspaltung.

14 b) Vertriebene, Flüchtlinge (Abs. 1 Ziff. 1)

Auf Grund des BVertriebG (idF v. 3. 9. 71, BGBl. I S. 1565) können Rechte und Vergünstigungen in Anspruch nehmen (§ 13 Abs. 1 EStDV 1955 ff.):

1. Vertriebene (§ 1 BVertriebG),
2. Heimatvertriebene (§ 2 BVertriebG),
3. Sowjetzonenflüchtlinge (§ 3 BVertriebG),
4. den Sowjetzonenflüchtlingen gleichgestellte Personen (§ 4 BVertriebG), wenn sie die in §§ 9 bis 13 BVertriebG bezeichneten Voraussetzungen erfüllen.

Den in Ziff. 1—4 bezeichneten Personen stehen diejenigen Personengruppen gleich, die durch eine auf Grund des § 14 BVertriebG erlassene RechtsVO zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen nach dem BVertriebG berechtigt werden (§ 13 Abs. 1 EStDV).

Von den Rechten und Vergünstigungen als Vertriebener sind Nutznießer der nationalsozialistischen Gewaltherrschaft und Personen, die gegen die Grundsätze der Menschlichkeit oder Rechtsstaatlichkeit verstoßen haben, **ausgeschlossen** (§ 11 BVertriebG). Ferner sind von den Rechten und Vergünstigungen als Vertriebener und Sowjetzonenflüchtling Personen aufgenommen, die nach der Vertreibung eine fremde Staatsangehörigkeit erworben haben oder erwerben (§ 12 BVertriebG).

Die einzelnen Gruppen werden in den — nachstehend auszugsweise wiedergegebenen — §§ 1—4 BVertriebG wie folgt definiert:

§ 1

Vertriebener

(1) Vertriebener ist, wer als deutscher Staatsangehöriger oder deutscher Volkszugehöriger seinen Wohnsitz in den zur Zeit unter fremder Verwaltung stehenden deutschen Ostgebieten oder in den Gebieten außerhalb der Grenzen des Deutschen Reiches nach dem Gebietsstand vom 31. Dezember 1937 hatte und diesen im Zusammenhang mit den Ereignissen des zweiten Weltkriegs infolge Vertreibung, insbesondere durch Ausweisung oder Flucht verloren hat. . . .

(2) Vertriebener ist auch, wer als deutscher Staatsangehöriger oder deutscher Volkszugehöriger

1. . . . 2. . . .

3. nach Abschluß der allgemeinen Vertreibungsmaßnahmen die zur Zeit unter fremder Verwaltung stehenden deutschen Ostgebiete, Danzig, Estland, Lettland, Litauen, die Sowjetunion, Polen, die Tschechoslowakei, Ungarn, Rumänien, Bulgarien, Jugoslawien, Albanien oder China verlassen hat oder verläßt. . . .

4.—6. . . .

(3) Als Vertriebener gilt auch, wer ohne deutscher Staatsangehöriger oder deutscher Volkszugehöriger zu sein, als Ehegatte eines Vertriebenen seinen Wohnsitz . . . in den in Absatz 1 genannten Gebieten verloren hat.

(4) . . .

§ 2

Heimatvertriebener

(1) Heimatvertriebener ist ein Vertriebener, der am 31. Dezember 1937 oder bereits einmal vorher seinen Wohnsitz in dem Gebiet desjenigen Staates hatte, aus dem er vertrieben worden ist (Vertreibungsgebiet); die Gesamtheit der in § 1 Abs. 1 genannten Gebiete, die am 1. Januar 1914 zum Deutschen Reich oder zur Österreichisch-Ungarischen Monarchie oder zu einem späteren Zeitpunkt zu Polen, zu Estland, zu Lettland oder zu Litauen gehört haben, gilt als einheitliches Vertreibungsgebiet.

(2) . . .

§ 3

Sowjetzonenflüchtling

(1) Sowjetzonenflüchtling ist ein deutscher Staatsangehöriger oder deutscher Volkszugehöriger, der seinen Wohnsitz in der sowjetischen Besatzungszone oder im sowjetisch besetzten Sektor von Berlin hat oder gehabt hat und von dort geflüchtet ist, um sich einer von ihm nicht zu vertretenden und durch die politischen Verhältnisse bedingten besonderen Zwangslage zu entziehen. Eine besondere Zwangslage ist vor allem dann gegeben, wenn eine unmittelbare Gefahr für Leib und Leben oder die persönliche Freiheit vorgelegen hat. Eine besondere Zwangslage ist auch bei einem schweren Gewissenskonflikt gegeben. Wirtschaftliche Gründe sind als besondere Zwangslage anzuerkennen, wenn die Existenzgrundlage zerstört oder entscheidend beeinträchtigt worden ist oder wenn die Zerstörung oder entscheidende Beeinträchtigung nahe bevorstand.

(2) — (3) . . .

§ 4

Sowjetzonenflüchtlingen gleichgestellte Personen

(1) Einem Sowjetzonenflüchtling wird gleichgestellt ein deutscher Staatsangehöriger oder deutscher Volkszugehöriger, der im Zeitpunkt der Besetzung seinen Wohnsitz in der sowjetischen Besatzungszone oder im Sowjetisch besetzten Sektor von Berlin gehabt und sich außerhalb dieser Gebiete aufgehalten hat, dorthin jedoch nicht zurückkehren konnte, ohne sich offensichtlich einer von ihm nicht zu vertretenden und unmittelbaren Gefahr für Leib und Leben oder die persönliche Freiheit auszusetzen.

(2) ...

Nach BFH IV 504/56 U v. 5. 9. 57, BStBl. S. 432 ist die **Flüchtlingseigenschaft** nach dem bürgerlich-rechtlichen Wohnsitzbegriff zu beurteilen. Ein Stpfl., der in der maßgeblichen Zeit sowohl im Inland wie im Ausland einen Wohnsitz gehabt hat, ist nicht als Flüchtling anzusehen. Der Umstand, daß ein solcher Stpfl. im Besitz eines Flüchtlingsausweises ist, ist für die steuerliche Beurteilung nicht bindend (NWB 1957 F 1 S. 207).

15 **c) Verfolgte (Abs. 1 Ziff. 2)**

Die persönlichen Voraussetzungen für den Kreis der Verfolgten waren in dem (in EStDV 1974) *gestrichenen* § 13 Abs. 3 EStDV wie folgt umschrieben:

(3) ¹ Aus Gründen der Rasse, Religion, Nationalität, Weltanschauung oder politischer Gegnerschaft gegen den Nationalsozialismus verfolgt sind Steuerpflichtige, die nach den §§ 1, 4 und 149 des Bundesentschädigungsgesetzes (BEG) in der Fassung des Gesetzes vom 29. Juni 1956 (Bundesgesetzbl. I S. 559), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung und Ergänzung der Vorschriften über die Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts in der Sozialversicherung vom 22. Dezember 1970 (Bundesgesetzbl. I S. 1846), nach Artikel VI des BEG-Schlußgesetzes vom 14. September 1965 (Bundesgesetzbl. I S. 1315) oder nach den landesrechtlichen Vorschriften Anspruch auf Entschädigung haben. ² Der Nachweis für die Zugehörigkeit zu der Personengruppe der Verfolgten ist durch Vorlage eines Bescheids oder einer sonstigen Mitteilung der zuständigen Entschädigungsbehörde zu erbringen.

Daß dem Stpfl. tatsächlich Entschädigung nach dem BEntschädG gezahlt wird, wird in § 7 e nicht gefordert; das diesbezügliche Verlangen in § 13 Abs. 3 EStDV 1960 ff. (§ 13 Abs. 4 EStDV 1955—58) verschärfte die gesetzlichen Anforderungen und war daher durch die Ermächtigung in § 51 Abs. 1 Ziff. 1 EStG nicht gedeckt (Hess. FG v. 1. 9. 65, EFG 1966 S. 171; BFH VIII R 105/69 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 205).

Über die Merkmale der rassistischen **Verfolgung** und den Gegensatz zwischen diesem Tatbestand und der **Vertreibung** vgl. BFH VI 57—59/60 U v. 16. 12. 60, BStBl. 1961 S. 62; FG Stuttgart v. 30. 3. 54, Wprg. S. 186.

Ein Verfolgter kann die Bewertungsfreiheit auch dann in Anspruch nehmen, wenn ihm das entzogene Vermögen inzwischen **zurückerstattet** worden ist (glA OFD München v. 14. 11. 53, EDStZ 1953 S. 574).

16, 17 Einstweilen frei.

2. Nachweis und Wegfall der Zugehörigkeit zum begünstigten Personenkreis

18 **a) Nachweis**

Vertriebene, Flüchtlinge: Als Nachweis für die Zugehörigkeit zum begünstigten Personenkreis kommt der *Ausweis* nach § 15 BVertriebG oder der

zuständigen Entschädigungsbehörde in Betracht (§ 13 Abs. 1 EStDV; BFH VI R 30/66 v. 30. 11. 66, BStBl. 1967 S. 305). Der Ausweis hat nur deklaratorische, nicht rechtsbegründende Bedeutung; Anspruchsvoraussetzung ist stets die Flüchtlingseigenschaft selbst (FG Hannover v. 17. 11. 61, EFG 1962 S. 400, rkr.). Über das *Verfahren* bei Ausstellung, Änderung oder Einziehung eines Ausweises, die Zuständigkeit der Behörden usw. vgl. Richtl. für die Durchf. der §§ 1 bis 20 BVertriebG, VertriebMin. Niedersachsen v. 22. 8. 60 u. FinMin. Niedersachsen v. 3. 1. 61, BStBl. II S. 35; FinMin. Baden-Württ. v. 3. 1. 61, EDStZ S. 34.

Verfolgte: Als Nachweis der Verfolgteneigenschaft verlangte noch die EStDV 1972 in § 13 Abs. 3 Satz 2 — anknüpfend an das in Satz 1 statuierte Erfordernis eines Entschädigungsanspruchs — einen *Beschied der Entschädigungsbehörde* (s. Anm. 15). Nachdem Satz 1 durch BFH VIII R 105/69 für rechtsungültig erklärt worden war (s. Anm. 15), wurde in der EStDV 1974 der ganze Absatz 3 gestrichen. Damit sind jetzt die FinVerw. und die FG für ihre Entscheidung, ob Stpfl. zum Kreis der Verfolgten gehören, auf eigene Feststellungen angewiesen (glA *Schellenberger*, DStZA 1974 S. 168).

b) Wegfall

19

Die Rechte und Vergünstigungen als **Vertriebener** oder **Flüchtling** kann nach § 13 Abs. 1 BVertriebG nicht mehr in Anspruch nehmen, wer in das wirtschaftliche und soziale Leben in einem Maß **eingegliedert** ist, das nach seinen früheren wirtschaftlichen und sozialen Verhältnissen zumutbar ist. Für die Beurteilung der Frage, wann diese Voraussetzung gegeben ist, hat das LVerwG Hamburg in seinen Urteilen v. 25. 2. 58 bestimmte Grundsätze entwickelt (B 1961 S. 1002; OFD Düsseldorf v. 15. 1. 59, B 1959 S. 124).

Die Entscheidung über den Wegfall der Rechte nach dem BVertriebG treffen gem. §§ 13 ff. des Gesetzes die zuständigen Mittelinstanzen der inneren Verwaltung.

Im einzelnen bestimmt das BVertriebG dazu folgendes:

§ 13

Beendigung der Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen

(1) Rechte und Vergünstigungen als Vertriebener oder Sowjetzonenflüchtling nach diesem Gesetz kann nicht mehr in Anspruch nehmen, wer in das wirtschaftliche und soziale Leben in einem nach seinen früheren wirtschaftlichen und sozialen Verhältnissen zumutbaren Maße eingegliedert ist . . .

(3) Über die Beendigung der Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen . . . entscheiden die zentralen Dienststellen der Länder . . . oder die von ihnen bestimmten Behörden . . .

§ 15

Zweck und Arten der Ausweise

(1) Vertriebene und Sowjetzonenflüchtlinge erhalten zum Nachweis ihrer Vertriebenen- oder Flüchtlingseigenschaft . . . Ausweise.

§ 19

Vermerk über die Beendigung der Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen

Die Beendigung der Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen ist im Ausweis zu vermerken. Der Ausweis verbleibt im Besitz des Inhabers.

§ 20

Rechtsmittel

Wird ... der Ausweis eingezogen oder für ungültig erklärt oder ein Vermerk gem. ... § 19 eingetragen, so sind dagegen die Rechtsbehelfe und Rechtsmittel nach den in den Ländern geltenden Vorschriften zulässig.

Maßgebender Zeitpunkt: Für die Finanzbehörden ist nach BFH VIII R 73/69 v. 5. 2. 74, BStBl. S. 380 (teilweise gegen BFH VI 233/64 U v. 10. 9. 65, BStBl. S. 652) maßgeblich der Tag, an dem dem Stpfl. der Eingliederungsbescheid der Verwaltungsbehörde zugestellt wurde, also nicht der im Bescheid vermerkte Eingliederungstag (so hier früher in Übereinstimmung mit FG Schlesw.-Holst. v. 13. 3. 69, EFG S. 297, rkr. und Niedersächs. FG v. 24. 6. 71, EFG S. 582, rkr.) und auch nicht der Tag der Rechtskraft des Eingliederungsbescheids (insoweit glA BFH VI 233/64 U aaO). Zutreffend wird dabei auf den Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes abgestellt (erst mit Erhalt des Eingliederungsbescheides weiß der Stpfl., wann er tatsächlich eingegliedert ist) und eine Manipulation des Stichtages durch Einlegung von Rechtsmitteln verhindert. Bei schwebenden *Einsprüchen* sind die in Betracht kommenden EStVeranlagungen bis zur rechtskräftigen Entscheidung über den Ausgang des Verfahrens nach § 13 Abs. 1 BVertriebG vorläufig durchzuführen (FinBeh. Hamburg v. 24. 8. 59, B S. 1039 = DStR S. 454; vgl. FG Schleswig-Holstein v. 12. 12. 62, EFG 1963 S. 200, rkr.).

Verläßt sich das FA bei Bewilligung der beantragten Steuervergünstigung darauf, daß der Stpfl. die Flüchtlingseigenschaft besitzt und ein Ausweis ohne Sperrvermerk gem. § 13 BVertriebG vorhanden ist, so kann es später unter den Voraussetzungen des § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO die **Bewilligung aufheben**, wenn sich ergibt, daß bei Bewilligung der Vergünstigung bereits ein Sperrvermerk eingetragen war (BFH VI 139/62 v. 19. 7. 63, StRK AO § 222 R. 162).

Erlischt die Befugnis zur Inanspruchnahme von Rechten und Vergünstigungen nach dem BVertriebG, so kann § 7 e für solche Fabrikgebäude usw. in Anspruch genommen werden, die bis zum Tag des Erlöschens hergestellt worden sind, bei teillfertigen Gebäuden für die Teilerstellungskosten (§ 13 Abs. 2 EStDV; s. dazu B 1961 S. 14 und 286). Die Begünstigung nach § 10 a ist noch für den ganzen VZ, in den die Beendigung der Betreuungsberechtigung fällt, zu gewähren (§ 13 Abs. 2 Ziff. 2 EStDV; Niedersächs. FG v. 24. 6. 71 aaO). Ermittelt der Stpfl. seinen Gewinn nach einem vom Kj. *abweichenden Wirtschaftsjahr*, so kann er die Vergünstigung des § 10 a nicht noch für den Gewinn des Wj. beanspruchen, das in dem folgenden VZ endet (BFH VI R 330/66 v. 9. 2. 68, BStBl. S. 343).

Ein **rechtswirksamer Verzicht** auf die Berechtigung nach dem BVertriebG ist nicht zulässig. Dagegen kann der Stpfl. auf die Inanspruchnahme der Vergünstigung für einzelne Veranlagungszeiträume verzichten (FR 1959 S. 430).

20 Einstweilen frei.

3. Verlust der Erwerbsgrundlage

Schrifttum: *Heinlein*, FR 1956 S. 156; *Stegmaier*, MStb. 1960 S. 5; *Oswald*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25/60 und II B 58/61 Einzelfragen; *Oswald* in Loepelmann, BFH-Bespr. zu VI 147/60 S v. 23. 9. 60.

a) Allgemeines

21

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach § 7 e (und der Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns nach § 10 a) ist, daß der Stpfl. seine frühere Erwerbsgrundlage verloren hat.

Welcher Art die verlorene Erwerbsgrundlage gewesen ist, spielt grundsätzlich keine Rolle. Der Stpfl. kann Arbeitnehmer, Landwirt, Gewerbetreibender, freiberuflich Tätiger usw. gewesen sein; s. Anm. 22.

b) Begriff der Erwerbsgrundlage

22

Eine Definition des Begriffs „Erwerbsgrundlage“ findet sich im Gesetz nicht. Rspr. und Schrifttum haben sich um die Auslegung bemüht (s. insbes. die oben genannten Autoren; BFH VI 147/60 S. v. 23. 9. 60, BStBl. S. 462; Abschn. 45 EStR 1960; Abschn. 78 a EStR 1963 ff.). Der Begriff Erwerbsgrundlage ist nicht eng auszulegen (BFH IV 58/53 U v. 25. 6. 53, BStBl. S. 267; VI 159/62 U v. 29. 3. 63, BStBl. S. 260; vgl. dazu *Böttcher/Krahmer*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38/63; BFH VI 183/62 v. 29. 3. 63, StRK EStG § 10 a R. 81); bloße *Erwerbssaussichten* oder Anwartschaften genügen jedoch nicht (s. Anm. 23).

Erwerbsgrundlage als Existenzgrundlage: Stpfl., die von der Bewertungsfreiheit oder der Steuerbegünstigung des nicht entnommenen Gewinns Gebrauch machen, müssen „eine eigene frühere Erwerbsgrundlage verloren haben, aus der sie ... ihren Lebensunterhalt bestreiten konnten und bestritten haben (Existenzgrundlage)“ (Richtl. aaO). Der Klammerzusatz „Existenzgrundlage“ soll deutlich machen, daß die Erwerbsgrundlage des Stpfl. geeignet und dazu bestimmt gewesen sein muß, Grundlage der wirtschaftlichen Existenz des Stpfl. zu bilden. Die Begriffsbestimmung in Abschn. 78 a EStR 1963 ff. stellt auf die eigene frühere Erwerbsgrundlage des Stpfl., dh. darauf ab, daß er selbst durch seine *Tätigkeit* oder durch eigenes *Vermögen* zu seiner wirtschaftlichen Existenz beigetragen hat (BFH VI 147/60 S. v. 23. 9. 60, BStBl. S. 462; I 132/60 U v. 22. 11. 60, BStBl. 1961 S. 54; VI 78/59 S. v. 9. 12. 60, BStBl. 1961 S. 84; VI 142/62 v. 29. 3. 63, StRK EStG § 10 a R. 83). Über *mehrere Erwerbsgrundlagen* s. Anm. 23. Aus dem Erfordernis, daß die eigene frühere Erwerbsgrundlage die Existenzgrundlage des Stpfl. gebildet haben muß, ergibt sich, daß ein Stpfl., der Rechte aus §§ 7 e, 10 a in Anspruch nimmt, *selbst unmittelbar* eine Erwerbsgrundlage besessen haben muß.

Die Begriffe „*Erwerbsgrundlage*“ und „*Existenzgrundlage*“ sind nicht identisch. Die Erwerbsgrundlage eines Menschen bildet zwar in der Regel auch seine Existenzgrundlage, nicht jede Existenzgrundlage erfüllt aber zugleich auch den Begriff der Erwerbsgrundlage. Auch das in der Familie lebende minderjährige Kind besitzt im weiteren Sinn eine Existenzgrundlage in Gestalt der Erwerbsgrundlage seines Vaters. Die Auffassung, daß der minderjährige Abkömmling in dem Zeitpunkt, in dem sein Vater durch Vertreibung seine Erwerbsgrundlage verliert, auch seine Existenzgrundlage iS der §§ 7 e, 10 a verloren hat (so *Stegmaier*, MStb. 1960 S. 5 unter Berufung auf *Heinlein*, FR 1956 S. 156; glA *Vangerow*, StuW 1961 Sp. 327; *Oswald*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 58/61), entspricht uE nicht dem Sinn des Gesetzes (glA NRW v. 11. 8. 60 Inf. S. 333; Hessen v. 13. 7. 60, BB S. 815).

Welcher Art diese Erwerbsgrundlage war, ist unerheblich; das Vorhandensein eines eigenen Betriebs oder die Beteiligung an einem solchen ist nicht wesentlich (BFH IV 58/53 U v. 25. 6. 53, BStBl. S. 267), die Erwerbs-

§ 7 e Anm. 22—23 Abs. 1: Sonderabschreibgen f. Gewerbetreibende

grundlage kann auch in einem **Arbeitsverhältnis** (BFH VI 58/59 v. 7. 7. 60, StRK EStG § 10 a R. 57) oder einer **freien Berufstätigkeit** oder auch in eigenem Vermögen bestanden haben (BFH VI 147/60 S v. 23. 9. 60, BStBl. S. 462). Die tatsächliche Dauer des Arbeitsverhältnisses ist uE unerheblich (aA FG Düss. v. 19. 4. 66, EFG S. 462, aufgehoben), es muß aber auf Dauer angelegt gewesen sein (BFH VI R 229/68 v. 4. 6. 69, BStBl. S. 615; VI R 303/67 v. 30. 5. 69, BStBl. S. 64). Soweit die verlorene Erwerbsgrundlage in einem Vermögen (zB einem Gewerbebetrieb, einem landw. Betrieb) bestanden hat, wird eine unmittelbare wirtschaftliche oder rechtliche Beziehung des Stpfl. zum Vermögen vorausgesetzt. Ferner muß das Vermögen Ertrag gebracht und dadurch die Erwerbsgrundlage gebildet haben (BFH VI R 311/67 v. 21. 3. 69, BStBl. S. 500 betr. zerstörtes Haus).

23 c) Verlust der Erwerbsgrundlage

Schrifttum: Hug, StWa. 1963 S. 143; Oswald, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 21/63.

Ausschlaggebend ist, daß der Stpfl. seine „frühere“ Erwerbsgrundlage (durch Vertreibung usw.) verloren hat; dabei ist es ohne Belang, daß er sich einige Jahre danach eine **neue Existenz** aufgebaut hat (VerwGer. Berlin v. 8. 11. 57, EFG 1958 S. 89, rkr.; BFH VI 61/61 v. 20. 10. 61, StRK EStG § 10 a R. 68). Desgl. sind die **Einkommens- und Vermögensverhältnisse** des Stpfl. unerheblich (OFD Koblenz v. 11. 5. 56, FR S. 334; B 1955 S. 1076); s. aber unten über den Verlust nur einer von mehreren Erwerbsgrundlagen.

Verlust von Erwerbsaussichten: Die Aussicht auf eine spätere Erwerbsgrundlage, die durch Vertreibung usw. vernichtet wird, kann dem Verlust einer bestehenden Erwerbsgrundlage nicht gleichgesetzt werden (BFH IV 389/60 v. 25. 1. 62, StRK EStG § 10 a R. 74; VI 169/61 v. 4. 5. 62, StRK EStG § 10 a R. 72). Auch die *Anwartschaft* auf späteren Erwerb des Eigentums oder spätere Erbfolge bildet keine Erwerbsgrundlage, deren Verlust nach § 10 a anerkannt werden kann (BFH I 132/60 U v. 22. 11. 60, BStBl. 1961 S. 54; VI 53/60 v. 23. 9. 60, StRK EStG § 10 a R. 66; VI 240/60 v. 21. 7. 61, StRK EStG § 10 a R. 73; VI 151/63 U v. 8. 4. 64, BStBl. S. 361; VI 122/64 v. 1. 4. 66, BStBl. S. 519; vgl. ferner FG München v. 16. 12. 64, EFG 1965 S. 375, rkr.); zB wenn der Stpfl. erst nach der Flucht in in der sowjetischen Besatzungszone gelegenes Vermögen *erbt* (vgl. FG Düsseldorf v. 23. 9. 60, EDStZ S. 492; BFH VI 169/61 v. 4. 5. 62, StRK EStG § 10 a R. 72).

Verlust der „eigenen“ Erwerbsgrundlage: Hat der Vater, nicht aber der Sohn die Erwerbsgrundlage verloren, so kann die Vergünstigung auch dann nur vom Vater in Anspruch genommen werden, wenn dieser den Sohn im Weg der Schenkung später als Teilhaber in seinen Betrieb aufgenommen hat. Der Verlust der Erwerbsgrundlage ist **nicht übertragbar** (BFH VI 165/60 S v. 23. 9. 60, BStBl. S. 464; B 1954 S. 710).

Verlust „einer von mehreren“ Erwerbsgrundlagen: Zweifel können sich ergeben, wenn der Stpfl. neben seiner in den Ostgebieten verlorenen Erwerbsgrundlage noch eine weitere Grundlage für seinen Lebensunterhalt besessen hat, die ihm erhalten geblieben ist. Für die Entscheidung darüber, ob in diesem Fall die frühere Erwerbsgrundlage verlorengegangen ist, kommt es auf die wirtschaftlichen Verhältnisse des Stpfl. ZZ des schädigenden Ereignisses an; s. Abschn. 78 a EStR. Verlust der Erwerbsgrundlage wird nicht anerkannt, wenn ein Stpfl. zwar den überwiegenden Teil seiner Einkünfte verloren, daneben aber im Bundesgebiet einen Betrieb behalten hat, der ihm ein gutes Einkommen sichert (FG Düsseldorf v. 6. 6. 56, EFG

S. 382, rkr.). Hat der Stpfl. von *zwei Betrieben* den einen verloren und bietet ihm der erhalten gebliebene Betrieb eine auskömmliche Lebensgrundlage, so kann von einem Verlust der früheren Erwerbsgrundlage nicht die Rede sein (FG Karlsruhe v. 18. 12. 57, EFG 1958 S. 120, rkr.; Hess. FG v. 30. 10. 64, EDStZ 1965 S. 65; FG Münster v. 17. 12. 65, EDStZ S. 160; BFH VI 198/61 v. 6. 10. 61, StRK EStG § 10 a R. 70; VI 183/62 v. 29. 3. 63, StRK EStG § 10 a R. 81; VI 223/62 U v. 8. 11. 63, BStBl. 1964 S. 73). Auch wenn dem Stpfl. zB eine Filiale seines Geschäfts verblieben ist, wird der Verlust der Erwerbsgrundlage verneint (FG Nürnberg v. 24. 11. 61, EFG 1962 S. 392, insoweit bestätigt durch BFH IV 61/62 U v. 18. 3. 65, BStBl. S. 320). Es genügt nicht, wenn die größere Kapazität des Unternehmens im Osten lag, erforderlich ist vielmehr, daß die im Bundesgebiet belegenen Betriebsteile für sich allein keine ausreichende Grundlage für den Erwerb des Lebensunterhalts bildeten. (AhnL. südd. FinVerw., BB 1953 S. 580; B 1953 S. 771; StK Gr. O Nr. 2133). Verlust der Erwerbsgrundlage liegt daher vor, wenn der Stpfl. im Bundesgebiet Auslieferungslager besaß, den Hauptbetrieb aber in den Ostgebieten verlor.

Verlust als „Folge“ der Vertreibung usw.: Der Verlust der früheren Erwerbsgrundlage muß durch Vertreibung, Flucht oder Verfolgung eingetreten sein; oder die Erwerbsgrundlage muß im Zeitpunkt der Flucht bereits verloren gewesen sein (BFH VI 147/60 S v. 23. 9. 60, BStBl. S. 462). Dies ist nicht der Fall, wenn er allgemein eine *Folge des Kriegsausgangs* ist (BFH IV 57/57 U v. 5. 9. 57, BStBl. S. 374); desgleichen nicht, wenn das die Erwerbsgrundlage bildende Geschäft nach der eigentlichen Flucht zerstört wurde; dabei ist es unerheblich, daß der Stpfl. schon vorher aus Sorge vor feindlicher Besetzung ein Ausweichquartier bezogen hatte (BFH VIII R 66/72 v. 4. 12. 73, BStBl. 1974 S. 165). Eine zwischenzeitliche Dienstverpflichtung steht der Bejahung einer auf Dauer angelegten Erwerbstätigkeit nicht entgegen (BFH VIII R 82/70 v. 18. 3. 75, BStBl. S. 632).

Einstweilen frei.

24

d) ABC zum Verlust der Erwerbsgrundlage

25

Arbeitslosigkeit: Verlust des Arbeitsplatzes wegen allgemeiner A. ist kein Verlust der Erwerbsgrundlage iS des § 7 e (FG München v. 13. 4. 65, EFG S. 534, rkr.).

Arbeitsverhältnis: s. „Arbeitslosigkeit“, „Jugendliche“, „Nichtselbständige Arbeit“ und Anm. 22.

Ausbildung für einen späteren Beruf: bildet noch keine Erwerbsgrundlage, sie ist weder geeignet noch bestimmt, eine ausreichende Lebenshaltung zu gewährleisten (BFH I 17/56 U v. 29. 5. 56, BStBl. S. 281; IV 411/55 U v. 19. 7. 56, BStBl. S. 282; vgl. dazu *Hartz*, B 1956 S. 1123; IV R 303/67 v. 30. 5. 69, BStBl. S. 647; FG Düss./Köln v. 23. 6. 60, EFG S. 378, rkr.). Der Vorbereitungsdienst als *Referendar* ist Ausbildungszeit; bei einem im Zeitpunkt der Vertreibung noch in der Ausbildung stehenden Referendar kann daher nicht vom Verlust der Erwerbsgrundlage die Rede sein (FG Münster v. 24. 9. 59, EFG 1960 S. 146, rkr.; glA FG Nürnberg v. 19. 8. 58, EDStZ S. 447; vgl. *Oswald*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 25/60 Einzelfragen); erst recht nicht bei Besuch einer *Schule* (BFH I 227/58 v. 24. 6. 59, StRK EStG § 7 a R. 53; aA *Oswald*, aaO), auch wenn der Stpfl. neben seiner Schulausbildung halbtags in dem von seinen Eltern betriebenen Geschäft mitgeholfen hatte (Hess. FG v. 4. 2. 55, EFG S. 234, bestätigt). Hess. FG v. 7. 7. 59, EFG 1960 S. 57, rkr., bejaht dagegen die eigene Erwerbsgrundlage

eines jungen Mannes, der neben dem Besuch der Wirtschaftsoberschule den ihm später als Erbe zufallenden väterlichen Betrieb weitgehend selbständig geleitet hatte; glA VerwGer. Berlin v. 28. 11. 61, EFG 1962 S. 399, rkr.: Unterbrechung einer bereits begonnenen Berufsausbildung durch natsoz. Gewaltmaßnahmen. — Wer zur Zeit der Vertreibung *Finanzanwärter* gewesen ist, befand sich noch in der Ausbildung, er kann daher §§ 7 e, 10 a nicht in Anspruch nehmen (BFH VI 214/62 v. 29. 3. 63, StRK EStG § 10 a R. 82). — Die Ausbildung eines *Handwerkers* endet mit der Gesellenprüfung (BFH VI R 229/68 v. 4. 6. 69, BStBl. S. 615).

Beamtenstellung: Ist das Beamtenverhältnis mit dem Zusammenbruch am 8. 5. 45 erloschen (BVerfGE 3 S. 58), so ist die Vertreibung nicht ursächlich für den Verlust der Erwerbsgrundlage (BFH VI R 234/68 v. 21. 3. 69, BStBl. S. 484; Abschn. 78 a EStR 1969; das gilt auch für einen Bediensteten des Protektorats Böhmen und Mähren, BFH VIII R 119/69 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 166). Ist dagegen die Beamtenstellung eines Stpfl. erhalten geblieben, so kann die Versetzung oder Abordnung an eine andere Dienststelle auch dann nicht als Verlust der Erwerbsgrundlage anerkannt werden, wenn der Betroffene durch diese Maßnahme vorübergehend in Schwierigkeiten geraten ist. Die Beamtenstellung und nicht die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Behörde bildet die Erwerbsgrundlage (BFH IV 123/60 U v. 20. 4. 61, BStBl. S. 309; VI 129/61 v. 2. 3. 62, StRK EStG § 10 a R. 71). Der Umstand, daß einem Vertriebenen oder Flüchtling *Rechte nach Art. 131 GG* zuerkannt sind, schließt das Vorliegen eines Verlustes der früheren Erwerbsgrundlage iS von § 7 a nicht aus (Hess. FG v. 16. 12. 55, EFG 1956 S. 280, rkr., betr. ehemaligen Beamten; s. auch BFH I 153/60 v. 15. 5. 61, StRK EStG § 7 a R. 63).

Ehegatten: Eine eigene Erwerbsgrundlage hat nur verloren, wer seinen Lebensunterhalt vor der Vertreibung im wesentlichen aus seiner Tätigkeit oder seinem Vermögen bestreiten konnte und bestritten hat. Diese Voraussetzung trifft für eine Ehefrau nicht schon dann zu, wenn ihr Mann die Erwerbsgrundlage verloren hat. Eigenes Einkommen der Ehefrau, von dem sie ihren Lebensunterhalt hätte bestreiten können, wegen des hohen Einkommens ihres Mannes aber nicht bestritten hat, begründet keine Erwerbsgrundlage iS der steuerlichen Bestimmungen (s. FG Münster v. 17. 2. 66, EDStZ S. 300). Der gesetzliche *Unterhaltsanspruch* der Ehefrau gegen den Ehemann kann nicht als Erwerbsgrundlage angesehen werden. Die Ehefrau muß selbst aus eigener Tätigkeit oder eigenem Vermögen ihren Unterhalt im wesentlichen bestreiten können und bestritten haben (BFH VI 78/59 S v. 9. 12. 60, BStBl. 1961 S. 84; dazu *Vangerow*, StuW 1961 Sp. 330; *Krüger*, StRK-Anm. EStG § 10 a R. 59; VerwGer. Berlin v. 16. 5. 63, EFG S. 560, rkr.; FG München v. 20. 12. 61, EFG 1962 S. 300, bestätigt; BFH VI 188/62 v. 29. 3. 63, StRK EStG § 10 a R. 77; VI 142/62 v. 29. 3. 63, StRK EStG § 10 a R. 83; VI 354/65 v. 21. 4. 66, EFG 1967 S. 162; aA FG Karlsruhe v. 5. 11. 57, EFG 1958 S. 89, rkr.; vgl. auch *Oswald*, RWP-Blattei 14 D Est. II B 25/60; *Stegmaier*, MStb. 1960 S. 5). Wohl aber begründet eine über die Verpflichtung aus § 1356 Abs. 2 BGB aF hinausgehende *Mitarbeit* der Ehefrau im Betrieb ihres Mannes nach bürgerlichem Recht auch ohne vertragliche Abmachung einen Anspruch auf Entgelt; dieser Anspruch kann Erwerbsgrundlage im steuerlichen Sinn sein (BFH VI R 311/67 v. 21. 3. 69, BStBl. S. 500 nebst Anm. von *Oswald*, FR 1969 S. 502; vgl. auch BFH VIII R 90/69 v. 2. 4. 74, BStBl. S. 515). — S. ferner Anm. 7.

Erbfolge: Der Verlust der Existenzgrundlage ist auch dann zu bejahen, wenn der Erbe des dem Erblasser entzogenen Betriebs vor Kriegsende den

Betrieb zwar geerbt, aber nicht mehr übernommen hat (BFH VI 57—59/60 U v. 16. 12. 60, BStBl. 1961 S. 62; I 359/61 U v. 26. 8. 64, BStBl. S. 577). In dieser Entscheidung wird auf die Verfolgung aus rassistischen Gründen abgestellt, die als fortdauernder Zustand anders zu beurteilen war als der einmalige Vorgang der Vertreibung (vgl. dazu *Oswald*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 58/61 Einzelfragen). Der Verlust künftiger Erbansprüche stellt keinen Verlust einer Erwerbsgrundlage dar (BFH VI 53/60 v. 23. 9. 60, StRK EStG § 10 a R. 66; s. Anm. 3 e).

Freie Berufe: Bei Angehörigen freier Berufe (zB Arzt) ist der Verlust der Erwerbsgrundlage gegeben, wenn die Berufsausbildung im Zeitpunkt der Vertreibung abgeschlossen war und das für die selbständige Berufsausübung erforderliche Betriebsvermögen verlorengegangen ist. Der Verlust eines Patienten- und Kundenstamms ist nicht erforderlich (FG Hannover v. 21. 5. 58, EFG 1959 S. 8, rkr.).

Grundbesitz, der bis zur Vertreibung Einkünfte erbrachte, kann als verlorene Erwerbsgrundlage die Steuervergünstigung rechtfertigen, nicht dagegen, wenn das Haus zZ der Vertreibung bereits kriegszerstört war; hier fehlt der ursächliche Zusammenhang zwischen Vertreibung und Verlust (BFH VI R 311/67 v. 21. 3. 69, BStBl. S. 500). Entsprechendes gilt, wenn das die Erwerbsgrundlage bildende Grundstück erst nach der eigentlichen Flucht zerstört wurde, dabei ist es unerheblich, daß der Stpfl. schon vorher ein Ausweichquartier bezogen hatte (BFH VIII R 66/72 v. 11. 12. 73, BStBl. 1974 S. 165).

Hinterbliebenen von Vertriebenen oder Verfolgten, bei denen selbst nicht die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vergünstigung vorliegen, steht die Gewährung der Steuervergünstigung nicht zu (FG Hamburg v. 25. 10. 57, DStR 1957 S. 545; Inf. 1955 S. 91, 104 u. 350 = EDStZ S. 428; B 1955 S. 179; OFD Koblenz, B 1956 S. 148).

Über die Frage, ob der Verlust der Erwerbsgrundlage des Ehemanns auch für die Witwe gilt, die ihrerseits selbst als politisch Verfolgte anerkannt ist und den wiederaufgebauten Betrieb ihres verstorbenen Mannes fortführt, s. Hess. FG v. 1. 9. 65, EFG 1966 S. 171 (zT aufgehoben durch BFH VI 354/65 v. 21. 4. 66, EFG 1967 S. 162).

Jugendliche (Minderjährige): Grundsätzlich hängt die Gewährung der Vergünstigung gem. § 10 a nicht vom Lebensalter des Stpfl. im Zeitpunkt der Vertreibung usw. ab. Auch ein Minderjähriger kann eine eigene Erwerbsgrundlage gehabt und sie verloren haben (BFH VI R 229/68 v. 4. 6. 69, BStBl. S. 615). Nach BFH VI 147/60 S v. 23. 9. 60, BStBl. S. 462 ist die Voraussetzung einer eigenen Erwerbsgrundlage erfüllt, wenn ein minderjähriges Kind den elterlichen Betrieb vor der Vertreibung geerbt hatte und dadurch dessen Eigentümer geworden war, auch wenn es noch nicht im Betrieb mitgearbeitet hat; so auch BFH VI 46/59 v. 19. 2. 60, StRK EStG § 10 a R. 49; VI 57—59/60 U v. 16. 12. 60, BStBl. 1961 S. 62. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft als Kommanditist kann für einen Minderjährigen eine eigene Erwerbsgrundlage bilden, auch wenn die Erträge auf Grund des elterlichen Verwaltungs- und Nutznießungsrechts dem Vater zugeflossen sind. Voraussetzung ist nur, daß der Wert der Beteiligung objektiv zur Deckung des Lebensunterhalts ausreichte (BFH VI 223/62 U v. 8. 11. 63, BStBl. 1964 S. 73; glA FG Stuttgart v. 14. 1. 58, Wprg. S. 266).

Die bloße Mitarbeit im väterlichen Betrieb bildet für den Minderjährigen nicht unter allen Umständen eine Erwerbsgrundlage iS des § 10 a. FG Nürnberg v. 1. 8. 63, EFG 1964 S. 14 betr. einen jugendlichen Stpfl., der im elterlichen Betrieb tätig war, ist vom BFH aufgehoben worden (EFG

§ 7 e Anm. 25—27 Abs. 1: Sonderabschreibgen f. Gewerbetreibende

1964 S. 470); glA FG München v. 16. 12. 64, EFG 1965 S. 375, rkr.; BFH I 337/62 v. 9. 2. 65, StRK EStG § 10 a R. 108. BFH VI 61/61 v. 20. 10. 61, StRK EStG § 10 a R. 68 verneint eine Erwerbsgrundlage, wenn der minderjährige Stpfl. vor seiner Vertreibung zwangsweise Handarbeit leisten mußte (s. auch FG Kassel v. 22. 9. 64, EDStZ 1965 S. 148). Dagegen wird im Urt. VI 159/62 U v. 29. 3. 63, BStBl. S. 260 anerkannt, daß unter besonderen Umständen auch ein sehr jugendlicher rassisch Verfolgter eine eigene Erwerbsgrundlage gehabt haben kann (vgl. zu dem Urteil *Böttcher/Krahmer*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 38/63). Ein Achtzehnjähriger, der im elterlichen Unternehmen im erlernten Beruf bei ausreichendem Gehalt tätig war, hatte eine eigene Erwerbsgrundlage ungeachtet dessen, daß er von den Eltern freie Wohnung und Verpflegung erhielt (BFH VI R 303/67 v. 30. 5. 69, BStBl. S. 647).

Kriegsdienst, Militärdienst, Dienstverpflichtung ua.: Bei einer Stellung als Berufssoldat, berufsmäßiger Arbeitsdienstführer und dgl. ist diese Art von Erwerbsgrundlage nicht durch Flucht oder Vertreibung verlorengegangen, sondern wegen Auflösung der Wehrmacht usw. (BFH IV 389/60 v. 25. 1. 62, StRK EStG § 10 a R. 74; IV 449/61 v. 16. 7. 64, StRK EStG § 7 a R. 71; IV 170/65 v. 6. 3. 69, BStBl. S. 338 betr. Wehrmacht; die gegen letztgenanntes Urteil eingelegte Verfassungsbeschwerde 2 BvR 276/69 wurde als offensichtlich unbegründet nicht angenommen, BVerfG 2 BvR 276/69 v. 6. 8. 69, StRK EStG § 7 a R. 76 = B 1970 S. 230; VI 272/62 v. 29. 3. 63, StRK EStG § 10 a R. 78 betr. Arbeitsdienst; VI 58/59 v. 7. 7. 60, StRK EStG § 10 a R. 57 betr. Kriegsdienstverpflichtung; Abschn. 78 a EStR 1969). Dagegen wird der Verlust einer Erwerbsgrundlage bejaht bei einem in den später abgetrennten Gebieten beschäftigt gewesenen Angestellten, der im Krieg zur Wehrmacht eingezogen wurde, ohne jedoch Berufssoldat zu werden (FG Schlesw.-Holst. v. 23. 7. 63, EFG 1964 S. 15, bestätigt); desgleichen, wenn der Stpfl. zwangsweise dienstverpflichtet war, dieser Arbeitseinsatz aber nur seine bisherige Tätigkeit als Arbeitnehmer fortsetzte (BFH VIII R 82/70 v. 18. 3. 75, BStBl. S. 632).

Mehrere Erwerbsgrundlagen: Über den Verlust einer von mehreren Erwerbsgrundlagen s. Anm. 23.

Nichtselbständige Arbeit (Angestellter): Es ist nicht erforderlich, daß der Stpfl. durch den Verlust der früheren Erwerbsgrundlage arbeitslos geworden ist (BFH IV 58/53 U v. 25. 6. 53, BStBl. S. 267; Abschn. 78 a EStR; zust. *Diederichs*, Inf. 1955 S. 104). Auch wer nur *Angestellter* war, hat eine Erwerbsgrundlage verloren (FG Münster v. 30. 9. 54, EFG 1955 S. 37, insoweit bestätigt durch BFH IV 66/55 U v. 10. 11. 55, BStBl. 1956 S. 361). Das Anstellungsverhältnis eines rassisch Verfolgten, das wegen dieser Eigenschaft unter Zwang zustande gekommen ist, kann nach Hess. FG v. 30. 4. 57, EFG 1957 S. 361, bestätigt EFG 1958 S. 266 nicht als Erwerbsgrundlage angesehen werden. — S. auch Anm. 22.

Ein Angestellter, der aus politischen Gründen nicht in das erstrebte Beamtenverhältnis bei der Kriegsmarine gelangt ist, hat nach BFH I 153/60 v. 15. 5. 61, StRK EStG § 7 a R. 63 die Erwerbsgrundlage verloren; uE zweifelhaft, da die bloße Aussicht auf Übernahme in das Beamtenverhältnis nicht als schon bestehende Erwerbsgrundlage angesehen werden kann. Kein Verlust der Erwerbsgrundlage, wenn Verlust der Stellung vor Kriegsende durch Evakuierung wegen Fliegergefahr eintritt und bei Vertreibung später eine neue Grundlage noch nicht wieder bestanden hat (FG Düss./Köln v. 18. 4. 62, EDStZ S. 287).

26, 27 Einstweilen frei.

B. Begünstigungstatbestand : Herstellung von Gebäuden (Abs. 1 Satz 1)

I. Überblick

28

Begünstigt ist nach Abs. 1 die Herstellung von Gebäuden nach dem 31. 12. 51 (s. Anm. 29), sowie die Wiederherstellung kriegszerstörter Gebäude (s. Anm. 58). Die Gebäude müssen bestimmten Zwecken (s. Anm. 31—39) im eigenen gewerblichen Betrieb des Stpfl. (s. Anm. 40) dienen. Über die Begünstigung landwirtschaftlicher Betriebsgebäude nach Abs. 2 s. Anm. 61.

II. Herstellung von Gebäuden nach dem 31. 12. 1951

29

Begünstigt sind nach dem 31. 12. 1951 hergestellte Gebäude. Maßgebend ist das Jahr der Fertigstellung (§ 9 a iVm § 22 Abs. 6 EStDV).

Gebäude: Nach BFH VI R 6/74 v. 3. 7. 75, BStBl. S. 814 kommen für die Anwendung des § 7 e nur Gebäude iS von vollständigen Bauwerken in Betracht, nicht auch einzelne Gebäudeteile, ungeachtet dessen, daß nach allgemeinen Grundsätzen auch *Gebäudeteile* selbständige Wirtschaftsgüter sein und als solche nach § 7 beschrieben werden können (aA FG Bad-Württbg/Stuttgart v. 26. 7. 72, EFG S. 528, rkr.; Näheres s. Anm. 35). Die hier früher vertretene Auffassung, daß auch die Herstellung von Gebäudeteilen, bei denen es sich um bautechnisch selbständige Baumaßnahmen handelt, sowie von Anbauten und Aufstockungen begünstigt seien, wird nicht mehr aufrechterhalten. Die Bewertungsfreiheit gilt nur für Gebäude, die mit dem Gebäude fest verbundenen *Bestandteile* und das nicht besonders bewertbare *Zubehör*, nicht dagegen für *Betriebsvorrichtungen*. Über die Abgrenzung der Gebäude von den Betriebsvorrichtungen s. BerlinFG § 19 Anm. 18—19, § 7 Anm. 28 c.

Die *Bauart* (Stein oder Holz) ist gleichgültig. Auch auf eine *Baracke* kann daher nach § 7 e beschrieben werden, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind.

Herstellung ist die Errichtung eines Gebäudes. Das Gebäude muß gebrauchsfertig sein; s. § 7 b aF Anm. 17. Unerheblich ist, ob das Gebäude von Grund auf neu errichtet oder nach Zerstörung oder Abbruch wiederhergestellt wird. Die durch Kriegseinwirkung zerstörten Gebäude sind in § 7 e Abs. 1 letzter Satz ausdrücklich erwähnt (s. Anm. 58). Daraus folgt aber nicht, daß der Wiederaufbau nach Zerstörung aus anderen Gründen, zB Brand, nicht begünstigt sei (glA FG Stuttgart v. 31. 1. 52, Wprg. S. 113).

Umbauten und **Ausbauten** sind nicht begünstigt; vgl. BFH IV 453/61 v. 19. 9. 65, StRK EStG § 7 e R. 36. Über die Unterschiede zwischen Weiterführung eines Baus, Umbau und Ausbau einerseits, Errichtung eines selbständigen Bauteils andererseits s. § 7 b aF Anm. 12 d, 14; OFD Hannover v. 23. 11. 56, B S. 1191.

Anschaffung ist von Herstellung abzugrenzen. Auch die Anschaffungskosten beim Erwerb eines teilweise fertiggestellten Gebäudes werden nicht zu den Herstellungskosten gerechnet; s. § 7 b aF Anm. 21 a.

Einstweilen frei.

30

III. Die begünstigten Fabrikgebäude und Lagerhäuser

31 1. Die begünstigten Zwecke (Buchst. a—d)

Die Bewertungsfreiheit des § 7 e wird nur dann gewährt, wenn die erstellten Gebäude im Betrieb unmittelbar einem der in § 7 e Abs. 1 Buchst. a—d genannten Zwecke dienen. Begünstigt sind danach bestimmte *Fabrikgebäude* und *Lagerhäuser*, zu diesen Begriffen s. Abschn. 79 Abs. 1 u. 2 EStR. Wesentlich ist, daß das Gebäude dem bestimmten Zweck iS des § 7 e dient; gleichgültig ist dagegen, ob es zum Betriebsvermögen eines Fabrik- oder Lagerbetriebs oder eines Betriebs des Handwerks gehört. Über *landwirtschaftliche Betriebsgebäude* s. Anm. 61 u. die dort zit. Hinweise; Abschn. 80 EStR.

Fertigung und Bearbeitung von Wirtschaftsgütern: Als Wirtschaftsgüter sind Gegenstände jeder Art gemeint, die zum Absatz bestimmt sind. Dazu gehören auch Konsumgüter. Welcher Art die Fertigung ist, spielt für die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit gemäß § 7 e keine Rolle.

Die in dem Gebäude gefertigten Wirtschaftsgüter brauchen nicht dem Absatz zu dienen, sondern können auch im eigenen gewerblichen Betrieb verwendet werden. Die Bearbeitung von Gütern setzt dagegen voraus, daß sie zum Absatz bestimmt sind. Wenn daneben in geringem Umfang auch Güter für eigengewerbliche Zwecke Verwendung finden, steht dies der Anwendung des § 7 e nicht entgegen.

Die Güter sind *zum Absatz bestimmt*, wenn sie an Dritte für irgendwelche Zwecke, dort auch für Privatzwecke, abgesetzt werden sollen. Auch Produktionsgüter und Fertigungsteile sind zum Absatz bestimmt (*Plew*, FR 1949 S. 121). Es ist gleichgültig, ob die Güter mit Geld bezahlt oder getauscht werden.

Wiederherstellung von Wirtschaftsgütern: Damit ist auch die Herstellung von Reparaturwerkstätten begünstigt. Auch hier ist es also unwesentlich, ob die wiederherzustellenden Wirtschaftsgüter eigenen gewerblichen Zwecken oder Dritten oder ob sie privatwirtschaftlichen Zwecken dienen.

Lagerung von Waren: s. Abschn. 79 Abs. 2 EStR. Zur Frage, wann Gebäude ausschließlich der Lagerung von Waren dienen, die zum Absatz durch Wiederverkäufer bestimmt sind, vgl. auch FG Stuttgart v. 27. 7. 54, Wprg. S. 450. Ein Lagerhaus eines Großhandelsunternehmens, in dem vom Unternehmer selbst aufzustellende Automaten und die dafür bestimmten Waren gelagert werden, fällt nicht unter die Begünstigung (NRW v. 20. 2. 70, StEK EStG § 7 e Nr. 1).

Als *Waren* sind sowohl die selbst hergestellten als auch die erworbenen Waren zu verstehen.

Zum *Wiederverkäufer* rechnet sowohl der Großhändler als auch der Einzelhändler, aber auch der Fabrikant, der die Waren weiterverarbeitet. Auch unfertige Erzeugnisse sind Waren; nach § 22 Abs. 4 EStDV sind „zum Absatz an Wiederverkäufer“ solche Waren bestimmt, die zum Absatz an einen anderen Unternehmer zur Weiterveräußerung — sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung — bestimmt sind.

32, 33 Einstweilen frei.

2. Zusammentreffen begünstigter und nicht begünstigter Zwecke

a) Allgemeines

34

Vielfach dienen Gebäude nicht ausschließlich einem der in § 7 e bezeichneten Zwecke; vgl. *Kayser/Seithel*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 24. Dient ein Gebäude gleichzeitig mehreren der in § 7 e Abs. 1 genannten Zwecke, so ist die Bewertungsfreiheit zu gewähren (§ 22 Abs. 2 EStDV; Abschn. 79 Abs. 3 EStR). Wenn in einem Betrieb mehrere Gebäude, zB ein Vorder- und ein Hinterhaus, vorhanden sind, muß bei jedem einzelnen Gebäude geprüft werden, ob die Voraussetzungen des § 7 e erfüllt sind. Wird eines der Gebäude nicht iS des § 7 e genutzt, so schließt dies nicht die Anwendung der Vorschrift für die übrigen Gebäude aus (B 1958 S. 209, 1959 S. 216).

b) Begünstigte Zwecke und Wohnzwecke

35

Rechtslage bei Bauantrag vor dem 10. 10. 62: Nach § 22 Abs. 3 EStDV (in der bis zum Inkrafttreten der EStDV 1965 geltenden Fassung) galt für gemischt genutzte Gebäude, die sowohl den in § 7 e bezeichneten Zwecken als auch Wohnzwecken iSd. § 7 b dienen, folgendes:

- bei überwiegender, dh. mehr als 50%iger Nutzung als Fabrik- usw.-Gebäude: für die Gesamtherstellungskosten die Sonderabschreibung nach § 7 e (Abs. 3 Satz 1);
- bei geringerer aber mindestens 33 1/3%iger Nutzung iSd. § 7 e: die erhöhte Absetzung nach § 7 b (Abs. 3 Satz 2).

FG Düss. v. 21. 11. 74, EFG 1975 S. 154, rkr., hält § 22 Abs. 3 aF, insoweit als abweichend von § 7 b die erhöhte Absetzung auch für Gebäude mit weniger als 66 2/3 vH Wohnnutzung gewährt wurde, für nichtig, weil der Ordnungsgeber mit dieser Ausweitung der Vergünstigung über den gesetzlich festgelegten Rahmen hinaus die nur zur Durchführung des Gesetzes erteilte Ermächtigung überschritten habe. Zweifel in dieser Richtung äußert auch BFH IV R 19/70 v. 20. 6. 74, BStBl. S. 674 (betr. Lagergebäude, das etwa zur Hälfte Wohnzwecken diene). UE zutreffend: Eine so weitreichende Überschreitung des gesetzlichen Rahmens (übrigens nicht nur des § 7 b, sondern auch des § 7 e) durch eine Durchführungsverordnung ist durch § 51 Abs. 1 Nr. 1 nicht gedeckt, so vernünftig eine solche Regelung auch erscheinen mag.

Nach § 22 Abs. 3 Satz 3 EStDV 1965 galt die oben dargestellte Regelung der Sätze 1 und 2 — abgesehen von Gebäuden in Westberlin — nur noch, wenn der Bauantrag vor dem 10. 10. 62 gestellt war (nach BFH IV R 19/70 aaO in zulässiger Rückwirkung; gegen FG Düss. v. 17. 12. 69, EFG 1970 S. 273).

Damit trugen die EStDV den Einschränkungen des § 7 b Rechnung: Durch das Gesetz zur Einschränkung des § 7 b v. 16. 5. 1963 (s. § 7 b aF Anm. 1) und weiter durch Gesetz v. 16. 6. 1964 (s. § 7 b nF Anm. 1) war die einkommensteuerliche Förderung des Wohnungsbaus (von Überleitungen abgesehen) auf ihrer Art nach ausschließlich zu Wohnzwecken bestimmte Gebäude (wie Eigenheime, Eigentumswohnungen usw.) beschränkt worden. Damit schieden Gebäude, die außer Wohnzwecken auch den in § 7 e bezeichneten Zwecken dienen konnten, ganz aus der Wohnungsbauförderung aus.

Derzeitige Rechtslage: § 7 e gilt grundsätzlich nur für Gebäude, die *ausschließlich* den in dieser Vorschrift begünstigten Zwecken dienen (BFH IV 6/74 v. 3. 7. 75, BStBl. S. 814). § 7 e kann nach BFH aaO auch nicht auf *Gebäudeteile* angewendet werden, und zwar auch dann nicht, wenn sie

§ 7 e Anm. 35—36 Abs. 1: Sonderabschreibgen f. Gewerbetreibende

nach BFH GrS 5/71 v. 26. 11. 73 (BStBl. 1974 S. 132) selbständige Wirtschaftsgüter mit verschiedenem Nutzungs- und Funktionszusammenhang darstellen und unterschiedliche AfA nach § 7 zulässig ist (insoweit aA FG Baden-Württemberg v. 26. 7. 72, EFG S. 528, rkr.). Da § 7 e ausdrücklich von „Gebäuden“ und nicht etwa von „unbeweglichen Wirtschaftsgütern“ spricht (wie zB § 7 d EStG sowie §§ 1, 4, 4 a und 4 b InvZulG), wird dem BFH zuzustimmen sein. Allerdings ist die bisherige Rspr., auf die BFH IV R 6/74 mit einer Reihe von Zitaten verweist, nicht ganz so einheitlich, wie sie dargestellt wird. So hat zB BFH I 138/53 v. 10. 11. 53, BStBl. III 1954 S. 13 eine *Aufstockung* auf ein schon bestehendes Fabrikgebäude als nach § 7 e steuerbegünstigt anerkannt.

Sonderregelung für Westberlin: Für Gebäude in Westberlin gilt nach § 22 Abs. 3 EStDV 1965 ff. (ebenso die Neuformulierung in EStDV 1975) die oben für Gebäude mit Bauantrag vor dem 10. 10. 62 dargestellte Rechtslage weiter:

— bei mindestens 50 %iger Nutzung zu Fabrik- bzw. Lagerzwecken: Bewertungsfreiheit nach § 7 e;

— bei geringerer, aber mindestens 33 1/3 %iger Nutzung iSd. § 7 e und im übrigen Nutzung zu Wohnzwecken: erhöhte Absetzung nach § 7 b.

Insoweit behalten auch die Bedenken gegen die Rechtsgültigkeit der VO-Regelung Bedeutung (s. o.).

36 c) Nebenräume in Fabrikgebäuden

Die Bewertungsfreiheit iS des § 7 e Abs. 1 wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß sich in dem hergestellten Fabrikgebäude die mit der Fabrikation zusammenhängenden üblichen Kontor- und Lagerräume befinden, wenn auf diese Räume nicht mehr als 20 vH der Herstellungskosten entfallen (§ 22 Abs. 1 EStDV; Abschn. 79 Abs. 4 Ziff. 1 und 2 EStR).

Das Vorhandensein von Kontor- und Lagerräumen steht der Bewertungsfreiheit nach der Rspr. des BFH jedoch nur dann nicht entgegen, wenn es sich um die mit der Fabrikation zusammenhängenden „üblichen“ Kontor- oder Lagerräume handelt. Über die Grenzen zwischen üblichen Räumen iS des § 22 Abs. 1 EStDV und solchen Räumen, die üblicherweise nicht unmittelbar mit der Fabrikation zusammenhängen, vgl. BFH I 126/58 U v. 14. 7. 59, BStBl. S. 420; B 1960 S. 1112; dazu *Birkholz* in Loepelmann, BFH-Bespr. zu BFH aaO.

Weder das Gesetz noch Abschn. 79 EStR sprechen aber aus, welche Räume in diesem Zusammenhang als üblich anzusehen sind. Aus dem Zweck des Gesetzes (Förderung der Errichtung von Fabrikgebäuden) ist zu schließen, daß nur solche Nebenräume unschädlich iS des § 7 e sind, die unmittelbar mit der Fabrikation zusammenhängen (s. die Aufzählung in Abschn. 79 Abs. 1 EStR), dh. rein technische Büros, nicht dagegen die Büroräume der allgemeinen kaufmännischen Abteilung (glA BFH I 126/58 U v. 14. 7. 59, BStBl. S. 420 gegen FG Nürnberg v. 26. 2. 58, EFG 1958 S. 401; FG Nürnberg v. 30. 11. 56, EFG 1957 S. 305, rkr.; *Birkholz* in Loepelmann, zu BFH I 126/58 U v. 14. 7. 59). Für eine „weitherzige“ Auslegung des Begriffs Fabrikgebäude — zT gegen BFH I 126/58 U v. 14. 7. 59 aaO — Hess. FG v. 10. 12. 65, EFG 1966 S. 327, aufgehoben durch BFH VI R 114/66 v. 8. 12. 67, BStBl. 1968 S. 270; vgl. zum Urteil Hess. FG *Oswald*, BP 1967 S. 158.

Den mit der Fabrikation zusammenhängenden üblichen Lagerräumen werden *Garagen* und *Stallungen* für den dem Betrieb des Stpfl. dienenden Fuhrpark gleichgestellt (s. im einzelnen Abschn. 79 Abs. 4 Ziff. 2 EStR).

Gebäude, deren Hauptzweck in der Unterstellung von Fahrzeugen und deren Schutz gegen Witterungseinflüsse besteht, gehören weder zu den Fabrikgebäuden noch zu den Lagerhäusern (s. Abschn. 79 Abs. 5 EStR).

d) Nebenräume in Lagerhäusern

37

Bei Lagerhäusern von Großhandelsbetrieben können nach BFH I 74/57 U v. 5. 8. 58, BStBl. S. 417 als begünstigte Kontorräume die gesamten branchetypischen und unmittelbar dem Großhandel dienenden Büroräume angesehen werden (s. Abschn. 79 Abs. 4 Ziff. 1 EStR). Gegen diese erweiternde Auslegung des Gesetzes *Grieger*, BB 1959 S. 105 und *Lenski* in *Loepelmann*, zu BFH I 74/57 U v. 5. 8. 58: das Urteil widerspricht dem klaren Wortlaut des Gesetzes, obwohl dieser nicht zu unmöglichen oder untragbaren Ergebnissen führt. Durch § 22 EStDV sollten nur die Büroräume begünstigt werden, die unmittelbar mit der Lagerung in Zusammenhang stehen; wenn der BFH über diese Vorschrift hinausgeht, legt er nicht mehr das Gesetz aus, sondern setzt selbst neues Recht. Ein zwingendes praktisches Bedürfnis hierfür liegt nicht vor, da die Abgrenzung zwischen den unmittelbar und den nur mittelbar der Lagerung dienenden Büroräumen keine Schwierigkeiten bereitet; glA FG Münster v. 25. 2. 65, EDStZ S. 163.

Einstweilen frei.

38

3. Zweckentfremdung

39

Die Sonderabschreibung gemäß § 7 e setzt voraus, daß das Gebäude bei **Inanspruchnahme** der Vergünstigung einem der genannten Zwecke dient. Wird ein Gebäude zwar für einen solchen Zweck errichtet, unmittelbar nach Fertigstellung aber anders verwendet, so ist § 7 e nicht anwendbar. Die spätere Zweckentfremdung eines Gebäudes, das bereits als Fabrikgebäude oder dergl. gedient hat, ist dagegen steuerlich unschädlich, es sei denn, die Zweckentfremdung war von vornherein beabsichtigt (§ 6 StAnpG). Wenn die Zweckentfremdung in einem Zeitpunkt erfolgt, für den noch die erhöhten Absetzungen gem. § 7 e in Betracht kommen, kann die erhöhte Absetzung bis zum Zeitpunkt der Zweckentfremdung noch in voller Höhe in Anspruch genommen werden.

Ist das Gebäude fertiggestellt, so wird die Bewertungsfreiheit nicht durch den **späteren Anbau** selbständiger Bauteile beeinträchtigt, die außerhalb des ursprünglichen Bauplans und der ursprünglichen Baugenehmigung errichtet werden (s. Anm. 29 und § 7 b aF Anm. 12 d, 14; für getrennte Beurteilung bei abschnittweisem Aufbau anscheinend auch FR 1954 S. 23).

IV. Gebäude, die dem eigenen Gewerbebetrieb dienen

40

Die Bewertungsfreiheit kann nur für Gebäude in Anspruch genommen werden, die im eigenen Betrieb unmittelbar einem der in § 7 e Abs. 1 bezeichneten Zwecke dienen; vgl. dazu BFH VI 308/63 U v. 13. 11. 64, BStBl. 1965 S. 68. § 7 e Abs. 1 spricht vom „gewerblichen“ Betrieb, aus Abs. 2 ergibt sich aber, daß die gleiche Voraussetzung entsprechend auch für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gilt (näheres dazu Anm. 61). Das Gebäude muß also zu einem **Betriebsvermögen** (eines Fabrik- oder Lagerbetriebs, eines Handwerksbetriebs oder eines land- oder forstw. Betriebs) gehören (Abschn. 79 Abs. 1, 80 EStR), welches ganz oder anteilig einer begünstigten Person iS des § 7 e gehört (s. Anm. 12—15). Die Benutzung des Gebäudes im eigenen gewerblichen oder landw. Betrieb setzt voraus, daß derjenige,

§ 7 e Anm. 40—42 Abs. 1: Sonderabschreibgen f. Gewerbetreibende

dem der Betrieb gehört, diesen selbst als Unternehmer oder Mitunternehmer betreibt.

Verpachtung: Wird ein (nicht zum Betriebsvermögen des Eigentümers gehörendes) Gebäude mit den Merkmalen des § 7 e vom Eigentümer vermietet oder verpachtet, so dient es nicht unmittelbar dem eigenen Betrieb des Verpächters, auch wenn es im Betrieb des Pächters der Zweckbestimmung des § 7 e gemäß benutzt wird. Wenn der Pächter selbst auf dem gepachteten Grund und Boden unter den Voraussetzungen des § 7 e ein Gebäude errichtet, kann er die erhöhte Absetzung in Anspruch nehmen (glA *Plew*, FR 1949 S. 121; über die AfA-Berechtigung des Pächters s. im einzelnen § 7 Anm. 7 b).

Personengesellschaften: Wird ein Gebäude iS des § 7 e, das einem zum begünstigten Personenkreis gehörenden Gesellschafter einer **Personengesellschaft** gehört und von ihm errichtet wird, in die Gesellschaft eingebracht oder an sie verpachtet, so gilt folgendes; Wird das Gebäude in die Gesellschaft eingebracht, dh. gesellschaftsrechtlich als Einlage behandelt, so kann die Bewertungsfreiheit nur für denjenigen Teil der Herstellungskosten in Anspruch genommen werden, der der Gewinnbeteiligung des Herstellers am Unternehmen entspricht (s. Anm. 8; § 7 a Abs. 8, früher § 22 Abs. 6 EStDV). Wird das Gebäude der Gesellschaft dagegen nur zur Nutzung auf Grund eines Pachtverhältnisses überlassen, so kommt es darauf an, wer auf Grund der Vertragsgestaltung wirtschaftlicher Eigentümer wird. Wenn der Eigentümer-Gesellschafter nicht nur bürgerlich-rechtlich, sondern auch wirtschaftlich Eigentümer bleibt, steht die Abschreibung gem. § 7 e ihm (falls er allein die Voraussetzungen des § 7 e erfüllt) voll zu (BFH I 24/60 v. 11. 12. 63, StRK EStG § 7 a R. 69); vgl. EDStZ 1953 S. 67; BB 1952 S. 423. Über die Voraussetzungen für die Zugehörigkeit von Gesellschaftseigenen Gebäuden zum Betriebsvermögen s. § 4 Anm. 13—13 l.

Betriebsaufspaltung: (Grundbesitz bleibt bei einer Besitzgesellschaft) Nach der Rspr. wird angenommen, daß auch die Verpachtung des Grundbesitzes Ausübung eines Gewerbebetriebs sei (s. im einzelnen § 15 Anm. 13 e). Daraus folgt, daß die Gebäude weiterhin dem eigenen gewerblichen Betrieb des Verpächters dienen, dh. also, daß die Voraussetzungen für die Anwendung des § 7 e bei diesem vorliegen, soweit die übrigen Merkmale gegeben sind (BFH IV 435/53 U v. 27. 1. 55, BStBl. S. 125; I 339/56 v. 20. 5. 58, StRK EStG § 7 e R. 26), nicht also, wenn eine Betriebspaltung wegen wesentlicher Unterschiedlichkeit der Beteiligungsverhältnisse (vgl. dazu BFH GrS 2/71 v. 8. 11. 71, BStBl. 1972 S. 63) zu verneinen ist (BFH IV 204/64 v. 27. 6. 68, BStBl. S. 735). Dann kann auch nicht ein Mitunternehmer der Besitzgesellschaft insoweit, als er sowohl an dieser Gesellschaft als auch an der Betriebs-KapGes. oder Betriebs-PersGes. beteiligt ist, § 7 e in Anspruch nehmen (BFH aaO).

Organschaft: Wenn bei einem Organverhältnis das Gebäude dem Organträger gehört, aber der Organgesellschaft zur Nutzung überlassen (verpachtet) ist, gelten die vorstehenden Grundsätze in gleicher Weise. Der Organträger kann § 7 e in Anspruch nehmen, falls bei ihm die Voraussetzungen erfüllt sind. Errichtet die Organgesellschaft auf dem ihr vom Organträger verpachteten Grund und Boden ein Gebäude, so kann § 7 e vom Organ nur in Anspruch genommen werden, wenn es selbst zum Personenkreis iS des § 7 e gehört oder die Voraussetzungen des Abschn. 19 Ziff. 1 KStR 1970 gegeben sind (s. Anm. 9).

41, 42 Einstweilen frei.

C. Buchmäßiger Nachweis (Abs. 1 Satz 1)**I. Gewinnermittlung nach § 5**

43

Voraussetzung für die Anwendung des § 7 e ist bei Gewerbetreibenden Gewinnermittlung nach § 5 (bei Land- und Forstwirten gem. § 4 Abs. 1). Eine Gewinnermittlung durch Überschußrechnung nach § 4 Abs. 3 genügt nicht.

II. Bis EStG 1974: Ordnungsmäßige Buchführung

44

Bis zum 31. 12. 1974 war Voraussetzung für die Gewährung der Bewertungsfreiheit nach § 7 e, daß der Stpfl. den Gewinn auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelte. Dieses Erfordernis wurde durch das EStRG 1974 entsprechend dem Grundsatz der Steuerreform, daß Steuerergünstigungen nicht mehr von so weitreichenden formellen Voraussetzungen abhängig sein sollten, gestrichen (vgl. Allg. Begründung z. RegE, BT Drucks. 7/1470 S. 220 und dazu Vorb. B I zu §§ 4, 5 EStG 1975). Wegen buchmäßiger Nachweisung jetzt s. Anm. 45. Über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung s. § 5 Anm. 16 ff. Problematisch war die Frage, ob die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung auch einerseits für die Gewinnermittlung und andererseits als Voraussetzung für Steuerermäßigungen einheitlich zu beurteilen sei (s. dazu § 10 a Anm. 17 und § 5 Anm. 16—16 c, 46 d).

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung muß in demjenigen Wirtschaftsjahr gegeben sein, in welchem der Gewinn unter Ausnützung der Vergünstigung ermittelt wird.

III. Rechtslage ab EStG 1975

45

Der Verzicht auf ordnungsmäßige Buchführung als Voraussetzung für die Sonderabschreibung nach § 7 e (s. Anm. 44, 1. Absatz) gilt erstmalig für den VZ 1975, bei abweichendem Wirtschaftsjahr (s. § 4 a Abs. 1 EStG 1975) für das Wj., das nach dem 31. 12. 1974 endet. Nunmehr ist über die Gebäude, für die die Sonderabschreibung in Anspruch genommen wird, nur noch ein Verzeichnis zu führen, aus dem sich der Tag der Herstellung und die Herstellungskosten ergeben, soweit diese Angaben nicht bereits aus der Buchführung ersichtlich sind (§ 7 a Abs. 9 EStG 1975).

Einstweilen frei.

46—49

**D. Inhalt der Vergünstigung: Sonderabschreibung
(Abs. 1 Satz 1)****I. Wahlrecht**

50

Der Stpfl. hat ein Wahlrecht, ob er von der erhöhten Absetzung Gebrauch machen will. Er kann von diesem Wahlrecht bis zur Einreichung der Bilanz beim FA, nach der Einreichung nur noch mit Zustimmung des FA bzw.

§ 7 e Anm. 50—54 Abs. 1: Sonderabschreibgen f. Gewerbetreibende

der Rechtsbehelfsbehörde in der Tatsacheninstanz Gebrauch machen (s. § 4 Abs. 2; § 4 Anm. 79—81 a).

Der Antrag auf Berücksichtigung der Vergünstigung kann auch dann noch gestellt werden, wenn ein bereits rechtskräftiger Veranlagungsfall gemäß § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO wiederaufgerollt wird (*Höllig*, DStZ 1958 S. 366). S. auch § 2 Anm. 102.

Die Bewertungsfreiheit bezieht sich auf einzelne Gebäude. Werden in einem Wj. mehrere Gebäude hergestellt, die den Voraussetzungen des § 7 e entsprechen, so braucht die erhöhte Absetzung nicht für alle diese Gebäude in Anspruch genommen zu werden. Ebenso kann der Stpfl. bei Herstellung eines Gebäudes im nächsten Wj. hinsichtlich der Absetzung anders entscheiden als im vorhergegangenen Jahr.

Stpfl., die von der Bewertungsfreiheit nach § 7 e Gebrauch machen, dürfen die nach § 7 e abgeschrieben Gebäude in der Handelsbilanz nicht mit einem höheren Wert ansetzen als in der Steuerbilanz (Grundsatz der Maßgeblichkeit der HB). Bedenken vgl. *Littmann*, DStZ 1949 S. 147; *Wall*, ZFBetrW 1954 S. 295; *Bubenzler*, StbJahrb. 1955/56 S. 341; *Heigl*, B 1959 S. 1175; allgemein § 5 Anm. 49 g.

Hat ein Stpfl. die Bewertungsfreiheit nicht in vollem Umfang in Anspruch genommen und wird die normale AfA bei einer Betriebsprüfung herabgesetzt, so kann eine Bilanzänderung in Betracht kommen (§ 4 Abs. 2; s. dort Anm. 79—81 a).

51

II. Bemessungsgrundlage, Höhe, Dauer

Ausgangswert für die erhöhte Absetzung nach § 7 e sind die Herstellungskosten. Wegen des Begriffs s. § 6 Anm. 49 ff.

Der Stpfl. kann bis zu 10 vH der Herstellungskosten im Jahr der Herstellung und im darauffolgenden Jahr absetzen. Aus dieser Formulierung ergibt sich, daß die Absetzung auch weniger als 10 vH betragen kann. Mindestens müssen die AfA nach § 7 vorgenommen werden. Eine Nachholung der nicht ausgenutzten Absetzung in späteren Jahren ist jedoch nicht möglich („bis zu je 10 vH“).

Die Absetzungsmöglichkeit gemäß § 7 e erstreckt sich auf das Wirtschaftsjahr der Herstellung und das diesem folgende Wj., also nicht auf die entsprechenden Kalenderjahre, es sei denn, daß das Kj. mit dem Wj. übereinstimmt.

Bei Übertragung einer Rücklage für Ersatzbeschaffung (Abschn. 35 EStR) ist die Sonderabschreibung von den ungekürzten Herstellungskosten zu berechnen (s. § 4 Anm. 68 k).

52, 53 Einstweilen frei.

54

III. Inanspruchnahme neben der AfA nach § 7 Abs. 4

Die Sonderabschreibungen nach § 7 e sind neben den normalen Absetzungen des § 7 zulässig. Die normale AfA ist bei Herstellung des Gebäudes im Lauf des Wirtschaftsjahrs nur pro rata temporis, also der Nutzungsdauer entsprechend, mit einer Teilquote der jährlichen Quote vorzunehmen (BdF v. 12. 1. 50, NWB 1950 F 1 S. 23; s. § 7 Anm. 14). Wenn von der Bewertungsfreiheit nach § 7 e Gebrauch gemacht wird, ist die Absetzung für Abnutzung nur in gleichen Jahresbeträgen zulässig (Abs. 1 Satz 1 u. 2).

Seit dem StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 85 (s. Anm. 2) ist diese Regelung in Abs. 1 nicht mehr enthalten (Streichung eines Satzteils in Satz 1 und des früheren Satzes 2; s. Gesetzestext auf S. E 1), weil § 7 a Abs. 4 dies generell für Sonderabschreibungen anordnet.

Teilwertabschreibung kann neben der Absetzung nach § 7e vorgenommen werden, wenn der Teilwert des Gebäudes noch unter dem um die Absetzungen nach §§ 7 und 7e verbleibenden Wert liegt. Diese Voraussetzung wird aber selten erfüllt sein. Wird eine Teilwertabschreibung vorgenommen, so ist im folgenden Jahr § 7e anwendbar. Bemessungsgrundlage für die Absetzungen ist dann aber der auf das Ende des vorhergehenden Jahrs angesetzte Teilwert (glA FG Karlsruhe v. 10. 8. 56, EFG 1957 S. 5, rkr.; *Littmann*, B 1949 S. 317; *Raabe*, StWa. 1951 S. 152; B 1956 S. 55).

Nachholung unterlassener linearer Absetzungen: Hat ein Stpfl. im Jahr der Herstellung nur die Bewertungsfreiheit gem. § 7e ausgenutzt, die normale AfA aber unterlassen, so kann er die versäumte normale AfA im Weg der Bilanzberichtigung nachholen, da diese Absetzungen vorgenommen werden müssen, in ihrer Unterlassung daher ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung liegt. Hat der Stpfl. die Sonderabschreibung als solche gekennzeichnet, so kann ihm nicht entgegenghalten werden, die von ihm vorgenommene Absetzung enthalte bereits die normale AfA, nur der übersteigende Betrag sei daher Sonderabschreibung. Auch bei einer Betriebsprüfung kann der Stpfl. noch Berücksichtigung der normalen AfA neben der Sonderabschreibung verlangen (FR 1951 S. 206).

Restwertabschreibung: Bis zum StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 enthielt § 7e dazu eine eigene Regelung (Abs. 1 Satz 2 aF); diese wurde aus Gründen der Rechtsvereinfachung als überflüssig gestrichen, weil § 7a Abs. 9 inhaltlich dieselbe Bestimmung als generelle Vorschrift für alle Sonderabschreibungen enthält. Materiell ist mit der Streichung also keine Rechtsänderung verbunden.

Die Absetzungen „nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums“ (sog. Restwertabschreibung) bemessen sich „nach dem Restwert und dem nach § 7 Abs. 4 unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Vomhundertsatz“ (Abs. 1 Satz 2 aF; § 7a Abs. 9).

► *Beginn der Restwertabschreibung:* Die Restabschreibung beginnt in demjenigen Wj., das auf das Zweitjahr folgt. Macht der Stpfl. in dem Wj. der Herstellung, aber nicht in dem darauffolgenden Zweitjahr von der Bewertungsfreiheit Gebrauch, so beginnt die Restabschreibung gleichwohl erst mit dem Dritjahr.

► *Restnutzungsdauer:* Bei Bemessung der Restabschreibung für das Gebäude ist regelmäßig von einer Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren auszugehen. Der nach Ablauf des Jahrs der Herstellung und des folgenden Jahrs verbleibende Restwert ist also uE regelmäßig in 48 Jahren abzuschreiben (aA aber die Fin-Verw.: 50 Jahre, s. § 7 Anm. 388).

Einstweilen frei. Frühere Anm. 55 s. jetzt Anm. 54 aE.

55–57

E. Entsprechende Anwendung auf Wiederherstellung kriegszerstörter Gebäude (Abs. 1 Satz 2)

58

Rechtsentwicklung zu Abs. 1 Satz 2: Die Vorschrift über die Begünstigung von Aufwendungen für den Wiederaufbau befand sich früher in Abs. 1 Satz 3 und

wurde – ohne materielle Änderung – wegen Streichung des alten Satzes 2 (betr. Restwert-AfA) durch das StBereinigungsG 1985 (s. Anm. 54 aE) neuer Satz 2.

Begriff Wiederaufbau: Der Herstellung ist der Wiederaufbau von ganz oder teilweise zerstörten Gebäuden gleichgestellt. Der Wiederaufbau unterscheidet sich begrifflich von der normalen Herstellung dadurch, daß hier nicht eine Herstellung von Grund auf, sondern die teilweise Herstellung eines im übrigen erhalten gebliebenen Gebäudes erfolgt.

Für die Anwendung des § 7 e ist nicht entscheidend, ob der wiederaufbauende und der frühere (im Zeitpunkt der Zerstörung) *Eigentümer* die gleichen sind. Nach Wortlaut und Sinn des Gesetzes kommt es lediglich auf den objektiven Vorgang eines Wiederaufbaus an. Personengleichheit zwischen dem Geschädigten und dem Wiederaufbauenden wird vom Gesetz nicht gefordert (aA OFD Koblenz, EDStZ 1953 S. 67).

Zerstörung durch Kriegseinwirkung: Es kommt nicht nur die unmittelbar auf einer Kriegshandlung beruhende, sondern auch eine Zerstörung in Betracht, die auf einer mittelbaren Kriegseinwirkung beruht, zB Zerstörung durch Plünderer unmittelbar nach Beendigung der Kampfhandlungen; über Zerstörung aus anderen Gründen s. Anm. 29 „Herstellung“.

Maßgeblichkeit der Zweckbestimmung: Für die Anwendung des § 7 e ist die Zweckbestimmung (s. Anm. 31–39) des neuen wiederhergestellten Gebäudes maßgebend. Daher ist unerheblich, welchem Zweck das zerstörte Gebäude gedient hat. Die Vergünstigung ist daher auch dann zu gewähren, wenn ein früheres Wohngebäude als Fabrikgebäude wiederaufgebaut wird (BFH IV 384/51 U v. 11. 12. 52, BStBl. 1953 S. 92).

59, 60 Einstweilen frei.

61

Erläuterungen zu Abs. 2: Entsprechende Anwendung auf land- und forstwirtschaftliche Betriebsgebäude

Über Land- und Forstwirtschaft s. im einzelnen zu § 13 Anm. 70–81. Über Ordnungsmäßigkeit der Buchführung allgemein s. § 5 Anm. 33–36; sie ist seit dem EStRG v. 5. 8. 74 nicht mehr Voraussetzung für die Inanspruchnahme des § 7 e, wohl aber Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1. Über den Begriff der landwirtschaftlichen Betriebsgebäude s. Abschn. 80 EStR. Gemäß § 22 Abs. 5 EStDV gehört auch die Wohnung des Stpfl. zu den landwirtschaftlichen Betriebsgebäuden, wenn sie die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet; vgl. dazu Abschn. 80 Abs. 2 EStR.

Erläuterungen zu Abs. 3: Zeitliche Begrenzung der Sonderabschreibung

Die Sonderabschreibung nach § 7e kann im Wj. der Herstellung und in dem darauffolgenden Wj. vorgenommen werden. Außer dieser – auch früher schon bestehenden – zeitlichen Begrenzung ist sie durch Abs. 3 in dreifacher Hinsicht eingeschränkt.

Herstellungsfrist von 10 Jahren ab Aufnahme der Tätigkeit: Die Sonderabschreibung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn das Gebäude vom Stpfl. vor Ablauf des 10. Kj. seit der ersten Aufnahme einer gewerblichen usw. Tätigkeit im Geltungsbereich des EStG hergestellt worden ist. Ein Stpfl., der bereits mehrere Jahre in der Bundesrepublik ansässig ist, kann daher von § 7e auch dann noch Gebrauch machen, wenn zwar seit seiner Übersiedlung mehr als 10 Jahre vergangen sind, die Herstellung des Gebäudes aber vor Ablauf des 10. Jahrs seit der Aufnahme einer gewerblichen Tätigkeit abgeschlossen wird. Bei der Berechnung des Zehnjahreszeitraums ist das Jahr der Aufnahme der Tätigkeit mitzurechnen (Abschn. 81 Abs. 1 EStR 1969–1984).

Maßgebend ist jeweils der Zeitpunkt der ersten Aufnahme einer Tätigkeit oder der Niederlassung. Hat der Stpfl. die Tätigkeit später wieder aufgegeben und erst in einem späteren Zeitpunkt erneut aufgenommen, so wird die Frist nicht erneut in Gang gesetzt. Das gleiche gilt für die Begründung des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts (zB der Stpfl. hält sich nach der ersten Niederlassung in der Bundesrepublik längere Zeit im Ausland auf).

Beispiel: Ein Stpfl. läßt sich im Kj. 1950 erstmals in der BRD nieder; er übt zunächst weder eine gewerbliche, noch eine landw. Tätigkeit iS des § 7e aus. Nach mehrjährigem Auslandsaufenthalt eröffnet er nach seiner erneuten Niederlassung im Geltungsbereich des EStG im Jahr 1960 einen Gewerbebetrieb, für den er 1969 ein Gebäude iS des § 7e herstellen läßt. Die zeitlichen Voraussetzungen sind erfüllt: von 1950 bis 1969 sind noch keine 20 Kj. und von 1960 bis 1969 noch keine 10 Kj. abgelaufen.

Ehegatten: Beispiele für die Berechnung des Zehnjahreszeitraums bei verheirateten Stpfl. je nachdem, ob nur dieser selbst, seine Ehefrau oder beide dem begünstigten Personenkreis angehören, enthält Abschn. 81 Abs. 1 EStR 1969–1984.

Verzögert sich die Anerkennung der Flüchtlingseigenschaft ohne Verschulden des Stpfl., so soll nach EStR aaO Satz 5 als Beginn des Zehnjahreszeitraums das Jahr der endgültigen Anerkennung (der Ausstellung des Ausweises) angenommen werden.

Letztmalige Anwendung des § 7e (Abs. 3 Satz 2): Infolge der Neufassung des Abs. 3 Satz 2 durch das EingliederungsanpassungsG v. 22. 12. 89 (s. Anm. 2 aE) läuft die Vorschrift aus. Sie gilt nur noch für vor dem 1. 1. 90 zugezogene Stpfl. und – schon bisher – nur, wenn das Gebäude vor Ablauf von 20 Jahren ab Zuzug hergestellt wurde.

► *Zuzug vor dem 1. 1. 90:* Der Stpfl. muß seinen Wohnsitz (s. § 1 Anm. 37) oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt (s. § 1 Anm. 44) vor dem 1. 1. 90 „im Geltungsbereich dieses Gesetzes“ begründet haben. Dessen Geltungsbereich umfaßte vor dem 1. 1. 90 lediglich das Gebiet der ehemaligen Bundesrepublik Deutschland und Westberlin, da die neuen Bundesländer im ehemaligen DDR-Gebiet bis zum 31. 12. 90 ihre StHoheit behielten (Art. 97 a EGAO).

► *Herstellungsfrist von 20 Jahren ab Zuzug:* Zwischen dem Zeitpunkt der erstmaligen Begründung eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts und der

Herstellung des Gebäudes dürfen nicht mehr als 20 Kj. vergangen sein. Bei der Berechnung der Zwanzigjahresfrist ist das Kj. der erstmaligen Begründung mitzuzählen (Abschn. 81 Abs. 2 EStR 1969–1984).