

2 a. Steuerermäßigung für Steuerpflichtige mit Kindern bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für Wohngebäude oder der Steuerbegünstigungen für eigengenutztes Wohneigentum

§ 34f

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453),
zuletzt geändert durch StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. S. 146)

(1) ¹Bei Steuerpflichtigen, die erhöhte Absetzungen nach § 7b oder nach § 15 des Berlinförderungsgesetzes in Anspruch nehmen, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34g und 35, auf Antrag um je 600 Deutsche Mark für das zweite und jedes weitere Kind des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten. ²Voraussetzung ist,

1. daß der Steuerpflichtige das Objekt, bei einem Zweifamilienhaus mindestens eine Wohnung, zu eigenen Wohnzwecken nutzt oder wegen des Wechsels des Arbeitsortes nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzen kann und
2. daß es sich einschließlich des ersten Kindes um Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1 bis 5 handelt, die zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehören oder in dem für die erhöhten Absetzungen maßgebenden Begünstigungszeitraum gehört haben, wenn diese Zugehörigkeit auf Dauer angelegt ist oder war.

(2) ¹Bei Steuerpflichtigen, die die Steuerbegünstigung nach § 10 e Abs. 1 bis 5 oder nach § 15 b des Berlinförderungsgesetzes in Anspruch nehmen, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34g und 35, auf Antrag um je 1000 Deutsche Mark für jedes Kind des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten im Sinne des § 32 Abs. 1 bis 5. ²Voraussetzung ist, daß das Kind zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört oder in dem für die Steuerbegünstigung maßgebenden Zeitraum gehört hat, wenn diese Zugehörigkeit auf Dauer angelegt ist oder war.

(3) ¹Bei Steuerpflichtigen, die die Steuerbegünstigung nach § 10 e Abs. 1, 2, 4 und 5 in Anspruch nehmen, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme des § 35, auf Antrag um je 1000 Deutsche Mark für jedes Kind des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten im Sinne des § 32 Abs. 1 bis 5. ²Voraussetzung ist, daß das Kind zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehört oder in dem für die Steuerbegünstigung maßgebenden Zeitraum gehört hat, wenn diese Zugehörigkeit auf Dauer angelegt ist oder war. ³Soweit sich der Betrag der Steuerermäßigung nach Satz 1 bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer nicht steuerentlastend auswirkt, ist er von der tariflichen Einkommensteuer der zwei vorangegangenen Veranlagungszeiträume abzuziehen. ⁴Steuerermäßigungen, die nach den Sätzen 1 und 3 nicht berücksichtigt werden können, können bis zum Ende des Abzugszeitraums im Sinne des § 10 e und in den zwei folgenden Veranlagungszeiträumen abgezogen werden. ⁵Ist für einen Veranlagungszeitraum bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als die Steuerermäßigung nach den Sätzen 3 und 4 zu gewähren oder zu berichtigen ist;

die Verjährungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Verjährungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, für den die Steuerermäßigung nach Satz 1 beantragt worden ist.

(4) ¹Die Steuerermäßigungen nach den Absätzen 2 oder 3 kann der Steuerpflichtige insgesamt nur bis zur Höhe der Bemessungsgrundlage der Abzugsbeträge nach § 10 e Abs. 1 oder 2 in Anspruch nehmen. ²Die Steuerermäßigung nach den Absätzen 1, 2 und 3 Satz 1 kann der Steuerpflichtige im Kalenderjahr nur für ein Objekt in Anspruch nehmen.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Uwe Clausen, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 34 f

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 34 f	1	I. Grundsätzliches zur Abzugsberechtigung	6
B. Rechtsentwicklung des § 34 f	2	II. Abzugsberechtigung bei Ehegatten und unverheirateten Elternteilen	7
C. Bedeutung des § 34 f	3	III. Abzugsberechtigung bei Nutzungsberechtigten	
D. Geltungsbereich des § 34 f		1. Anwendung des Abs. 1 iVm. § 7 b auf Nutzungsberechtigte	8
I. Sachlicher Geltungsbereich	4	2. Anwendung des Abs. 2 iVm. § 10 e auf Nutzungsberechtigte	9
II. Persönlicher Geltungsbereich	5	F. Verfahrensfragen zu § 34 f	11
E. Zurechnung der StErmäßigung nach § 34 f (Abzugsberechtigung)			

Erläuterungen zu Abs. 1: Baukindergeld für § 7 b-Objekte

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1		1. Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen durch den Stpfl.	
I. Überblick zu Abs. 1	13	a) Stpfl. iSd. Abs. 1	15
II. Rechtsentwicklung des Abs. 1	14	b) Erhöhte Absetzungen nach § 7 b oder § 15 BerlinFG	16
B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 7 b-Baukindergelds (Abs. 1 Satz 1)		c) Abschreibungsbefugnis des Stpfl.	19
I. Voraussetzungen des Abs. 1: Inanspruchnahme des § 7 b oder des § 15 BerlinFG und Antrag		d) Tatsächliche Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen	20
		2. Antrag auf Baukindergeld	22

Anm.	Anm.
II. Rechtsfolgen des Abs. 1: StErmäßigung von je 600 DM ab dem zweiten Kind	
1. Ermäßigung der tariflichen ESt. 25	c) Eigene Wohnzwecke des Stpfl. 34
2. Ermäßigungsbetrag von 600 DM für das zweite und jedes weitere Kind des Stpfl. oder seines Ehegatten 28	2. Kein Erfordernis der Selbstnutzung bei Wechsel des Arbeitsortes (Nr. 1 zweite Alt.) 35
C. Weitere Voraussetzungen des § 7 b-Baukindergelds: Nutzung zu eigenen Wohnzwecken; Haushaltszugehörigkeit der Kinder (Abs. 1 Satz 2)	
I. Nutzung des § 7 b-Objekts zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)	
1. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (Nr. 1 erste Alt.)	II. Auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit von estl. zu berücksichtigenden Kindern (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)
a) Vorbemerkung 32	1. Voraussetzungen für sämtliche Kinder (einschl. des ersten Kindes) 38
b) Nutzung des Objekts zu Wohnzwecken 33	2. Kinder 39
	3. Prüfung der Kindschaftsverhältnisse in jedem VZ 42
	4. Die weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2
	a) Zum Haushalt des Stpfl. gehörende Kinder 44
	b) Auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit . 45

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Baukindergeld für § 10 e-Objekte
vor dem 1. 10. 91**

Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2	
I. Überblick zu Abs. 2 50	1. Inanspruchnahme des § 10 e Abs. 1-5 oder des § 15 b BerlinFG 53
II. Rechtsentwicklung des Abs. 2 . 52	2. Kinder iSd. § 32 Abs. 1-5 .. 56
	3. Antrag auf Baukindergeld .. 57
B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 10 e-Baukindergelds (Abs. 2 Satz 1)	
I. Voraussetzungen des Abs. 2: Inanspruchnahme des § 10 e oder § 15 b BerlinFG und Antrag	II. Rechtsfolgen des Abs. 2: StErmäßigung ab dem ersten Kind 60
	C. Weitere Voraussetzungen des § 10 e-Baukindergelds: Haushaltszugehörigkeit der Kinder (Abs. 2 Satz 2) 65

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Baukindergeld für § 10 e-Objekte
nach dem 30. 9. 91**

Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 67	B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 10 e-Baukindergelds (Abs. 3 Satz 1)

	Anm.		Anm.
I. Voraussetzungen des Abs. 3: Inanspruchnahme des § 10 e Abs. 1, 2, 4 und 5 und Antrag		D. Rücktrag der StErmäßigung (Abs. 3 Satz 3)	78
1. Inanspruchnahme des § 10 e Abs. 1, 2, 4 und 5	69	E. Vortrag der StErmäßigung in die Folgejahre (Abs. 3 Satz 4)	81
2. Kinder iSd. § 32 Abs. 1-5 ..	71	F. Änderung bereits erlassener StBescheide zum Zweck des Vor- und Rücktrags (Abs. 3 Satz 5)	
3. Antrag auf Baukindergeld ..	72	I. Bescheidänderung (Satz 5, 1. Halbs.)	84
II. Rechtsfolgen des Abs. 3: StErmäßigung von 1000 DM ab dem ersten Kind	73	II. Verjährungsfristen (Satz 5, 2. Halbs.)	85
C. Weitere Voraussetzungen des § 10 e-Baukindergelds: Haus- haltszugehörigkeit der Kin- der (Abs. 3 Satz 2)	75		

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Begrenzung des Baukindergelds auf die Höhe
der Bemessungsgrundlage und auf ein Objekt**

	Anm.		Anm.
A. Begrenzung auf die Höhe der Bemessungsgrundlage (Abs. 4 Satz 1)	89	B. Objektbegrenzung auf ein Objekt im Kj. (Abs. 4 Satz 2)	92

ABC zum Baukindergeld

	Anm.		Anm.
Abschreibungsbefugnis	100	Nachholung	100
Antrag		Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	
Ausbau		Nutzungsberechtigte	
Berechnung		Objektbegrenzung	
Beschränkt Stpfl.		Rechtsnachfolger	
Ehegatten		Rücktrag der StErmäßigung	
Erhöhte Absetzungen		Übergangsregelungen	
Erstattungsanspruch		Umbau	
Erstmalige Anwendung		Unberechtigte Inanspruchnahme	
Erweiterung		Veranlagungsverfahren	
Ferienwohnung		Verjährung	
Folgeobjekt		Vermietung	
Gesellschaften		Vortrag der StErmäßigung	
Haushaltszugehörigkeit		Wechsel des Arbeitsortes	
Kind		Wochenendwohnung	
Lohnsteuerverfahren		Wohnzwecke	
Mindest-AfA		Zweitwohnung	

Allgemeine Erläuterungen zu § 34 f

Schrifttum: *Horlemann*, DStZ 1982 S. 227; *Kieschke u. a.*, DStZ 1982 S. 76; *Klökener/Krudewig/Podehl*, StWa. 1982 S. 51; *Krudewig*, BB 1982 S. 730; *ders.*, Stbg. 1982 S. 56; *o. V.*, DB 1982 S. 1646; *Richter/Winter*, DStR 1982 S. 344; *Seithel*, FR 1982 S. 236; *Stubrmann*, BB 1982 S. 110; *Hennemann*, BB 1983 S. 372 = IstB 1982 S. 535; *o. V.*, B 1983 S. 1282; *H. W. Schoor*, Inf. 1983 S. 391; *o. V.*, Kindergeld bei Wechsel des Arbeitsorts, DB 1984 S. 2170; *Ehmke*, Das WohnEigFG, München 1986, S. 105–107; *Richter/Boveleth*, Die neue Wohnraumbesteuerung, Köln 1986; *Stephan*, Neuregelung des selbstgenutzten Wohneigentums, Stuttgart 1986, S. 73–77; *ders.*, Das WohnEigFG, DB 1986 S. 1148; *Ramisch*, NWB F. 3 S. 6465 (16. 3. 87); *B. Meyer*, FR 1992 S. 284; *Wewers*, DB 1992 S. 704; *B. Meyer*, FR 1993 S. 260.

Verwaltungsanweisungen: Abschn. 213 a EStR 1984 ff.; Bayern v. 19. 1. 82, StEK EStG § 34 f Nr. 1 und § 7 Nr. 137 betr. erstmalige Anwendung des § 34 f; OFD München v. 10. 12. 82, StEK EStG § 34 f Nr. 2 betr. Haushaltszugehörigkeit der Kinder, aufgehoben durch gemeinsamen Ländererlaß, vgl. OFD Düss. v. 27. 7. 83, StEK EStG § 34 f Nr. 2 aE; OFD Düss. v. 28. 7. 83, StEK EStG § 34 f Nr. 3 betr. Verhinderung des Einzugs wegen Umbauarbeiten; OFD Nürnberg v. 21. 11. 86, StEK EStG § 34 f Nr. 4 betr. Anregung der Antragstellung nach § 89 AO durch das FA; NRW v. 3. 9. 86, StEK AO 1977 § 173 Nr. 33 = FR S. 593 = DB S. 2308 = BB S. 2186 betr. Behandlung von Anträgen auf nachträgliche Berücksichtigung des § 34 f; BdF v. 15. 5. 87, BStBl. I S. 434 Ziff. II.

A. Überblick zu § 34 f

1

§ 34 f enthält das sog. Baukindergeld. Es handelt sich um einen Steuerabzugsbetrag, der sich nach der Kinderzahl bemißt und progressionsunabhängig ist. Der Ausdruck „Baukindergeld“ ist insofern irreführend, als der StAbzug anders als das Kindergeld nur Stpfl. mit positiver StSchuld zugute kommt (s. Anm. 3).

Abs. 1 stellt die Kinderkomponente zu § 7 b dar und war ursprünglich die einzige Regelung des § 34 f (s. Anm. 14).

Abs. 2 stellt die Kinderkomponente zu § 10 e dar, wurde also bei der Umstellung auf die Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums gem. § 10 e angefügt. Zur erstmaligen Anwendung s. Anm. 52.

Abs. 3 löst den Abs. 2 bei solchen Objekten ab, für die der durch das StÄndG 1992 verbesserte § 10 e gilt, also bei Bauantrag, Vertragsabschluß oder Baubeginn nach dem 30. 9. 91 (s. Anm. 67). Durch Abs. 3 *Sätze 3 und 4* wurde zugleich die Möglichkeit eingeräumt, den Abzugsbetrag rück- oder vorzutragen (s. Anm. 78–81).

Abs. 4: *Satz 1* begrenzt den Abzugsbetrag bei Objekten, auf die Abs. 3 Anwendung findet, auf die Höhe der Bemessungsgrundlage (s. Anm. 89). *Satz 2* besagt, daß der Stpfl. die StErmäßigung im Kj. jeweils nur für ein Objekt in Anspruch nehmen kann (s. Anm. 92).

B. Rechtsentwicklung des § 34 f

2

§ 34 f wurde 1981 durch das 2. HStruktG als Kinderkomponente zu § 7 b in das EStG eingefügt und enthält eine als Baukindergeld bezeichnete StErmäßigung, die 1986 durch das WohneigFG in Abs. 2 um eine Kinderkomponente zu § 10 e erweitert wurde.

2. HStruktG v. 22. 12. 81 (BGBl. I S. 1523; BStBl. I 1982 S. 235): Einfügung des § 34f in das EStG mit dem Inhalt des heutigen Abs. 1 (Baukindergeld von 600 DM ab dem zweiten Kind). Zur erstmaligen Anwendung sowie zur Weitergeltung ab 1987 s. Anm. 14.

Die Vorschrift geht auf den RegE eines Gesetzes zur Stärkung der Investitionstätigkeit im Baubereich und zum Abbau ungleichmäßiger Besteuerung in der Wohnungswirtschaft (BTDrucks. 9/843) zurück, der mit dem RegE eines 2. HStruktG (BTDrucks. 9/842) zusammengefaßt wurde (BTDrucks. 9/971; s. auch Einf. in das EStG Anm. 373).

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391): Die Verweisung auf die Vorschriften des § 32 über die estl. Berücksichtigung von Kindern wurde als Folge der Neufassung des § 32 redaktionell angepaßt; Stiefkinder sind ab VZ 1986 nicht mehr berücksichtigungsfähig (zur *Übergangsregelung* s. Anm. 39).

Wohn eigFG v. 15. 5. 86 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278): Neufassung des § 34f. Die bisherige Regelung wurde als *Abs. 1* wörtlich beibehalten und lediglich durch Aufnahme des § 15 BerlinFG und des § 34g ergänzt. Neu angefügt wurden *Abs. 2*, der die Kinderkomponente zur StErmäßigung für eigengenutztes Wohneigentum gem. § 10e ab 1987 enthält (zur *erstmaligen Anwendung* s. Anm. 52), und *Abs. 3*, der eine Zweifachgewährung im Kj. ausschließt.

StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Das Baukindergeld bei selbstgenutztem Wohneigentum gem. Abs. 2 wurde von 600 DM auf 750 DM angehoben. Der erhöhte Betrag ist erstmals anzuwenden bei Inanspruchnahme der StBegünstigung nach § 10e Abs. 1 bis 5 oder § 15 BerlinFG für nach dem 31. 12. 89 hergestellte oder angeschaffte Objekte (§ 52 Abs. 24 Satz 2 idF des StReformG 1990).

StÄndG 1991 v. 24. 6. 91 (BGBl. I S. 1322; BStBl. I S. 665): Anhebung des Baukindergeldes in Abs. 2 von 750 DM auf 1000 DM für nach dem 31. 12. 90 hergestellte oder angeschaffte Objekte.

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): Neufassung des Abs. 3 und Anfügung von Abs. 4. Baukindergeld, das sich bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt. nicht steuerentlastend ausgewirkt hat, ist von der ESt. der zwei vorangegangenen VZ abzuziehen (Rücktrag; Abs. 3 Satz 3) oder – soweit dies keine StEntlastung bringt – bis zum Ende des Abzugszeitraums idS. § 10e und in den zwei folgenden VZ abzuziehen (Vortrag; Abs. 3 Satz 4; zur erstmaligen Anwendung s. Anm. 67). Der Höhe nach ist das Baukindergeld für nach dem 31. 12. 91 hergestellte oder angeschaffte Objekte auf die Höhe der Bemessungsgrundlage der Abzugsbeträge nach § 10e Abs. 1 oder 2 begrenzt (Abs. 4 Satz 1; § 52 Abs. 24 Satz 5).

3

C. Bedeutung des § 34f

Bei seiner Einführung im Jahr 1981 als Kinderkomponente zu § 7b sollte § 34f die Schaffung von Wohneigentum für kinderreiche Eltern fördern (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 9/843 S. 10). Deshalb greift die Begünstigung des § 34f bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7b erst ab dem zweiten Kind ein (*Abs. 1 Satz 1*). Bei Umstellung auf die Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums ab 1987 auf den Sonderausgabenabzug nach § 10e wurde das Baukindergeld auf das erste im Haushalt des Stpfl. lebende Kind ausgedehnt (*Abs. 2 Satz 1*), damit sind also auch Familien mit nur einem Kind in die Förderung einbezogen (vgl. BTDrucks. 10/3633 S. 10). Da ab 1987 das Baukindergeld gem.

§ 34 f Abs. 2 und 3 an die Grundförderung nach § 10 e und damit an die Eigennutzung (§ 10 e Abs. 1 Satz 2) anknüpft, fällt es bei Beendigung der Selbstnutzung fort; ob dies auf einem Wechsel des Arbeitsortes beruht, spielt keine Rolle mehr (anders in den § 7 b-Fällen gem. § 34 f Abs. 1 Satz 2 Nr. 1; s. Anm. 35).

Abzug von der StSchuld: Die Ausgestaltung der StErmäßigung als Abzug eines gleichbleibenden Betrags (600/750/1 000 DM je Kind) von der StSchuld soll eine von der Höhe des Einkommens unabhängige gleichmäßige Förderung gewährleisten (vgl. RegE eines 2. HStruktG, BTDrucks. 9/843 S. 10). Anlässlich der Neuregelung der Besteuerung des selbstgenutzten Wohneigentums sprach sich bei der Anhörung der Verbände, Institutionen und Sachverständigen die Mehrheit der Anhörungsteilnehmer auch im Fall der Grundförderung nach § 10 e für einen Abzug von der StSchuld und gegen den im RegE (BTDrucks. 10/3633) vorgesehenen Abzug von der Bemessungsgrundlage aus:

„Ein Abzug von der StSchuld trage den sozialpolitischen Erfordernissen Rechnung, weil er progressionsunabhängig sei und somit die Bauherren oder Erwerber von Wohneigentum unabhängig von ihrer jeweiligen Einkommenshöhe gleichmäßig entlaste. Er bedeute ein größeres Maß an Verteilungsgerechtigkeit und komme insbesondere der bei der Bildung von Wohneigentum benachteiligten städtischen Bevölkerung geringeren und mittleren Einkommens zugute. Auf die unteren und mittleren Einkommenschichten müsse sich die Förderung aber konzentrieren“ (BTDrucks. 10/5208 S. 32).

Keine negative StSchuld: Die Ausrichtung der StVergünstigung an der Größe der Familie und der Abzug fester Beträge von der StSchuld verwirklichen nach Auffassung von *Blümich/Erhard* (§ 34 f Rz. 3) „das Bestreben nach einem im umgekehrten Verhältnis zur Leistungsfähigkeit stehenden Förderungseffekt“ nur unvollkommen, weil der Ansatz der Kürzungsbeträge des § 34 f für sich allein nicht zu einer StErstattung führen kann (vgl. Abschn. 213 a Abs. 6 Satz 2 EStR).

Stellungnahme: Dem ist uE zuzustimmen, denn eine Wohnungsbauförderung, die nicht nach der wirtschaftlichen und stl. Leistungsfähigkeit des Stpfl. fragt, sondern von der Höhe des Einkommens unabhängig sein soll, darf uE nicht davon abhängig gemacht werden, daß der Stpfl. Steuern zahlt. Förderungswürdig ist d. Begünstigungszwecks ist auch derjenige, der mangels positiver Schuld keinen Steuerabzug vornehmen kann. Sowohl der Förderungszweck der Vorschrift (besondere Förderung von Wohneigentum kinderreicher Familien) als auch ihre Ausgestaltung als für alle Stpfl. gleiche, die Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigende StVergünstigung müßten konsequenterweise dazu führen, Stpfl. mit einer StSchuld unter den Kürzungsbeträgen einen Erstattungsanspruch einzuräumen; die gesetzliche Verweigerung eines solchen Erstattungsanspruchs ist uE unsystematisch (zustimmend *Traxel*, Die Freibeträge des EStG, Frankf./M. 1986 S. 178).

D. Geltungsbereich des § 34 f

I. Sachlicher Geltungsbereich

4

Abs. 1 knüpft an die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7 b an (oder nach § 15 BerlinFG). Während § 7 b auch für Betriebsvermögen gilt (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, Land- und Forstwirtschaft; s. § 7 b Anm. 13), kann § 34 f Abs. 1 regelmäßig nur im Zusammenhang mit erhöhten Absetzungen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§§ 21 Abs. 2, 21 a) Anwendung finden.

Dies ergibt sich daraus, daß § 7 b Abs. 1 Satz 1 nur Wohngebäude begünstigt, die zu mehr als 66⅔ vH Wohnzwecken dienen, daß ferner nach § 34 f Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Voraussetzung ist, daß der Stpfl. das Objekt (bei einem Zweifamilienhaus mindestens eine Wohnung) zu eigenen Wohnzwecken nutzt und daß schließlich nach Rspr. und Verwaltungsmeinung ein Gebäude als Ganzes – also einschl. der eigengenutzten Wohnung – nur dann als Betriebsvermögen behandelt werden konnte, wenn das Grundstück mehr als zur Hälfte die Voraussetzungen für die Behandlung als Betriebsvermögen erfüllt (vgl. BFH v. 26. 11. 73 GrS 5/71, BStBl. II 1974 S. 132; v. 2. 10. 80 IV R 42/79, BStBl. II 1981 S. 63 mwN; Abschn. 14 Abs. 4 EStR 1981 ff.; über aA s. § 4 Anm. 12 b [2]). Ist das Objekt ein Einfamilienhaus, führt die Kombination dieser Voraussetzungen stets dazu, daß das Objekt dem Privatvermögen des Stpfl. und damit der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuzurechnen ist. Eine Anwendung des § 34 f im Rahmen der Gewinneinkünfte ist uE nur in folgendem Fall denkbar: Es muß sich um ein Zweifamilienhaus handeln, bei dem der Anteil der eigengenutzten Wohnung weniger als 50 vH der gesamten Gebäudenutzfläche beträgt, die andere Wohnung eigenbetrieblich genutzt wird, im Rahmen der eigenbetrieblichen Nutzung aber insoweit fremden Wohnzwecken dient (zB Vermietung an einen ArbN des Betriebs des Stpfl.), so daß die 66⅔-vH-Grenze des § 7 b bzgl. der Wohnzwecken dienenden Nutzfläche überschritten wird (vgl. § 7 b Anm. 70–76; Abschn. 14 Abs. 3 und Abs. 4 EStR 1981 ff.).

Abs. 2 und 3 setzen die Inanspruchnahme der StBegünstigung nach § 10 e (oder nach § 15 b BerlinFG) voraus (zu den verschiedenen anzuwendenden Fassungen des § 10 e s. Anm. 52 und 67). Die StVergünstigung findet also nur bei solchen selbstgenutzten Gebäuden und Eigentumswohnungen Anwendung, die ab 1. 1. 87 bei der Ermittlung der Einkünfte wegen Nutzung zu privaten Wohnzwecken ausscheiden (Privatgut- oder Konsumgutlösung). Entsprechend der Grundförderung nach § 10 e gilt also auch die StErmäßigung nach § 34 f Abs. 2 oder 3 nur für Objekte, die bei der Einkunftsermittlung ausscheiden. Vollständiges Ausscheiden ist allerdings nicht erforderlich; ebensowenig wie die Grundförderung ist die Anwendung des § 34 f Abs. 2 oder 3 ausgeschlossen, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung in einkunftsrelevanter Weise durch Vermietung oder zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken (vgl. § 10 e Abs. 1 Sätze 3 und 6) genutzt werden.

5

II. Persönlicher Geltungsbereich

Abs. 1: Die Steuerermäßigung des Abs. 1 kann von Stpfl. in Anspruch genommen werden, „die erhöhte Absetzungen nach § 7 b oder nach § 15 des Berlinförderungsgesetzes in Anspruch nehmen“ (§ 34 f Abs. 1 Satz 1; s. dazu Anm. 15–20). Wie § 7 b gilt § 34 f Abs. 1 daher für *unbeschr.* und *beschr.* Stpfl. Der Auffassung, beschr. Stpfl. stehe die Kürzung der Steuerschuld nach § 34 f nicht zu, weil § 50 Abs. 3 insoweit vorgehe (so *Blinnich/Erhard*, § 34 f Rz. 21), kann nicht gefolgt werden; § 50 Abs. 3 regelt nicht die Anwendung von Steuerermäßigungen, und § 50 Abs. 1 schließt die Anwendung des § 34 f für beschr. Stpfl. nicht aus. Nur die Kinder müssen unbeschr. stpfl. sein (§ 32 Abs. 2).

Gesellschaften: § 34 f Abs. 1 gilt wegen der in Satz 2 genannten Voraussetzungen nur für natürliche Personen, und zwar auch bei Beteiligung an Personenmehrheiten (Bruchteils- oder Gesamthandsgemeinschaft, Personengesellschaft), anders als § 7 b dagegen nicht für juristische Personen.

Abs. 2 und 3: Die StErmäßigung kann von Stpfl. beantragt werden, die die StErmäßigung nach § 10 e (oder nach § 15 b BerlinFG) in Anspruch nehmen (über die jeweils anzuwendende Fassung des § 10 e s. Anm. 52 und 67). Wie § 10 e gelten Abs. 2 und 3 daher für *unbeschr.* Stpfl.; über Gesellschaften s. o. Für *beschr.* Stpfl. ist zwar die Anwendung der §§ 10 e, 34 f nicht ausgeschlossen. Die Grund-

förderung setzt aber voraus, daß der Stpfl. die Wohnung im VZ der Inanspruchnahme zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat (§ 10 e Abs. 1 Satz 2); dies begründet aber seine unbeschr. StPfl. (s. § 1 Anm. 33). Beim Wechsel von der unbeschr. zur beschr. StPfl. (oder umgekehrt) innerhalb eines Kj. finden zwei getrennte Veranlagungen für zwei (abgekürzte) Ermittlungszeiträume statt (§ 2 Abs. 7 Satz 3; s. § 2 Anm. 625, 629). Für den Ermittlungszeitraum der beschr. StPfl. ist Selbstnutzung einer inländischen Wohnung durch den Stpfl. begrifflich ausgeschlossen, folglich auch eine Inanspruchnahme der StErmäßigung nach § 34 f Abs. 2 oder 3.

E. Zurechnung der Steuerermäßigung nach § 34 f (Abzugsberechtigung)

I. Grundsätzliches zur Abzugsberechtigung

6

Frühere Anm. 6 betr. Nutzungsberechtigte jetzt Anm. 8

Abs. 1: Den StAbzug nach Abs. 1 kann der Stpfl. in Anspruch nehmen, dem die erhöhten Absetzungen nach § 7 b zuzurechnen sind (s. dazu Allg. Erl. zu § 7 b Anm. V auf grünen Blättern und § 7 b Anm. 40). Zur Abzugsberechtigung von Ehegatten und Eltern s. Anm. 7, von Nutzungsberechtigten s. Anm. 8.

Rechtsnachfolger: Geht das Eigentum an einem § 7 b-Objekt unentgeltlich über, so kann der Rechtsnachfolger die erhöhten Absetzungen sowohl im Fall der Gesamtrechtsnachfolge (insbes. Erbschaft) als auch im Falle der Einzelrechtsnachfolge (insbes. Schenkung, Vermächtnis) in Anspruch nehmen, soweit der Rechtsvorgänger sie noch geltend machen könnte, wenn er Eigentümer geblieben wäre (§ 11 d EStDV; Abschn. 53 Abs. 5 EStR 1981 ff.; s. § 7 b Anm. 97). Infolgedessen steht dem Rechtsnachfolger auch die Steuerermäßigung gem. § 34 f zu, sofern er in seiner Person die weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt (glA *Littmann/Stephan*, § 34 f Anm. 16; *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 2 b). Bei unentgeltlichem Eigentumsübergang im Laufe eines Kj. können Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger einvernehmlich festlegen, wem die erhöhten Absetzungen nach § 7 b (und damit ggf. die Steuerermäßigung nach § 34 f) zustehen sollen. Sie können auch eine Aufteilung der erhöhten Absetzungen vornehmen (Abschn. 53 Abs. 5 Satz 2 EStR 1981 ff.); dann steht die Steuerermäßigung nach § 34 f Abs. 1 sowohl dem Rechtsvorgänger wie auch dem Rechtsnachfolger zu, sofern beide die weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllen, und zwar jeweils in voller Höhe von 600 DM je Kind (glA *Henninger*, DB 1982 S. 1646; *Krudewig*, Stbg. 1982 S. 56; *Richter/Winter*, DStR 1982 S. 344; aA *Schmidt/Drenseck* aaO: zeitanteilige Aufteilung, s. dagegen Anm. 28).

Abs. 2 und 3: Der StAbzug steht demjenigen Stpfl. zu, der den Sonderausgabenabzug nach § 10 e Abs. 1–5 im VZ in Anspruch nimmt. Über die Abzugsberechtigung von Ehegatten und Eltern s. Anm. 7, von Nutzungsberechtigten s. Anm. 9. Miteigentum am § 10 e-Objekt führt zwar zu einer Kürzung des Abzugsbetrags nach § 10 e (s. § 10 e Anm. 166), berechtigt aber zu einer ungekürzten Inanspruchnahme des § 34 f (glA *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 2 b).

Während in den § 7 b-Fällen bei unentgeltlicher Übertragung mit der Abschreibungsbefugnis auch die Abzugsberechtigung für das Baukindergeld gem. § 11 d Abs. 1 EStDV auf den Rechtsnachfolger übergeht (s. o.), ist dies für § 10 e und § 34 f Abs. 2 oder 3 problematisch (s. u.).

- ▶ *Gesamtrechtsnachfolge* (insbes. Erbfall): Die hM bejaht den Übergang der Abzugsberechtigung nach § 10 e auf den Rechtsnachfolger (*Stephan*, Neuregelung der Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, Stuttg. 1986 S. 21; *Drenseck*, DStR 1986 S. 383; *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 2 b; s. im einzelnen § 10 e Anm. 36). Danach steht dem Gesamtrechtsnachfolger die StErmäßigung zu, sofern er selbst die weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt, insbesondere also die Wohnung mit seinen Kindern zu eigenen Wohnzwecken nutzt und bei ihm noch kein Objektverbrauch nach § 10 e Abs. 4 eingetreten ist.
- ▶ *Einzelrechtsnachfolge*: Auf den unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger geht die Abzugsberechtigung nach § 10 e nicht über; die Auffassung, § 11 d EStDV sei analog anzuwenden, hat sich nicht durchgesetzt (BFH v. 4. 12. 91 X R 89/90, BStBl. II 1992 S. 295; zum früheren Meinungsstand s. § 10 e Anm. 36); insoweit entfällt auch ein Baukindergeld. Zur Schenkung eines Geldbetrags zum Erwerb einer eigengenutzten Wohnung (mittelbare Grundstücksschenkung) s. § 10 e Anm. 132, *Dickgießer*, Inf. 1991 S. 10; *Drenseck*, FR 1991 S. 86; *Obermeier*, DStR 1991 S. 341. Im Falle der vorweggenommenen Erbfolge kann es nach der neuen Rechtsprechung des BFH zu einem Anschaffungsgeschäft durch Leistung von Abstandszahlungen, Gleichstellungsgeldern oder Übernahme von Verbindlichkeiten des Übergebers kommen (vgl. BFH v. 5. 7. 90 GrS 2/89, BStBl. II S. 837). Bildet die Übertragung eines § 10 e-Objekts eine derartige Leistung, so liegt ein teilentgeltliches Geschäft (s. dazu unten) vor, so daß auch Baukindergeld in Anspruch genommen werden kann.
- ▶ *Teilentgeltlicher Erwerb*: Teilentgeltlicher Erwerb (sog. gemischte Schenkung) berechtigt sowohl zur Inanspruchnahme des § 10 e (und zwar ohne Kürzung der Bemessungsgrundlage; vgl. § 10 e Anm. 140; glA *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 6 d) als auch zur Inanspruchnahme des § 34 f.

7

II. Abzugsberechtigung bei Ehegatten und unverheirateten Elternteilen

Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 (unbeschr. stpfl. und nicht dauernd getrennt lebend) wird unabhängig von der Wahl der Veranlagungsart (Zusammen- oder getrennte Veranlagung) das Baukindergeld nach § 34 f auch dann nur einmal gewährt, wenn sie gleichzeitig für zwei Objekte Absetzungen nach § 7 b oder die Grundförderung nach § 10 e (vgl. § 10 e Abs. 4 Satz 2) in Anspruch nehmen (anders im VZ der besonderen Veranlagung gem. § 26 c; s. u.). Dies ergibt sich aus § 34 f Abs. 4 Satz 2 und den Veranlagungsvorschriften. Nach Abs. 4 Satz 2 kann die StErmäßigung „der Steuerpflichtige im Kalenderjahr nur für ein Objekt in Anspruch nehmen“ (s. Anm. 92). Bei der Zusammenveranlagung sind beide Ehegatten gemeinsam „der Steuerpflichtige“ (§ 26 b). Bei getrennter Veranlagung ordnet § 26 a Abs. 2 Satz 4 ausdrücklich eine Aufteilung des Baukindergeldes an.

Soweit sich die Begünstigungszeiträume für zwei § 7 b-Objekte oder für zwei § 10 e-Objekte oder für ein § 7 b-Objekt sowie ein § 10 e-Objekt der Ehegatten nicht decken, kann das Baukindergeld nach § 34 f aber bis zum Ablauf des zweiten Begünstigungszeitraums in Anspruch genommen werden, also insgesamt max. 16 Jahre lang (glA *Henninger*, DB 1982 S. 1646; *Richter/Winter*, DStR 1982 S. 344; *Blümich/Erhard*, § 34 f Rz. 42; *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 2 a). Voraussetzung ist allerdings, daß jeweils auch die übrigen Voraussetzungen des § 34 f erfüllt sind, vor allem die Nutzung beider Objekte zu eigenen Wohnzwecken

(s. dazu Anm. 32–35). Überschneiden sich die Begünstigungszeiträume zweier Objekte, so läuft – unter den gleichen Voraussetzungen – die StErmäßigung des § 34 f so lange wie der zweite Begünstigungszeitraum.

Einzeln veranlagte Ehegatten: Doppelte Gewährung der StErmäßigung ist ausnahmsweise bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten (Veranlagung als Einzelpersonen gem. § 25) möglich, wenn jeder Ehegatte einen eigenen Haushalt führt und die Kinder in einem VZ zunächst zum Haushalt des einen, dann zum Haushalt des anderen Ehegatten gehört haben; Voraussetzung ist, daß die Haushaltszugehörigkeit (s. dazu Anm. 44) in beiden Fällen auf Dauer angelegt war bzw. ist (s. Anm. 45; glA *a. V.*, DB 1982 S. 456). Das gleiche gilt, wenn Ehegatten ab VZ 1986 im Jahr der Eheschließung die besondere Veranlagung gem. § 26 c wählen. Eine doppelte Inanspruchnahme der Grundförderung nach § 10 e kommt zB in Betracht, wenn die Stpfl. noch als Verlobte ein in zwei Eigentumswohnungen aufgeteiltes Zweifamilienhaus (jeder eine Wohnung) erworben haben, da es für die Ehegattensperre des § 10 e Abs. 1 Satz 7 allein auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Anschaffung ankommt.

Unverheiratete Elternteile: Leben Elternteile unverheiratet in einer ihnen gemeinsam gehörenden Wohnung zusammen und nehmen sie für ihren jeweiligen Anteil erhöhte Absetzungen nach § 7 b oder den anteiligen Sonderausgabenabzug nach § 10 e (vgl. § 10 e Abs. 1 Satz 5) in Anspruch, so tritt im wirtschaftlichen Ergebnis eine Verdoppelung des Baukindergelds ein, weil jeder Stpfl. die StErmäßigung ungekürzt in Anspruch nehmen kann. Die gemeinsamen unehelichen Kinder gehören in diesem Fall gleichzeitig zum Haushalt des Vaters und der Mutter (glA *a. V.*, DB 1982 S. 456).

III. Abzugsberechtigung bei Nutzungsberechtigten

1. Anwendung des Abs. 1 iVm. § 7 b auf Nutzungsberechtigte

8

Der Inhaber eines obligatorischen oder dinglichen Nutzungsrechts am Grundstück oder an einem Miteigentumsanteil daran kann die StErmäßigung des § 34 f Abs. 1 immer dann geltend machen, wenn ihm für das Gebäude bzw. den Miteigentumsanteil erhöhte Absetzungen nach § 7 b zustehen und er die weiteren Voraussetzungen des § 34 f Abs. 1 erfüllt. Ist der Nutzungsberechtigte dagegen für ein Nutzungsrecht abschreibungsberechtigt (so im Falle der Nutzung im Betriebsvermögen aufgrund einer gesicherten Rechtsposition), so besteht keine Abzugsberechtigung nach § 7 b und demzufolge auch Anspruch auf Baukindergeld.

Entgeltlich Nutzungsberechtigte:

► *Ist Gegenstand des entgeltlich erworbenen Nutzungsrechts ein unbebautes Grundstück und errichtet der (obligatorisch oder dinglich) Nutzungsberechtigte darauf auf eigene Kosten ein Gebäude, so stehen ihm die erhöhten Absetzungen nach § 7 b und folglich auch das Baukindergeld nach § 34 f Abs. 1 zu, vorausgesetzt, er nutzt das Gebäude zur Einkunftserzielung (BMF v. 3. 5. 85, BStBl. I S. 188 betr. zum Betriebsvermögen gehörende Nutzungsrechte; BMF v. 4. 6. 86, BStBl. I S. 380 betr. zum Privatvermögen gehörende Nutzungsrechte). Gegenstand der Abschreibung ist nicht das Nutzungsrecht am Grundstück, sondern das durch die Baumaßnahmen des Nutzungsberechtigten entstandene Nutzungsrecht, das wie ein Gebäude behandelt wird. Deshalb richten sich die Abschreibungen für dieses Nutzungsrecht im betrieblichen wie im Werbungskostenbereich gem. BMF aaO*

nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen; dies gilt auch für die Anwendung des § 7b (uE vertretbar). Ob der Nutzungsberechtigte als wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes anzusehen ist (so regelmäßig im Fall des Erbbaurechts und des Nießbrauchs s. § 7b Anm. 400 „Erbbaurecht“ und „Nießbrauch“; vgl. BFH v. 26. 1. 78 V R 137/75, BStBl. II S. 280 betr. Pachtverhältnis), wird für die Abschreibungsberechtigung nicht als maßgeblich angesehen.

► *Ist Gegenstand des entgeltlich erworbenen Nutzungsrechts ein bebautes Grundstück*, so ist der Stpfl. grundsätzlich nicht zu § 7b-Absetzungen berechtigt, da Absetzungsgegenstand nicht das Gebäude, sondern das entgeltlich erworbene Nutzungsrecht als immaterielles Wirtschaftsgut ist, für das nur Absetzungen nach § 7 Abs. 1 in Betracht kommen (glA OFD Münster v. 29. 6. 81, StEK EStG § 21 Nr. 109 = FR S. 353 Tz. 2.1.1; *Schmidt/Drenseck* XI. § 7b Anm. 6f; s. § 7 Anm. 71); folglich entfällt auch das Baukindergeld nach § 34f Abs. 1. Nur wenn der entgeltlich Nutzungsberechtigte ausnahmsweise als wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes selbst anzusehen ist, können ihm auch die erhöhten Absetzungen nach § 7b und damit auch das Baukindergeld zustehen, so zB beim Dauerwohnberechtigten (BFH v. 22. 10. 85 IX R 48/82, BStBl. II 1986 S. 258; s. § 7b Anm. 400 „Dauerwohnberechtigt“), ausnahmsweise auch bei anderen Nutzungsrechten wie zB Nießbrauch (§ 7 Anm. 73 und § 7b Anm. 400 „Nießbrauch“). Unabhängig vom wirtschaftlichen Eigentum steht dem Nutzungsberechtigten uE dann die Absetzungsbefugnis nach § 7b Abs. 2 zu, wenn er auf eigene Kosten einen Ausbau oder eine Erweiterung des Gebäudes vornimmt (aA FinVerw., StEK EStG § 7b Nr. 82 und 104; zweifelnd *Schmidt/Drenseck* aaO). Bei der Absetzung von selbst aufgewendeten Anschaffungs- und Herstellungskosten des Nutzungsberechtigten (s. o.) besteht uE kein sachlicher Grund für unterschiedliche Behandlung.

Unentgeltlich Nutzungsberechtigte:

► *Keine § 34f-Berechtigung des Eigentümers:* Die von uns gegen die frühere Rspr. vertretene Auffassung, daß der Eigentümer, der einem Dritten ein Gebäude unentgeltlich zur Nutzung überläßt, nicht AfA-berechtigt ist, weil er das Wirtschaftsgut nicht zur Erzielung von Einkünften nutzt (s. § 7 Anm. 51 und 81), hat sich inzwischen durchgesetzt; Rspr. und FinVerw. haben sich angeschlossen (BFH v. 31. 10. 78 VIII R 196/77, BStBl. II 1979 S. 401; v. 22. 1. 80 VIII R 74/77, BStBl. II S. 244; v. 20. 11. 80 IV R 117/79, BStBl. II 1981 S. 68; v. 13. 5. 80 VIII R 128/78, BStBl. II 1981 S. 299; BMF v. 25. 5. 81, BStBl. I S. 335). Infolgedessen kann dem Eigentümer auch nicht die StErmäßigung nach § 34f Abs. 1 zustehen.

► *§ 34f-Berechtigung des Nutzungsberechtigten:* Nach höchstrichterlicher Rspr. und FinVerw. können dem unentgeltlich Nutzungsberechtigten Absetzungen nach § 7b (und dann auch das Baukindergeld nach § 34f Abs. 1) nur in drei Fällen zustehen, nämlich bei wirtschaftlichem Eigentum des Nutzungsberechtigten am Gebäude, bei Vorbehaltsnießbrauch zu privaten Zwecken und bei eigenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Nutzungsberechtigten auf das Gebäude. Keine § 7b-Befugnis besteht in allen Fällen unentgeltlicher obligatorischer Nutzungsrechte sowie beim Vorbehaltsnießbrauch zu betrieblichen Zwecken. Im einzelnen:

▷ *Unentgeltlich Nutzungsberechtigter als wirtschaftlicher Eigentümer:* Ist der Nutzungsberechtigte wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes, so gelten für ihn die allgemein für die Gebäudeabschreibung maßgebenden Bestimmungen, so auch § 7b (s. § 7 Anm. 83); folglich kann er auch das Baukindergeld nach § 34f Abs. 1 in Anspruch nehmen. Ob das Nutzungsrecht entgeltlich oder unentgelt-

lich eingeräumt ist, spielt bei wirtschaftlichem Eigentum des Nutzungsberechtigten also keine Rolle.

- ▷ *Unentgeltlich Nutzungsberechtigter als Vorbehaltsnießbraucher:* Keine Gebäudeabschreibung und damit auch keine Absetzungen nach § 7 b stehen dem Vorbehaltsnießbraucher (ohne wirtschaftliches Eigentum) beim unentgeltlichen Nießbrauch zu *betrieblichen* Zwecken zu; Absetzungsgegenstand ist nach Rspr. und FinVerw. vielmehr das dem Betrieb im Wege der Einlage zugeführte Nießbrauchsrecht (s. im einzelnen § 7 Anm. 87). Über eigene Gebäudeaufwendungen des Vorbehaltsnießbrauches s. u. – Anders bei unentgeltlichem Vorbehaltsnießbrauch zu *privaten* Zwecken: Nach höchstrichterlicher Rspr., der die FinVerw. folgt, nutzt der Vorbehaltsnießbraucher das Gebäude (auch ohne wirtschaftlicher Eigentümer zu sein) als Ausfluß seines früheren Eigentums kraft eigenen Rechts mit der Folge, daß er die Gebäudeabsetzungen fortsetzen kann, die er schon als Eigentümer in Anspruch genommen hat (s. im einzelnen § 7 Anm. 86). Nimmt der private Vorbehaltsnießbraucher demnach erhöhte Absetzungen nach § 7 b vor, steht ihm auch das Baukindergeld nach § 34 f Abs. 1 zu (aA *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 2 c; s. dazu unten).
- ▷ *Unentgeltlich Nutzungsberechtigter als Zuwendungsnießbraucher:* Der Nießbraucher, dem das Nießbrauchsrecht unentgeltlich zugewandt wurde, kann keine erhöhten Absetzungen nach § 7 b in Anspruch nehmen; denn beim Zuwendungsnießbrauch zu *privaten* Zwecken hat nicht er, sondern der Eigentümer die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes getragen (s. § 7 b Anm. 84). Im Falle des Zuwendungsnießbrauchs zu *betrieblichen* Zwecken ist Absetzungsgegenstand das in das Betriebsvermögen eingelegte Nießbrauchsrecht (s. § 7 Anm. 85). Folglich entfällt in beiden Fällen auch das Baukindergeld nach § 34 f Abs. 1. Über eigene Aufwendungen des Zuwendungsnießbrauchers s. unten.
- ▷ *Unentgeltlich Nutzungsberechtigter als obligatorisch Nutzungsberechtigter:* In allen Fällen, in denen der Nutzung ein obligatorisches Nutzungsrecht zugrundeliegt, lehnen Rspr. und FinVerw. eine Gebäudeabschreibung des unentgeltlich Nutzenden ab; das gilt unabhängig von der Rechtsposition, also auch für den obligatorisch Vorbehaltsberechtigten (BFH v. 30. 7. 85 VIII R 71/81, BStBl. II 1986 S. 327; s. § 7 Anm. 51 und 54). Damit scheidet auch § 34 f Abs. 1 aus.
- ▷ *Unentgeltlich Nutzungsberechtigter macht eigene Gebäudeaufwendungen:* Es gilt das gleiche wie bei entgeltlichem Nutzungsrecht (s. o.). Hat der unentgeltlich Nutzende selbst Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das Gebäude getragen, so handelt es sich um ihm zuzurechnende Wirtschaftsgüter, die nach den Grundsätzen der Gebäudeabschreibung zu behandeln sind (BMF v. 3. 5. 85; BStBl. I S. 188 bei betrieblicher Nutzung des Gebäudes; BMF v. 4. 6. 86, BStBl. I S. 318 bei privater Nutzung); Absetzungen nach § 7 b läßt die FinVerw. aaO ausdrücklich zu (s. im einzelnen § 7 Anm. 52 b). Damit erscheint die frühere Rspr. überholt, wonach der unentgeltlich Nutzende durch die von ihm getragenen Aufwendungen lediglich ein Nutzungsrecht erworben hatte, das „wie ein materielles Wirtschaftsgut“ anzusetzen und nach § 7 Abs. 1 abzuschreiben war, also nicht als Gebäude (so ausdrücklich BFH v. 31. 10. 78 VIII R 196/77, BStBl. II 1979 S. 401; vgl. dagegen BFH v. 23. 10. 84 IX R 48/80, BStBl. II 1985 S. 453 betr. Absetzungen für Modernisierungsaufwand nach § 82 a EStDV). Der unentgeltlich Nutzende, der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes bzw. eines Gebäudeteils getragen hat, kann somit auch § 34 f Abs. 1 in Anspruch nehmen.

Nach Auffassung von *Schmidt/Drenseck* (XI. § 34f Anm. 2c) soll dagegen der Übergang der § 7b-Befugnis auf den unentgeltlich Nutzungsberechtigten nicht die Inanspruchnahme der StErmäßigung des § 34f Abs. 1 rechtfertigen, weil diese nur demjenigen zustehen könne, in dessen Person Eigentum gebildet werde. UE zweifelhaft: Der Tatbestand des § 34f Abs. 1 enthält keinen Anhaltspunkt dafür, daß die Bildung von Wohneigentum Voraussetzung für die StErmäßigung sein soll; auch Sinn und Zweck der Vorschrift verlangen für ihre Anwendbarkeit uE nicht zwingend Eigentumsbildung in der Person des Begünstigten. Die Vorschrift soll zwar die Schaffung von Wohneigentum für kinderreiche Eltern fördern (vgl. Begr. zum RegE, BTDrucks. 9/843 S. 10; s. Anm. 3). Eine ähnliche Zielsetzung, nämlich Förderung des Wohnungsbaus durch StErleichterung aus wirtschafts- und sozialpolitischen Gründen, liegt auch § 7b zugrunde, der grundsätzlich ebenfalls nur den Bauherrn oder den Erwerber begünstigen soll, der in seiner Person Wohneigentum bildet. Wenn aber gleichwohl die StBegünstigung des § 7b auch Nutzungsberechtigten zuerkannt wird (so auch *Schmidt/Drenseck* aaO und § 7b Anm. 6g) und andererseits die StErmäßigung des § 34f Abs. 1 gerade solchen Stpfl. als zusätzliche Vergünstigung eingeräumt werden soll, die erhöhte Absetzungen nach § 7b in Anspruch nehmen, dann besteht kein Grund zu einer Differenzierung zwischen beiden Vorschriften im Wege einer restriktiven Auslegung allein des § 34f. Ein Nutzungsberechtigter, dem die AfA-Berechtigung nach § 7b zusteht, kann daher uE grundsätzlich auch § 34f Abs. 1 in Anspruch nehmen.

9 2. Anwendung des Abs. 2 iVm. § 10 e auf Nutzungsberechtigte

Im Gegensatz zur Problematik der § 7b-Absetzung bei Nutzungsberechtigten (s. Anm. 8) erscheint die Anwendung des § 10 e und damit die Gewährung des Baukindergelds nach § 34f Abs. 2 oder 3 in den Fällen entgeltlicher und unentgeltlicher Nutzungsüberlassung unkompliziert. In Betracht kommen Grundförderung und Baukindergeld nur bei rechlichem oder wirtschaftlichem Eigentum des Nutzungsberechtigten und unter der weiteren Voraussetzung, daß der Nutzungsberechtigte die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes getragen hat. Im einzelnen:

Bei unentgeltlicher Überlassung einer (ganzen) Wohnung scheidet die Grundförderung nach § 10 e und damit auch das Baukindergeld nach § 34f Abs. 2 oder Abs. 3 stets aus (glA *Drenseck*, DStR 1986 S. 382; *Stubermann*, DStZ 1986 S. 273; *Schmidt/Drenseck* XI. § 34f Anm. 2c). Denn aus § 10 e Abs. 1 Satz 3 folgt im Umkehrschluß, daß keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vorliegt, wenn eine ganze Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen wird (glA *Stubermann* aaO; *Drenseck* aaO). Werden lediglich Teile einer Wohnung überlassen, so steht dies einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht entgegen.

Keine Rolle spielt, ob es sich um ein dingliches oder schuldrechtliches Nutzungsrecht handelt und ob das Nutzungsrecht mit oder ohne gesicherte Rechtsposition eingeräumt ist. Die Rspr. zu § 21 a zur Selbstnutzung bei unentgeltlicher Überlassung, die darauf als Zurechnungskriterium abstellt (s. § 21 a Anm. 75), ist uE auf § 10 e nicht übertragbar (glA *Schmidt/Drenseck* XI. § 10 e Anm. 6 e). Auch wenn dem unentgeltlich Nutzenden keine gesicherte Rechtsposition auf den Gebrauch der Wohnung eingeräumt wurde oder wenn es sich bei ihm um ein minderjähriges Kind handelt (s. § 21 a Anm. 71 und 75), ist die Wohnung einem Stpfl., der die Wohnung nicht selbst bewohnt, nicht als selbstgenutzte Wohnung iSd. § 10 e zuzurechnen, insbes. auch dann nicht, wenn allein das Kind, für das das Baukin-

dergeld in Anspruch genommen werden soll, in dieser Wohnung wohnt. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken iSd. § 10 e Abs. 1 kann nur durch persönliches Bewohnen durch den Eigentümer verwirklicht werden. Unter der Geltung des § 10 e entfällt daher in allen Fällen unentgeltlicher Nutzungsüberlassung sowohl beim Eigentümer wie auch – mangels Wohnen im eigenen Haus – beim Nutzungsberechtigten die Grundförderung nach § 10 e und damit auch das Baukindergeld nach § 34 f Abs. 2 oder Abs. 3 (s. auch § 10 e Anm. 40–41).

Eigene Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Nutzungsberechtigten: Hat der Nutzungsberechtigte die Herstellungs- oder Anschaffungskosten der Wohnung getragen, so ist er dann Anspruchsberechtigter iSd. § 10 e, wenn er des weiteren auch bürgerlich-rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer der von ihm in Ausübung des Nutzungsrechts hergestellten Wohnung ist. Bürgerlich-rechtliches Eigentum kann der Nutzungsberechtigte gem. § 95 Abs. 1 BGB aufgrund eines dinglichen Nutzungsrechts erlangen; wirtschaftlicher Eigentümer kann der Dauerwohnberechtigte iSd. § 31 WEG sein (ebenso BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I 1990 S. 626 Abs. 5 und 7; s. auch § 10 e Anm. 40 und 41). Ebenso wie die Grundförderung nach § 10 e entfällt also das Baukindergeld nach § 34 f Abs. 2 oder Abs. 3 nur dann, wenn die Wohnung bereits vor Einräumung des Nutzungsrechts hergestellt oder angeschafft war (dann keine Herstellungs- oder Anschaffungskosten des Nutzenden) oder wenn zwar der Nutzungsberechtigte die Aufwendungen getragen hat, aber aufgrund des Nutzungsrechts kein wirtschaftliches Eigentum innehat (dann kein Wohnen im eigenen Haus). Wirtschaftliches Eigentum aufgrund eines obligatorischen Nutzungsrechts erscheint nur in Ausnahmefällen möglich. Zum Erwerb des Eigentums durch den Nutzungsberechtigten gegen Aufgabe seines Aufwendersersatzanspruches s. § 10 e Anm. 131; *B. Meyer*, FR 1991 S. 37.

Einstweilen frei.

10

F. Verfahrensfragen zu § 34f

11

Zum Antragserfordernis s. Anm. 22 und 57. Über Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7 b bzw. § 15 BerlinFG s. Anm. 15–20; über Inanspruchnahme des § 10 e bzw. § 15 b BerlinFG s. Anm. 53.

Rechtslage bis VZ 1986: Die StErmäßigung nach Abs. 1 wird im Veranlagungsverfahren gewährt (vgl. § 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a). Eine Eintragung auf der LStKarte entfällt, da in § 39 a nicht vorgesehen. Eine Berücksichtigung im finanzamtlichen oder betrieblichen LStJA ist ausdrücklich ausgeschlossen (§ 42 Abs. 4 Satz 4, § 42 a Abs. 2 Satz 4). Bei der Festsetzung der Vorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 kann die StErmäßigung nach § 34 f Abs. 1 dagegen berücksichtigt werden.

Rechtslage ab VZ 1987:

► *Veranlagungsverfahren:* Es gilt das zuvor Ausgeführte, dh. Berücksichtigung im Rahmen der Festsetzung der EStVorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 und bis VZ 1990 im Rahmen der EStVeranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a für Baukindergeld nach Abs. 1 und Abs. 2. Da ab VZ 1990 der finanzamtliche Lohnsteuerjahresausgleich weggefallen ist, wurde auch § 46 Abs. 2 Nr. 8 neu gefaßt; die Antragsveranlagung kann insbesondere zur Berücksichtigung der StErmäßigung nach § 34 f Abs. 3 gewählt werden. Der neugefaßte § 46 Abs. 2 Nr. 8 regelt auch das Antragsverfahren und die Antragsfristen für den Vor- und Rücktrag des Steuerabzugsbetrags gem. § 34 f Abs. 3 Sätze 3 und 4. Im Falle gesonderter

Feststellung der Einkünfte gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO sind Antragsverfahren und Gewährung der StErmäßigung Sache des VeranlagungsFA (glA *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 5).

► *LStVerfahren*: Durch WohneigFG v. 15. 5. 86 wurde § 39 a Abs. 1 Nr. 6 dahingehend geändert, daß ab 1987 auch das Baukindergeld im Rahmen des Freibetrags auf der LStKarte eintragbar ist. Dies gilt sowohl für die StErmäßigung bei § 10 e-Objekten gem. Abs. 2 wie auch für die StErmäßigung für § 7 b-Objekte gem. Abs. 1, und zwar unabhängig davon, ob die § 7 b-Absetzung ab 1987 (im Rahmen der Überschußrechnung nach § 21 Abs. 2 oder im Rahmen betrieblicher Einkünfte) unverändert fortgesetzt wird oder sich bei selbstgenutztem Wohneigentum gem. § 52 Abs. 21 Satz 4 in einen Sonderausgabenabzug umgewandelt hat. Die rechnerisch zutreffende Berücksichtigung der StErmäßigung erfolgt im Rahmen der EStVeranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8. Vgl. auch § 39 a Anm. 29; zum Zeitpunkt der erstmaligen Eintragung des Freibetrags s. § 39 a Anm. 30.

Der Freibetrag beträgt

- für vor dem 1. 1. 90 hergestellte oder angeschaffte Objekte pro Kind 2 400 DM (§ 52 Abs. 26 Satz 1 idF des StReformG 1990),
- für nach dem 31. 12. 89 und vor dem 1. 1. 91 hergestellte oder angeschaffte Objekte pro Kind 3 000 DM (§ 52 Abs. 26 Satz 1 idF des StÄndG 1991),
- für nach dem 31. 12. 90 hergestellte oder angeschaffte Objekte pro Kind 4 000 DM (§ 39 a Abs. 1 Nr. 5 idF des StÄndG 1991).

12 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Baukindergeld für § 7 b-Objekte

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1

13

I. Überblick zu Abs. 1

Abs. 1 stellt die Kinderkomponente zu § 7 b dar, der nur für vor dem 1. 1. 87 hergestellte oder angeschaffte Objekte gilt (vgl. § 7 b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1). Allerdings gilt § 7 b im Rahmen der Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 21 Satz 4 weiter und insoweit auch § 34 f Abs. 1 (vgl. § 52 Abs. 24). Zur Übergangsregelung s. im einzelnen Anm. 14.

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der StErmäßigung sind nach Abs. 1 Satz 1, daß der Stpfl. erhöhte Absetzungen nach § 7 b in Anspruch nimmt (s. Anm. 15–20) und daß er mehr als ein Kind hat (s. Anm. 28). Weitere Voraussetzung ist nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, daß der Stpfl. das Objekt (bei einem Zweifamilienhaus mindestens eine Wohnung) zu eigenen Wohnzwecken nutzt (s. Anm. 32). Der tatsächlichen Selbstnutzung ist es „zur Vermeidung von Härten“ gleichgestellt, wenn wegen des Wechsels des Arbeitsortes die Selbstnutzung nicht verwirklicht werden kann (RegE, BTDrucks. 9/843 S. 10; s. dazu Anm. 35). Zum Antragserfordernis Anm. 22.

Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 verlangt weiter, daß zum Haushalt des Stpfl. im Begünstigungszeitraum des § 7 b estl. zu berücksichtigende Kinder (s. Anm. 39–42) gehören oder gehört haben (s. Anm. 44) und daß diese Haushaltszugehörigkeit auf Dauer angelegt ist oder war (s. Anm. 45).

Rechtsfolge ist eine StErmäßigung in Form eines Abzugs von der StSchuld; um je 600 DM ermäßigt sich die tarifliche ESt. für das zweite und jedes weitere Kind des Stpfl. oder seines Ehegatten (sog. Baukindergeld, s. Anm. 28). Der Abzug kann höchstens zu einer Steuer von 0 DM führen (s. Anm. 3 und 60).

II. Rechtsentwicklung des Abs. 1

14

Abs. 1 wurde (damals als einziger Absatz des § 34 f) durch 2. *HStruktG v. 22. 12. 81* in das EStG eingefügt (s. Anm. 1; zur erstmaligen Anwendung s. u.). Durch *StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85* wurde der Kindbegriff geändert (s. Anm. 39, dort auch zur diesbezüglichen Übergangsregelung). Durch *WohnneigFG v. 15. 5. 86* wurde die Besteuerung des Nutzungswerts der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus abgeschafft; dies machte eine weitere Übergangsregelung erforderlich (s. u.).

Erstmalige Anwendung des § 34 f: Maßgebend war § 52 Abs. 26 EStG 1981. Danach war Abs. 1 erstmals anzuwenden:

- wenn mit den Bauarbeiten nach dem 29. 7. 81 begonnen (zum Beginn der Bauarbeiten s. § 6 Anm. 456, § 6 b Anm. 243–244 und § 21 a Anm. 250) oder
- wenn der Antrag auf Baugenehmigung nach dem 29. 7. 81 gestellt (zum Zeitpunkt der Antragstellung s. § 7 Anm. 410 und § 21 a Anm. 234) oder
- wenn die Anschaffung aufgrund eines nach dem 29. 7. 81 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts erfolgt ist (über Vertragsabschluß und gleichstehenden Rechtsakt s. § 7 Anm. 495 und § 21 a Anm. 235).

Es gelten damit die gleichen Bestimmungen wie für erstmalige Anwendung der neuen Höchstgrenzen in § 7 b Abs. 1 Satz 3 gem. § 52 Abs. 10 EStG 1981. Bei Anschaffungen in der Zeit vom 30. 7. – 31. 12. 81 gilt § 34 f also bereits für den VZ 1981 (vgl. FinMin. Bayern v. 19. 1. 82, StEK EStG § 34 f Nr. 1 und § 7 Nr. 137). Bei Ausbauten oder Erweiterungen eines § 7 b-Objektes gilt für die erstmalige Anwendung des § 34 f Entsprechendes (§ 52 Abs. 26 Satz 2); Arbeitsbeginn, Bauantrag oder Bauanzeige müssen nach dem 29. 7. 81 erfolgen. Gleiches gilt für Folgeobjekte iSd. § 7 b Abs. 5 (glA *H.W. Schoor*, Inf. 1983 S. 392).

Übergangsregelung im Zuge der Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung: Ab VZ 1987 gehört der Nutzungswert der selbstgenutzten Wohnung im eigenen Haus nicht mehr zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; denn § 21 Abs. 2 Satz 1 und § 21 a sind nicht mehr anzuwenden (§ 52 Abs. 21 Satz 1 EStG 1987 ff.). Mangels Einkunftserzielung können für selbstgenutztes Wohneigentum also keine erhöhten Absetzungen nach § 7 b (oder § 15 BerlinFG) mehr in Anspruch genommen werden. Haben die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des § 7 b bzw. § 15 BerlinFG aber im VZ 1986 vorgelegen, so können die den erhöhten Absetzungen entsprechenden Beträge ab VZ 1987 wie Sonderausgaben abgezogen werden (§ 52 Abs. 21 Satz 4 EStG 1987), längstens also bis 1993. Das gleiche gilt für selbstgenutzte Wohnungen, die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören und bis VZ 1986 gem. § 13 Abs. 2 Nr. 2 und § 13 a Abs. 3 Nr. 4 mit dem Nutzungswert zu erfassen sind (§ 52 Abs. 15 Satz 1 EStG 1987). Auch für diese Wohnungen gilt § 52 Abs. 21 Satz 4, wenn der Land- oder Forstwirt auf die estl. Erfassung des Nutzungswerts der Wohnung verzichtet (§ 52 Abs. 15 Sätze 4 und 5 EStG 1987).

Endet in den o. a. Fällen die Nutzungswertbesteuerung, so greift als Übergangsregelung für die Zeit ab 1987 § 52 Abs. 24 EStG 1987 = Abs. 24 Satz 1 EStG

1990 ein, der die weitere Anwendung des § 34f im Rahmen des Sonderausgabenabzugs nach § 52 Abs. 21 Satz 4 sicherstellt:

(24) § 34f in der jeweils geltenden Fassung ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß der Abzug der den erhöhten Absetzungen nach § 7b oder nach § 15 des Berlinförderungsgesetzes entsprechenden Beträge wie Sonderausgaben als die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 34f gilt.

Der Sonderausgabenabzug nach § 52 Abs. 21 Satz 4 gilt also für die Anwendung des § 34f Abs. 1 „als die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen“ nach § 7b (der Wortlaut des § 52 Abs. 24 ist insoweit verunglückt). Mit dieser „Maßgabe“ ist „§ 34f in der jeweils geltenden Fassung“ weiter anzuwenden. Bei Objekten mit Bauantrag oder Anschaffung vor dem 1. 1. 86 schließt die weitere Anwendung „in der jeweils geltenden Fassung“ also auch den alten Kindbegriff entsprechend der Übergangsregelung des § 52 Abs. 26 aF EStG 1986 ein (BFH v. 25. 4. 90 X R 111/89, BStBl. II S. 963; s. dazu Anm. 39; glA *Kieschke*, StbKongrRep. 1986 S. 234).

Auf vor dem 30. 7. 81 genehmigte oder begonnene oder angeschaffte Objekte ist § 34f Abs. 1 weiterhin nicht anwendbar, weil § 52 Abs. 24 diese Stichtagsregelung nicht hat wegfallen lassen (BFH v. 25. 4. 90 aaO).

B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 7b-Baukindergelds (Abs. 1 Satz 1)

I. Voraussetzungen des Abs. 1:

Inanspruchnahme des § 7b oder des § 15 BerlinFG und Antrag

1. Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen durch den Stpfl.

15 a) Steuerpflichtiger iSd. Abs. 1

Stpfl. iSd. § 34f Abs. 1 ist derjenige, der erhöhte Absetzungen nach § 7b in Anspruch nimmt (s. dazu Anm. 16–20) und die weiteren Voraussetzungen des Satzes 2 erfüllt, also das Objekt zu eigenen Wohnzwecken nutzt oder wegen des Wechsels des Arbeitsortes nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzen kann (s. dazu Anm. 32–35) und zu dessen Haushalt im Begünstigungszeitraum des § 7b mindestens zwei estl. zu berücksichtigende Kinder auf Dauer gehört haben (s. dazu Anm. 38–45).

Über den Rechtsnachfolger als Stpfl. s. Anm. 5; über obligatorisch und dinglich Nutzungsberechtigte, insbes. Nießbraucher, als Stpfl. s. Anm. 8; über Ehegatten oder Eltern als Stpfl. s. Anm. 7.

16 b) Erhöhte Absetzungen nach § 7b oder § 15 BerlinFG

§ 7b: Der Stpfl. muß „erhöhte Absetzungen nach § 7b“ in Anspruch nehmen (zur Abschreibungsbefugnis s. Anm. 19; zur tatsächlichen Inanspruchnahme s. Anm. 20). Degressive Abschreibungen nach § 7 Abs. 5 berechtigen nicht zur Inanspruchnahme des § 34f Abs. 1.

§ 15 BerlinFG: Erhöhte Absetzungen nach dieser Vorschrift auf Gebäude in Berlin stehen für § 34f denjenigen nach § 7b gleich (Abschn. 213 a Abs. 2 Satz 2 EStR 1984). Dies wurde durch WohneigFG v. 15. 5. 86 nachträglich in § 34f Abs. 1 gesetzlich klargestellt. Absetzungen nach § 14 a BerlinFG berechtigen nicht zur Inanspruchnahme des § 34f (EStR aaO Satz 3).

Die Restwertabschreibungen von 2,5 vH gem. § 7b Abs. 1 Satz 2 sind keine erhöhten Absetzungen (s. § 7b Anm. 174), da das EStG unter „erhöhten Absetzungen“ iSd. § 7b nur die Absetzungen nach § 7b Abs. 1 Satz 1 versteht (vgl. § 7b Abs. 2 Satz 3, Abs. 3 Satz 1; § 39 a Abs. 1 Nr. 6; glA FG Rhld.-Pf. v. 19. 5. 81, EFG S. 593, rkr.) und die jährlichen Restwertabschreibungen regelmäßig auch tatsächlich niedriger sind als die lineare AfA (s. § 7b Anm. 173; im Ergebnis glA B. Meyer, BB 1982 S. 1349; Richter/Winter, DStR 1982 S. 344; Blümich/Erhard, § 34 f Rz. 36; Schmidt/Drenseck XI. § 34 f Anm. 2; aA E. Schmidt, BB 1982 S. 600).

Begünstigte Objekte: Erhöhte Absetzungen nach § 7b sind Absetzungen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- eines Einfamilienhauses, Zweifamilienhauses oder einer Eigentumswohnung (§ 7b Abs. 1 Satz 1) oder
- für Ausbauten und Erweiterungen an einem dieser Objekte (§ 7b Abs. 2) oder
- eines Anteils an einem dieser Objekte oder eines Anteils an dem Ausbau oder der Erweiterung (§ 7b Abs. 6),

die während des Begünstigungszeitraums von acht Jahren ab dem Jahr der Fertigstellung bzw. der Anschaffung unter Inanspruchnahme des § 7b (s. dazu Anm. 20) vorgenommen werden. Für § 15 BerlinFG gilt dies entsprechend.

Bei Ausbauten und Erweiterungen iSd. § 7b Abs. 2 kann § 34 f Abs. 1 nur Anwendung finden, wenn der Ausbau einen selbständigen Absetzungsgegenstand bildet (FG Köln v. 22. 5. 85, EFG S. 506 rkr.; Nds. FG v. 3. 12. 85, EFG 1986 S. 183, rkr.). Erhöhen die nachträglichen Herstellungskosten des Ausbaus lediglich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des selbst nach § 7b begünstigten Gebäudes, so führt dies weder zu eigenständigen § 7b-Absetzungen noch zur StErmäßigung nach § 34 f Abs. 1 (glA Schmidt/Drenseck aaO).

Einstweilen frei.

17, 18

c) Abschreibungsbefugnis des Stpfl.

19

Voraussetzung des § 34 f ist, daß der Stpfl. „die erhöhten Absetzungen nach § 7b in Anspruch“ nimmt. Das bedeutet zum einen, daß er berechtigt sein muß, § 7b-Absetzungen in Anspruch zu nehmen, zum anderen, daß auch tatsächlich eine Inanspruchnahme erfolgt (zur tatsächlichen Inanspruchnahme s. Anm. 20).

Abschreibungsbefugnis des Stpfl. nach § 7b: Erforderlich ist, daß der Stpfl. befugt ist, das Objekt nach § 7b erhöht abzuschreiben, insbes. also, daß es sich um ein begünstigtes Objekt iS dieser Vorschrift (s. Anm. 16) handelt und daß beim Stpfl. noch kein Objektverbrauch eingetreten ist (§ 7b Abs. 5 Satz 1; s. § 7b Anm. 330).

► *Unberechtigte Inanspruchnahme der § 7b-Abschreibungen:* Wird durch Änderung der StBescheide gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO oder § 175 Satz 1 Nr. 2 AO die § 7b-Abschreibung mangels Abschreibungsbefugnis rückgängig gemacht, so ist für diese VZ auch die StErmäßigung des § 34 f rückwirkend zu versagen. Verbleibt es dagegen bei den erhöhten Absetzungen nach § 7b, weil die unberechtigte Inanspruchnahme nach AO-Vorschriften nicht mehr beseitigt werden kann (vgl. BFH v. 22. 4. 80 VIII R 202/78, BStBl. II S. 689), so verbleibt es uE auch bei der StErmäßigung des § 34 f.

► *Wegfall der Abschreibungsbefugnis nach berechtigter Inanspruchnahme des § 7b:* Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach § 7b zunächst vor, fallen sie aber in einem späteren VZ fort, so kann ab dem

nachfolgenden VZ auch die Steuerermäßigung nach § 34f nicht mehr in Anspruch genommen werden; das ist insbes. der Fall, wenn

- der achtjährige Begünstigungszeitraum des § 7b abläuft (s. u.),
- wenn der Wohnzwecken dienende Teil unter 66⅔ vH der Nutzfläche sinkt (vgl. § 7b Anm. 72),
- wenn das Gebäude zu einem Drei- oder Mehrfamilienhaus ausgebaut wird (BFH v. 19. 12. 89 IX R 171/85, BStBl. II 1990 S. 542; Abschn. 54 Abs. 3 EStR 1975 ff.); uE ist dann aber der Ausbau selbständig nach § 7b Abs. 2 abschreibbar (s. § 7b Anm. 228; glA *Schmidt/Drenseck* IX. § 7b Anm. 9 b).

Begrenzung der Inanspruchnahme des § 7b durch den Begünstigungszeitraum: Die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7b liegen nur im Jahr der Fertigstellung bzw. der Anschaffung des § 7b-Objekts und in den 7 folgenden Jahren (§ 7b Abs. 1 Satz 1) vor. Die StErmäßigung nach § 34f Abs. 1 kann daher nur für diese 8 Jahre gewährt werden, endet also spätestens mit Ablauf des 8jährigen Begünstigungszeitraums. Im einzelnen:

- ▷ *Jahr der Anschaffung oder Herstellung des § 7b-Objekts:* Nimmt der Stpfl. im Jahr der Anschaffung oder Herstellung erhöhte Absetzungen nach § 7b in Anspruch (Mindest-AfA genügt, s. Anm. 20), so steht ihm auch die StErmäßigung nach § 34f in voller Höhe zu (s. Anm. 28); eine zeitanteilige Kürzung nach dem Monatsprinzip (vgl. § 21a Abs. 1 Satz 5) kennt § 34f nicht (vgl. Abschn. 213 a Abs. 6 Satz 1 EStR 1984; *Kieschke ua.*; DStZ 1982 S. 77 Fußn. 78; *Richter/Winter*, DStR 1982 S. 346).
- ▷ *Jahr der Veräußerung des § 7b-Objekts:* Wie für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung steht dem Stpfl. die StErmäßigung nach § 34f auch im Jahr der Veräußerung des § 7b-Objekts in voller Höhe zu, wenn das Veräußerungsjahr in den Begünstigungszeitraum des § 7b fällt (s. Anm. 28) und § 7b in Anspruch genommen wurde (s. o.).
- ▷ *Folgeobjekt:* Überträgt der Stpfl. gem. § 7b Abs. 5 Sätze 4–5 den noch verbliebenen Teil des Begünstigungszeitraums auf ein Folgeobjekt, so kann er Steuerermäßigung nach § 34f für den restlichen Begünstigungszeitraum beim Folgeobjekt fortsetzen. Die zeitlichen Voraussetzungen für die Anwendung des § 34f (§ 52 Abs. 26 EStG 1981; s. Anm. 14) müssen in diesem Fall nur für das Folgeobjekt, nicht für das Erstobjekt vorliegen (glA *Richter/Winter* aaO S. 345; *Hennemann* aaO S. 373; *H.W. Schoor*, Inf. 1983 S. 393; *Schmidt/Drenseck* XI. § 34f Anm. 2 a). Für das Folgeobjekt müssen jedoch auch die weiteren Voraussetzungen des § 34f Abs. 1 Satz 2 erfüllt sein, also insbes. die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (s. dazu Anm. 32–35). Über einheitliche Beurteilung der Haushaltszugehörigkeit der Kinder s. Anm. 42.
- ▷ *Jahr der Nachholung:* Die StErmäßigung kann im Jahr der Nachholung nur dann in Anspruch genommen werden, wenn dem Stpfl. auch für dieses Jahr noch die erhöhten Absetzungen nach § 7b zustehen (glA *Schmidt/Drenseck* aaO); für die § 7b-Nachholung selbst ist dies nicht erforderlich (s. § 7b Anm. 270 aE).

20 d) Tatsächliche Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen

§ 34f Abs. 1 Satz 1 spricht von „Steuerpflichtigen, die erhöhte Absetzungen nach § 7b in Anspruch nehmen“. Abschreibungsbefugnis (s. Anm. 19) genügt allein nicht; erforderlich ist eine tatsächliche Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7b innerhalb des 8jährigen Begünstigungszeitraums dieser Vorschrift. Daß sich die geltend gemachten erhöhten Absetzungen voll ausgewirkt haben, ist nicht Voraussetzung; entsprechend den Grundsätzen beim Objektverbrauch ge-

nügt es uE, daß sich die erhöhten Absetzungen über die Normal-AfA hinaus stl. überhaupt ausgewirkt haben (s. § 7b Anm. 333).

Mindest-AfA: Im Schrifttum ist umstritten, ob eine Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen iSd. § 7b auch dann vorliegt, wenn der Stpfl. in einem Jahr nur die Mindest-AfA von 2 vH gem. § 7a Abs. 3 ansetzt (s. § 7b Anm. 131). Nach FinVerw. und überwiegender Auffassung genügt die Inanspruchnahme der Mindest-AfA (Abschn. 213 a Abs. 2 Satz 4 EStR 1984 = Abs. 2 Satz 1 EStR 1990; *Henninger*, StLex. 3, 34 f, 2; *ders.*, DB 1982 S. 1646; *Richter/Winter*, DStR 1982 S. 345; *Seite*, FR 1982 S. 336; *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 2a); nach aA müssen die § 7b-Absetzungen auch betragsmäßig zum Ausdruck kommen, also über den nach § 7 zulässigen Beträgen liegen (so *Stubmann*, BB 1982 S. 110; *Blümich/Erhard*, § 34 f Anm. 37; *Hennemann*, BB 1983 S. 373: Inanspruchnahme von nur 1 DM Sonder-Absetzung erfüllt die Voraussetzung des Inanspruchnehmens).

Stellungnahme: Aus § 7a Abs. 3 ergibt sich, daß eine Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen auch dann vorliegt, wenn in einem Jahr des Begünstigungszeitraums nur die Mindest-AfA nach § 7 abgezogen wird. § 34 f Abs. 1 Satz 1 muß also einschränkend dahingehend ausgelegt werden, daß der Begünstigungszeitraum zu laufen begonnen hat, wenn der Stpfl. im Begünstigungszeitraum irgendwann (nicht notwendig im Jahr, in dem er § 34 f beantragt) erhöhte Absetzungen nach § 7b in Anspruch nimmt. Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn der Stpfl. sich in einem oder mehreren Jahren mit der Mindest-AfA von 2 vH begnügt, im übrigen aber in wenigstens einem Jahr des 8jährigen Begünstigungszeitraums diesen AfA-Satz überschreitet und damit § 7b in Anspruch nimmt.

▷ *Unproblematisch* ist daher der Fall, daß der Stpfl. im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des § 7b-Objekts Abschreibungen über dem Mindest-AfA-Satz von 2 vH nach § 7b vornimmt, im zweiten (und ggf. dritten) Jahr des Begünstigungszeitraums dagegen die Mindest-AfA gem. § 7a Abs. 3 von 2 vH ansetzt (idR mit dem Ziel der kumulierten Nachholung im vierten Jahr gem. § 7b Abs. 3; s. § 7b Anm. 276).

▷ *Zweifel* können nur bestehen, wenn der Stpfl. in den ersten Jahren des Begünstigungszeitraums (idR wegen der Nachholungsmöglichkeit des § 7b Abs. 3) lediglich die Mindest-AfA von 2 vH ansetzt. UE liegt in diesem Fall in dem Antrag auf StErmäßigung nach § 34 f (s. Anm. 22) gleichzeitig die Erklärung, daß es sich um einen Fall der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7b iVm. § 7a Abs. 3 handelt; die StErmäßigung nach § 34 f ist daher zu gewähren (glA EStR aaO; *Richter/Winter* aaO; *Schmidt/Drenseck* aaO; aA *Blümich/Erhard* aaO). Daß ein Fall der Inanspruchnahme des § 7b tatsächlich vorliegt, zeigt sich dann erst, wenn der Stpfl. in einem Jahr des 8jährigen Begünstigungszeitraums Abschreibungen über 2 vH vornimmt; geschieht dies nicht (zB mangels Abschreibungsbefugnis), ist die zunächst gewährte StErmäßigung nach § 34 f gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1, § 175 Satz 1 Nr. 2 AO rückgängig zu machen. Nimmt der Stpfl. im gesamten Begünstigungszeitraum – obwohl zu erhöhten Absetzungen befugt – nur die Mindest-AfA in Anspruch, so soll ihm die StErmäßigung belassen werden, wenn auch die übrigen Rechtsfolgen aus der Inanspruchnahme des § 7b (insbes. Objektverbrauch) gezogen werden (o. V., DB 1985 S. 781; uE zweifelhaft, aber im Billigkeitswege vertretbar).

Nutzungswertbesteuerung nach § 21 a: Entsprechendes gilt bei Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen, die nach § 21 a besteuert werden und bei denen daher der Mindestabschreibungssatz als Normal-AfA bereits im Grundbe-

trag berücksichtigt ist. Auch in diesen Fällen ist es nicht erforderlich, daß der Stpfl. die Voraussetzung der Inanspruchnahme des § 7b dadurch schafft, „daß tatsächlich die Sonderabschreibung auch betragsmäßig zur Geltung kommt“ (so aber *Hennemann*, BB 1983 S. 373, der dazu eine Sonderabschreibung von 1 DM genügen lassen will; für Ansatz eines Minimal-Absetzungsbetrags auch *Henninger*, DB 1982 S. 1646). Der Stpfl. kann vielmehr ab dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung die StErmäßigung nach § 34f beantragen und in Anspruch nehmen (damit konkludent die Inanspruchnahme des § 7b erklären) und dann in einem späteren Jahr (insbes. im Wege der Nachholung nach § 7b Abs. 3) die erhöhten Absetzungen geltend machen (glA *Schmidt/Drenseck* aaO).

21 Einstweilen frei.

22 2. Antrag auf Baukindergeld

Die StErmäßigung nach § 34f setzt einen auf die Ermäßigung gerichteten Antrag voraus (Abs. 1 Satz 1). Mit dem gesetzlichen Antragserfordernis ist die Auffassung unvereinbar, „daß ein spezieller Antrag nicht erforderlich ist, sondern die StErmäßigung von Amts wegen bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen automatisch zusätzlich zur Sonderabschreibung nach § 7b EStG gewährt werden muß“ (so *Hennemann*, BB 1983 S. 375). Es fragt sich lediglich, welche formellen Anforderungen an den Antrag iSd. § 34f zu stellen sind. Ergibt sich aus der StErklärung eindeutig, daß der Stpfl. die erhöhten Absetzungen nach § 7b gewählt hat, so soll darin auch der Antrag nach § 34f zu sehen sein (so *Schmidt/Drenseck* XI. § 34f Anm. 5; *Blümich/Erhard*, § 34f Rz. 21). Bedenklich, da uE der Sinn des Antragserfordernisses vor allem darin liegt, die FinVerw. von der Verpflichtung freizuhalten, bei Stpfl., die § 7b in Anspruch nehmen, von Amts wegen die Voraussetzungen des § 34f Abs. 1 Satz 2 (insbes. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken und Haushaltszugehörigkeit der Kinder) ermitteln und prüfen zu müssen. Die FinVerw. hat aber für die Fälle der versehentlich unterlassenen Antragstellung Billigkeitsregelungen getroffen (s. u.).

Eindeutiger Antrag: Ein förmlicher Antrag ist nicht erforderlich; der Antrag muß jedoch eindeutig auf die Inanspruchnahme der StErmäßigung des § 34f gerichtet sein. Der Ansatz erhöhter Absetzungen nach § 7b schließt für sich einen solchen Antrag nicht ein (s. o.). Da der Hundertsatz der degressiven AfA gem. § 7 Abs. 5 mit 5 vH dem Höchstbetrag gem. § 7b Abs. 1 entspricht, ist allein aus dem Ansatz dieses AfA-Satzes nicht immer ohne weiteres zu entnehmen, daß der Stpfl. überhaupt erhöhte Absetzungen nach § 7b in Anspruch nehmen will, schon gar nicht, daß er die StErmäßigung nach § 34f begehrt (insoweit glA *Schmidt/Drenseck* aaO).

Zeitpunkt der Antragstellung: Der Antrag kann so lange gestellt werden, wie der StBescheid für einen VZ noch nicht bestandskräftig ist, also solange noch ein Rechtsmittelverfahren (einschließlich Revision) gegen den Bescheid läuft. Mit Wirkung für das Rechtsmittelverfahren kann er nur bis zum Schluß der mündlichen Verhandlung vor dem FG nachgeholt werden, nicht mehr im Revisionsverfahren (ohne Differenzierung *Schmidt/Drenseck* aaO Anm. 5). Über Nachholung aus Billigkeitsgründen s. u.

Grundsätzlich keine Nachholung des Antrags: Der Stpfl. kann die StErmäßigung des § 34f in den ersten drei Jahren ab dem Jahr der Anschaffung oder Herstellung des § 7b-Objekts uE auch dann beanspruchen, wenn er – idR zum Zweck der Nachholung gem. § 7b Abs. 3 im vierten Jahr – lediglich die Mindest-

AfA von 2 vH gem. § 7 a Abs. 3 angesetzt hat (s. Anm. 20). Er muß jedoch für jedes Jahr den ausdrücklichen Antrag auf die StErmäßigung nach § 34 f stellen; anders als die erhöhten Absetzungen nach § 7 b ist dieser Antrag nicht nachholbar; versäumt der Stpfl. in einem Jahr den Antrag, ist die StErmäßigung insoweit verloren.

Nachträgliche Berücksichtigung aus Billigkeitsgründen: Hat es der Stpfl. aus Unkenntnis unterlassen, in der StErklärung die für § 34 f erforderlichen Angaben zu machen und den entsprechenden Antrag zu stellen, so kann dieser Antrag nach der Auffassung der FinVerw. auch nach Bestandskraft des EStBescheides nachgeholt und der Bescheid gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden; dabei ist kein grobes Verschulden iSd. Vorschrift anzunehmen, wenn der Stpfl. § 34 f erstmals geltend macht oder glaubhaft darlegt, aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen von der Antragsmöglichkeit irrtümlich oder versehentlich nicht früher Gebrauch gemacht zu haben (NRW v. 3. 9. 86, DB S. 2308 = StEK AO 1977 § 173 Nr. 33).

Anregung durch das FA: Ergeben sich die Angaben für die StErmäßigung aus der StErklärung, so hat nach OFD Nürnberg (v. 21. 1. 86, StEK EStG § 34 f Nr. 4) eine Anregung zur Antragstellung durch das FA zu erfolgen. Unterbleibt diese, kann nach OFD Nürnberg eine Berichtigung nach § 129 AO vorgenommen werden; nach NRW v. 3. 9. 86 aaO ist dem Stpfl. in diesem Fall durch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) oder durch Erlaß der zu Unrecht festgesetzten Steuer wegen sachlicher Unbilligkeit (§ 227 Abs. 1 AO) zu helfen.

Einstweilen frei.

23, 24

II. Rechtsfolgen des Abs. 1: Steuerermäßigung von je 600 DM ab dem zweiten Kind

1. Ermäßigung der tariflichen ESt.

25

Rechtsfolge des § 34 f ist eine StErmäßigung: Die tarifliche ESt., vermindert um die sonstigen StErmäßigungen mit Ausnahme der §§ 34 g, 35 (nachfolgend: Ausgangsbetrag), ermäßigt sich um je 600 DM für das zweite und jedes weitere Kind des Stpfl. oder seines Ehegatten (nachfolgend: Baukindergeld).

Tarifliche ESt. ist der StBetrag, der sich für das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5, § 32 Abs. 1) lt. Grundtabelle bzw. Splitting-Tabelle (§ 32 a Abs. 1 bzw. Abs. 5) oder bei Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32 b) ergibt, zuzüglich der ESt. auf die einem ermäßigten StSatz unterliegenden Einkünfte (§§ 34, 34 b, 34 c Abs. 4). Vgl. auch Abschn. 4 EStR 1981 ff.

Da die StErmäßigung des § 34 f nicht von der festzusetzenden ESt. iSd. § 2 Abs. 6, sondern von der tariflichen ESt. abzuziehen ist, kann das Baukindergeld nicht von einer ESt. nach § 34 c Abs. 5 (pauschale ESt. auf ausländische Einkünfte) oder von einer Nachsteuer gem. §§ 30, 31 EStDV (Nachversteuerung bei Versicherungs- und Bausparverträgen) abgezogen werden (vgl. EStR aaO).

Minderung um die sonstigen StErmäßigungen: Die tarifliche ESt. ist um die sonstigen StErmäßigungen (vgl. EStR aaO) zu kürzen, ausgenommen um die StErmäßigung für Parteispenden gem. § 34 g und bei Belastung mit Erbschaftsteuer gem. § 35. Demnach ergibt sich als Ausgangsbetrag für den Abzug des Baukindergelds folgende Ermittlung:

Tarifliche ESt.

✗ ausländische Steuern nach § 34c Abs. 1 und 6 EStG, § 12 AStG

✗ StErmäßigung für Einkünfte aus West-Berlin nach §§ 21, 22 BerlinFG

✗ StErmäßigung nach §§ 16, 17 BerlinFG

✗ StErmäßigung bei Land- und Forstwirten nach § 34e

= Ausgangsbetrag

Keine Minderung um die StErmäßigungen der §§ 34g, 35: Entsprechend der gesetzessystematischen Stellung geht die StErmäßigung nach § 34f rechnerisch den nachfolgenden StErmäßigungen des § 34g (StErmäßigung bei Parteispenden) und des § 35 (StErmäßigung bei Belastung mit ErbSt.) vor. Erst nach Abzug des Baukindergelds sind also vom verbleibenden Steuerbetrag zunächst der Abzugsbetrag (bis zu 600 DM bzw. 1 200 DM) für Parteispenden und sodann der Abzugsbetrag wegen ErbSt. abzuziehen.

26, 27 Einstweilen frei.

28 2. Ermäßigungsbeitrag von 600 DM für das zweite und jedes weitere Kind des Stpfl. oder seines Ehegatten

Die StErmäßigung des § 34f besteht darin, daß sich die (um sonstige StErmäßigung gekürzte) tarifliche ESt. (s. Anm. 25) „um je 600 DM für das zweite und jedes weitere Kind des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten“ ermäßigt (sog. Baukindergeld).

Ermäßigungsbeitrag von 600 DM: Der Ermäßigungsbeitrag 600 DM vervielfältigt sich mit der Zahl der zu berücksichtigenden Kinder (s. u.). Ein Unterschreiten des Abschreibungshöchstsatzes des § 7b von 5 vH führt nicht zu einer Kürzung des Baukindergelds, da die StErmäßigung nur von der Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7b, nicht aber von der Höhe des Abschreibungssatzes abhängt (s. auch Anm. 20; glA *Seithel*, FR 1982 S. 236). Auch wenn das § 7b-Objekt im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung oder im Jahr der Veräußerung nur zeitweise dem Stpfl. zuzurechnen ist, ist das Baukindergeld ungekürzt abzuziehen (glA *Schmidt/Drenseck* XI. § 34f Anm. 2a; *Hennemann*, BB 1983 S. 375; s. auch Anm. 19).

Streitig ist dagegen, ob das Baukindergeld zeitanteilig zu kürzen ist, wenn das § 7b-Objekt (außer im Jahr der Herstellung bzw. der Anschaffung oder der Veräußerung) nicht das ganze Jahr über zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (s. dazu Anm. 32), sondern teilweise fremdgenutzt wird (zB nur als Sommer- oder Winterwohnung; Vermietung nach Beendigung der Selbstnutzung). Nach Auffassung von *Schmidt/Drenseck* (aaO Anm. 3a) ist in diesem Fall eine Kürzung entsprechend dem zeitlichen Anteil der Fremdnutzung mit dem Wortlaut der Vorschrift vereinbar und nach ihrem Zweck geboten. Nach Auffassung von *Kieschke ua.* (DStZ 1982 S. 77) und *Richter/Winter* (DStR 1982 S. 346) ist die StErmäßigung ganz zu versagen, weil § 34f – anders als § 21a – das sog. Monatsprinzip nicht kenne. Nach *Hennemann* (BB 1983 S. 375; glA *Littmann/Stephan*, § 34f Anm. 20) ist die StErmäßigung auch dann voll zu gewähren, wenn ein Objekt nicht das ganze Jahr über zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. UE läßt § 34f eine Kürzung des Ermäßigungsbeitrages nicht zu; dieser kann dem Stpfl. nur in voller Höhe oder – mangels Tatbestandserfüllung – gar nicht zustehen (glA Abschn. 213a Abs. 6 EStR 1984 = Abs. 2 Satz 5 EStR 1990). UE ist es eine Frage der Auslegung, ob bei nicht ständiger Eigennutzung (zB nur als Sommerwohnung)

oder bei anteiliger Fremdnutzung durch Überlassung an Dritte das Tatbestandsmerkmal „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ noch als erfüllt angesehen werden kann oder nicht (s. dazu Anm. 33–34: ständige Eigennutzung uE nicht erforderlich; Fremdnutzung durch Vermietung uE nicht schädlich); Auslegungsschwierigkeiten in dieser Frage berechtigen uE nicht zu einer gesetzlich nicht vorgesehenen Modifikation der Rechtsfolgen.

„Kind des Steuerpflichtigen oder seines Ehegatten“: Zu den Kindbegriffen bis VZ 1985 und ab VZ 1986 s. Anm. 39. Es ist gleichgültig, ob es sich um gemeinsame Kinder des Stpfl. und seines Ehegatten handelt oder ob das Kindschftsverhältnis nur zum Stpfl. oder seinem Ehegatten besteht. Berücksichtigungsfähig sind also zB Kinder des Ehegatten des Stpfl. aus der ersten Ehe des Ehegatten. Die Voraussetzung der Haushaltszugehörigkeit des Kindes gilt jedoch stets für den Haushalt des Stpfl. selbst (s. Anm. 44–45).

„Das zweite und jedes weitere Kind“: Das Baukindergeld von je 600 DM wird für das zweite und jedes weitere Kind gewährt, das die Voraussetzungen des Satzes 2 Nr. 2 (s. Anm. 38–45) erfüllt.

Das „erste“, das „zweite“, „dritte“ usw. Kind iSd. § 34 f Abs. 1 ist nicht das erst-, zweit- und drittgeborene Kind, sondern das erste, zweite und dritte usw. Kind, das ein Kind iSd. § 32 und daher estl. zu berücksichtigen ist (s. dazu Anm. 39) und das die Voraussetzungen des Satzes 2 Nr. 2 erfüllt (s. Anm. 40–45).

Einstweilen frei.

29–31

C. Weitere Voraussetzungen des § 7b-Baukindergelds: Nutzung zu eigenen Wohnzwecken; Haushaltszugehörigkeit der Kinder (Abs. 1 Satz 2)

I. Nutzung des § 7b-Objekts zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1)

1. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (Nr. 1 erste Alt.)

a) Vorbemerkung

32

Der Stpfl. muß gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 das Objekt, bei einem Zweifamilienhaus mindestens eine Wohnung, zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Dieses Tatbestandsmerkmal wirft eine Fülle von Zweifelsfragen auf. Nach *Kieschke ua.* (DStZ 1982 S. 77) hat „der Gesetzgeber“ das Erfordernis der Eigennutzung aufgestellt, weil es ihm darum ging, „die neue Steuervergünstigung wirklich auf Gebäude und Eigentumswohnungen zu beschränken, die Eigentümer mit mindestens zwei Kindern zusammen bewohnen. In Kauf genommen wurde dabei, daß die Anwendung des § 34 f EStG damit erschwert wird“.

Zugleich merken *Kieschke ua.* (aaO Fußn. 77) an, daß die Voraussetzung der Eigennutzung in § 54 EStG 1961 durch das Ges. v. 16. 4. 64 (BGBl. I S. 353, BGBl. I S. 384) wegen Praktikabilitätsproblemen und zahlreicher Umgehungsfälle durch das Erfordernis der Objektbegrenzung ersetzt wurde. Angesichts dieser Erfahrungen stellt sich die Frage, ob es gesetzgeberisch wirklich geboten und vertretbar war, die mit dem Erfordernis der Eigennutzung zwangsläufig verbundene Problematik erneut in das EStG hineinzutragen.

33 b) Nutzung des Objekts zu Wohnzwecken

„Das Objekt“ muß zu Wohnzwecken genutzt werden: Die Selbstnutzung muß sich auf das Objekt beziehen, für das der Stpfl. die erhöhten Absetzungen nach § 7b in Anspruch nimmt. Daß der Stpfl. (oder sein Ehegatte) ein anderes fremdgenutztes Objekt nach § 7b abschreibt, genügt nicht (glA *Plückebaum/Wendt*, StLex. 3, 0, 320). Ist das § 7b-Objekt ein Zweifamilienhaus, so muß nicht das ganze Objekt, sondern eine Wohnung darin eigenen Wohnzwecken dienen.

„Nutzen“ zu Wohnzwecken iSd. § 34f ist uE nicht gleichzusetzen mit „Dienen zu Wohnzwecken“ iSd. § 7b Abs. 1 Satz 1 (s. dazu § 7b Anm. 70–71). Ein Objekt dient Wohnzwecken, wenn es zum ganzjährigen Aufenthalt und zur Führung eines Haushalts geeignet ist; dazu genügt es, daß die Räume ständig für Wohnzwecke zur Verfügung stehen (s. § 7b Anm. 70–71 mit Rspr.-Nachw.). Nutzung zu Wohnzwecken liegt dagegen nur bei tatsächlichem Gebrauch durch den Stpfl. vor; ein zur Verfügungstehen ohne tatsächlichen Gebrauch genügt nicht (glA BFH v. 29. 11. 88 IX R 91/85, BStBl. II 1989 S. 322; Abschn. 213 a Abs. 3 Satz 1 EStR 1984; vgl. auch BFH v. 20. 10. 65 VI 157/65 U, BStBl. III 1966 S. 15 betr. § 7b EStG 1961: Erklärung des Eigentümers, er werde das Gebäude zu irgendeiner Zeit selbst bewohnen, genügt nicht; FG Düss. v. 13. 3. 74, EFG S. 470, rkr., betr. § 54 EStG: Absicht genügt nicht, tatsächliche Nutzung erforderlich).

Nach Abschn. 56 Abs. 6 Satz 3 EStR 1967–1972 (betr. § 54 EStG 1965–1971) konnte die Bestimmung zur Eigennutzung als gegeben angesehen werden, wenn mit großer Wahrscheinlichkeit anzunehmen war, daß der Eigentümer die Wohnung mindestens in einer nicht allzu fernen Zeit, dh. innerhalb eines Zeitraums von höchstens etwa 5 Jahren, für eigene Wohnzwecke benutzen würde. UE kann diese Auslegung nicht auf § 34f Abs. 1 übertragen werden; anders als § 54 (s. § 54 Anm. 13) verlangt § 34f nicht nur, daß die Wohnung zum Bewohnen durch den Stpfl. bestimmt ist, sondern daß er sie zu eigenen Wohnzwecken „nutzt“; dies bedeutet tatsächlichen Gebrauch.

Die unterschiedlichen Anforderungen können deshalb dazu führen, daß sich die erstmalige Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach § 7b und die des Baukindergelds nicht decken. Wird das Objekt zB im Erwerbsjahr umgebaut und fertiggestellt, aber erst im darauffolgenden Jahr vom Stpfl. bezogen, so steht dem Stpfl. im Erwerbsjahr zwar § 7b, nicht aber das Baukindergeld zu (BFH v. 29. 11. 88 aaO).

► *Wochenend- und Ferienwohnung*: Die Streitfrage, ob ein solches Objekt nach § 34f Abs. 1 begünstigt sein kann, ist durch BFH-Urteil v. 14. 3. 89 (IX R 45/88, BStBl. II S. 776) in dem hier vertretenen Sinn entschieden worden; danach setzt § 34f Abs. 1 nach Wortlaut, Sinn und Zweck nicht voraus, daß das Objekt im VZ den Mittelpunkt der Lebensinteressen (Familienwohnsitz) bilden muß. Vielmehr ist auch eine Wochenend- und Ferienwohnung begünstigt, wenn sie dem Stpfl. und seinen Kindern für Wohnzwecke ständig zur Verfügung steht und hierfür auch tatsächlich genutzt wird; ein ununterbrochenes Nutzen ist nicht erforderlich (BFH aaO; ebenso jetzt Abschn. 213 a Abs. 2 Satz 3 EStR 1990 unter Aufgabe der früheren Verwaltungsauffassung).

► *Zweitwohnung*: Ist das Objekt nicht dazu bestimmt und geeignet, den durch die Haushaltszugehörigkeit der Kinder erhöhten Wohnbedarf des Stpfl. zu befriedigen, so handelt es sich nicht um ein nach § 34f begünstigtes Objekt. Deshalb ist Baukindergeld nicht für eine Eigentumswohnung zu gewähren, die der Stpfl. im Rahmen der doppelten Haushaltsführung am Arbeitsort nutzt (BFH v. 14. 3. 89 IX R 43/88, BStBl. II S. 829; EStR aaO). Das gleiche gilt für eine Eigentumswohnung, die ein Kind des Stpfl. am Studienort nutzt (BFH v. 21. 11. 89 IX R 327/87, BStBl. II 1990 S. 215). Für die Rechtslage ab 1987 und die nach §§ 10 e, 34f Abs. 2

zu gewährende StErmäßigung hat es der X. Senat des BFH allerdings genügen lassen, daß eine ca. 31 qm große Wohnung außerhalb des Ortes des Familienwohnsitzes sowohl von dem dort studierenden Kind als auch vom Stpfl. selbst aus beruflichen Gründen benutzt wird (BFH v. 31. 10. 91 X R 9/91, BStBl. II 1992 S. 241).

„Wohnzwecke“: Der Stpfl. muß das Objekt zu Wohnzwecken benutzen, dh. das Gebäude als Wohnung benutzen. „Der BFH hat in ständiger Rspr. entschieden, daß unter Wohnung die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen zu verstehen ist, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sind, daß sie die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglichen“ (BFH v. 15. 3. 74 III R 11/73, BStBl. II S. 403; v. 16. 12. 75 VIII R 119/72, BStBl. II 1976 S. 285; s. auch § 7b Anm. 65). Infolgedessen nutzt der Stpfl. das Objekt als Wohnung, wenn er in den Räumen einen selbständigen Haushalt führt.

Nicht zu Wohnzwecken nutzt der Stpfl. das Objekt, wenn er es ausschließlich zu eigenen betrieblichen oder beruflichen Zwecken nutzt (über Fremdnutzung s. Anm. 34). Eine Nutzung zu anderen Zwecken als Wohnzwecken durch den Stpfl. ist in dem gleichen Umfang unschädlich wie für die Abschreibungsbefugnis nach § 7b (glA Abschn. 213 a Abs. 3 Satz 3 EStR 1984 = Abs. 2 Satz 4 EStR 1990; *Klöckner/Krudewig/Podehl*, StWa. 1982 S. 52). § 7b Abs. 1 Satz 1 verlangt lediglich, daß das Objekt zu mehr als 66⅔ vH Wohnzwecken dient. Da § 34 f Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 eine „ausschließliche“ Eigennutzung zu Wohnzwecken nicht ausdrücklich verlangt, andererseits aber die StErmäßigung an die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7b anknüpft und sich schließlich der Förderungszweck beider Vorschriften weitgehend deckt, ist es gerechtfertigt, bei einer Nutzung zu teils eigenen Wohnzwecken, teils anderen Zwecken auf die 66⅔ vH-Grenze des § 7b abzustellen.

c) Eigene Wohnzwecke des Stpfl.

34

Die Nutzung muß „zu eigenen“ Wohnzwecken des Stpfl. erfolgen; infolgedessen schließt eine Nutzung des Objekts zu fremden Wohnzwecken die StErmäßigung des § 34 f Abs. 1 aus. Ist also ein Einfamilienhaus oder eine Eigentumswohnung in einem Jahr des Begünstigungszeitraums ganzjährig vermietet, so entfällt für dieses Jahr die StErmäßigung. Daß der Stpfl. aus von ihm nicht zu vertretenden Gründen (zB Einhaltung der Kündigungsschutzbestimmungen) an einer Selbstnutzung gehindert ist, rechtfertigt es nicht, davon ausnahmsweise abzusehen (so zutreffend Nds. FG v. 5. 10. 88, EFG 1989 S. 260, nrkr.).

Nutzung durch Familienangehörige als „Fremdnutzung“: Wenn allein Familienangehörige das Objekt bewohnen, liegt keine „Eigennutzung“ durch den Stpfl. vor (insoweit offengelassen durch BFH v. 21. 11. 89 IX R 327/87, BStBl. II 1990 S. 215; dann bereits kein durch § 34 f begünstigtes Objekt; s. Anm. 33). Die unentgeltliche Überlassung des Objekts an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person oder die unentgeltliche Überlassung an eine andere Person, die freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht erfolgt, ist – obwohl sie gem. Abschn. 164 b Abs. 2 EStR einer Selbstnutzung durch den Eigentümer iSd. § 21 Abs. 2 gleichgestellt sind (s.u.) – keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken iSd. § 34 f (Abschn. 213 a Abs. 3 Satz 5 EStR 1984 ff. = Abs. 2 Satz 6 EStR 1990). glA FG München v. 30. 3. 87, EFG S. 510, rkr.; *Kieschke na.*, DStZ 1982 S. 77; *Richter/Winter*, DStR 1982 S. 345; *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 3a; *o. V.*, DB 1982 S. 455; *Hennemann*, BB 1983 S. 372; *aA Stuhmann*, BB 1982 S. 107; *Plickebaum/Wendt*, StLex. 3, 0, 319.

Die FinVerw. läßt aber „aus Vertrauensschutzgründen“ (weil bereits in Abschn. 213 a Abs. 3 Satz 5 EStR 1987 so bestimmt) eine unentgeltliche Überlassung an ein minderjähriges Kind als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken iSd. § 34 f Abs. 1 gelten (Abschn. 213 a Abs. 2 Satz 7 EStR 1990).

Daß beides nicht gleichgestellt werden kann, folgt aus dem abweichenden Wortlaut sowie dem unterschiedlichen Sinn und Zweck der Vorschriften. § 21 Abs. 2 iVm. § 21 a enthält nicht das Merkmal, der Eigentümer müsse das Haus oder die Wohnung selbst bewohnen, sondern verlangt nur, daß dem Eigentümer der Nutzungswert der Wohnung im eigenen Haus zuzurechnen ist; dafür macht es keinen Unterschied, ob der Eigentümer die Wohnung selbst bewohnt oder sie in einer als Einkommensverwendung zu betrachtenden Weise unentgeltlich einem anderen überläßt (vgl. BFH v. 11. 4. 78 VIII R 119/76, BStBl. II 1979 S. 17; *Richter/Winter* aaO). § 34 f Abs. 1 verlangt dagegen ausdrücklich „eigene Wohnzwecke“ und will nur eine Steuerbegünstigung für Wohneigentum gewähren, das von Stpfl. mit mindestens zwei Kindern bewohnt wird, somit also durch die Familiengröße bedingte höhere Investitionskosten begünstigen (vgl. FG München aaO; *Krudewig*, Stbg. 1982 S. 56; *Richter/Winter* aaO; *Kieschke ua.* aaO; *Schmidt/Drenseck* aaO).

Zeitweise Fremdnutzung: Umstritten ist, ob und inwieweit § 34 f Anwendung finden kann, wenn das Objekt in einem Jahr zum Teil zu eigenen Wohnzwecken, zum Teil durch Vermietung oder unentgeltliche Überlassung zu fremden Wohnzwecken genutzt wird. *Kieschke ua.* (DStZ 1982 S. 77) und *Richter/Winter* (DStR 1982 S. 346) versagen, wenn der Stpfl. das Objekt nicht ganzjährig zu eigenen Wohnzwecken nutzt, die StErmäßigung mit dem Hinweis, § 34 f kenne – anders als § 21 a (vgl. dort Abs. 1 Satz 5) – das sog. Monatsprinzip nicht. Nach aA ist die StErmäßigung dagegen voll zu gewähren (so *Klöckner/Krudewig/Podehl*, StWa. 1982 S. 52; *Hennemann*, BB 1983 S. 375; ebenso Abschn. 213 a Abs. 2 Satz 5 EStR 1990). Eine Mittelmeinung nehmen *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 3 a ein; sie befürworten eine Kürzung des StErmäßigungsbetrags entsprechend dem zeitlichen Anteil der Fremdnutzung.

Stellungnahme: UE ist eine anteilige Kürzung der StErmäßigung weder mit dem Wortlaut des § 34 f vereinbar noch nach dem Zweck der Vorschrift geboten; der Wortlaut ist hinsichtlich der Rechtsfolgen (Kürzung um je 600/750/1000 DM pro Kind) zwingend. Es erscheint bedenklich, ein Tatbestandsmerkmal als nicht (ganz) erfüllt anzusehen, aber, statt deshalb die Rechtsfolge der Vergünstigung zu versagen, den Gesetzesbefehl zu korrigieren (s. auch Anm. 28).

UE besteht aber ohnehin keine Veranlassung, die StErmäßigung nicht zu gewähren, wenn das Objekt in einem Jahr zum Teil zu eigenen Wohnzwecken, zum Teil zu fremden Wohnzwecken genutzt wird. Denn Satz 2 Abs. 1 Nr. 1 verlangt keine „ausschließliche“ Eigennutzung. Für das Baukindergeld muß es daher nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 erste Alt. als erforderlich und ausreichend angesehen werden, daß der Stpfl. das Objekt überhaupt im jeweiligen Jahr der Inanspruchnahme zu eigenen Wohnzwecken benutzt hat (glA EStR aaO).

35 2. Kein Erfordernis der Selbstnutzung bei Wechsel des Arbeitsortes (Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 zweite Alt.)

Der tatsächlichen Selbstnutzung ist es „zur Vermeidung von Härten“ (RegE, BTDrucks. 9/843 S. 10) gleichgestellt, wenn „der Stpfl. das Objekt ... wegen des Wechsels des Arbeitsortes nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzen kann“ (Abs. 1

Satz 2 Nr. 1 zweite Alt.). Weitere Ausnahmen läßt das Gesetz nicht zu (vgl. Nds. FG v. 5. 10. 88, EFG 1989 S. 62, nrkr.; glA *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 3 b).

Arbeitsort iSd. § 34 f ist der Ort der beruflichen Tätigkeit des Stpfl., also bei ArbN der Ort der Arbeitsstätte des ArbN, bei Stpfl. mit Gewinneinkünften der Ort der Betriebsstätte, in der der Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit des Stpfl. liegt (Abschn. 213 a Abs. 3 Satz 8 EStR 1984; vgl. BFH v. 29. 3. 79 IV R 137/77, BStBl. II S. 700; zweifelnd *Richter/Winter*, DStR 1982 S. 346). Den im EStG bisher nicht verwendeten Begriff des Arbeitsortes mit dem Beschäftigungsort iSd. doppelten Haushaltsführung (s. § 3 Anm. 213) gleichzustellen, besteht kein Grund; ein Wechsel des Arbeitsortes kann auch innerhalb einer politischen Gemeinde (zB Großstadt) einen Umzug des Stpfl. verursachen, ggf. sogar zwingend erforderlich machen. Eine Privilegierung von ArbN gegenüber Stpfl. mit Gewinneinkünften ist mit dem Begriff nicht verbunden (glA *Blümich/Erhard*, § 34 f Rz. 78; *Kieschke ua.*, DStZ 1982 S. 77; *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 3 b).

„Wegen des Wechsels“ des Arbeitsortes: Der Wechsel des Arbeitsortes muß kausal dafür sein, daß der Stpfl. das Objekt nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzen kann (glA *Schmidt/Drenseck* aaO). Dagegen kommt es weder auf die Ursachen für den Arbeitsortwechsel noch auf die Ursachen für den Umzug des Stpfl. in eine andere Wohnung bzw. auf den Nichtbezug des Objekts durch den Stpfl. an (s. u. „Anwendungsfälle“).

Daß die Gründe für den Arbeitsplatzwechsel unbeachtlich sind, ist allgemein anerkannt; der Wechsel kann auf beruflichen oder betrieblichen, aber auch auf privaten Gründen beruhen (glA *Klöckner/Krudewig/Podebl*, StWa. 1982 S. 52; *Kieschke ua.* aaO; ausreichend, wenn Arbeitsort auf Betreiben des Stpfl. gewechselt wird; *Blümich* aaO; *Schmidt/Drenseck* aaO; aA o. V., DB 1984 S. 2170). Gleiches muß uE auch für die Ursachen für den Umzug bzw. den Nichtbezug des Objekts durch den Stpfl. gelten (s. u. „nicht nutzen kann“), da Satz 2 Nr. 1 zweite Alt. nur einen kausalen Zusammenhang zwischen dem Arbeitsortwechsel und dem Nichtnutzenkönnen verlangt.

Verursachung: Satz 2 Nr. 1 zweite Alt. stellt mit der Formulierung „wegen des Wechsels“ nicht auf die Veranlassung, sondern auf die Verursachung ab (zur Unterscheidung s. § 4 Anm. 46 g). Das Abstellen auf die Ursache für den Arbeitsortwechsel führt zu einer für den Stpfl. günstigeren Auslegung; denn während unter Anlaß das auslösende Moment zu verstehen ist (s. § 4 Anm. 46 g [1]), steht die Ursache regelmäßig in einem Ursachenzusammenhang (Kausalkette). Neben einer Ursache für einen Entschluß oder eine Handlung des Stpfl. stehen regelmäßig andere Gründe, die den Entschluß oder die Handlung mitverursachen. Mitverursachende Gründe und Umstände sind für Satz 2 Nr. 1 zweite Alt. unbeachtlich, es muß nur ein Kausalzusammenhang zwischen Arbeitsortwechsel und Nichtnutzenkönnen bestehen. Der Stpfl. kann immer dann wegen des Wechsels des Arbeitsortes das Objekt nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzen, wenn er (auch) wegen des Wechsels des Arbeitsortes in eine andere Wohnung zieht (vgl. auch Abschn. 213 a Abs. 2 Satz 10 EStR 1990); es spielt dann keine Rolle, daß er für diesen Umzug auch noch andere Gründe hat, zB berufliche (Zeitaufwand für den Weg zur Arbeitsstätte) oder private (zB schönere Wohnlage am Umzugsort; bessere Schulungs- oder Ausbildungsmöglichkeiten für die Kinder am Umzugsort usw.).

„Nicht ... nutzen kann“: Problematisch ist, wie das Tatbestandsmerkmal „nicht ... nutzen kann“ auszulegen ist. Nach Abschn. 213 a Abs. 2 Satz 9 EStR 1990 muß der Stpfl. wegen des Arbeitsortwechsels an der Eigennutzung „gehindert“ sein. Aus der Formulierung wird überwiegend geschlossen, die Frage, ob der Stpfl. das Objekt wegen des Arbeitsortwechsels nicht zu eigenen Wohnzweck-

ken nutzen kann, müsse nach Zumutbarkeitsregelungen entschieden werden (so *Henninger*, StLex. 3, 34 f, 3; *Richter/Winter* aaO; *Blümich/Erhard* aaO Anm. 79; *Hennemann*, BB 1983 S. 374). Abgestellt werden soll also offenbar darauf, ob der Wechsel des Arbeitsortes zu einem Umzug bzw. zu einem Nichtbezug des Objekts berechtigt oder ob ihm eine tägliche Hin- und Rückfahrt zwischen dem Objekt und der neuen Arbeitsstelle zugemutet werden kann. *Blümich/Erhard* aaO halten in Anlehnung an die Bestimmungen über die Gewährung von Trennungsschadensersatzleistungen eine tägliche Rückkehr bei einer Abwesenheit von mehr als 12 Stunden täglich bzw. einer täglichen Fahrzeit von mehr als 3 Stunden für nicht zumutbar. Nach Auffassung von *Schmidt/Drenseck* aaO sollte dagegen zur Vermeidung einer Zumutbarkeitsprüfung an die Rspr. zur Abzugsfähigkeit von Umzugskosten, also wohl an die dienstliche Veranlassung (s. § 3 Anm. 236), angeknüpft werden.

Stellungnahme: UE kommt es weder auf die Zumutbarkeit (was berechtigt wen, einem Stpfl. eine tägliche Fahrzeit von 3 Stunden zuzumuten?) noch auf die dienstliche Veranlassung des Nichtnutzenkönnens an. Satz 2 Nr. 1 zweite Alt. stellt allein auf den kausalen Zusammenhang zwischen Arbeitsortwechsel und Nichtnutzenkönnen ab. Entscheidend ist daher allein, daß ein Wechsel des Arbeitsortes vorliegt und dieser ein Grund für den Stpfl. ist, in eine andere Wohnung zu ziehen; dann kann er das § 7 b-Objekt nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken nutzen. Auf andere Gründe als den Wechsel des Arbeitsortes kommt es nach Satz 2 Nr. 1 zweite Alt. nicht an, insbes. nicht auf sonstige Gründe und Motive, die den Stpfl. bewegen. Infolgedessen ist es unerheblich, ob es für ihn zumutbar wäre, trotz des Wechsels des Arbeitsortes weiterhin das § 7 b-Objekt zu bewohnen, oder ob der Umzug beruflich oder privat „veranlaßt“ ist (glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 34 f Anm. 22).

Anwendungsfälle des Satz 2 Nr. 1 zweite Alt.:

► *Umzugsfälle:* Hat der Stpfl. das § 7 b-Objekt bereits zu eigenen Wohnzwecken benutzt, so bleibt ihm uE die StErmäßigung des § 34 f Abs. 1 für die Dauer des Begünstigungszeitraums des § 7 b stets dann erhalten, wenn er den Arbeitsort (zum Begriff s. o.) wechselt und dieser Wechsel Ursache dafür ist, in eine andere Wohnung umzuziehen. Ob es noch andere Gründe für den Umzug gibt, ist unbeachtlich (s. o.).

► *Nichteinzugsfälle:* Das Baukindergeld kann uE auch dann in Anspruch genommen werden, wenn der Stpfl. das § 7 b-Objekt noch gar nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat und es wegen eines Arbeitsortwechsels auch zu keinem Zeitpunkt dazu nutzen kann. Denn Satz 2 Nr. 1 zweite Alt. verlangt nicht, daß der Stpfl. das Objekt „nicht mehr“ nutzen kann, sondern nur, daß der Arbeitsortwechsel kausal für das Nichtnutzenkönnen ist; das kann jedoch auch der Fall sein, wenn der Stpfl. gar nicht hat einziehen können. Denkbar sind folgende Fälle:

- ▷ Der Stpfl. wechselt im Jahr der Anschaffung oder Fertigstellung des § 7 b-Objekts den Arbeitsort und zieht deshalb in eine andere Wohnung: § 34 f ist zu gewähren (glA *Richter/Winter* aaO; *Schmidt/Drenseck* aaO). Dabei kommt es uE nicht darauf an, ob er mit dem Arbeitsortwechsel bereits gerechnet hat oder rechnen mußte.
- ▷ Der Stpfl. tätigt Investitionen im Hinblick auf die Anschaffung oder Herstellung eines § 7 b-Objekts (zB Kauf eines Grundstücks; Beauftragung eines Architekten bei vorhandenem Grundstück; Zahlung der ersten Baukostenrate im Rahmen einer Bauherrengemeinschaft), wechselt aber vor Anschaffung oder Fertigstellung des Objekts den Arbeitsort und bezieht deshalb eine andere

Wohnung: § 34 f ist zu gewähren (glA *Richter/Winter* aaO Beisp. 6, allerdings unter Anwendung von Zumutbarkeitsgesichtspunkten; *Schmidt/Drenseck* aaO Beisp. 3: wenn sich der Stpfl. ohne große finanzielle Opfer nicht mehr von dem Bauvorhaben lösen konnte). UE kommt es weder auf Zumutbarkeit noch auf die Größe des finanziellen Opfers an, da es für Satz 2 Nr. 1 zweite Alt. ausreichend, daß der Arbeitsortwechsel kausal für das Nichtnutzenkönnen ist.

- ▷ Der Stpfl. erwirbt oder errichtet im Hinblick auf eine sicher bevorstehende Versetzung oder Arbeitsaufnahme an einem neuen Arbeitsort ein § 7b-Objekt, kann dieses jedoch nicht beziehen, weil die Versetzung rückgängig gemacht wird oder der Arbeitsplatzwechsel zB am Konkurs des neuen ArbG scheitert: § 34 f ist zu gewähren (glA *Schmidt/Drenseck* aaO: der Stpfl. ist nachweispflichtig; uE zutreffend).
- ▷ Der Stpfl. erwirbt im Hinblick auf eine sicher bevorstehende Versetzung oder Arbeitsaufnahme am neuen Arbeitsort ein § 7b-Objekt, kann dieses jedoch nicht beziehen, weil der in dem Objekt wohnende bisherige Eigentümer oder Mieter die Wohnung nicht räumt: § 34 f findet keine Anwendung, weil der Wechsel des Arbeitsorts für die mangelnde Eigennutzung nicht kausal ist (Nds. FG v. 15. 8. 88, EFG 1989 S. 62, nrkr.; glA *Schmidt/Drenseck* aaO).

Einstweilen frei.

36, 37

II. Auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit von estl. zu berücksichtigenden Kindern (Abs. 1 Satz 2 Nr. 2)

1. Voraussetzungen für sämtliche Kinder (einschl. des ersten Kindes) 38

Weitere Voraussetzung für die Anwendung des § 34 f Abs. 1 ist, daß zum Haushalt des Stpfl. im Begünstigungszeitraum des § 7b estl. zu berücksichtigende Kinder gehören oder gehört haben (s. Anm. 44), ferner daß diese Haushaltszugehörigkeit auf Dauer angelegt ist oder war (s. Anm. 45).

Einschließlich des ersten Kindes: Die Voraussetzungen der estl. Berücksichtigungsfähigkeit gem. § 32 Abs. 1–5 (bis VZ 1985: Abs. 4 Satz 1, Abs. 5–7; s. Anm. 39) sowie der auf Dauer angelegten Haushaltszugehörigkeit müssen bei allen für die Höhe der StErmäßigung des § 34 f mitzählenden Kindern vorliegen, also auch beim ersten Kind, für das es keinen StErmäßigungsbetrag von 600 DM gibt (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 28; dort auch zum Begriff des „ersten“ Kindes).

2. Kinder 39

Zum Kindbegriff s. Erl. zu § 32.

Rechtswirkung: Die Verweisung in Nr. 2 auf die Vorschriften des § 32 über die estl. Berücksichtigung von Kindern wurde durch das *StSenkG 1986/1988* v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) wegen Neufassung des § 32 mit Wirkung ab VZ 1986 redaktionell angepaßt (zuvor „Kinder im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 bis 7“). Ab VZ 1986 nicht mehr berücksichtigungsfähig sind Stiefkinder und Pflegekinder, für die der Stpfl. keinen Unterhalt leistet. Ab VZ 1992 sind Kinder bis zum Alter von 18 Jahren generell zu berücksichtigen (Anhebung der Altersgrenze von 16 auf 18 Jahre durch StÄndG 1991 in § 32 Abs. 3 und 4).

Übergangsregelung: Maßgebend ist § 52 Abs. 26 idF des StSenkG 1986/1988 (= EStG 1986) mit folgendem Wortlaut:

(26) ¹§ 34f des Einkommensteuergesetzes 1983 in der Fassung der Bekanntmachung vom 24. Januar 1984 (BGBl. I S. 113) ist weiterhin bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen anzuwenden, bei denen der Antrag auf Baugenehmigung vor dem 1. Januar 1986 gestellt worden ist oder die auf Grund eines vor dem 1. Januar 1986 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft worden sind. ²Satz 1 gilt entsprechend bei Ausbauten oder Erweiterungen an einem Einfamilienhaus oder Zweifamilienhaus oder an einer Eigentumswohnung.

Danach ist § 34f aF und damit auch der alte Kindbegriff weiterhin auf Objekte anzuwenden, bei denen der Bauantrag vor dem 1. 1. 86 gestellt worden ist oder die aufgrund eines vor dem 1. 1. 86 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft worden sind (zu den Begriffen s. Anm. 14); das gilt entsprechend bei Ausbauten und Erweiterungen (Abs. 26 Satz 2). Für diese § 7b-Objekte (bzw. für diese § 15 BerlinFG-Objekte) ist also bei der Prüfung der Kindschaftsverhältnisse im jeweiligen VZ (s. dazu Anm. 42) nicht auf den eingeschränkten neuen Kindbegriff des § 32 Abs. 1–5 EStG 1987 ff. abzustellen, sondern auf den alten Kindbegriff des § 32 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5–7 EStG 1981/1983, der Stiefkinder einschließt (s. § 32 Anm. 53) und den Pflegekindbegriff des § 15 Abs. 1 Nr. 8 AO zugrundelegt, nach dem es nicht darauf ankommt, daß der Stpfl. den Unterhalt für das Pflegekind (ganz oder teilweise) getragen hat (s. § 32 Anm. 41–42). Durch § 52 Abs. 26 EStG 1986 wird nicht nur eine Schlechterstellung im VZ 1986 vermieden; diese Übergangsregelung gilt auch ab VZ 1987 weiter (s. Anm. 14).

Beispiel: Im Jahr 1983 heiratet ein Stpfl. und erwirbt ein Einfamilienhaus, für das er ab 1983 erhöhte Absetzungen nach § 7b in Anspruch nimmt. Noch im gleichen Jahr verunglückt seine Ehefrau tödlich und hinterläßt ihm ihre 12jährige Tochter, die als Stiefkind in seinem Haushalt verbleibt. 1986 heiratet er zum zweiten Mal; 1987 bekommt seine zweite Ehefrau Zwillinge.

1983–1986: Da nur ein Kind zum Haushalt des Stpfl. gehört, entfällt das Baukindergeld gem. § 34f Abs. 1.

1987–1990: Dem Stpfl. steht eine StErmäßigung von 1200 DM zu, wenn für § 34f Abs. 1 alle drei Kinder mitzählen. Da das Einfamilienhaus vor dem 1. 1. 86 angeschafft wurde, gilt der alte Kindbegriff des § 32 aF gem. der Übergangsregelung des § 52 Abs. 26 EStG 1986. Danach rechnen die Zwillinge als Kinder iSd. § 32 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 aF. Auch das Stiefkind ist ein estl. gem. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 zu berücksichtigendes Kind, allerdings ab dem VZ, zu dessen Beginn es 16 Jahre alt ist, nur unter den Voraussetzungen des § 32 Abs. 6 aF (in Berufsausbildung, beim Arbeitsamt als Bewerber für eine Ausbildungsstelle gemeldet usw.). Daß das Stiefkind den Haushalt des Stpfl. verlassen hat, ist unschädlich, weil es im Begünstigungszeitraum dazugehört hat und seine Haushaltszugehörigkeit auf Dauer angelegt war (s. Anm. 45).

40, 41 Einstweilen frei.

42 3. Prüfung der Kindschaftsverhältnisse in jedem VZ

Umstritten war, ob § 34f hinsichtlich der zu berücksichtigenden Kinder auf den einzelnen Veranlagungszeitraum abstellt oder so auszulegen ist, daß es genügt, daß innerhalb des Begünstigungszeitraums des § 7b einmal Kinder iSd. § 32 Abs. 1–5 (früher Abs. 4 Satz 1, Abs. 5–7; s. Anm. 39) vorhanden waren. Der BFH hat sich der hier vertretenen Auffassung angeschlossen, daß nur die Kinder berücksichtigt werden können, die im jeweiligen VZ den einkommensteuerrechtlichen Kindbegriff erfüllen (BFH v. 21. 11. 89 IX R 56/88, BStBl. II 1990 S. 216; ebenso schon FG München v. 13. 3. 87, EFG S. 408, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 26. 8. 87, EFG S. 623, nrkr.; Abschn. 213 a Abs. 5 EStR 1984; *Richter/Winter*, DStR 1982 S. 347; *Plückebaum/Wendt*, StLex. 3, 0, 320; *Hennemann*, BB 1983 S. 372; *Blümich*/

Erhard, § 34 f Rz. 81). Im Schrifttum wurde aber auch die Auffassung vertreten, der Nebensatz in Satz 2 Nr. 2 „die zum Haushalt des Stpfl. gehören oder in dem für die erhöhten Absetzungen maßgebenden Begünstigungszeitraum gehört haben“ sei auch auf die Kindschaftsverhältnisse zu beziehen mit der Folge, daß für § 34 f mitzählende Kinder alle Kinder sind, die innerhalb des Begünstigungszeitraums des § 7 b in einem Jahr gem. § 32 Abs. 1–5 zu berücksichtigende Kinder waren (so *Krudewig*, BB 1982 S. 732; o. V., DB 1982 S. 456; *Schmidt/Drenseck* bis zur VIII. § 34 f Anm. 4 a).

Beispiel 1: Ein Stpfl. erwirbt 1986 ein Einfamilienhaus, für das er erhöhte Absetzungen nach § 7 b in Anspruch nimmt. Er hat drei haushaltszugehörige Kinder im Alter von 10, 12 und 15 Jahren. 1986 erhält der Stpfl. auf Antrag eine StErmäßigung von 1 200 DM. 1987 beträgt die StErmäßigung lediglich noch 600 DM, wenn das älteste Kind als 16jährig nicht mehr zu berücksichtigen ist (§ 32 Abs. 3–5; glA *Richter/Winter* aaO Beisp. 8 und 8 a). Nach der Gegenauffassung bleibt dem Stpfl. die StErmäßigung von 1 200 DM bis 1993 erhalten, obwohl bis dahin möglicherweise keines der drei Kinder mehr estl. zu berücksichtigen ist.

Beispiel 2: Wie Beispiel 1. Das jüngste Kind stirbt 1987.

Die StErmäßigung nach § 34 f entfällt ab 1987, da nur noch ein Kind gem. § 32 Abs. 3 als Kind für § 34 f zählt, nicht dagegen das verstorbene und das inzwischen 16jährige Kind.

§ 34 f kann im Beispielfall 2 aber ab 1988 wieder anwendbar sein, wenn das dann 17jährige Kind einen Tatbestand des § 32 Abs. 4 erfüllt, zB sich in Berufsausbildung befindet (Nr. 1) oder für eine Ausbildungsstelle beim Arbeitsamt als Bewerber gemeldet ist (Nr. 1 a).

Einstweilen frei.

43

4. Die weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 Nr. 2

a) Zum Haushalt des Stpfl. gehörende Kinder

44

Nach Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 muß ein Kind „zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehören oder in dem für die erhöhten Absetzungen maßgebenden Begünstigungszeitraum gehört haben“. In beiden Fällen muß diese Zugehörigkeit auf Dauer angelegt sein oder angelegt gewesen sein (s. dazu Anm. 45).

Kinder, die zum Haushalt des Stpfl. gehören: Ein Kind gehört zum Haushalt des Stpfl., wenn es bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Stpfl. dessen Wohnung teilt oder sich mit seiner Einwilligung vorübergehend außerhalb dieser Wohnung aufhält (vgl. BFH v. 24. 10. 80 VI B 78/80, BStBl. II 1981 S. 54; v. 14. 3. 89 IX R 45/88, BStBl. II S. 776; Abschn. 181 Abs. 2 Nr. 3 EStR 1975 ff.; Abschn. 213 a Abs. 4 Satz 4 EStR 1990); daß letzteres ohne seine Einwilligung geschieht, dürfte die Ausnahme und idR nicht feststellbar sein (glA *Krudewig*, BB 1982 S. 731).

Zum Haushalt des Stpfl. gehört auch das auswärts studierende oder in einem Internat untergebrachte Kind (glA *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 4 b). Zum Haushalt zählt uE ein in einem Pflegeheim untergebrachtes behindertes Kind, wenn eine Aufnahme in die Wohnung des Stpfl. nicht auszuschließen ist. Einer Zugehörigkeit zum Haushalt des Stpfl. steht eine eigenständige Haushaltsführung des Kindes dann entgegen, wenn sie auf Dauer angelegt ist; daß zB ein auswärts studierendes Kind am Studienort einen selbständigen Haushalt führt, hindert die Haushaltszugehörigkeit zu seinen Eltern allein nicht (zweifelnd *Hennemann* aaO); etwas anderes kann gelten, wenn zum Haushalt des Stpfl. keine Verbindung mehr besteht (glA *Schmidt/Drenseck* aaO). Keine Haushaltszugehörigkeit besteht deshalb bei verheirateten Kindern mit eigenem Hausstand (glA *Krudewig* aaO; *Blümich/Erhard*, § 34 f Rz. 87).

Vergrößert sich die Familie des Stpfl. während des Begünstigungszeitraums um Kinder (zB durch Geburt oder Adoption), wirkt dies für die StErmäßigung nicht zurück, sondern ist ab dem Kj. zu berücksichtigen, in dem das Kindschaftsverhältnis begründet wird (glA *Kieschke ua.*, DStZ 1982 S. 77; *Horlemann*, DStZ 1982 S. 227).

Kinder, die zum Haushalt des Stpfl. gehört haben: Für die Haushaltszugehörigkeit genügt es, daß sie (sofern sie auf Dauer angelegt war, s. Anm. 45) in einem Jahr des Begünstigungszeitraums bestanden hat (glA EStR aaO Satz 5; *Kieschke ua.*, DStZ 1982 S. 77; *Schmidt/Drenseck* aaO Anm. 4 a; *Stuhrmann*, BB 1982 S. 111; *a. V.*, DB 1982 S. 456). Zum Begünstigungszeitraum gehört insoweit auch der Nachholungszeitraum iSd. § 7 b Abs. 3 (glA *Seithel*, FR 1982 S. 236). Vergrößerungen des Haushalts um zugehörige Kinder werden also berücksichtigt, Verkleinerungen des Haushalts nicht (anders aber für die estl. Berücksichtigungsfähigkeit der Kinder; str., s. Anm. 42).

Wird die StErmäßigung des § 34 f erstmals in einem späteren Jahr des Begünstigungszeitraums geltend gemacht, so ist für die Frage, wie viele Kinder für § 34 f mitzählen, der gesamte Begünstigungszeitraum ab dem Jahr der erstmaligen Inanspruchnahme des § 7 b einzubeziehen.

Beispiel: Anfang 1985 erwirbt ein Stpfl. mit drei Kindern (10, 12 und 18 Jahre) ein Einfamilienhaus; das jüngste ist ein Stiefkind. Am Ende des Jahres heiratet die in Berufsausbildung befindliche 18jährige Tochter und bezieht eine eigene Wohnung; im Laufe des Jahres 1986 gibt die Tochter die Berufsausbildung auf. Der Stpfl. schreibt das Objekt nach § 7 b ab und möchte bis einschließlich 1992 eine StErmäßigung von 1 200 DM nach § 34 f Abs. 1 in Anspruch nehmen.

Gem. § 52 Abs. 26 aF EStG 1986 und § 52 Abs. 24 EStG 1987 gilt der alte Kindbegriff des § 32 aF vor seiner Neufassung durch das StSenkG 1986/1988 weiter (s. Anm. 39); folglich zählt auch das Stiefkind mindestens bis VZ 1989 mit.

Für den VZ 1985 steht dem Stpfl. die StErmäßigung in Höhe von 1 200 DM zu, da eine auf Dauer angelegte (s. Anm. 45) Haushaltszugehörigkeit der gem. § 32 Abs. 6 Nr. 1 aF zu berücksichtigenden Tochter bestanden hat und die Tochter somit als haushaltszugehöriges Kind weiterhin mitzählt.

Für den VZ 1986 beträgt die StErmäßigung ebenfalls noch 1 200 DM.

Ab 1987 verkürzt sich die StErmäßigung uE jedoch auf 600 DM, da die Tochter kein nach § 32 Abs. 4 Satz 1 iVm. Abs. 6 Nr. 1 aF zu berücksichtigendes Kind mehr ist (s. Anm. 39).

Daß das Kind berufstätig wird, muß dagegen die Zugehörigkeit zum elterlichen Haushalt nicht stets beenden (so aber *Blümich/Erhard* aaO); denn eigene Einkünfte des Kindes schließen uE keineswegs zwingend aus, daß es in der elterlichen Wohnung verbleibt und dabei weiterhin der einheitlichen Wirtschaftsführung unter Leitung des Stpfl. eingegliedert ist (glA *Schmidt/Drenseck* aaO Anm. 4 b).

Folgeobjekt: Da für das Erst- und Folgeobjekt ein einheitlicher § 7 b-Begünstigungszeitraum gilt (s. auch Anm. 19), ist auch die Haushaltszugehörigkeit der Kinder einheitlich zu beurteilen; es genügt also, daß die auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit der Kinder beim Erstobjekt vorgelegen hat (glA *a. V.*, DB 1983 S. 1282).

45 b) Auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit

Die Haushaltszugehörigkeit des Kindes muß auf Dauer angelegt sein; ist das Kind während des achtjährigen Begünstigungszeitraums des § 7 b aus dem Haushalt ausgeschieden, so muß die Haushaltszugehörigkeit zuvor auf Dauer angelegt gewesen sein. Nach Abschn. 213 a Abs. 4 Sätze 5–6 EStR 1990 genügt es, „wenn die Haushaltszugehörigkeit in einem früheren VZ innerhalb des für die erhöhten

Absetzungen maßgebenden Begünstigungszeitraums vorgelegen hat und auf Dauer angelegt war. Der Angabe des Steuerpflichtigen, die Haushaltszugehörigkeit sei auf Dauer angelegt gewesen, kann in der Regel ohne nähere Prüfung gefolgt werden“.

Dauer: Darunter ist ein Zeitraum zu verstehen, der bezogen auf eine bestimmte zeitliche Einheit (Maßstab) nicht als kurzfristig oder vorübergehend anzusehen ist. Zeitlicher Maßstab für die Dauer iSd. Satzes 2 Nr. 2 ist uE das Jahr, da die ESt. gem. § 2 Abs. 7 eine Jahressteuer ist und die Grundlagen für ihre Festsetzung also auch bei StErmäßigungen jeweils für ein Kj. zu ermitteln sind. Der achtjährige Begünstigungszeitraum des § 7b ist uE nicht zeitlicher Maßstab für die Dauer; denn der Begünstigungszeitraum spielt nach dem Wortlaut des Satzes 2 Nr. 2 bei bestehender Haushaltszugehörigkeit keine Rolle, nur die beendete (auf Dauer angelegte) Haushaltszugehörigkeit muß innerhalb des Begünstigungszeitraums gelegen haben (im Ergebnis glA *Blümich/Erhard*, § 34f Rz. 95; *Schmidt/Drenseck* XI. § 34f Anm. 4c; *Klöckner/Krudewig/Podehl* aaO).

„Angelegt“ auf Dauer: Wie lange die Haushaltszugehörigkeit bestanden haben muß, um als auf Dauer angelegt gelten zu können, ist nicht geregelt; im Schrifttum wird eine „großzügige Auslegung“ verlangt, um der Zielsetzung des § 34f gerecht zu werden (vgl. *Klöckner/Krudewig/Podehl*, StWa. 1982 S. 52; o. V., DB 1982 S. 456). UE genügt es, dem gesetzlichen Wortlaut Rechnung zu tragen. Satz 2 Nr. 2 verlangt nicht, daß eine Zugehörigkeit auf Dauer „besteht oder bestanden hat“, sondern daß diese Zugehörigkeit auf Dauer „angelegt ist oder war“. Das Gesetz stellt also nicht objektiv auf andauernde Zugehörigkeit, sondern auf eine auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit ab. Die Haushaltszugehörigkeit eines Kindes ist oder war uE immer dann auf Dauer angelegt, wenn der Stpfl. damit rechnen konnte (zum maßgeblichen Zeitpunkt s. u.), das Kind bleibe nicht nur noch kurzfristig oder vorübergehend in seinem Haushalt; entscheidend ist allein, ob die Haushaltszugehörigkeit aus der Sicht des Stpfl. auf Dauer angelegt ist oder war. Auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit liegt uE stets vor, wenn der Stpfl. davon ausgehen konnte, das Kind bleibe noch länger als ein Jahr (über Dauer s. o.) in seinem Haushalt. Die tatsächliche Haushaltszugehörigkeit kann dabei im Einzelfall nur Monate oder Wochen betragen, wenn sie aus der Sicht des Stpfl. auf Dauer angelegt und die Beendigung für ihn nicht vorhersehbar war (glA *Blümich/Erhard* aaO; *Klöckner/Krudewig/Podehl* aaO). Die FinVerw. unterstellt die Angabe des Stpfl., die Haushaltszugehörigkeit sei auf Dauer angelegt gewesen, grundsätzlich als zutreffend (EStR aaO).

Maßgeblicher Zeitpunkt der Prüfung: Die Frage, ob die Haushaltszugehörigkeit eines Kindes auf Dauer angelegt ist oder war, ist nach den Verhältnissen des Kj. zu entscheiden, in dem das Kind erstmals als Kind des Stpfl. gem. § 32 zu berücksichtigen ist. Maßgebend sind uE die Verhältnisse ab Begründung des Kindschaftsverhältnisses bis zum 31. 12. dieses Kj. bzw. der Beendigung; danach eintretende Umstände, Ereignisse und Erkenntnisse sind für die Beurteilung unbeachtlich und nicht rückwirkend einzubeziehen. Insbes. kommt es uE nicht auf den Zeitpunkt des Antrags auf die StErmäßigung des § 34f an.

Beispiel: Ein von seinem Ehegatten getrennt lebender Stpfl. erwirbt am 1. 12. 86 ein Einfamilienhaus, für das er 1986 erhöhte Absetzungen nach § 7b in Anspruch nimmt. Zu seinem Haushalt gehören in diesem Jahr drei Kinder im Alter von 8, 10 und 12 Jahren. Im März 1987 spricht das Familiengericht gem. § 1671 BGB entgegen dem Antrag des Stpfl. die elterliche Sorge über die beiden jüngeren Kinder dem anderen Ehegatten zu, die deshalb in dessen Haushalt übersiedeln. Im Mai 1987 gibt der Stpfl.

seine EStErklärung für 1986 ab und beantragt eine StErmäßigung nach § 34f Abs. 1 von 1200 DM. Denselben Antrag möchte er auch in den Jahren 1987–1993 stellen.

1986: Da uE die Verhältnisse am 31. 12. 86 maßgebend sind, ist dem Stpfl. die StErmäßigung in der beantragten Höhe zu gewähren.

1987–1993: Die beiden jüngeren Kinder zählen beim Stpfl. für § 34f Abs. 1 auch in diesen Jahren mit. Ab 1987 handelt es sich insoweit um Kinder, die zum Haushalt des Stpfl. gehört haben und deren Haushaltszugehörigkeit auf Dauer angelegt war.

Auch bei dem anderen Elternteil, in dessen Haushalt die beiden Kinder gezogen sind, können diese ab 1987 iSd. § 34f Abs. 1 berücksichtigt werden, wenn der andere Elternteil ebenfalls ein § 7b-Objekt bewohnt und abschreibt.

Wird die StErmäßigung des § 34f Abs. 1 im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Objekts, also im ersten Jahr des achtjährigen Begünstigungszeitraums, geltend gemacht (Regelfall), so sind demnach uE bis zum 31. 12. dieses Jahres die aus der Sicht des Stpfl. gegebenen und erkennbaren Verhältnisse dafür maßgebend, ob die Haushaltszugehörigkeit eines vorhandenen Kindes iSd. § 32 auf Dauer angelegt ist. Ist das zu bejahen, so zählen diese Kinder für die restlichen sieben Jahre des Begünstigungszeitraums für § 34f mit, auch wenn sie aus dem Haushalt ausscheiden (uE ausgenommen, wenn das Kindschaftsverhältnis endet, s. Anm. 39).

46–49 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Baukindergeld für § 10e-Objekte vor dem 1. 10. 91

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

50 I. Überblick zu Abs. 2

Abs. 2 stellt die Kinderkomponente zu § 10e dar, gilt also ab VZ 1987 für § 10e-Objekte (zur erstmaligen Anwendung s. Anm. 52). Abs. 3 löst den Abs. 2 bei solchen Objekten ab, für die der durch das StÄndG 1992 verbesserte § 10e gilt, also bei Bauantrag, Vertragsabschluß oder Baubeginn nach dem 30. 9. 91 (s. Anm. 67).

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der StErmäßigung ist nach Abs. 2 Satz 1, daß der Stpfl. die Grundförderung nach § 10e oder nach § 15b BerlinFG in Anspruch nimmt (s. Anm. 53), das Baukindergeld beantragt (s. Anm. 57) und mindestens ein Kind hat (s. Anm. 56), das im Zeitraum der StBegünstigung zum Haushalt des Stpfl. gehört oder gehört hat (s. Anm. 65). Eigennutzung ist bereits Voraussetzung für die Grundförderung nach § 10e und daher in § 34f Abs. 2 kein Tatbestandsmerkmal. Anders als vor 1987 bei § 7b entfällt mit der Beendigung der Eigennutzung der Wohnung die Grundförderung nach § 10e und damit das Baukindergeld nach § 34f Abs. 2 auch dann, wenn dies auf einem Wechsel des Arbeitsorts beruht (anders das § 7b-Baukindergeld nach Abs. 1, s. Anm. 35).

Rechtsfolge ist – wie bei Abs. 1 – eine StErmäßigung in Form eines Abzugs von der StSchuld. Dabei ermäßigt sich die tarifliche ESt. schon ab dem ersten Kind des Stpfl. oder seines Ehegatten um je 600/750/1000 DM (s. Anm. 60; nach Abs. 1 iVm. § 7b erst ab dem zweiten Kind; s. Anm. 28).

51 Einstweilen frei.

II. Rechtsentwicklung des Abs. 2

52

WohnEigFG v. 15. 5. 81 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278): Anfügung des Abs. 2.
StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BGBl. I S. 1093; BStBl. I S. 224): Anhebung der StErmäßigung von 600 DM auf 750 DM je Kind für nach dem 31. 12. 89 hergestellte oder angeschaffte Objekte (§ 52 Abs. 1 und Abs. 26 Satz 1 idF des StReformG 1990), also auch für Ausbauten und Erweiterungen iSd. § 10 e Abs. 2 nach diesem Stichtag.

StÄndG 1991 v. 24. 6. 91 (BGBl. I S. 1322; BStBl. I S. 665): Anhebung des Baukindergeldes in Abs. 2 von 750 DM auf 1000 DM für nach dem 31. 12. 90 hergestellte oder angeschaffte Objekte.

Zeitlicher Anwendungsbereich.

- ▷ *Erstmalige Anwendung*: Maßgebend ist § 52 Abs. 14 EStG 1987, der die erstmalige Anwendung des § 10 e und damit zugleich die des § 34 f Abs. 2 bei § 10 e-Objekten regelt. Danach ist § 34 f Abs. 2 auf ein § 10 e-Objekt erstmals anzuwenden,
 - wenn das Haus oder die Eigentumswohnung nach dem 31. 12. 86 hergestellt (zum Zeitpunkt der Herstellung s. § 6 Anm. 456) oder angeschafft (zum Zeitpunkt der Anschaffung s. § 6 Anm. 279) worden ist oder
 - wenn der Ausbau oder die Erweiterung eines Altbaus (dh. vor dem 1. 1. 87 fertiggestellt) nach dem 31. 12. 86 fertiggestellt worden ist (zu den Begriffen Ausbau und Erweiterung s. § 6 b Anm. 185–186, § 7 b Anm. 225–226).
- ▷ *Letztmalige Anwendung*: Abs. 2 wurde durch Abs. 3 abgelöst, gilt also nicht für Objekte, auf die Abs. 3 erstmals Anwendung findet (s. dazu Anm. 67).

B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 10 e-Baukindergelds (Abs. 2 Satz 1)

I. Voraussetzungen des Abs. 2:

Inanspruchnahme des § 10 e oder § 15 b BerlinFG und Antrag

1. Inanspruchnahme des § 10 e Abs. 1–5 oder des § 15 b BerlinFG

53

Das Baukindergeld nach § 34 f Abs. 2 hängt davon ab, daß der Stpfl. „die Steuerbegünstigung nach § 10 e Abs. 1 bis 5 oder nach § 15 b des Berlinförderungsgesetzes in Anspruch“ nimmt. Inanspruchnahme der StVergünstigung bedeutet, daß dem Stpfl. die Befugnis zur Inanspruchnahme der StBegünstigung zusteht und daß er die StBegünstigung auch tatsächlich ausnutzt. Über unberechtigte Inanspruchnahme oder Wegfall der Befugnis s. Anm. 19.

Die Befugnis zur Inanspruchnahme steht ihm zu, wenn er dem Grunde nach die Voraussetzungen gemäß § 10 e Abs. 1–5 bzw. des § 15 b BerlinFG erfüllt, insbes. also die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken selbst bewohnt und bei ihm noch kein Objektverbrauch eingetreten ist. Das Baukindergeld kann nur innerhalb des 8jährigen Begünstigungszeitraums in Anspruch genommen werden, setzt sich insoweit aber bei Ehegatten mit der Grundförderung gem. § 10 e Abs. 4 Satz 4 bei einem Folgeobjekt fort (s. Anm. 19; über § 7 b-Objekt als Erstobjekt s. Anm. 70). Wie die Grundförderung nach § 10 e steht dem Stpfl. das Baukinder-

geld sowohl im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der selbstgenutzten Wohnung wie auch im Jahr der Veräußerung voll zu.

Tatsächliche Ausnutzung: Tatsächlich nimmt der Stpfl. die StBegünstigung nach § 10 e oder nach § 15 b BerlinFG dann in Anspruch, wenn er in der StErklärung erkennbar den Sonderausgabenabzug vornimmt. Dabei kommt es nicht darauf an, daß er den für ihn zulässigen Höchstbetrag als Sonderausgaben abzieht. Insbesondere wenn er die Nachholmöglichkeit des § 10 e Abs. 3 wahrnehmen und Abzugsbeträge summiert in einem VZ in Ansatz bringen will, so braucht er keine DM als Sonderausgabe abzuziehen (Abschn. 213 a Abs. 2 Satz 4 EStR 1987 = Abs. 3 Satz 2 EStR 1990); es genügt der ausdrückliche Antrag auf Baukindergeld (zum Antragsersfordernis s. Anm. 57).

54, 55 Einstweilen frei.

56 2. Kinder iSd. § 32 Abs. 1–5

Das § 10 e-Baukindergeld setzt voraus, daß der Stpfl. im jeweiligen VZ der Inanspruchnahme estl. gem. § 32 Abs. 1 bis 5 zu berücksichtigende Kinder hat (s. Anm. 39 und Erl. zu § 32). Weitere Voraussetzung ist, daß diese Kinder zum Haushalt des Stpfl. gehören oder im Begünstigungszeitraum gehört haben und daß die Haushaltszugehörigkeit auf Dauer angelegt ist oder war (s. Anm. 65).

57 3. Antrag auf Baukindergeld

§ 34 f Abs. 2 verlangt wie Abs. 1 einen ausdrücklichen Antrag des Stpfl. auf das Baukindergeld, und zwar für jedes Jahr einen neuen Antrag (s. Anm. 22). Erhält der Stpfl. wegen eines Kindes einen Kinderfreibetrag und ist dem FA die auf die Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit des Kindes aus anderen Unterlagen bekannt, so ist die Antragstellung zu unterstellen (BMF v. 15. 5. 87, BStBl. I S. 434 Tz. 42). Ergibt sich das Merkmal der auf Dauer angelegten Haushaltszugehörigkeit nicht erkennbar aus der StErklärung, so soll der Stpfl. nach dem Vorliegen dieses Merkmals gefragt und gem. § 89 AO ggf. die Antragstellung angeregt werden (BMF aaO).

Die FinVerw. hat für das § 7 b-Baukindergeld eine Billigkeitsregelung für die nachträgliche Berücksichtigung getroffen, sofern der Stpfl. den Antrag versehentlich unterlassen hat (s. Anm. 22); grundsätzlich ist jedoch der Antrag nicht nachholbar.

58, 59 Einstweilen frei.

60

II. Rechtsfolgen des Abs. 2: Steuerermäßigung ab dem ersten Kind

Ermäßigung der tariflichen ESt.: Baukindergeld besteht in einer Ermäßigung der um die gesonderten StErmäßigungen (ausgenommen § 34 g und § 35) geminderten tariflichen ESt. Zum Ausgangsbetrag für den StAbzug s. im einzelnen Anm. 25. Der Steuerabzug kann höchstens zu einer Steuer 0 DM führen. Wirkt sich die StErmäßigung nicht oder nicht voll aus, so kann sie nicht in späteren Jahren nachgeholt werden (anders bei Objekten nach dem Stichtag 30. 9. 91 gem. Abs. 3 Sätze 3–4; s. Anm. 78–81).

600 DM ab dem ersten Kind: Der Ermäßigungsbetrag beträgt für vor dem 1. 1. 90 hergestellte oder angeschaffte Objekte 600 DM (§ 52 Abs. 26 Satz 1 idF des StReformG 1990). Er vervielfältigt sich mit der Anzahl der zu berücksichtigenden Kinder iSd. § 32 Abs. 1–5 (s. dazu Anm. 41).

750 DM ab dem ersten Kind: Für nach dem 31. 12. 89 hergestellte oder angeschaffte Objekte sind 750 DM je Kind von der EStSchuld abziehbar (s. Anm. 2 und 52, dort auch zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung).

1000 DM ab dem ersten Kind: Für nach dem 31. 12. 90 hergestellte oder angeschaffte Objekte beträgt der Abzugsbetrag 1000 DM je Kind (s. Anm. 52).

Einstweilen frei.

61–64

C. Weitere Voraussetzungen des § 10e-Baukindergelds: Haushaltszugehörigkeit der Kinder (Abs. 2 Satz 2)

65

Wie schon für das 7b-Baukindergeld nach Abs. 1 ist es ab 1987 nicht nur Voraussetzung, daß das Kind estl. gem. § 32 Abs. 1–5 zu berücksichtigen ist, sondern auch, daß es zum Haushalt des Stpfl. gehört oder in dem für die Steuerbegünstigung maßgebenden Zeitraum gehört hat, wenn diese Zugehörigkeit auf Dauer angelegt ist oder war (Abs. 2 Satz 2).

Zum Haushalt des Stpfl. gehört (hat) ein Kind, wenn es bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Stpfl. dessen Wohnung teilt oder sich mit seiner Einwilligung vorübergehend außerhalb seiner Wohnung aufhält (s. im einzelnen Anm. 44–45).

Auf Dauer angelegte Haushaltszugehörigkeit: Es genügt, daß die Haushaltszugehörigkeit in einem früheren VZ innerhalb des Begünstigungszeitraums vorgelegen hat und auf Dauer angelegt war. Der Angabe des Stpfl., die Haushaltszugehörigkeit sei auf Dauer angelegt gewesen, hat das FA in der Regel ohne nähere Prüfung zu folgen (s. im einzelnen Anm. 45).

Einstweilen frei.

66

Erläuterungen zu Abs. 3: Baukindergeld für § 10e-Objekte nach dem 30. 9. 91

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

67

Überblick: Für Objekte, für die der Stpfl. die StBegünstigung nach § 10e idF des StÄndG 1992 in Anspruch nehmen kann, richtet sich die Gewährung des Baukindergeldes nicht nach Abs. 2, sondern nach Abs. 3. Die Höhe des Baukindergeldes ist mit 1000 DM unverändert geblieben. Unterschiede zwischen Abs. 2 und Abs. 3 ergeben sich nur insoweit, wie die Voraussetzungen für die Grundförderung nach § 10e durch das StÄndG 1992 sich ihrerseits geändert haben (so zB Wegfall bei Besserverdienenden gem. § 10e Abs. 5 a) sowie durch die in Abs. 3 Sätze 3 und 4 eingeräumten Möglichkeiten, Baukindergeld, das sich mangels ausreichender ESt. nicht steuerentlastend ausgewirkt hat, rück- oder vorzutragen (s. Anm. 78–81). Außerdem ist das Baukindergeld jetzt gem. Abs. 4 Satz 1 auf die Höhe der Bemessungsgrundlage begrenzt (s. Anm. 89).

Rechtswirkung: Abs. 3 wurde durch StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146) neu gefaßt; der bisherige Abs. 3 (Objektbegrenzung auf ein Objekt im Kj.) wurde neuer Abs. 4 Satz 2.

Erstmalige Anwendung: § 34f Abs. 3 ist auf § 10e-Objekte anzuwenden

- im Falle der Herstellung, wenn der Stpfl. nach dem 30. 9. 91 den Bauantrag gestellt (s. dazu § 7 Anm. 410; § 21 a Anm. 233–234) oder mit der Herstellung begonnen (s. dazu § 6 Anm. 456; § 6 b Anm. 234–244) hat,
- im Falle der Anschaffung, wenn der Stpfl. das Objekt aufgrund eines nach dem 30. 9. 91 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags (s. dazu § 7 Anm. 495; § 21 a Anm. 235) oder gleichgestellten Rechtsakts (s. dazu § 21 a Anm. 235) angeschafft hat oder, falls der Vertragsabschluß vor diesem Stichtag lag, wenn mit der Herstellung des angeschafften Objekts nach dem 30. 9. 91 begonnen worden ist (§ 52 Abs. 24 Satz 4 iVm. Abs. 14 Satz 3 idF des StÄndG 1992).

68 Einstweilen frei.

B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des § 10e-Baukindergelds (Abs. 3 Satz 1)

I. Voraussetzungen des Abs. 3: Inanspruchnahme des § 10e Abs. 1, 2, 4 und 5 und Antrag

69 1. Inanspruchnahme des § 10e Abs. 1, 2, 4 und 5

Es handelt sich um die Inanspruchnahme des § 10e Abs. 1, 2, 4 und 5 idF des StÄndG 1992, also für § 10e-Objekte nach dem Stichtag 30. 9. 91 (für Bauantrag, Vertragsabschluß oder Baubeginn; s. Anm. 67). Wie bei Abs. 2 bedeutet Inanspruchnahme, daß dem Stpfl. einerseits die Befugnis zur Inanspruchnahme der Grundförderung zusteht und daß er die Grundförderung zum anderen auch tatsächlich ausnutzt (s. dazu Anm. 53). Unterschiede zu Abs. 2 ergeben sich aber dadurch, daß die Grundförderung seit dem StÄndG 1992 unter dem Vorbehalt des § 10e Abs. 5 a steht, wonach die Sonderausgabenabzugsbeträge nur für die VZ in Anspruch genommen werden können, in denen der Gesamtbetrag der Einkünfte 120 000 DM/240 000 DM (Einzel-/Zusammenveranlagte) nicht übersteigt; ferner verweist § 34f Abs. 3 ausdrücklich nicht auf § 10e Abs. 3 (Nachholung der Grundförderung). Im einzelnen:

Wegfall des Baukindergelds bei Überschreiten der Einkunftsgrenzen: Übersteigt der Gesamtbetrag der Einkünfte 120 000 DM/240 000 DM (Einzel-/Zusammenveranlagte), so entfällt gem. § 10e Abs. 5 a Satz 1 die Grundförderung nach § 10e Abs. 1 oder Abs. 2 und deshalb auch das Baukindergeld nach § 34f Abs. 3; der Wegfall von Grundförderung und Baukindergeld beschränkt sich auf diejenigen VZ innerhalb des Begünstigungszeitraums, in denen die Höchstgrenze überschritten wird.

Keine Verweisung auf § 10e Abs. 3: Für die Inanspruchnahme des Baukindergelds genügt es nicht, daß der Stpfl. von der Nachholmöglichkeit gem. § 10e Abs. 3 Satz 1 Gebrauch macht, wobei er in einem VZ des Begünstigungszeitraums nicht ausgenutzte Abzugsbeträge in einem späteren VZ des Begünstigungszeitraums nachholen kann. Vielmehr muß der Stpfl. im Jahr der Nachholung berechtigt sein, die Grundförderung gem. § 10e Abs. 1 und Abs. 2 in

Anspruch zu nehmen. Ist das nicht der Fall (zB weil er im Nachholjahr die Einkunftsgrenzen des § 10 e Abs. 5 a übersteigt), so entfällt das Baukindergeld gem. § 34 f Abs. 3, und zwar selbst dann, wenn man der Auffassung ist, daß für die Nachholung des SA-Abzugs nach § 10 e Abs. 3 im VZ der Nachholung die Voraussetzungen für die Grundförderung nicht vorliegen müssen (zur Streitfrage s. § 10 e Anm. 266; vgl. auch *Stubermann*, NWB F. 3 b S. 3975; *Littmann/Stephan*, § 34 f Rn. 42 a).

Einstweilen frei. Frühere Anm. 70 jetzt Anm. 92.

70

2. Kinder iSd. § 32 Abs. 1–5

71

Über die im jeweiligen VZ der Inanspruchnahme estl. gem. § 32 Abs. 1–5 zu berücksichtigenden Kinder s. im einzelnen die Erl. zu § 32. Im Rahmen des § 34 f Abs. 3 ist insofern zu unterscheiden:

- Im VZ 1991 gilt der Kindbegriff des § 32 Abs. 3 vor dessen Änderung durch das StÄndG 1992, dh. von Amts wegen und ohne sonstige Anforderungen gem. § 32 Abs. 4 werden nur Kinder bis zum 16. Lebensjahr berücksichtigt.
- Ab VZ 1992 wird gem. § 32 Abs. 3 idF des StÄndG 1991 (ohne weitere Anforderungen gem. § 32 Abs. 4) für das Baukindergeld jedes Kind bis zum 18. Lebensjahr berücksichtigt.

3. Antrag auf Baukindergeld

72

Es gelten die Ausführungen zu § 34 f Abs. 1 und Abs. 2 (s. Anm. 22 und 57).

II. Rechtsfolgen des Abs. 3: StErmäßigung von 1000 DM ab dem ersten Kind

73

Wie zuletzt auch nach § 34 f Abs. 2 beträgt der Ermäßigungsbetrag pro Kind 1000 DM. Zum Ausgangsbetrag für den StAbzug s. im einzelnen Anm. 25. Im Abzugsjahr kann der StAbzug höchstens zu einer Steuer 0 DM führen. § 34 f Abs. 3 Sätze 3 und 4 geben jedoch die Möglichkeit, den nicht oder nicht voll ausgenutzten Ermäßigungsbetrag in die beiden vorangegangenen VZ rückzutragen oder in spätere VZ vortragen zu können (s. Anm. 78–81).

Einstweilen frei.

74

C. Weitere Voraussetzungen des § 10 e-Baukindergelds: Haushaltszugehörigkeit der Kinder (Abs. 3 Satz 2)

75

Abs. 3 Satz 2 ist wortgleich mit Abs. 2 Satz 2, der wiederum Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 entspricht. Insoweit wird auf Anm. 65 und insbesondere Anm. 44–45 verwiesen.

Einstweilen frei.

76, 77

D. Rücktrag der StErmäßigung (Abs. 3 Satz 3)

Soweit sich der Betrag der StErmäßigung nach Abs. 3 Satz 1 bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt. nicht steuerentlastend auswirkt, ist er für Objekte nach dem 30. 9. 91 (s. Anm. 67) von der tariflichen ESt. der zwei vorangegangenen VZ abzuziehen (Abs. 3 Satz 3). Über den Vortrag gem. Abs. 3 Satz 4 s. Anm. 81. Der Rück- und Vortrag der StErmäßigung soll die volle Ausnutzung des Baukindergelds sicherstellen (BTDrucks. 12/1506 S. 172), wird aber – uE zu Recht – als weitere unnötige Komplizierung des StRechts kritisiert (vgl. *B. Meyer*, FR 1992 S. 284; *Märkle/Franz*, BB 1992 S. 966: unmittelbare Vergütung des die tariflich St. übersteigenden Baukindergelds wäre vorzuziehen; glA *Littmann/Stephan*, § 34 f Rn. 42 b).

Voraussetzungen des Rücktrags: Die StErmäßigung wirkt sich bei der Ermittlung der festzusetzenden ESt. nicht steuerentlastend aus, wenn die (um die sonstigen StErmäßigungen geminderte) tarifliche ESt. im Abzugsjahr bei einem Kind niedriger als 1 000 DM ist, bei zwei Kindern niedriger als 2 000 DM usw. Für Objekte mit Bauantrag/Vertragsabschluß/Baubeginn nach dem 30. 9. 91 (s. Anm. 67) ist dann der Rücktrag auf den zweiten oder ersten vorangegangenen VZ vorzunehmen (s. u.). Weitere Voraussetzungen verlangt der Rücktrag nicht, insbesondere müssen im Rücktragsjahr nicht bereits die Voraussetzungen des § 34 f vorgelegen haben (glA *B. Meyer*, FR 1992 S. 284; *Stuhrmann*, NWB F. 3 b S. 3976; *Littmann/Stephan*, § 34 f Rn. 42 e). Der Stpfl. muß aber Baukindergeld beantragt haben (s. Anm. 22, 57, 72); daß der Rücktrag von Amts wegen vorzunehmen ist (s. u.), ändert nichts am Antragserfordernis. Der SA-Abzug nach § 10 e sowie nach § 10 d geht gesetzessystematisch (§ 2 Abs. 4 und Abs. 6) dem Rücktrag (oder dem Vortrag nach Abs. 3 Satz 4) vor (glA *Wewers*, DB 1992 S. 708; *Littmann/Stephan* aaO Rn. 42 d; *B. Meyer*, FR 1993 S. 261).

Abzug von der tariflichen ESt. der zwei vorangegangenen VZ: Der Rücktrag ist von Amts wegen vorzunehmen. Der Stpfl. kann allerdings wählen, in welchen der beiden VZ der Rücktrag erfolgen soll; das Gesetz schreibt eine Abzugsreihenfolge insoweit nicht vor (glA *B. Meyer*, FR 1992 S. 284; *Stuhrmann* aaO S. 3976; *Littmann/Stephan* aaO Rn. 42 c; aA *Wewers* aaO). Dagegen besteht kein Wahlrecht zwischen Rücktrag und Vortrag (s. Anm. 81). Gem. § 57 Abs. 6 ist in den neuen Bundesländern der Rücktrag bis auf für die zweite Hälfte des VZ 1990 festgesetzte ESt. möglich, im übrigen Bundesgebiet bis VZ 1989 (§ 52 Abs. 24 Satz 4 iVm. Abs. 14 Satz 3).

79, 80 Einstweilen frei.

81 E. Vortrag der StErmäßigung in die Folgejahre (Abs. 3 Satz 4)

Kann die StErmäßigung weder im Jahr der Antragstellung (nach Abs. 3 Satz 1) noch in beiden vorangegangenen VZ (nach Abs. 3 Satz 3) voll ausgenutzt werden, so kann sie für Objekte nach dem 30. 9. 91 (s. Anm. 67) bis zum Ende des Abzugszeitraums iSd. § 10 e und in den zwei folgenden VZ abgezogen werden. Insgesamt wird dadurch das Abzugsverfahren auf zwölf Jahre gestreckt (zwei Rücktragsjahre, achtjähriger Begünstigungszeitraum gem. § 10 e, zwei weitere Vortragsjahre).

Voraussetzungen des Vortrags: Voraussetzung des Vortrags der StErmäßigung nach Abs. 3 Satz 4 ist, daß die beantragte (s. Anm. 78) StErmäßigung weder im Abzugsjahr nach Abs. 3 Satz 1 noch in den beiden vorangegangenen VZ im Wege des Rücktrags nach Abs. 3 Satz 3 voll berücksichtigt werden kann. Insoweit

besteht für den Stpfl. kein Wahlrecht zwischen Rücktrag und Vortrag (glA *B. Meyer*, FR 1992 S. 284; *ders.*, FR 1993 S. 260; *Littmann/Stephan*, § 34 f Rn. 42 d). Ebenso wie beim Vortrag ist es auch für den Rücktrag nicht Voraussetzung, daß im Vortragjahr noch die Voraussetzungen des § 34 f vorliegen (zB weil der Stpfl. das Objekt bereits veräußert hat oder nicht mehr selbst nutzt; glA *B. Meyer* aaO; *Littmann/Stephan* aaO; *Wewers*, DB 1992 S. 708; aA *Lademann/Boeker*, § 34 f Anm. 60 c: abgekürzter Abzugszeitraum maßgebend).

Durchführung des Vortrags: Wie der Rücktrag ist auch der Vortrag von Amts wegen vorzunehmen. Mangels einer § 10 d Abs. 2 Satz 2 entsprechenden Regelung kann der Stpfl. jedoch wählen, in welchen VZ der nicht ausgeschöpfte Abzugsbetrag vorgetragen werden soll (glA *B. Meyer* aaO; *Littmann/Stephan* aaO; aA *Wewers* aaO; *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 6).

Einstweilen frei.

82, 83

F. Änderung bereits erlassener StBescheide zum Zweck des Vor- und Rücktrags (Abs. 3 Satz 5)

I. Bescheidänderung (Satz 5, 1. Halbs.)

84

Ist für einen VZ bereits ein StBescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als die StErmäßigung nach den Sätzen 3 und 4 zu gewähren oder zu berichtigen ist (Satz 5, 1. Halbs.).

Bereits erlassener StBescheid: Die Vorschrift hat nur Relevanz, wenn der StBescheid bestandskräftig geworden ist; noch nicht bestandskräftige oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende StBescheide sowie vorläufige StBescheide können ohnehin noch geändert werden. Bei bereits bestandskräftigen StBescheiden ist die Vorschrift erforderlich, weil §§ 172 ff. AO hinsichtlich des § 10 e-Rücktrags keine Änderungsbefugnis geben, insbesondere ist der Antrag keine neue Tatsache iSd. § 172 Satz 1 Nr. 1 AO und kein rückwirkendes Ereignis gem. Satz 1 Nr. 2 AO.

Änderung im Umfang der StErmäßigung nach den Sätzen 3 und 4: Das Änderungsrecht des Abs. 3 Satz 5 ist punktuell beschränkt auf die Durchführung des Rücktrags und des Vortrags des Baukindergelds gem. Abs. 3 Sätze 3 und 4; im übrigen ist der bestandskräftige StBescheid nicht abänderbar. Dem FA steht im Falle einer solchen Bescheidänderung allerdings das Recht gem. § 177 AO zu, Rechtsfehler zu berichtigen. Vgl. auch *B. Meyer*, FR 1993 S. 260 mit Beispielen.

II. Verjährungsfristen (Satz 5, 2. Halbs.)

85

Bei der Bescheidänderung zum Zwecke des Rück- und Vortrags des Baukindergelds enden die Verjährungsfristen nicht, bevor die Verjährungsfrist für den VZ abgelaufen ist, für den die StErmäßigung nach § 10 e Abs. 1, 2, 4 und 5 beantragt worden ist. Bedeutung hat die Vorschrift regelmäßig nur, wenn sich die tarifliche ESt. eines Jahres im Laufe des achtjährigen Begünstigungszeitraums nachträglich ändert, zB als Folge einer betriebsnahen Veranlagung oder einer Außenprüfung. In diesem Fall kann insbesondere für die beiden Rücktragsjahre vor dem Jahr der Antragstellung bereits Verjährung eingetreten sein.

Einstweilen frei.

86–88

Erläuterungen zu Abs. 4: Begrenzung des Baukindergelds auf die Höhe der Bemessungsgrundlage und auf ein Objekt

89 A. Begrenzung auf die Höhe der Bemessungsgrundlage (Abs. 4 Satz 1)

Das Baukindergeld für § 10 e-Objekte kann der Stpfl. insgesamt nur bis zur Höhe der Bemessungsgrundlage der Abzugsbeträge nach § 10 e Abs. 1 oder 2 in Anspruch nehmen (Abs. 4 Satz 1).

Bedeutung der Vorschrift: Die durch StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 in das Gesetz neuaufgenommene Vorschrift beendet die bisher mögliche Übersubventionierung insbesondere bei Ausbauten und Erweiterungen durch Inanspruchnahme des § 34 f (vgl. BTDrucks. 12/1368 S. 17). Bislang konnte der Abzugsbetrag von 1000 DM pro Kind auch dann ungekürzt in Anspruch genommen werden, wenn die begünstigte Ausbau- oder Erweiterungsmaßnahme nur mit vergleichsweise geringem Herstellungsaufwand verbunden war. Ein Dachgeschoßausbau mit einem Kostenaufwand von wenigen tausend DM brachte bei nur einem Kind über den gesamten achtjährigen Begünstigungszeitraum einen StVorteil von 8000 DM, bei zwei Kindern von 16 000 DM usw. Nunmehr ist der Gesamtbetrag der StErmäßigung auf die tatsächlich aufgewendeten Herstellungskosten begrenzt.

Erstmalige Anwendung: Die Begrenzung des Baukindergelds auf die Höhe der tatsächlich aufgewendeten Herstellungs- oder Anschaffungskosten ist erstmals für nach dem 31. 12. 91 hergestellte oder angeschaffte Objekte anzuwenden.

Abzugsbeträge nur bis zur Höhe der Bemessungsgrundlage: Bemessungsgrundlage der Abzugsbeträge nach § 10 e Abs. 1 oder 2 sind die tatsächlich aufgewendeten Herstellungs- oder Anschaffungskosten (bei Ausbauten s. § 10 e Anm. 233–234). Der Stpfl. kann die Abzugsbeträge von 1000 DM je Kind innerhalb des achtjährigen Begünstigungszeitraums nur bis zu dem VZ in Anspruch nehmen, in dem die kumulierten Abzugsbeträge die aufgewendeten Herstellungs- oder Anschaffungskosten erreicht haben.

Beispiel: Ein Ehepaar hat vier Kinder unter 14 Jahren. Im Jahr 1993 bauen sie im Dachgeschoß mit einem Fremdaufwand von 14000 DM zwei Wohnräume aus. Sie beantragen dafür die StErmäßigung nach § 10 e Abs. 2 und das Baukindergeld nach § 34 f Abs. 3.

Gem. § 34 f Abs. 4 Satz 1 kann das Baukindergeld in Höhe von je 4000 DM in den VZ 1993, 1994 und 1995 in voller Höhe wahrgenommen werden. Im VZ 1996 kommt nur noch ein Baukindergeld in Höhe von 2000 DM zum Abzug, ab VZ 1997 entfällt die StErmäßigung ganz.

Der Auffassung von *Stubermann* (NWB F. 3 b S. 3976), in diesen Fällen könne der Stpfl. den Gesamtbetrag (im Beispielsfall 14000 DM) nach seinem Belieben auf den achtjährigen Abzugszeitraum verteilen (im Beispielsfall also jährlich 1750 DM), ist uE nicht zu folgen, da § 34 f Abs. 3 Satz 1 die Höhe des jährlich pro Kind in Abzug zu bringenden Baukindergelds mit 1000 DM gesetzlich festschreibt (glA *B. Meyer*, FR 1992 S. 285).

90, 91 Einstweilen frei.

B. Objektbegrenzung auf ein Objekt im Kalenderjahr (Abs. 4 Satz 2)

92

Nach Abs. 4 Satz 2 (früher Abs. 3; s. dazu Anm. 67) kann der Stpfl. „die Steuerermäßigung nach den Absätzen 1, 2 und 3 Satz 1 . . . im Kalenderjahr nur für ein Objekt in Anspruch nehmen“.

Im Kj. nur ein Objekt: Abs. 4 Satz 2 begrenzt das Baukindergeld bei jedem Stpfl. (s. dazu unten) auf ein Objekt im Kj. Dadurch schließt die Vorschrift aus

- eine gleichzeitige Inanspruchnahme des § 7 b-Baukindergelds nach Abs. 1 und des § 10 e-Baukindergelds nach Abs. 2 oder 3,
- eine doppelte Inanspruchnahme des § 10 e-Baukindergelds für zwei § 10 e-Objekte.

Bei einem Umzug von einem Objekt in ein anderes wird das Baukindergeld auch im Umzugsjahr nur einmal gewährt.

Eine zweifache Inanspruchnahme des Baukindergelds erfordert also, daß die Voraussetzungen für die Grundförderung nach § 7 b bzw. § 10 e (mit oder ohne zeitlicher Unterbrechung) nacheinander eintreten; dann kann Baukindergeld bis maximal 16 Jahre in Anspruch genommen werden (s. Anm. 7 und 19). Hat der Stpfl. bislang § 7 b-Baukindergeld nach Abs. 1 erhalten und erfüllt er in einem VZ ab 1987 zugleich die Voraussetzungen des § 10 e, kann er nur dann auf das § 10 e-Baukindergeld (schon ab dem ersten Kind) umstellen, wenn das § 10 e-Objekt ein Folgeobjekt des § 10 e-Objekts ist (vgl. § 10 e Abs. 4 Satz 7 iVm. § 7 b Abs. 5 Satz 4; aA *B. Meier*, NSt. Grundstücke, Selbstgenutztes Wohneigentum, Darst. 1 Satz 23; ab VZ 1987 Übergang zu § 34 f Abs. 2 statthaft, da Abs. 1 gegenüber Abs. 2 subsidiär sei).

Ein freies Wahlrecht für den Stpfl., von § 34 f Abs. 1 auf den günstigeren § 34 f Abs. 2 (StErmäßigung schon ab dem ersten Kind, s. Anm. 60) überzugehen, läßt sich § 34 f nicht entnehmen (aA wohl *Schmidt/Drenseck* XI. § 34 f Anm. 2 d; offengelassen durch BFH v. 4. 10. 90 X R 54/90, BStBl. II 1991 S. 221). Grundsätzlich kann das Baukindergeld nur für das Objekt beansprucht werden, für das es zuerst geltend gemacht wurde (BFH v. 3. 5. 83 VIII R 23/80, BStBl. II S. 457 betr. § 7 b; *Blümich/Erhard*, § 34 f Rz. 114). Nur wenn das zweite Objekt ein Folgeobjekt iSd. § 10 e Abs. 4 Satz 4 ist, also das § 7 b-Erstobjekt dem Stpfl. nicht mehr zuzurechnen ist (§ 10 e Abs. 4 Satz 7 iVm. § 7 b Abs. 5 Satz 4), kann der Stpfl. auf das Baukindergeld nach § 34 f Abs. 2 übergehen.

Der Steuerpflichtige: Bei dauernd getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten kann uU in einem Kj. eine doppelte Gewährung des Baukindergelds in Betracht kommen. Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 sind bei Zusammenveranlagung gem. § 26 b als ein Stpfl. zu behandeln, was ein doppeltes Baukindergeld ausschließt. Bei getrennter Veranlagung ist das Baukindergeld gem. § 26 a Abs. 2 Satz 4 aufzuteilen, kann sich also auch nicht verdoppeln (s. Anm. 7).

Einstweilen frei.

93–99

ABC zum Baukindergeld

Abschreibungsbefugnis des Stpfl. nach § 7b: s. Anm. 19.

Antrag: Zum Antragsserfordernis s. Anm. 22, 57 und 72. Zur Gewährung von Baukindergeld ohne Antrag aus Billigkeitsgründen s. Anm. 22 aE.

Ausbau: s. Anm. 16 und 33. Zur Begrenzung des Abzugsbetrags s. Anm. 89.

Berechnung des Baukindergelds: s. Anm. 25 und 28. Haben die Voraussetzungen für die Gewährung des Baukindergelds nicht im gesamten KJ, vorgelegen (zB im Jahr der Anschaffung oder Veräußerung oder bei teilweiser Fremdnutzung des Objekts), so wird das Baukindergeld gleichwohl in voller Höhe von 600/750/1000 DM je Kind abgezogen; eine zeitanteilige Kürzung ist nach dem Wortlaut des § 34f ausgeschlossen (s. Anm. 28).

Beschränkt Stpfl.: s. Anm. 5.

Ehegatten: Zur Abzugsberechtigung s. Anm. 7.

Erhöhte Absetzungen nach § 7b oder § 15 BerlinFG: Zum Begriff der erhöhten Absetzungen s. Anm. 16; zur Abschreibungsbefugnis s. Anm. 19; zur tatsächlichen Inanspruchnahme s. Anm. 20. Die Restwertabschreibungen nach § 7b und die degressiven Abschreibungen nach § 7 Abs. 5 sind keine erhöhten Absetzungen (s. Anm. 16).

Erstattungsanspruch: § 34f kann bei negativer StSchuld nicht zu einem Erstattungsanspruch führen (s. Anm. 3, 11, 60).

Erstmalige Anwendung: Über erstmalige Zahlung des Baukindergelds bei § 7b-Objekten s. Anm. 14, bei § 10 e-Objekten s. Anm. 52 und 67.

Erweiterung: s. „Ausbau“.

Ferienwohnung: s. „Wochenendwohnung“.

Folgeobjekt: Bei Übertragung der Grundförderung nach § 7b oder § 10 e setzt sich das Baukindergeld für den restlichen Begünstigungszeitraum beim Folgeobjekt fort (s. Anm. 19 und 53).

Gesellschaften: s. Anm. 5.

Haushaltszugehörigkeit: s. Anm. 44 und 65. Die Haushaltszugehörigkeit eines Kindes muß lediglich in einem Jahr des Begünstigungszeitraums bestanden haben (s. Anm. 44). Allerdings muß sie auf Dauer angelegt (gewesen) sein (s. Anm. 45).

Kind: Zur Änderung des Kindbegriffs bei § 7b-Objekten s. Anm. 39, dort auch zur Übergangsregelung. Die Zahl der in einem VZ zu berücksichtigenden Kinder bestimmt sich nach den Kindschaftsverhältnissen dieses VZ. Veränderungen der Kindschaftsverhältnisse erhöhen oder mindern also das Baukindergeld (s. Anm. 42). Dagegen hat der Wegfall der Haushaltszugehörigkeit eines Kindes keinen Einfluß auf das Baukindergeld (s. Anm. 44).

Lohnsteuerverfahren: Ab 1987 ist das Baukindergeld im Rahmen des Freibetrags gem. § 39 a Abs. 1 Nr. 6 auf der LStKarte eintragbar, auch das Baukindergeld gem. Abs. 1 für § 7b-Objekte (s. Anm. 11).

Mindest-AfA nach § 7a Abs. 3 von 2 vH: Der Ansatz der Mindest-AfA nach § 7a Abs. 3 stellt die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7b dar, wenn der Stpfl. zugleich den ausdrücklichen Antrag auf Baukindergeld stellt (str.; s. Anm. 20). Die StErmäßigung nach § 34f ist rückgängig zu machen, wenn im

8jährigen Begünstigungszeitraum niemals Abschreibungen über 2 vH vorgenommen werden.

Nachholung der erhöhten Absetzungen nach § 7 b Abs. 3 oder des Sonderausgabenabzugs nach § 10 e Abs. 3: zu § 7 b s. Anm. 19 aE und Anm. 20; zu § 10 e s. Anm. 53. Eine nicht (voll) sich auswirkende StErmäßigung gem. § 34 f Abs. 1 und 2 ist nicht in späteren Jahren nachholbar (s. Anm. 13 und 60). Dagegen ist für § 10 e-Objekte iSd. § 34 f Abs. 3 die nicht ausgenutzte StErmäßigung rück- und vortragsfähig (s. Anm. 78 und 81).

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken: Bei § 7 b-Objekten s. Anm. 32–35, bei § 10 e-Objekten s. Anm. 50.

Nutzungsberechtigte: Zur Anwendung des Abs. 1 iVm. § 7 b auf Nutzungsberechtigte s. Anm. 8. Zur Anwendung des Abs. 2 iVm. § 10 e auf Nutzungsberechtigte s. Anm. 9.

Objektbegrenzung: Baukindergeld kann der Stpfl. im Kj. nur für ein Objekt in Anspruch nehmen (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 92). Über Verdoppelung des Baukindergelds s. Anm. 7, 19 und 70.

Rechtsnachfolger: Bei unentgeltlicher Übertragung geht mit der Abschreibungsbefugnis nach § 7 b auch die Abzugsberechtigung für das Baukindergeld gem. § 11 d Abs. 1 EStDV auf den Rechtsnachfolger über (s. Anm. 6). Die Abzugsberechtigung nach § 10 e geht nach hM nur bei Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger über, damit auch Übergang des Baukindergelds (s. Anm. 6).

Rücktrag der StErmäßigung: Kann sich der Abzugsbetrag bei Objekten nach dem 30. 9. 91 nicht oder nicht voll steuerentlastend auswirken, so ist er von der tariflichen ESt. der zwei vorangegangenen VZ abzuziehen (Rücktrag gem. Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 78).

Übergangsregelungen: Zur Übergangsregelung wegen Änderung des Kindbegriffs ab VZ 1986 s. Anm. 39. Zur Übergangsregelung wegen Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung und Fortzahlung des Baukindergelds für § 7 b-Objekte ab VZ 1987 s. Anm. 14.

Umbau: s. Anm. 16 und 33.

Unberechtigte Inanspruchnahme des § 7 b oder § 10 e: s. Anm. 19 und 53.

Veranlagungsverfahren: Über Verfahrensfragen s. Anm. 11.

Verjährung: Über Bescheidänderung und Verjährungsfristen beim Rücktrag des Baukindergelds s. Anm. 84–85.

Vermietung: Teilweise Vermietung des Objekts im Kj. führt nicht zu einer Kürzung des Baukindergelds (str.; s. Anm. 34).

Vortrag der StErmäßigung: Kann der Abzugsbetrag weder im Jahr der Antragstellung noch in den beiden vorangegangenen VZ voll berücksichtigt werden, so ist er gem. Abs. 3 Satz 4 in die beiden folgenden VZ vorzutragen und dort abzuziehen (s. Anm. 81).

Wechsel des Arbeitsortes: Kein Wegfall des Baukindergelds bei § 7 b-Objekten gem. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (s. Anm. 35). Bei § 10 e-Objekten entfällt das Baukindergeld nach Abs. 2 auch dann, wenn dies auf einem Wechsel des Arbeitsorts beruht, da in diesen Fällen auch die Grundförderung nach § 10 e endet (s. Anm. 50).

Wochenendwohnung: Für eine nach § 7 b beschriebene Wochenend- oder Ferienwohnung kann das Baukindergeld nach Abs. 1 beansprucht werden (s. Anm. 33). § 10 e Abs. 1 Satz 2 schließt Ferienwohnungen oder Wochenendwoh-

nungen ausdrücklich von der Grundförderung und damit auch vom Baukindergeld nach Abs. 2 aus.

Wohnzwecke: Über Nutzung zu Wohnzwecken s. Anm. 33. Über „eigene“ Wohnzwecke s. Anm. 34.

Zweitwohnung: s. „*Wochenendwohnung*“.