

§ 7 d

idF des EStG 1979 v. 21. 6. 1979 (BGBl. I S. 721; BStBl. I S. 379),
geändert durch Ges. zur Änderung u. Vereinfachung des EStG u. and. Ges. v.
18. 8. 1980 (BGBl. I S. 1537; BStBl. I S. 581)

Erhöhte Absetzungen für Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen

(1) ¹Bei abnutzbaren beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die Voraussetzungen des Absatzes 2 vorliegen und die nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 angeschafft oder hergestellt worden sind, können abweichend von § 7 im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung bis zu 60 vom Hundert und in den folgenden Wirtschaftsjahren bis zur vollen Absetzung jeweils bis zu 10 vom Hundert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden.

²Nicht in Anspruch genommene erhöhte Absetzungen können nachgeholt werden. ³Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die vor dem 1. Januar 1991 entstanden sind, können abweichend von § 7 a Abs. 1 so behandelt werden, als wären sie im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung entstanden.

(2) Die erhöhten Absetzungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. die Wirtschaftsgüter in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen unmittelbar und zu mehr als 70 vom Hundert dem Umweltschutz dienen und
2. die von der Landesregierung bestimmte Stelle bescheinigt, daß
 - a) die Wirtschaftsgüter zu dem in Nummer 1 bezeichneten Zweck bestimmt und geeignet sind und
 - b) die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter im öffentlichen Interesse erforderlich ist.

(3) ¹Die Wirtschaftsgüter dienen dem Umweltschutz, wenn sie dazu verwendet werden,

1. a) den Anfall von Abwasser oder
b) Schädigungen durch Abwasser oder
c) Verunreinigungen der Gewässer durch andere Stoffe als Abwasser oder
d) Verunreinigungen der Luft oder
e) Lärm oder Erschütterungen
zu verhindern, zu beseitigen oder zu verringern oder
2. Abfälle nach den Grundsätzen des Abfallbeseitigungsgesetzes zu beseitigen.

²Die Anwendung des Satzes 1 ist nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Wirtschaftsgüter zugleich für Zwecke des innerbetrieblichen Umweltschutzes verwendet werden.

(4) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind auf nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 entstehende nachträgliche Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen und die vor dem 1. Januar 1975 angeschafft oder hergestellt worden sind, mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, daß im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung der nachträglichen Herstellungsarbeiten erhöhte Absetzungen bis zur vollen Höhe der nachträglichen Herstellungskosten vorgenommen werden können. ²Das gleiche gilt, wenn bei Wirtschaftsgütern, die nicht dem Umweltschutz dienen, nach-

trägliche Herstellungskosten nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 dadurch entstehen, daß ausschließlich aus Gründen des Umweltschutzes Veränderungen vorgenommen werden.

(5) ¹Die erhöhten Absetzungen nach Absatz 1 können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden. ²§ 7 a Abs. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß die Summe der erhöhten Absetzungen 60 vom Hundert der bis zum Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahrs insgesamt aufgewendeten Anzahlungen oder Teilherstellungskosten nicht übersteigen darf. ³Satz 1 gilt in den Fällen des Absatzes 4 sinngemäß.

(6) Die erhöhten Absetzungen nach den Absätzen 1 bis 5 werden unter der Bedingung gewährt, daß die Voraussetzung des Absatzes 2 Nr. 1

1. in den Fällen des Absatzes 1 mindestens fünf Jahre nach der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter,
 2. in den Fällen des Absatzes 4 Satz 1 mindestens fünf Jahre nach Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten
- erfüllt wird.

(7) ¹Steuerpflichtige, die nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 durch Hingabe eines Zuschusses zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Wirtschaftsgütern im Sinne des Absatzes 2 ein Recht auf Mitbenutzung dieser Wirtschaftsgüter erwerben, können bei diesem Recht abweichend von § 7 erhöhte Absetzungen nach Maßgabe des Absatzes 1 oder 4 Satz 1 vornehmen. ²Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Empfänger

1. den Zuschuß unverzüglich und unmittelbar zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter oder der nachträglichen Herstellungsarbeiten bei den Wirtschaftsgütern verwendet und
2. dem Steuerpflichtigen bestätigt, daß die Voraussetzung der Nummer 1 vorliegt und daß für die Wirtschaftsgüter oder die nachträglichen Herstellungsarbeiten eine Bescheinigung nach Absatz 2 Nr. 2 erteilt ist.

³Absatz 6 gilt sinngemäß.

(8) ¹Die erhöhten Absetzungen nach den Absätzen 1 bis 7 können nicht für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die in Betrieben oder Betriebsstätten verwendet werden, die in den letzten zwei Jahren vor dem Beginn des Kalenderjahrs, in dem das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist, errichtet worden sind. ²Die Verlagerung von Betrieben oder Betriebsstätten gilt nicht als Errichtung im Sinne des Satzes 1, wenn die in Absatz 2 Nr. 2 bezeichnete Behörde bestätigt, daß die Verlagerung im öffentlichen Interesse aus Gründen des Umweltschutzes erforderlich ist.

Die Kommentierung des § 7 d wurde von Rechtsanwalt und Steuerberater

Michael Böger, München, und

Rechtsanwalt Karin Stahl-Sura, München, bearbeitet.

Gesamtverantwortung: Rechtsanwalt Dr. Arndt Raupach, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 7 d

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 7 d	1	IV. Rechtsentwicklung des § 7 d	
B. Rechtsentwicklung des § 7 d		EStG	7
I. Vorbemerkung	2	C. Bedeutung des § 7 d	8
II. Rechtsentwicklung der §§ 79, 82, 82 e EStDV bis zur ÄndVO v. 14. 4. 66		D. Geltungsbereich des § 7 d	10
1. Rechtsentwicklung des § 79 EStDV	3	E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
2. Rechtsentwicklung des § 82 EStDV	4	I. Verhältnis zu §§ 79, 82, 82 e EStDV 1975	12
3. Rechtsentwicklung des § 82 e EStDV	5	II. Verhältnis zu § 7 a	14
III. Rechtsentwicklung der §§ 79, 82, 82 e EStDV seit dem StÄndG 1969	6	III. Verhältnis zu sonstigen Vor- schriften	16
		F. Absetzungsberechtigung	18
		G. Verfahrensfragen	20

Erläuterungen zu Abs. 1:
Umfang und Geltungsdauer der erhöhten Absetzung

	Anm.		Anm.
A. Voraussetzungen der Absetzung (Abs. 1 Satz 1)		II. Höhe der Absetzung	
I. Begünstigte Wirtschaftsgüter ...	25	1. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 75 (§§ 79, 82, 82 e EStDV) .	34
II. Geltungsdauer der erhöhten Ab- setzung	27	2. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 74 (§ 7 d EStG)	35
III. Zusätzliche Voraussetzungen bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 75	29	C. Nachholung der Absetzung (Abs. 1 Satz 2)	36
B. Bemessung der Absetzung (Abs. 1 Satz 1)		D. Nachträgl. Ansch.- oder Herst.- Kosten (Abs. 1 Satz 3)	37
I. Bemessungsgrundlage	32		

Erläuterungen zu Abs. 2:
Voraussetzungen der erhöhten Absetzung

	Anm.		Anm.
A. WG müssen dem Umweltschutz (Abs. 2 Nr. 1)		II. Unmittelbarer Einsatz des WG für den Umweltschutz	42
I. Einsatz in einem inländischen Betrieb	40	III. Mehr als 70%iger Einsatz des WG für den Umweltschutz	

Anm.	Anm.
1. Umfang des „ausschließlichen“ Dienens	B. Bescheinigungsverfahren (Abs. 2 Nr. 2)
a) Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 81 44	I. Bescheinigungserfordernis 50
b) Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 80 45	II. Bescheinigungsverfahren; Be- scheinigungsrichtlinien 51
2. Zusammentreffen von begün- stigten u. nicht begünstigten Verwendungszwecken (insbes. Recycling) 46	III. Bescheinigungsbehörden 52
	IV. Bindungswirkung der Bescheini- gung 53

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Begriff des Umweltschutzes**

Anm.	Anm.
A. Überblick 60	V. Maßnahmen gegen Lärm oder Er- schütterung (Nr. 1 Buchst. e) 70
B. Die begünstigten Maßnahmen im einzelnen (Abs. 3 Satz 1)	VI. Maßnahmen zur Abfallbeseiti- gung (Nr. 2) 75
I. Maßnahmen gegen Anfall von Abwasser (Nr. 1 Buchst. a) 62	C. Innerbetrieblicher Umwelt- schutz (Abs. 3 Satz 2)
II. Maßnahmen gegen Schädigungen durch Abwasser (Nr. 1 Buchst. b) 64	I. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 81 80
III. Maßnahmen gegen Verunreini- gung der Gewässer (Nr. 1 Buchst. c) 66	II. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 80 . . . 82
IV. Maßnahmen gegen Verunreini- gung der Luft (Nr. 1 Buchst. d) . . . 68	

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Nachträgliche Herstellungskosten**

Anm.	Anm.
A. Nachträgliche Herstellungskosten bei am 1. 1. 75 bestehenden Um- weltschutzanlagen (Abs. 4 Satz 1) 85	B. Nachträgliche Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die nicht dem Umweltschutz dienen (Abs. 4 Satz 2) 86
	C. Kumulationsverbot (Abs. 4 Satz 3, <i>aufgehoben</i>) 88

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten**

Anm.	Anm.
A. Generelle Begünstigung von An- zahlungen und Teilerstellungs- kosten (Abs. 5 Satz 1) 90	C. Teilerstellungskosten bei nach- träglichen Herstellungsarbeiten (Abs. 5 Satz 3) 94
B. Obergrenze (Abs. 5 Satz 2) 92	

Erläuterungen zu Abs. 6: Sperrfrist, Anm. 100

Erläuterungen zu Abs. 7:
Begünstigung von Zuschüssen

	Anm.		Anm.
A. Vorbemerkung	110	C. Besondere Voraussetzungen (Abs. 7 Satz 2)	
B. Voraussetzgen u. Bemessg. d. erhöhten Absetzg. (Abs. 7 S. 1)		I. Verwendung (Satz 2 Nr. 1)	120
I. Begriff des Zuschusses	112	II. Bescheinigung und Verwendungs- bestätigung (Satz 2 Nr. 2)	122
II. Fälle der Zuschußgewährung	114	D. Geltung der Sperrfrist (Abs. 7	
III. Hingabe des Zuschusses	116	Satz 3)	125
IV. Zweck der Zuschußgewährung	118		

Erläuterungen zu Abs. 8:
Begünstigung bei Neugründung und Verlagerung von Betrieben

	Anm.		Anm.
A. Neuerrichtung (Abs. 8 Satz 1)	130	B. Verlagerung (Abs. 8 Satz 2)	132

Anhang zu § 7 d Anm. 133

Allgemeine Erläuterungen zu § 7d

Schrifttum: *Bose*, Inf. 1956 S. 120; *o. V.*, BB 1956 S. 263; B 1956 S. 64; *Längsfeld*, DStZ 1956 S. 112; B 1957 S. 412; *Kumpf*, Unser Wasser 1956 Nr. 6/7; *Günther*, BP 1963 S. 271; *Martin*, Bewertungsfreiheit Abwasserbehandlungsanlagen, NSt. Darst. 1 (1. 5. 66); *ders.*, Lärmbekämpfung, NSt. Darst. 1 (15. 1. 67); *ders.*, Luftreinhaltung, NSt. Darst. 1 (1. 7. 67); *Barth*, Zur steuerlichen Behandlung des Umweltschutzes, B 1974 S. 1189; *Freudling*, Abschreibungsvergünstigungen für Abwasseranlagen, BB 1974 S. 599; *Bordewin*, Erhöhte Absetzungen bei Investitionen, die dem Umweltschutz dienen, BB 1975 S. 458; *ders.*, Erhöhte Absetzungen für Umweltschutzinvestitionen, NSt. Darst. 1 (1. 10. 75); *Grützner*, Neuregelung durch § 7 d EStG, BBK F. 13 S. 1987; *Hagemann*, Steuerreform und Umweltschutz, BB 1975 S. 273; *Heigl*, Abschreibungsvergünstigungen für Umweltschutz-Investitionen, München 1975; *Klotz*, Erhöhte Absetzungen für Umweltschutzanlagen, StWK Gr. 4 S. 2465; *Kreile*, Die Abschreibungsvergünstigungen für Umweltschutz-Investitionen, B 1975 S. 514; *Peter*, Steuerliche Förderung des Umweltschutzes, NWB F. 3 S. 4023; *Söffing*, Gesetz zur Änderung des EStG und des Investitionszulagengesetzes v. 21. 2. 1975, Inf. 1975 S. 169; *Bordewin*, Erhöhte Absetzungen für Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen (§ 7 d EStG), Inf. 1976 S. 460; *Heigl*, Abschreibungen bei Investitionen für den Umweltschutz, StuW 1976 S. 240; *Klotz*, Erhöhte Absetzungen für Umweltschutzeinrichtungen, BB 1976 (Beilage 2 zu Heft 22); *Mittelbach*, Abschreibung für Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen, BP 1976 S. 32; *Bea/Kötzle*, Die Eignung der Sonderabschreibungen nach § 7 d EStG zur Erreichung umweltpolitischer Ziele, B 1977 S. 556 (I), S. 604 (II); *Dreyhaupt*, Immissionsschutz, Verlag TÜV Rheinland GmbH, Köln 1978 S. 161–167; *Sack*, Die Problematik des Begriffs „Abfall“ im Abfallbeseitigungsgesetz, insb. aus strafrechtlicher Sicht, JZ 1978 S. 17; *Schmidt, E.*, Finanzielle Beteiligungen gewerblicher Unternehmen an Abwasseranlagen, BB 1979 S. 1126; *Weiß*, Steuererleichterungen für Umweltschutz verbessert, DStR 1980 S. 553; *ders.*, Steuerliche Förderung des Umweltschutzes, NWB F. 3 S. 5001; *Hillebrand*, Umweltschutz als Restriktion der Unternehmenspolitik, B 1981 S. 1941; *Klotz*, Zur Änderung des § 7 d EStG, FR 1981 S. 395; *Schmidt, E.*, Sonderabschreibungen für Umweltinvestitionen bei der Vermögensbesteuerung, BB 1981 S. 1888; *Kieschke*, Zur Abschreibungsvergünstigung für Umweltinvestitionen, B 1982 S. 192; *Tenfel/Wassermann*, Umweltschutz durch steuerbegünstigte Kapitalanlagen: Neue Finanzierungsmöglichkeiten der privaten Abfallwirtschaft, BB 1982 S. 304.

Verwaltungsanordnungen: Ländererl. NRW v. 7. 6. 56, BStBl. II S. 80; Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen nach § 7 d EStG v. 27. 11. 81, abgedruckt im Anhang (Anm. 133); s. dazu auch Anm. 51.

A. Überblick zu § 7d

1

Abs. 1 regelt Ausmaß, Höhe und Geltungsdauer der Abschreibungsbegünstigung; *Satz 1* gewährt

- für abnutzbare bewegl. u. unbewegl. WG des AnIV
- unter den Voraussetzungen des Abs. 2 (Umweltschutz)
- bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 74 u. vor dem 1. 1. 91
- erhöhte Absetzung von bis zu 60 vH der Ansch.- od. HerstKosten im Wj. der Anschaffung oder Herstellung, in den folgenden Wj. bis zu 10 vH jährlich bis zur vollen Absetzung;

Satz 2 regelt die Nachholung nicht ausgenutzter erh. Absetzungen, *Satz 3* die Behandlung nachträglicher HerstKosten bei den nach § 7 d, begünstigten WG.

Abs. 2 enthält die Voraussetzungen für die Begünstigung:

- unmittelbares Dienen zum Umweltschutz zu mehr als 70 vH im inländ. Betrieb (Nr. 1),
- Bescheinigung über Bestimmung, Eignung und öffentl. Interesse (Nr. 2); s. dazu Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen (Anhang § 7 d, Anm. 133).

Abs. 3 bestimmt, was Umweltschutz iSd. § 7 d ist: Abwasserbeseitigung, Gewässer- und Luftreinhaltung, Lärmbekämpfung, Abfallbeseitigung.

Abs. 4 begünstigt nachträgliche Herstellkosten bei vor dem 1. 1. 75 angeschafften oder hergestellten und dem Umweltschutz dienenden WG sowie bei Änderungen an nicht dem Umweltschutz dienenden WG, die ausschließlich aus Gründen des Umweltschutzes vorgenommen wurden.

Abs. 5 läßt die erhöhten Absetzungen bereits für Anzahlungen auf Anschkosten und für Teilherstellkosten zu.

Abs. 6 schreibt eine 5jährige Zweckbindung für die begünstigten WG vor (*Sperrfrist*).

Abs. 7 begünstigt Zuschüsse zu Investitionen, die von Dritten vorgenommen wurden.

Abs. 8 schließt die Abschreibungsbegünstigung auf Umweltschutz-Investitionen in Betrieben aus, die in den letzten zwei Jahren errichtet worden sind.

B. Rechtsentwicklung des § 7 d

2

I. Vorbemerkung

§ 7 d wurde erstmals durch das II. StNG v. 20. 4. 49 (WiGBL. S. 69) eingefügt; er ermöglichte erhöhte Absetzungen für Schiffe. Diese Bewertungsfreiheit wurde mit dem StÄndG v. 18. 7. 58 (BGBl. I S. 473; BStBl. I S. 412) wieder gestrichen. Durch ÄndG v. 21. 2. 75 (s. Anm. 7) wurde § 7 d anstelle von (auf den Ermächtigungen in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. l, o, v EStG beruhenden) Bewertungsfreiheiten eingefügt. Es handelt sich dabei um die bereits langjährig bestehenden Bewertungsfreiheiten für Anlagen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung

- von Schädigungen durch Abwässer (§ 79 EStDV, seit 1955),
- der Verunreinigung der Luft (§ 82 EStDV, seit 1957),
- von Lärm und Erschütterungen (§ 82 e EStDV, seit 1964),

die durch StÄndG 1969 v. 18. 8. 69 (s. Anm. 6) letztmalig bis zum 31. 12. 74 verlängert worden waren.

II. Rechtsentwicklung der §§ 79, 82, 82 e EStDV bis zur ÄndVO v. 14. 4. 66

3 1. Rechtsentwicklung des § 79 EStDV (Abwässerreinigungsanlagen)

Durch 2. StÄndG v. 11. 8. 55 (BGBl. I S. 505; BStBl. I S. 385) wurde § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. 1 EStG eingefügt. Die Bestimmung ermächtigte die BReg. zum Erlaß von VO über Sonderabschreibungen für bestimmte Wirtschaftsgüter, die der Beseitigung oder Verringerung von Abwässerschäden dienen, sowie über Sonderabschreibungen bei Zuschüssen, die der Stpfl. zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten WG gibt. Voraussetzung war, daß die Anschaffung oder Herstellung der WG im öffentlichen Interesse erforderlich war.

Durch ÄndVO v. 14. 3. 56 (BGBl. I S. 107; BStBl. I S. 72) wurde (in Ausfüllung der Ermächtigung) § 79 EStDV eingefügt und dabei die Begünstigung, dem Sinn des Gesetzes entsprechend, auf die Verhinderung von Abwässerschäden ausgedehnt.

Durch ÄndVO v. 6. 4. 61 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 90) wurde § 79 Abs. 7 (betr. Abs. 1 u. 3, später Abs. 8) angefügt.

Durch StÄndG v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553) Verlängerung der Geltungsdauer bis zum 31. 12. 70; gleichzeitig wurde der Begünstigungszeitraum von zwei auf fünf Jahre ausgedehnt und die Begünstigung auf Anzahlungen für Anschaffungen und auf Teilerstellungskosten erstreckt; ferner wurden Teile der Regelung aus der DV in das Gesetz selbst übernommen (Verhinderung von Schädigungen, Höhe der Absetzungen). Die Änderungen galten erstmals für den VZ 1965 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des StÄndG 1964).

Durch ÄndVO v. 14. 4. 66 (BGBl. I S. 209; BStBl. I S. 243) wurde durch Änderung des § 79 EStDV der erweiterten Ermächtigung Rechnung getragen.

2. Rechtsentwicklung des § 82 EStDV (Luftreinigungsanlagen)

4

Durch StÄndG v. 26. 7. 57 (BGBl. I S. 848; BStBl. I S. 352) wurde § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. o EStG eingefügt. Die Bestimmung ermächtigte die BReg. zum Erlaß von VO über Sonderabschreibungen bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die unmittelbar und ausschließlich dazu dienen, die Verunreinigung der Luft zu verhindern, zu beseitigen oder zu verringern, und die in der Zeit vom 1. 1. 57 bis 31. 12. 60 von Stpfl., die den Gewinn aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, angeschafft oder hergestellt werden. Voraussetzung war ua., daß die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter im öffentlichen Interesse erforderlich war.

Durch ÄndVO v. 7. 2. 58 (BGBl. I S. 70; BStBl. I S. 32) wurde in Ausfüllung der Ermächtigung § 82 EStDV eingeführt.

Durch ÄndVO v. 6. 4. 61 (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 90) wurde die Geltungsdauer der Begünstigung bis zum 31. 12. 65 verlängert.

Durch StÄndG v. 13. 7. 61 (BGBl. I S. 981; BStBl. I S. 444) wurde die Ermächtigung auf Schornsteine ausgedehnt, wenn diese aufgrund behördlicher Anordnung ausschließlich aus Gründen der Luftreinhaltung errichtet oder aufgestockt werden.

Durch StÄndG v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553) wurde die Ermächtigung auf weitere Anlagen erstreckt, der Begünstigungszeitraum von 2 auf 5 Jahre ausgedehnt und die Geltungsdauer der Begünstigung bis zum 31. 12. 70 verlängert.

Durch StÄndG v. 14. 5. 65 (BGBl. I S. 377; BStBl. I S. 217) wurde die Ermächtigung auf Anzahlungen für Anschaffungskosten und auf Teilerstellungskosten ausgedehnt.

Durch ÄndVO v. 14. 4. 66 (BGBl. I S. 209; BStBl. I S. 243) wurde den Änderungen in § 82 EStDV Rechnung getragen. Diese Fassung (§ 82 EStDV 1965) galt erstmals für WG, die nach dem 31. 12. 64 angeschafft oder hergestellt worden waren (§ 84 Abs. 4 EStDV 1965).

3. Rechtsentwicklung des § 82 e EStDV (Bekämpfung von Lärm und Erschütterungen)

5

Durch StÄndG v. 16. 11. 64 (BGBl. I S. 885; BStBl. I S. 553) wurde die Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. v EStG eingefügt. Die Bestimmung ermächtigte die BReg., durch VO Vorschriften über Sonderabschreibungen bei WG des Anlagevermögens zu erlassen, die unmittelbar und ausschließlich dazu dienen, Lärm oder Erschütterungen zu verhindern, zu beseitigen oder zu verringern und die in der Zeit vom 1. 1. 65 (§ 52 Abs. 1 EStG 1965, § 82 e Abs. 4

EStDV 1965) bis zum 31. 12. 70 von Stpfl., die den Gewinn aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermitteln, angeschafft oder hergestellt werden.

Durch **ÄndVO v. 14. 4. 66** (BGBl. I S. 209; BStBl. I S. 243) wurde die Ermächtigung durch Einfügung des § 82 e EStDV 1965 ausgefüllt.

6 III. Rechtsentwicklung der §§ 79, 82, 82 e EStDV seit dem StÄndG 1969

Durch **StÄndG 1969 v. 18. 8. 69** (BGBl. I S. 1211; BStBl. I S. 477) wurde die Geltungsdauer aller drei Begünstigungen letztmals bis zum 31. 12. 74 verlängert. Gleichzeitig wurde die Begünstigung für Luftreinigung auf Anschlüsse an eine Fernwärmeversorgung ausgedehnt; die entsprechende Begünstigung des § 82 EStDV galt erstmals für Anschlüsse, die nach dem 31. 12. 68 fertiggestellt wurden (§ 84 Abs. 4 EStDV 1969).

Durch **EStRG v. 5. 8. 74** (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) wurde in den Ermächtigungsvorschriften auf ordnungsmäßige Buchführung als Voraussetzung verzichtet (statt dessen Verzeichnis oder Ersichtlichkeit aus der Buchführung gem. § 7 a Abs. 9; seit dem **ÄndG v. 20. 8. 80** § 7 a Abs. 8).

Durch **ÄndVO v. 13. 12. 74** (BGBl. I S. 3537; BStBl. I S. 1034) wurden §§ 79, 82 und 82 e wie folgt geändert: Verzicht auf Voraussetzung der ordnungsmäßigen Buchführung (in Ausführung des EStRG); AfA, neben Sonderabschreibungen, nur nach § 7 Abs. 1 oder 4 möglich (nur redaktionelle Klarstellung); überflüssigerweise: Streichung der Regelung, Abschreibungen für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilherstellungskosten in Anspruch zu nehmen. *Erstmalige Anwendung*: auf ein Wj., das nach dem 31. 12. 74 endet.

7 IV. Rechtsentwicklung des § 7 d EStG

Durch **Art. 1 des Ges. zur Änderung des EStG und des InvZulG v. 21. 2. 75** (BGBl. I S. 525; BStBl. I S. 202) wurde § 7 d anstelle der Ermächtigungen in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. 1, o und v EStG und der §§ 79, 82, 82 e EStDV eingefügt. Dadurch traten folgende wesentliche Änderungen ein:

- *in Abs. 1* Zusammenfassung und Vereinheitlichung der bisher in § 79 Abs. 1, § 82 Abs. 1 und § 82 e Abs. 1 EStDV enthaltenen Vorschriften über Ausmaß und Höhe der Abschreibungsbegünstigung mit folgenden Änderungen: Verzicht auf Betriebsvermögensvergleich als Voraussetzung; einheitliche Begünstigung beweglicher und unbeweglicher WG (Begünstigungen unbeweglicher WG waren bisher nur in den Fällen des § 79 und § 82 e EStDV möglich); Umstellung von Sonderabschreibungen auf erhöhte Absetzungen, Vereinheitlichung und zT Erhöhung der Abschreibungssätze; nach Ablauf des fünfjährigen Begünstigungszeitraums keine RestAfA mehr, sondern erhöhte Absetzungen bis zur Vollabschreibung; volle Nachholmöglichkeit unterlassener erhöhter Absetzungen;
- *in Abs. 2* Zusammenfassung der Regelungen aus § 79 Abs. 2, § 82 Abs. 2 und § 82 e Abs. 2 EStDV unter Übernahme der einzelnen Bereiche des Umweltschutzes in Abs. 3; dabei Klarstellung, daß die Begünstigung einen im Inland belegenen Betrieb voraussetzt; es genügt, wenn die WG fast ausschließlich (bisher: ausschließlich) dem Umweltschutz dienen; die Bescheinigungsbehörde braucht nicht mehr den bestimmungsgemäßen Einsatz zu bescheinigen;

- *in Abs. 3* Übernahme der Aufzählung von Maßnahmen des Umweltschutzes, erweitert um die Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung des Anfalls von Abwasser (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a), die Verunreinigung der Gewässer durch andere Stoffe als Abwasser (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c) sowie die Abfallbeseitigung nach den Grundsätzen des Abfallbeseitigungsgesetzes (Abs. 3 Nr. 2);
- *Abs. 4*: Satz 1 begünstigt nachträgliche Herstellungskosten an vor dem 1. 1. 75 angeschafften WG; Satz 2 dehnt (als Nachfolgeregelung für § 82 Abs. 3 und § 82 e Abs. 3 EStDV) die Bewertungsfreiheit auf umweltbedingte Umstellungs- und Veränderungskosten bei WG aus, die selbst nicht dem Umweltschutz dienen; Satz 3 schließt für die Fälle des Satzes 1 die gleichzeitige Inanspruchnahme des § 7 d EStG und der §§ 79, 82, 82 e EStDV aus;
- *Abs. 5*: Satz 1 faßt die in § 79 Abs. 3 und § 82 Abs. 5 EStDV 1974 enthaltenen Regelungen über die Begünstigung von Anzahlungen und Teilerstellungskosten zusammen, soweit sie nicht bereits in § 7 a Abs. 2 EStG enthalten sind, und dehnt sie auf Lärmbekämpfungsanlagen aus; Satz 2 führt eine Obergrenze ein; Satz 3 begünstigt erstmals Teilerstellungskosten, die bei nachträglichen Herstellungsarbeiten anfallen;
- *Abs. 6* führt erstmals eine Sperrfrist ein (fünfjährige Zweckbindung);
- *Abs. 7* (Begünstigung von Zuschüssen) übernimmt § 79 Abs. 4, Abs. 5, Abs. 6 Satz 2 und teilweise Abs. 8 EStDV 1974 bei gleichzeitiger Erweiterung und Anpassung an die übrigen Vorschriften des § 7 d;
- *Abs. 8* Satz 1 schließt erhöhte Absetzungen bei nach dem 31. 12. 74 errichteten Betrieben oder Betriebstätten aus, macht dabei aber für Betriebsverlegungen aus Gründen des Umweltschutzes eine Ausnahme (Satz 2).

Erstmalige Anwendung: auf Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. 12. 74 angeschafft oder hergestellt wurden. Gem. § 52 Abs. 10 a Satz 2 EStG findet § 7 d weiterhin Anwendung bei nach dem 31. 12. 74 und vor dem 1. 1. 81 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern, entstandenen nachträglichen Anschaffungskosten, abgeschlossenen nachträglichen Herstellungsarbeiten oder erworbenen Rechten auf Mitbenutzung von Wirtschaftsgütern sowie aufgewendeten Anzahlungen auf Anschaffungs- und Teilerstellungskosten.

Durch Ges. zur Änderung und Vereinfachung des EStG u. anderer Gesetze v. 18. 8. 80 (BGBl. I S. 1537; BStBl. I S. 581) wurde § 7 d wie folgt geändert:

- Verlängerung der Begünstigung um 10 Jahre (begünstigte Maßnahmen nach Abs. 1, 4 und 7 vor dem 1. 1. 91);
- bisher mußten die WG „unmittelbar und ausschließlich oder fast ausschließlich dem Umweltschutz dienen“, jetzt genügt, wenn sie „unmittelbar und zu mehr als 70 vH dem Umweltschutz dienen“ (Abs. 2 Nr. 1);
- WG dienen auch dann dem Umweltschutz, wenn „die Wirtschaftsgüter zugleich für Zwecke des innerbetrieblichen Umweltschutzes verwendet werden“ (Abs. 3 Satz 2).
- Das Kumulierungsverbot des Abs. 4 Satz 3 ist als zeitlich überholt gestrichen. Bisher waren WG nicht begünstigt, wenn sie „in nach dem 31. Dezember 1974 errichteten Betrieben oder Betriebstätten verwendet“ wurden; jetzt wird auf die Verwendung in Betrieben oder Betriebstätten abgestellt, „die in den letzten zwei Jahren vor Beginn des Kalenderjahrs, in dem das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist, errichtet worden sind“ (Abs. 8 Satz 1).

Erstmalige Anwendung: bei Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern nach dem 31. 12. 80; bei Entstehung von nachträglichen Anschaffungskosten sowie bei Abschluß von nachträglichen Herstellungsarbeiten nach dem 31. 12. 80; bei nach dem 31. 12. 80 aufgewendeten Anzahlungen auf Anschaffungskosten sowie bei nach dem 31. 12. 80 entstandenen Teilerstellungskosten;

bei Rechten auf Mitbenutzung von Wirtschaftsgütern iSd. § 7 d Abs. 7, die nach dem 31. 12. 80 erworben worden sind (§ 52 Abs. 10 a Satz 1 EStG).

8

C. Bedeutung des § 7 d

§ 7 d regelt die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen für bewegl. und unbewegl. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die dem Umweltschutz dienen. Damit wurden die vorausgegangenen Abschreibungsbegünstigungen für Umweltschutz-Investitionen (§§ 79, 82, 82 e EStDV) erweitert, verstärkt und harmonisiert, wie dies zuvor im Umweltprogramm der BReg. (BTDrucks. VI/2710) angekündigt worden war.

Die Maßnahme war Teil des RegE eines 3. StRefG (BTDrucks. 7/1470, Art. 1 §§ 168, 169), konnte jedoch im EStRG noch nicht verwirklicht werden, weil zwischenzeitlich die Kommission der EG in einem nach Art. 93 Abs. 2 EWG-Vertrag eingeleiteten Beihilfeprüf-Verfahren Bedenken erhoben hatte. Nachdem diese Bedenken weitgehend ausgeräumt waren, konnte die Vorlage der BReg. im FinAussch. des BTages wieder aufgegriffen werden (vgl. Zweiter Bericht und Antrag des FinAussch., BTDrucks. 7/3194 sowie *Kreile*, B 1975 S. 515 und *Bordewin*, BB 1975 S. 458; *ders.*, Umweltschutzinvestition, NSt. Darst. 1 (1. 10. 75); *Söffing*, Inf. 1975 S. 169).

Aus dem 7. Subventionsbericht der BReg. (BTDrucks. 8/3097 Anlage 3) ergibt sich, daß die Abschreibungen für Umweltschutz-Anlagen für die Unternehmen eine „Finanzierungshilfe“ darstellen sollten. Im Bericht heißt es hierzu:

„Die Aufwendungen für Umweltschutz-Anlagen stellen für die Unternehmen unrentierliche Kosten dar, die sie im Interesse der Umweltschutz-Normen aufzubringen haben. Die Verschärfung der Umweltschutz-Normen führt für die Unternehmen zu Belastungen, die – auch bei Beachtung des Verursacherprinzips – eine Finanzierungshilfe erfordern. Finanzierungshilfen in Form von Abschreibungsbegünstigungen haben sich in der Vergangenheit als besonders wirksamer Investitionsanreiz erwiesen. Sie haben gegenüber offenen Finanzhilfen außerdem den Vorteil, daß sie nicht zu endgültigen Steuerausfällen, sondern lediglich zu einer zinslosen Stundung führen. § 7 d EStG entspricht dem von der Kommission der Europäischen Gemeinschaften festgelegten ‚Gemeinschaftsrahmen für staatliche Umweltschutzbeihilfen‘. Der EG-Kommission wird ua. jährlich die Höhe der genehmigten begünstigten Umweltschutzinvestitionen sowie deren Nettosubventionswert mitgeteilt. Für 1978 betragen die begünstigten Investitionen insgesamt 1 111 500 921 DM.“

Die Größenordnung der Steuermindereinnahmen wurde wie folgt geschätzt:

1977	170 Mio. DM
1978	185 Mio. DM
1979	200 Mio. DM
1980	215 Mio. DM.

9 Einstweilen frei.

10

D. Geltungsbereich des § 7 d

§ 7 d gilt für unbeschr. und beschr. EStpfl. und KStpfl. mit Gewinneinkünften. Aufwendungen im Rahmen des Privatvermögens sind nicht begünstigt (vgl. Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen Tz. 3.4.), ebensowenig Investitionen in ausländ. Betriebstätten. Die Gewinnermittlungsart ist nicht entscheidend. Bei Überschußrechnung oder Schätzung gem. § 162 AO kann § 7 d jedoch nur in Anspruch genommen werden, wenn sich gem. § 7 a Abs. 9 Tag und Kalenderjahr der Anschaffung oder Herstellung, die betriebliche Nutzungsdauer sowie die Höhe der jährlichen Abschreibungen aus einem besonderen Verzeichnis oder aus

der Buchführung ergeben. Landwirte, die den Gewinn nach § 13 a ermitteln, sind zur Inanspruchnahme der Abschreibungsvergünstigungen nicht berechtigt (Fin.-Min. Nds. v. 20. 11. 75, B S. 2405).

Einstweilen frei.

11

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu §§ 79, 82, 82 e EStDV 1975

12

§ 7 d ist erstmals auf WG anzuwenden, die nach dem 31. 12. 74 angeschafft oder hergestellt worden sind; für vor dem 1. 1. 75 angeschaffte oder hergestellte WG gelten die (auf den Ermächtigungen in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. 1, o, v EStG beruhenden) Bewertungsfreiheiten für Anlagen zur Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung

- von Schädigungen durch Abwässer (§ 79 EStDV),
 - der Verunreinigung der Luft (§ 82 EStDV),
 - von Lärm und Erschütterungen (§ 82 e EStDV)
- weiter (§ 84 Abs. 4 EStDV 1975).

Nachträgliche Herstellungskosten, die nach dem 31. 12. 74 (auf vor dem 1. 1. 75 angeschaffte oder hergestellte WG) anfallen, sind nach Abs. 4 begünstigt (s. Anm. 85).

Durch die Einführung von § 7 d EStG wurden die bisherigen Abschreibungsbezugungen für Umweltschutz-Investitionen erweitert, verstärkt und harmonisiert (zur Bedeutung des § 7 d s. Anm. 8). Gleichzeitig erfolgte eine Umgestaltung der Abschreibungsmethode: *erhöhte Absetzung statt Sonderabschreibung* (zum Unterschied s. § 7 Anm. 40) verbunden mit Vereinheitlichung und (im Regelfall) Erhöhung der Abschreibungssätze sowie Befristung der Begünstigung. Nach Ablauf des 5jährigen Begünstigungszeitraums erfolgt erhöhte Absetzung, bis die Vollabschreibung erreicht ist, also nicht mehr AfA vom Restwert und nach der Restnutzungsdauer. Wegen weiterer Einzelheiten s. Rechtsentwicklung Anm. 7.

Einstweilen frei.

13

II. Verhältnis zu § 7 a

14

Durch das EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) wurde mit Wirkung ab VZ 1975 eine allgemeine, für Sonderabschreibung und erhöhte Absetzung (und damit auch für § 7 d) geltende Rahmenvorschrift eingefügt. Bei nach § 7 erhöhten Absetzungen ist § 7 a grundsätzlich zu beachten.

§ 7 a Abs. 1 (betr. nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten): Sonderregelung in § 7 d Abs. 1 Satz 3, wonach nachträgliche AK oder HK so behandelt werden können, als wären sie im Wj. der Anschaffung oder Herstellung entstanden; der 5jährige Begünstigungszeitraum nach Abschn. 77 Abs. 3 EStR 1975 f. bleibt außer Betracht.

§ 7 a Abs. 2 (betr. Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten): gilt auch für § 7 d, jedoch mit der Maßgabe, daß die Summe der erhöhten Absetzungen 60 vH der bis zum Ende des jeweiligen Wj. insgesamt aufgewendeten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht übersteigen darf (§ 7 d Abs. 5 Satz 2, s. Anm. 92).

§ 7 a Abs. 3 (betr. Mindest-AfA im Begünstigungszeitraum): gilt auch für § 7 d; insoweit ist die Nachholmöglichkeit nach § 7 d Abs. 1 Satz 2 eingeschränkt (s. Anm. 36).

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

§ 7 a Abs. 5 (Verbot der kumulativen Inanspruchnahme mehrerer erhöhter Absetzungen und Sonderabschreibungen): gilt für § 7 d uneingeschränkt, da das Kumulationsverbot nur durch eine ausdrückliche abweichende Vorschrift im Einzelgesetz aufgehoben werden kann.

§ 7 a Abs. 6 (Buchführungsgrenzen): gilt für § 7 d uneingeschränkt.

§ 7 a Abs. 7 (Absetzung bei mehreren Beteiligten): gilt für § 7 d entsprechend; zu beachten ist die Sonderregelung in § 7 d Abs. 7 bei Erwerb eines Rechts auf Mitbenutzung durch Hingabe eines Zuschusses (s. Anm. 110 ff.).

§ 7 a Abs. 8 (Führung eines besonderen Verzeichnisses oder Angaben aus der Buchführung ersichtlich): gilt für § 7 d uneingeschränkt, da die nach § 7 d begünstigten Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören müssen.

15 Einstweilen frei.

16 III. Verhältnis zu sonstigen Vorschriften

Als erhöhte Absetzungen treten die Absetzungen nach § 7 d an die Stelle der Normal-AfA (vgl. § 7 Anm. 40), darin liegt ein Unterschied zu den vor Inkrafttreten des § 7 d anwendbaren Sonderabschreibungen nach §§ 79, 82, 82 e EStDV (s. Anm. 12).

Neben anderen Absetzungen oder Sonderabschreibungen kann § 7 d nicht in Anspruch genommen werden (Kumulationsverbot des § 7 a Abs. 5), wohl aber neben Investitionszulagen (s. Allg. Erl. zu § 4 a InvZulG 1975).

17 Einstweilen frei.

18 F. Absetzungsberechtigung

Wirtschaftlicher Eigentümer: Die Voraussetzungen für die Absetzungsberechtigung nach § 7 d sind § 7 zu entnehmen. § 7 setzt voraus, daß der Stpfl. ein Wirtschaftsgut zur Erzielung von Einkünften einsetzt und den Wertverzehr der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts durch Abnutzung oder Substanzverringerung trägt. Das trifft in aller Regel beim sog. wirtschaftlichen Eigentümer des Wirtschaftsguts zu, der sich allerdings gewöhnlich mit dem rechtlichen Eigentümer deckt (ständige Rspr., zul. BFH VIII R 168/73 v. 27. 6. 78, BStBl. S. 674; s. § 7 Anm. 41).

Miteigentümer: Grundsätzlich steht Miteigentümern die Absetzungsberechtigung nach dem Verhältnis ihrer Anteile am gemeinsamen Wirtschaftsgut zu (§ 7 Anm. 43). Zu der Frage, ob Miteigentümer die Absetzungsberechtigung nur einheitlich ausüben können oder ob jeder Miteigentümer einzeln ein Wahlrecht hat, s. § 7 Anm. 44.

Vereinbarungen über die Absetzungsberechtigung: Grundsätzlich sind solche Vereinbarung zwischen dem Eigentümer und einem Nutzungsberechtigten steuerlich unbeachtlich, wenn sie dem tatsächlichen Sachverhalt widersprechen;

ausnahmsweise ist eine andere Behandlung aufgrund einer Vereinbarung oder aus anderen rechtlichen oder tatsächlichen Gründen möglich (vgl. § 7 Anm. 41).

Einstweilen frei.

19

G. Verfahrensfragen

20

Bescheinigungsverfahren: Erhöhte Absetzungen nach § 7 d haben die Vorlage einer Bescheinigung zur Voraussetzung, die beinhalten muß, daß die Wirtschaftsgüter dazu bestimmt und geeignet sind, unmittelbar und zu mehr als 70 vH dem Umweltschutz in einem im Inland belegenen Betrieb des Stpfl. zu dienen, ferner daß die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter im öffentlichen Interesse erforderlich ist (Abs. 2); s. dazu Anm. 50–53.

Behördliche Meldepflicht: In Art. 2 des Ges. zur Änderung des EStG und des InvZulG*) v. 21. 2. 75 (BGBl. I S. 525; BStBl. I S. 202) wird eine Meldeverpflichtung der obersten Landesbehörden, in deren Bereich die Bescheinigungen nach § 7 d Abs. 2 Nr. 2 EStG ausgestellt werden, festgelegt. Diese Behörden haben dem Bundesminister des Innern (BdI) zum 31. 3. jeden Jahres (dem mit der Meldung verfolgten Zweck entsprechend erstmals zum 31. 3. 76) zu melden, in wieviel Fällen und für welches Investitionsvolumen Bescheinigungen ausgestellt worden sind. Die Meldungen sollen den BdI in die Lage versetzen, seinerseits einer entsprechenden Berichtsaufgabe der EG-Kommission nachzukommen. Die Meldungen sind aufzugliedern nach Industriezweigen sowie nach Art und Höhe der begünstigten Investitionen. Nähere Angaben über die investierenden Unternehmen werden nicht gemacht. Es ist für die Meldungen ohne Belang, ob die Investitionen, für die die Bescheinigungen erteilt worden sind, bereits durchgeführt sind und ob und in welcher Höhe von der Abschreibungsbegünstigung bereits Gebrauch gemacht worden ist.

Einstweilen frei.

21–24

Erläuterungen zu Abs. 1: Umfang und Geltungsdauer der erhöhten Absetzung

A. Voraussetzungen der Absetzung (Abs. 1 Satz 1)

I. Begünstigte Wirtschaftsgüter

25

Begünstigt sind alle abnutzbaren beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, bei denen die Voraussetzungen des Abs. 2 vorliegen (s. Anm. 40–59) und die nach dem 31. 12. 74 und vor dem 1. 1. 91 angeschafft oder hergestellt werden (zu dieser Geltungsdauer s. Anm. 27). Der Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter ist nach § 7 d derselbe wie nach den für Investitionen vor dem 1. 1. 75 anwendbaren §§ 79, 82, 82 e EStDV.

Abnutzbare Wirtschaftsgüter sind Wirtschaftsgüter, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von begrenzter Dauer erstreckt und deren Wert sich also durch wirtschaftliche oder technische Abnut-

*) Art. 2 des ÄndG wurde nicht in das EStG übernommen.

zung verzehrt (s. § 7 Anm. 118). Nicht abnutzbare WG (zB Grund und Boden) sind von der Begünstigung ausgeschlossen. Auch ein Gebäudeteil kann ein selbständiges WG sein (BFH GrS 5/71 v. 26. 11. 73, BStBl. 1974 S. 132), für das bei ausschließlicher Verwendung für Umweltschutzzwecke die erhöhten Absetzungen in Betracht kommen (glA *Söffing*, Inf. 1975 S. 170).

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind Wirtschaftsgüter, die dauernd, dh. nicht nur vorübergehend, dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen (s. § 6 Anm. 253); das begünstigte WG muß also zum Betriebsvermögen gehören.

Die Aufzählung „bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter“ hat nur insoweit Bedeutung, als dadurch *immaterielle Wirtschaftsgüter* von der Begünstigung ausgeschlossen werden sollen (vgl. Abschn. 77 Abs. 1 EStR 1975 f. und Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen, Tz. 3.5.; glA *Kreile*, B 1975 S. 514, 515; *Bordewin*, BB 1975 S. 459; *ders.*, Umweltschutzinvestition, NSt. Darst. 1, 1. 10. 75; aA *Littmann*, XIII. § 7 d Anm. 9, der die immateriellen WG grundsätzlich zu den begünstigten WG rechnet). Lediglich das Mitbenutzungsrecht ist als immaterielles WG gem. § 7 d Abs. 7 begünstigt (*Söffing*, StKongrRep. 1975 S. 403; *Weißer*, NWB F. 3 S. 5004). Zum anderen unterliegen bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter einer unterschiedlichen Mindest-AfA nach § 7 Abs. 1 bzw. 4 iVm. § 7 a Abs. 3 (vgl. *Wendt*, StLex. 3, 7 d, 1). Die Begünstigung ist nicht auf neue oder erstmals angeschaffte bzw. hergestellte Wirtschaftsgüter beschränkt. Sie kann auch für in gebrauchtem Zustand erworbene Wirtschaftsgüter und für Ersatzbeschaffungen beansprucht werden (Abschn. 77 Abs. 1 EStR 1975 f.).

Aus der Begünstigung des einzelnen abnutzbaren beweglichen oder unbeweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens in Abs. 1 Satz 1 folgt, daß bei aus einer Vielzahl von Wirtschaftsgütern bestehenden Anlagen für die Begünstigungsfähigkeit jeweils auf das einzelne Wirtschaftsgut abzustellen und zu prüfen ist, ob bei diesem die Voraussetzungen nach Abs. 1–3 vorliegen. Bei der Gesamtanlage müssen die Voraussetzungen für eine Begünstigung nach § 7 d nicht vorliegen (Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen, Tz. 3.2. unter Hinweis auf Ölabscheider bei einer Tankstelle oder Kfz.-Reparaturwerkstatt, Fettabscheider bei Schlachthöfen und Großküchen, Entstaubungsanlagen bei Gießereien).

Teile eines nicht dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsguts, die selbst dem Umweltschutz dienen, sind nicht begünstigt (Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen, Tz. 3.2; glA *Kreile*, B 1975 S. 516 unter beispielhafter Anführung von Lärmschutzeinrichtungen bei einem im Straßenbau eingesetzten Kompressor; *Klotz*, StWK Gr. 4 S. 2467 betr. Schalldämpfer bei Kraftfahrzeugen).

26 Einstweilen frei.

27 II. Geltungsdauer der erhöhten Absetzung

Die Begünstigung war (einer Forderung der EG-Kommission entsprechend) zunächst auf Wirtschaftsgüter beschränkt, die vor dem 1. 1. 81 angeschafft oder hergestellt waren (§ 7 d idF des ÄndG v. 21. 2. 75), die Geltungsdauer wurde jedoch durch ÄndG v. 18. 8. 80 um 10 Jahre verlängert (vgl. Rechtsentwicklung, Anm. 7). Danach gilt § 7 d für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. 12. 74 (davor galten §§ 79, 82, 82 e EStDV) und vor dem 1. 1. 91 angeschafft oder hergestellt worden sind.

Zeitpunkt der Anschaffung ist derjenige der Lieferung (§ 9 a EStDV). Lieferung ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht (s. § 6 Anm. 279).

Zeitpunkt der Herstellung ist derjenige der Fertigstellung (§ 9 a EStDV). Fertigstellung ist erfolgt, wenn das Wirtschaftsgut bestimmungsgemäß genutzt werden kann (s. § 6 Anm. 456; Abschn. 42 Abs. 6 EStR 1978). Über Fertigstellung von Gebäuden s. § 7 Anm. 160; dort auch über Abgrenzung zwischen Anschaffung und Herstellung und Unterbrechung der Anschaffung oder Herstellung.

Einstweilen frei.

28

III. Zusätzliche Voraussetzungen bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 75

29

Die für die Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern vor dem 1. 1. 75 geltenden §§ 79, 82, 82 e EStDV 1974 verlangten als Voraussetzungen für die Sonderabschreibungen:

- Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 oder § 5 und
- Ordnungsmäßigkeit der Buchführung.

Das Erfordernis der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung wurde bereits durch das EStRG mit Wirkung für Wj., die nach dem 31. 12. 74 enden, gestrichen (s. Anm. 6).

In den §§ 79, 82 und 82 e EStDV 1975 wurde bei den vor dem 1. 1. 75 angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern für den Rest des Begünstigungszeitraums jedoch noch eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 (Bestandsvergleich) verlangt. Für die nach § 7 d begünstigten Wirtschaftsgüter ist auch auf diese Voraussetzung verzichtet worden, da mit der Begünstigung das Ziel verfolgt wird, einen Anreiz und eine Finanzierungshilfe für die möglichst rasche Installation von Umweltschutzeinrichtungen zu schaffen. Diese Zielsetzung soll nicht durch andere zweckfremde Auflagen beeinträchtigt werden. Die Begünstigung kann daher auch von Stpfl., die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, in Anspruch genommen werden. § 7 d ist selbst bei Gewinnschätzungen noch zu berücksichtigen. Erforderlich ist allerdings in allen Fällen, daß die Voraussetzungen des § 7 a Abs. 8 erfüllt werden (vgl. *Klotz*, StWK Gr. 4 S. 2465/2472 und *Bordewin*, BB 1975 S. 458; *Wendt*, StLex. 3, 7 d, 3).

Einstweilen frei.

30, 31

B. Bemessung der Absetzung (Abs. 1 Satz 1)

I. Bemessungsgrundlage

32

Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen nach § 7 d sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Anschaffungs- oder Herstellungskosten: Zum Begriff der Anschaffungskosten s. § 6 Anm. 269–298; zu den Herstellungskosten s. § 6 Anm. 454–471 und 975–1000.

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten können (abweichend von § 7 a Abs. 1) auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung des WG zurückbezogen werden (Abs. 1 Satz 3), s. dazu Anm. 37.

Sonderregelungen für nachträgliche Herstellungskosten enthält Abs. 4:

- wenn die zugrunde liegenden dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsgüter vor dem 1. 1. 75 angeschafft oder hergestellt worden sind (Abs. 4 Satz 1, s. dazu Anm. 85) und

- wenn bei Wirtschaftsgütern, die nicht dem Umweltschutz dienen, nachträgliche Herstellungskosten aus Gründen des Umweltschutzes entstehen (Abs. 4 Satz 2, s. dazu Anm. 86).

33 Einstweilen frei.

II. Höhe der Absetzung

34 1. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 75 (§§ 79, 82, 82 e EStDV)

Die Begünstigung nach §§ 79, 82, 82 e EStDV war in der Form von Sonderabschreibungen ausgestaltet (Abschreibungen *neben* der Normal-AfA, vgl. § 7 Anm. 40). Die Sonderabschreibungen waren bei beweglichen Wirtschaftsgütern bis zu insgesamt 50 vH, bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern bis zu insgesamt 30 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zulässig; sie konnten auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung und die 4 folgenden Wirtschaftsjahre (Begünstigungszeitraum) beliebig verteilt werden.

35 2. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 74 (§ 7 d EStG)

§ 7 d sieht abweichend von der früheren Rechtslage (s. Anm. 34) erhöhte Absetzungen vor (Absetzungen anstelle der Normal-AfA, vgl. § 7 Anm. 40), und zwar im Wj. der Anschaffung oder Herstellung bis zu 60 vH und in den folgenden Wj. bis zur vollen Absetzung jeweils bis zu 10 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

36 C. Nachholung der Absetzung (Abs. 1 Satz 2)

Die erhöhten Absetzungen sind im ersten Jahr bis zu 60 vH, in den ersten zwei Jahren bis zu insgesamt 70 vH und in den ersten drei Jahren bis zu insgesamt 80 vH, bis zum Ende des vierten Jahres bis zu insgesamt 90 vH und bis zum Ende des fünften Jahres bis zu insgesamt 100 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zulässig. Innerhalb dieser Grenzen können die erhöhten Absetzungen beliebig verteilt (nachgeholt) werden. Es müssen aber mindestens Absetzungen in Höhe der normalen AfA vorgenommen werden (§ 7 a Abs. 3); insoweit ist die Nachholmöglichkeit eingeschränkt. Die Nachholmöglichkeit erstreckt sich auch über die ersten fünf Jahre hinaus (glA *Littmann*, XIII. § 7 d Anm. 23 a). Dies bedeutet, daß ein am Ende des fünften Jahres etwa noch vorhandener Restwert (zB wenn die Begünstigung nicht voll ausgeschöpft worden ist) auf die Folgejahre beliebig verteilt werden kann, *längstens* jedoch auf die Restnutzungsdauer (glA *Weiß*, DStR 1980 S. 554).

37 D. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 1 Satz 3)

Nach Abs. 1 Satz 3 können nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten so behandelt werden, als wären sie im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung entstanden; das gilt auch, wenn der 5jährige Begünstigungszeitraum bereits abgelaufen ist (Abschn. 77 Abs. 3 EStR 1975 f.).

Bei Einführung des § 7 d war die Regelung über nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Teil der Vorschrift über die Nachholung (Abs. 1 Satz 2) ausgestaltet. Seit dem ÄndG v. 18. 8. 80 (s. Anm. 7) sind beide Regelungen in Abs. 1 als Sätze 2 und 3 verselbständigt.

Beispiel:	Ursprüngliche Herstellungskosten	100
	Erhöhte Absetzungen im 1. und 2. Jahr zusammen	70
	Nachträgliche Herstellungskosten im 3. Jahr	40
	Zulässige erhöhte Absetzungen im 3. Jahr	
	80 vH v. 140 = 112 abzügl. 70 =	42

Entstehen die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach Ablauf des 4. Jahres – auch dann gilt die Rückbeziehung auf das Erstjahr (Abschn. 77 Abs. 3 EStR 1975 f.) –, so führt die Nachholmöglichkeit für die erhöhten Absetzungen in Verbindung mit der Möglichkeit, diese Kosten wie Kosten des Erstjahrs zu behandeln (Absatz 1 Satz 2, 2. Halbsatz), zur vollen Bewertungsfreiheit für die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. Begründung zum Regierungsentwurf, BTDrucks. 7/1470 S. 313; *Kreile*, B 1975 S. 514, 516; *Söffing*, StKongrRep. 1975 S. 402).

Nachträgliche Herstellungskosten sind nicht nur die Kosten von Vervollständigungs- und Restarbeiten für die ursprüngliche Investition, sondern auch die Kosten von Erweiterungen und Verbesserung (vgl. Abschn. 77 Abs. 3 EStR 1975 f.). Sie verändern im übrigen auch die Mindest-AfA (s. dazu § 7 Anm. 394, 416, 446 betr. Gebäude und Anm. 135, 152 betr. bewegliche Wirtschaftsgüter). Nehmen die nachträglichen Herstellungsarbeiten jedoch ein solches Ausmaß an, daß wirtschaftlich gesehen ein neues Wirtschaftsgut – wenn auch unter Verwendung alter Teile – entsteht, so sind nicht nachträgliche Herstellungskosten beim bisherigen Wirtschaftsgut, sondern ursprüngliche Herstellungskosten für das neue Wirtschaftsgut anzunehmen.

Einstweilen frei.

38, 39

Erläuterungen zu Abs. 2: Voraussetzungen der erhöhten Absetzung

A. Wirtschaftsgüter müssen dem Umweltschutz dienen (Abs. 2 Nr. 1)

I. Einsatz in einem inländischen Betrieb

40

Das begünstigte Wirtschaftsgut muß in einem im Inland belegenen Betrieb des Stpfl. dem Umweltschutz dienen.

„**Im Inland belegener Betrieb**“: Wegen des Inlandsbegriffs und des erweiterten Inlandsbegriffs (Festlandsockel) vgl. § 1 EStG Anm. 24. Begünstigt ist auch der Einsatz in einer inländ. Betriebsstätte (zum Begriff s. § 12 AO) eines beschr. Stpfl. (*Kreile*, B 1975 S. 514, 515); der Ort der Geschäftsleitung ist unbeachtlich (*Weiß*, NWB F. 3 S. 5001). Ein Einsatz in einem ausländ. Betrieb oder einer ausländ. Betriebsstätte führt nach *Kreile* aaO zur Versagung der Abschreibungsbegünstigung, auch wenn das Ergebnis des Betriebs oder der Betriebsstätte voll in die deutsche Besteuerung einbezogen wird (glA *Söffing*, FR 1975 S. 171). Das ergibt sich aus dem Förderungszweck, ohne daß es einer ausdrücklichen Klarstellung bedurfte, wie sie für § 4 b InvZulG 1975 für notwendig gehalten wurde.

Der im Rahmen eines inländ. Betriebs erfolgende vorübergehende Einsatz im Ausland, ohne daß dort eine Betriebsstätte begründet wird, ist uE unschädlich (glA *Weiß*, DStR 1980 S. 554).

Leasing: Die Nutzung im Betrieb des Stpfl. im Wege des Leasing ist nur begünstigt, wenn die Leasing-Gegenstände steuerlich dem Leasing-Nehmer zuzurechnen sind (BdF v. 19. 4. 71, BStBl. I S. 264 für bewegl. WG und v. 21. 3. 72, BStBl. I S. 188 für unbewegl. WG; glA *Kreile*, B 1975 S. 514, 515). Sind die WG dem Leasing-Geber zuzurechnen, so werden sie zwar in dessen Betrieb genutzt, jedoch nicht für den Umweltschutz; s. auch Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen Tz. 3.8; *Heigl*, StuW 1976 S. 241.

41 Einstweilen frei.

42 II. Unmittelbarer Einsatz des Wirtschaftsguts für den Umweltschutz

Das Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit ist mißverständlich und uE überflüssig (im Ergebnis glA *Heigl*, Abschreibungsvergünstigungen für Umweltschutz-Investitionen, München 1975).

Aus dem Erfordernis der Unmittelbarkeit könnte gefolgert werden, daß ein WG nur dann begünstigt ist, wenn das Betreiben dieses WG für sich allein die Umweltentlastung herbeiführt, nicht dagegen, wenn es dies erst vermittelt anderer WG (idS also „mittelbar“) bewirkt (vgl. *Heigl* aaO; *Littmann*, XIII. § 7 d Anm. 14). ZB wäre dann eine Abwassersammelanlage nicht begünstigt, da sie für sich allein nicht die Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung von Abwässern bewirkt, sondern nur Voraussetzung dafür ist, daß diese Zwecke durch den Betrieb einer Kläranlage erreicht werden können. Würde der Begriff der Unmittelbarkeit idS verstanden werden, so würde der Begünstigungszweck des § 7 d gefährdet, da gerade die Vorstufen des Sammelns, Weiterleitens und der Vorbehandlung unabdingbare Voraussetzungen zB für die Abwasser- und Abfallbeseitigung darstellen und erhebliche Investitionen erfordern. Zu Recht erfassen die Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen dem Zweck des § 7 d entsprechend als begünstigte WG auch Abwassersammler, Transportanlagen und Abwasservorbehandlungsanlagen.

Nach Abschn. 77 Abs. 4 EStR 1975 f. dienen WG dagegen dann nicht unmittelbar dem Umweltschutz, wenn sie einen Dritten in die Lage versetzen sollen, seinerseits Umweltschutzinvestitionen vorzunehmen (zB Leitungsrohre eines Versorgungsunternehmens, die beim Abnehmer Umweltschutzanlagen ermöglichen sollen). In solchen Fällen fehlt es bereits an der Voraussetzung, daß die WG „im Betrieb des Stpfl.“ dem Umweltschutz dienen müssen; insoweit ist das Merkmal der Unmittelbarkeit uE überflüssig.

Die Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen (Tz. 3.8) schließen außerdem Anlagen von der Begünstigung aus, die dazu dienen, ein Produkt so zu gestalten, daß seine Verwendung umweltfreundlich ist (zB Anlagen zur Heizölentschwefelung, Anlagen zur Verringerung des Bleigehalts im Benzin); die FinVerw. sieht den Grund offenbar darin, daß diese Anlagen nur mittelbar dem Umweltschutz dienen. UE fehlt es auch hier an der Voraussetzung des Dienens „im Betrieb des Stpfl.“.

43 Einstweilen frei.

III. Mehr als 70%iger Einsatz des Wirtschaftsgutes für den Umweltschutz

1. Umfang des „ausschließlichen“ Dienens

a) Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 1981

44

Nach §§ 79, 82, 82 e EStDV mußten Wirtschaftsgüter noch „ausschließlich“ dem Umweltschutz dienen (bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 75). § 7 d aF verlangte nur mehr „fast ausschließlichen“ Einsatz für den Umweltschutz, ohne daß das Gesetz einen bestimmten prozentualen Mindesteinsatz festlegte. Die Voraussetzung des „fast ausschließlichen“ Einsatzes für den Umweltschutz soll nach Verwaltungsauffassung erfüllt sein, wenn der Umfang der Verwendung zu anderen Zwecken 10 vH nicht übersteigt (Begr. zum RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 313; Abschn. 77 Abs. 5 EStR 1975 u. 1978; Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen, Tz. 3.9). Der ausschließliche oder fast ausschließliche Einsatz für den Umweltschutz bezieht sich stets auf das ganze WG (wegen der Ausnahme für nachträgliche Herstellungskosten s. Anm. 85). Ist der Umfang der anderweitigen Nutzung nicht genau zu ermitteln, so ist er zu schätzen (Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen, Tz. 3.9). Für die Grenze von 10 vH ist der Durchschnitt des Wj. maßgebend. Für die Frage, ob ein Wirtschaftsgut ausschließlich oder fast ausschließlich dem Umweltschutz dient, soll es nach VGH Bad.-Württ. v. 31. 10. 79 (DÖV 1980 S. 181, rkr.) nicht auf die Gründe für die Anschaffung oder Herstellung ankommen, sondern allein auf die objektive Geeignetheit zur Verwendung; dies ergebe sich aus den Differenzierungen in § 7 d Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 sowie Abs. 4 Satz 1 einerseits und § 7 d Abs. 4 Satz 2 andererseits. Bei für die Produktion wesentlichen Einrichtungen einer Produktionsanlage (im Fall des VGH Bad.-Württ., aaO, einer Färberei) sei Verwendungszweck in erster Linie die Produktion und nicht der Umweltschutz. Zum Zusammentreffen von begünstigten und nicht begünstigten Verwendungszwecken, insbes. zum Recycling, s. Anm. 46.

b) Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 1980

45

§ 7 d nF verlangt, daß der Einsatz des begünstigten Wirtschaftsgutes zu mehr als 70 vH umweltschutzbedingt sein muß. Wird ein WG, zB ein Lastwagen, über ein Wj. zeitlich nacheinander sowohl zu Umweltschutzzwecken (zB Abfallbeseitigung) als auch zu anderen Zwecken benutzt, kann gleichwohl § 7 d Anwendung finden, wenn die Benutzung zu nicht begünstigten Zwecken unter 30 vH liegt (also zB nur in einem Monat des Jahres). Demgegenüber kann die Begünstigung nur in dem Zeitraum in Anspruch genommen werden, in dem es tatsächlich dem Umweltschutz diente (glA *Littmann*, XIII. § 7 d Anm. 14).

2. Zusammentreffen von begünstigten und nicht begünstigten Verwendungszwecken (insbes. Recycling)

46

Schrifttum: *Heigl*, Abschreibungsvergünstigungen für Umweltschutz-Investitionen, München 1975 S. 122; *Spiegel-Verlag* (Hrsg.), Recycling in der Abfallwirtschaft, Hamburg 1975 S. 2 ff.; *Dreyhaupt*, Immissionsschutz, Verlag TÜV Rheinland GmbH, Köln 1978 S. 43, 51, 206; *Sellner*, Immissionsschutzrecht und Industrieanlagen, München 1978 S. 41.

Abzustellen ist nicht auf den Verwendungszweck der gesamten Anlage, sondern darauf, ob das einzelne WG ausschließlich oder fast ausschließlich (bei Anschaf-

fung oder Herstellung vor dem 1. 1. 81) oder zu mehr als 70 vH (bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 80) dem Umweltschutz dient. Eine Anlage kann also aus begünstigten und nicht begünstigten Wirtschaftsgütern bestehen. Die Abgrenzung zwischen begünstigten und nicht begünstigten WG ist insbes. bei der Abwasser- und Abfallbeseitigung (s. auch Anm. 75) erschwert, weil die Behandlung der Stoffe „zu verwertbaren Rohstoffen“, sog. Recycling, begünstigt ist (s. Begr. zum RegE, BTDrucks. 7/1470 betr. Abfallbeseitigung).

Recycling: Für den Begriff „Recycling“ gibt es im Deutschen keinen gleichermaßen treffenden Terminus (so Gesellschaft für Deutsche Sprache in „Der Sprachdienst“ Oktober 1974). Deshalb wird als allgemeiner Begriff „Altstoff-Rücklauf“ vorgeschlagen; in „Neues Deutsches Wörterbuch“ (Augsburg 1980) wird Recycling als „Rohstoffgewinnung aus Abfällen“ beschrieben. Das Duden-Fremdwörterbuch (1974) erklärt Recycling als „Wiederverwendung bereits benutzter Rohstoffe“. Recycling läßt sich beschreiben als Rückführung von Reststoffen oder Abfallstoffen in den Produktionsprozeß, und zwar werden diese Rest- oder Abfallstoffe dann als Rohstoffe verwendet. Zu unterscheiden ist Wiederverwendung (wiederholte Benutzung eines Reststoffs für den gleichen Verwendungszweck, zB Pfandflasche), Weiterverwendung (Einsatz von Reststoffen für neue Anwendungsbereiche nach entsprechender Vorbehandlung, zB Kompostierung von Müll) und Weiterverwertung (Wiedergewinnung von Grundstoffen aus Reststoffen und Abfällen mit Rückführung in den Produktionsprozeß, zB Autoschrott als Einsatzmaterial für die Stahlgewinnung); vgl. dazu *Dreyhaupt*, Immissionsschutz, Köln 1978, S. 206.

Es handelt sich also um kombinierte Abfallbeseitigungs- und Produktionsprozesse. Daher ist es uE in diesen Fällen nicht möglich, die Abgrenzung begünstigter und nicht begünstigter WG danach vorzunehmen, ob sie der Produktion oder der Abfall-(Abwasser-)Beseitigung dienen, so aber Abschn. 77 Abs. 5 Satz 2 EStR 1975: Bei WG, die sowohl der Produktion als auch dem Umweltschutz dienen, soll im allgemeinen davon ausgegangen werden, daß die Voraussetzungen des § 7 d nicht erfüllt sind. UE ist vielmehr darauf abzustellen, ob das einzelne im Abfallbeseitigungs- und Produktionsprozeß eingesetzte WG zur Behandlung von Stoffen dient, die begrifflich Abfall bzw. Abwasser darstellen:

Wird ein Wirtschaftsgut (bei Anschaffung vor dem 1. 1. 81 ausschließlich oder fast ausschließlich) bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 80 zu mehr als 70 vH mit Abfällen beschickt (dabei zählen uE Hilfs- und Betriebsstoffe nicht mit) und dient es objektiv deren Beseitigung, so ist das Wirtschaftsgut begünstigt, auch wenn die entstehenden Stoffe verwertbar sind; ebenso Abschn. 77 Abs. 6 Satz 1 und 2 EStR 1975 f., wonach der Anfall von verwertbaren Stoffen (zB von Gasen, Fetten, Chemikalien, Schrott usw.) bei Maßnahmen des Umweltschutzes die Anwendung des § 7 d nicht ausschließt. Da es bei der Abfallbeseitigung aus wirtschaftlichen Gründen auf eine möglichst vollständige Verwertung der Abfallstoffe ankommt, kann es keinen Unterschied machen, ob die verwertbaren Stoffe bei der Abfallbeseitigung „anfallen“ (so die EStR aaO), also „Nebenprodukte“ sind oder ob der Abfall vollständig zu einem oder mehreren verwertbaren Stoffen verarbeitet wird oder ob Abfallstoffe zur Wiederverwertbarkeit aufbereitet werden, zB Vorrichtungen zum Sortieren und Zerkleinern von Glasabfällen, Zerkleinerungs- und Abpackeinrichtungen für wieder aufzubereitende Verpackungsmaterialien, Vorrichtungen zum Sammeln und Abfüllen von Ruß zur Verwendung für die Reifenherstellung (so *Heigl*, Abschreibungsvergünstigungen für Umweltschutz-Investitionen, München 1975, S. 122).

Wenn dagegen ein WG mit Stoffen beschickt wird, die nicht mehr Abfall bzw. Abwasser darstellen, dient es nicht dem Umweltschutz und ist nicht begünstigt. Abschn. 77 Abs. 6 Satz 3 bestimmt: „Die Weiterbehandlung eines anfallenden Stoffes ist jedoch von dem Zustand des Stoffes an nicht mehr als Maßnahme des Umweltschutzes anzusehen, von dem an im allgemeinen Wirtschaftsleben üblicherweise ein Entgelt für ihn gezahlt wird.“ Die Richtlinien gehen offenbar davon aus, daß immer dann kein Abfall mehr vorliegt, wenn im allgemeinen Wirtschaftsleben üblicherweise ein Entgelt gezahlt wird (glA *Littmann*, XIII. § 7 d Anm. 16; uE zweifelhaft).

B. Bescheinigungsverfahren (Abs. 2 Nr. 2)

I. Bescheinigungserfordernis

50

Bescheinigungen sind erforderlich

- bei der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern (Abs. 1),
- bei nachträglichen Herstellungskosten an vor dem 1. 1. 75 angeschafften oder hergestellten und dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsgütern (Abs. 4 Satz 1),
- bei umweltschutzbedingten Veränderungen an nicht dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsgütern (Abs. 4 Satz 2),
- bei Anzahlungen auf Anschaffungskosten und bei Teilerstellungskosten in den vorgenannten drei Fällen (Abs. 5 Satz 1),
- bei Zuschüssen zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung von Umweltschutz-Anlagen, in diesen Fällen benötigt nur der Zuschußempfänger eine Bescheinigung, und
- bei umweltschutzbedingten Betriebsverlagerungen (Abs. 8 Satz 2).

Für (nach Abs. 1 Satz 3 begünstigte) nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten an Wirtschaftsgütern, die selbst nach § 7 d EStG begünstigt sind, ist eine Bescheinigung im Gesetz nicht vorgesehen. Soweit es sich bei diesen Kosten um kleinere Vervollständigungs- und Ergänzungsarbeiten handelt, sind Mißbräuche durch die 5jährige Zweckbindung (Absatz 6) ausgeschlossen. Bei größeren Änderungen und Erweiterungen, insbesondere wenn sie gegen Ende der 5jährigen Zweckbindung vorgenommen werden, dürfte es sich empfehlen, eine Bescheinigung einzuholen (glA *Klotz*, StWK Gr. 4 S. 2469).

II. Bescheinigungsverfahren; Bescheinigungsrichtlinien

51

An die Stelle der bisher in §§ 79, 82, 82 e EStDV jeweils getrennt aufgeführten drei zu bescheinigenden Voraussetzungen (1. unmittelbarer und ausschließlicher Einsatz für den Umweltschutz, 2. öffentliches Interesse und 3. Bescheinigung, daß die unter 1. und 2. aufgeführten Voraussetzungen vorliegen) sind in § 7 d zwei Voraussetzungen getreten:

- Einsatz für den Umweltschutz in einem inländischen Betrieb und
- Bescheinigung über die Eignung und Zweckbestimmung sowie über das öffentliche Interesse.

Dadurch wird auch im Gesetz klargestellt, daß über Eignung und Zweckbestimmung der Wirtschaftsgüter sowie über das öffentliche Interesse allein die Bescheinigungsbehörden zu bestimmen haben, die in den einzelnen Bundesländern im allgemeinen dem für Umweltschutz zuständigen Ressort zugeordnet sind (s. Übersicht in Anm. 52).

Für die Bescheinigungsbehörden (s. Anm. 52) bestehen Richtlinien (zit. als *Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen*), deren überarbeitete Fassung am 27. 11. 81 durch die Umweltministerkonferenz im Einvernehmen mit dem BdF verabschiedet wurde. Sie werden in den Veröffentlichungsorganen der Länder (zB Staatsanzeiger für das Land Hessen 1982 S. 283) veröffentlicht und sind hier als Anhang zu § 7 d abgedruckt (Anm. 133).

Da die Bescheinigungen wegen der Begünstigung von Anzahlungen und Teilerstellungskosten (Abs. 5) in der Praxis normalerweise vor Beginn der Investition beantragt und erteilt werden, konnte die Bescheinigungsbehörde schon bisher

allenfalls die Eignung und Zweckbestimmung der Wirtschaftsgüter, nicht ihren bestimmungsgemäßen Einsatz bescheinigen. Dem wird nunmehr auch im Gesetz Rechnung getragen. Ob die Wirtschaftsgüter tatsächlich für den angegebenen Zweck verwendet werden, kann erst später durch die Finanzverwaltung geprüft werden (Begründung zum RegE, BTDrucks. 7/1470 S. 313). Vgl. dazu die Erl. zu Abs. 6 (Zweckbindung), s. Anm. 100.

Das Bescheinigungsverfahren umfaßt auch die Prüfung, ob der Zweck, zu dem das Wirtschaftsgut verwendet werden soll, zum Umweltschutz iSd. § 7 d Abs. 3 gehört (Abschn. 77 Abs. 8 Nr. 1 EStR 1981).

Inländischer Betrieb: s. Anm. 40.

Eignung und Zweckbestimmung: Eignung liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut generell dem Umweltschutz dienen kann. Es kommt dabei darauf an, daß eine objektive Geeignetheit vorliegt. Nicht zu prüfen ist uE dagegen, ob sich das Wirtschaftsgut im speziellen Fall tatsächlich eignet, dh. ob der mit dem Einsatz des Wirtschaftsguts beabsichtigte Zweck erreicht wird. Bei der Zweckbestimmung ist darauf abzustellen, daß das Wirtschaftsgut für den Einsatz zum Umweltschutz bestimmt ist, dh. daß in dem betreffenden Betrieb das Wirtschaftsgut tatsächlich für den Umweltschutz eingesetzt werden soll.

Öffentliches Interesse: Es liegt vor, wenn hierdurch Menschen, Tiere, Pflanzen und andere Sachen vor schädlichen Umwelteinwirkungen des Betriebs geschützt oder vom Betrieb ausgehende Gefahren, erhebliche Nachteile und erhebliche Belästigungen für die Umwelt vermieden, gemindert oder beseitigt werden. Nach Tz. 3.10 der Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung Gegenstand einer unternehmerischen Betätigung im Bereich des Umweltschutzes ist, nach Lage des Einzelfalls besonders eingehend zu prüfen, ob ein öffentliches Interesse an der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter dieser Unternehmen besteht. Im übrigen muß die Anschaffung oder Herstellung des WG zumindest auch im öffentlichen Interesse liegen. Das gleiche gilt für den Fall, daß das WG nicht mindestens den gesetzlichen Anforderungen, den behördlichen Auflagen oder dem Stand der Technik entspricht.

III. Bescheinigungsbehörden

Örtlich ist diejenige Bescheinigungsbehörde zuständig, in deren Bezirk das betreffende WG verwendet wird; bei Betriebsverlagerungen diejenige Behörde, aus deren Bezirk der Betrieb verlagert wird.

Die sachliche Zuständigkeit ist in den einzelnen Bundesländern für WG iS von § 7 d Abs. 3 in nachfolgender Tabelle angegeben; für *Betriebe, die der Aufsicht der Bergbehörden* unterliegen, ist zuständige Landesbehörde in Baden-Württemberg das Landesbergamt, in Hessen, Niedersachsen und Rheinland-Pfalz das Oberbergamt und im Saarland das Bergamt; zuständige oberste Landesbehörde ist stets das Ministerium für Wirtschaft.

Sachliche Zuständigkeit			
Oberste Landesbehörde (a); Landesbehörde (b)			
Bundesland	Abwasser (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a-c)	Abfall (Abs. 3 Nr. 2)	Luftverunreinigungen/Lärm (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d + e)
Baden-Württemberg	a) Ministerium für Ernährung, Landwirtschaft b) Regierungspräsidium		a) Ministerium f. Arbeit, Gesundheit u. Sozialordnung b) Gewerbeaufsichtsamt
Bayern	a) Staatsministerium des Innern b) Wasserwirtschaftsämter bzw. das Straßen- u. Wasserbauamt Pfarrkirchen	a) Staatsministerium für Landesentwicklung und Umweltfragen b) Bezirksregierungen	
Berlin	Senator f. Stadtentwicklung und Umweltschutz <i>für Bauabfälle:</i> Senator für Bau- und Wohnungswesen für Anlagen nach § 24 GewO: a) Senator für Arbeit u. Soziales b) Landesamt für Arbeitsschutz u. techn. Sicherheit		
Bremen	koordinierend: Senator für Gesundheit und Umweltschutz		
	Wasserwirtschaftsamt	Amt f. Stadtentwässerung und Stadtreinigungen	Gewerbeaufsichtsamt
Hamburg	a) Senat der Freien und Hansestadt Hamburg		
	b) Behörde für Bezirksangelegenheiten, Naturschutz und Umweltgestaltung		b) Behörde f. Arbeit, Jugend und Soziales
Hessen	a) Minister f. Landesentwicklung, Umwelt, Landwirtschaft und Forsten b) Regierungspräsident		a) Sozialminister b) Staatl. Gewerbeaufsichtsamt (bis zu DM 1,0 Mio.); Regierungspräsident (über DM 1,0 Mio.)
Niedersachsen	a) Minister f. Ernährung, Landwirtschaft und Forsten b) Landkreis bzw. kreisfreie Städte bzw. große selbständige Stadt		a) Sozialminister b) Landkreis bzw. kreisfreie Städte bzw. große selbständige Stadt

Bundesland	Abwasser (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a–c)	Abfall (Abs. 3 Nr. 2)	Luftverunreinigungen/Lärm (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d + e)
Nordrhein-Westfalen	a) Minister für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten b) Regierungspräsident		a) Minister f. Wirtschaft, Mittelstand und Verkehr b) Regierungspräsident
Rheinland-Pfalz	a) Ministerium f. Landwirtschaft u. Forsten b) Bezirksregierung	a) Ministerium für Soziales, Gesundheit und Umwelt b) Bezirksregierung	b) Landesgewerbeaufsichtsamt
Saarland	a) Minister f. Umwelt, Raumordnung u. Bauwesen b) Landesamt für Wasserwirtschaft u. Abfallbeseitigung		b) Gewerbeaufsichtsamt
Schleswig-Holstein	a) Minister für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten b) Amt f. Land- und Wasserwirtschaft		a) Sozialminister b) Gewerbeaufsichtsamt

53

IV. Bindungswirkung der Bescheinigung

Die Bescheinigung unterliegt weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden und Finanzgerichte.

Bei Streitigkeiten im Bescheinigungsverfahren ist für den Antragsteller der Verwaltungsrechtsweg gegeben (Abschn. 77 Abs. 8 Satz 3 EStR 1981); deshalb muß eine Ablehnung der Bescheinigung mit einer Rechtsmittelbelehrung versehen sein. Die FÄ haben jedoch unabhängig vom Bescheinigungsverfahren zu prüfen, ob die übrigen Voraussetzungen für die Begünstigung erfüllt sind, insbes. ob das WG tatsächlich im notwendigen Umfang dem in der Bescheinigung angegebenen Zweck dient.

54–59 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Begriff des Umweltschutzes

60

A. Überblick

§ 7 d enthält einen abschließenden Katalog der begünstigungsfähigen Verwendungszwecke, der zT aus §§ 79, 82, 82 e EStDV übernommen ist: die Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung

- von Schädigungen durch Abwässer (früher § 79 EStDV, jetzt Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b),
- der Verunreinigung der Luft (früher § 82 EStDV, jetzt Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d),
- von Lärm und Erschütterungen (früher § 82 e EStDV, jetzt Abs. 3 Nr. 1 Buchst. e);

zT neu eingefügt wurde: die Verhinderung, Beseitigung oder Verringerung

- des Anfalls von Abwasser (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a),
- der Verunreinigung der Gewässer durch andere Stoffe als Abwasser (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c) sowie
- die Abfallbeseitigung nach den Grundsätzen des Abfallbeseitigungsgesetzes (Abs. 3 Nr. 2).

Über Verwendung zum innerbetrieblichen Umweltschutz s. Abs. 3 Satz 2 (Anm. 80–82).

Einstweilen frei.

61

B. Die begünstigten Maßnahmen im einzelnen (Abs. 3 Satz 1)

I. Maßnahmen gegen Anfall von Abwasser (Nr. 1 Buchst. a)

62

Begünstigungsfähig sind Einrichtungen zur sparsameren Verwendung des zur Produktion benötigten Wassers, zum Aufbau eines geschlossenen Wasserkreislaufs oder zur Verhinderung des Übertritts von Schadstoffen in Brauchwasser (Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen Tz. 4.1.2.1), um so die Entstehung von Abwasser einzuschränken oder zu verhindern.

Abwasser: Der Begriff ist im Wasserhaushaltsgesetz (WHG) an keiner Stelle bestimmt; erst das Abwasserabgabengesetz definiert in § 2 Abs. 1 das Abwasser als:

- *Schmutzwasser:* das durch häuslichen, gewerblichen, landwirtschaftlichen oder sonstigen Gebrauch in seinen Eigenschaften veränderte Wasser;
- *Niederschlagswasser:* das bei Trockenwetter mit dem Schmutzwasser sowie das von Niederschlägen von bebauten oder befestigten Flächen abfließende Wasser.

In den Landeswassergesetzen finden sich ebenfalls Definitionen.

[Anschluß S. E 27]

Die Begriffsbestimmung nach § 2 Abs. 1 Abwasserabgabengesetz ist aber für das WHG zu eng, da sie einige, durch die Verwendung der Definition für eine Abgabenregelung bedingte Einschränkungen (zB auf den Trockenwetterabfluß beim Schmutzwasser) enthält (*Sieder/Zeitler/Dahme*, Wasserhaushaltsgesetz, München, § 7 a Rn. 6). Abwasser umfaßt demnach sowohl allgemein das Einleiten von „Stoffen“ in oberirdische Gewässer, in Küstengewässer oder in das Grundwasser (*Gieseke/Wiedemann/Czychowski*, Wasserhaushaltsgesetz, 3. Aufl. München 1979, § 7 a Anm. 3) als auch das nach häuslichem oder gewerblichem Gebauch veränderte, insbesondere verunreinigte, abfließende und von Niederschlägen stammende und in die Kanalisation gelangende Wasser (DIN 4045 Nr. 1.1).

Abwasser kann begrifflich auch dann noch vorliegen, wenn es als solches bereits behandelt wurde oder bei der Produktion anfällt (BdF v. 1. 4. 57, BB S. 358). Abwässer sind danach zB das als „Kühlwasser“ bezeichnete, erwärmte Brauchwasser, organisch belastete Grubenwässer aus einem stillliegenden Bergwerk, Wasser nach der Verwendung in medizinischen Bädern, Grundwasser, aus dem die natürliche Kohlensäure gewonnen wurde, das aus Abfallanlagen austretende Sickerwasser (nach *Gieseke/Wiedemann/Czychowski*, Wasserhaushaltsgesetz, § 7 a Anm. 5).

Einstweilen frei.

63

II. Maßnahmen gegen Schädigungen durch Abwasser (Nr. 1 Buchst. b)

64

Begünstigungsfähig sind Wirtschaftsgüter, die zur Ableitung oder Behandlung von Abwasser dienen; begünstigt ist die Kühlung des Abwassers, wenn es zur Verhinderung von Schäden erforderlich ist (NRW v. 7. 6. 56, BStBl. II S. 80).

Begünstigt ist auch die Reinigung und Ableitung sogenannter häuslicher Abwässer, und zwar nicht nur aus Toiletten und Waschräumen, soweit sie in einem Betrieb anfallen (Baden-Württ. v. 9. 1. 61, EDStZ S. 34; OFD Düss. v. 18. 5. 61, B S. 792 = FR S. 274; BMin. f. Wirtschaft, BP 1963 S. 272), sondern auch aus privaten Haushalten (BMin. f. Wirtschaft, mitgeteilt von FinMin. Niedersachsen v. 15. 4. 67, StEK EStDV §§ 75–82 f Nr. 54 = EDStZ S. 498; im übrigen wie BdF v. 1. 4. 57 aaO).

Schädigung: Unter Schädlichkeit des Abwassers ist jede Eigenschaft des Abwassers zu verstehen, die zu einer nachteiligen Veränderung der physikalischen, chemischen oder biologischen Beschaffenheit des Gewässers (vgl. *Sieder/Zeitler/Dahme*, Wasserhaushaltsgesetz, § 7 a Rn. 9), Abwasserkanals oder in den sonstigen Abwasseranlagen führen kann.

Gewinnung verwertbarer Stoffe: Werden aus der Abwässerreinigung verwertbare Stoffe gewonnen, so schließt dies die Begünstigung nicht aus, solange die Reinigung den Hauptzweck der Anlage bildet (glA *Buse*, Inf. 1956 S. 120; BB 1956 S. 264). Voraussetzung ist aber, daß die aus der Verwertung der Stoffe erzielten Erlöse die Amortisation der Herstellungskosten und die Betriebskosten der Abwässerbehandlungsanlage nicht decken (FinVerw. aaO). Die Anwendung des § 7 d wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Abwässerbehandlungsanlage gleichzeitig dazu dient, das im Betrieb anfallende Abwasser für eine wiederholte Verwendung im Betrieb aufzubereiten (Behandlung des Abwassers im Kreislaufverfahren). Für WG, die *nur* der Aufbereitung des Abwassers zur Wiederverwendung dienen, kann die Bewertungsfreiheit jedoch nicht beansprucht werden (FinVerw. aaO). Unter der erwähnten „Amortisation der Her-

stellungskosten“ ist die Aufbringung dieser Aufwendungen während des Zeitraums der voraussichtlichen Nutzungsdauer zu verstehen. Die jährliche Amortisationsquote entspricht dem nach der voraussichtlichen Nutzungsdauer auf ein Wj. entfallenden Teil der Herstellungskosten der Anlage, wobei nur eine lineare Aufteilung in Betracht kommt. Der Begriff der Amortisation entspricht somit weitgehend dem Begriff der AfA iSd. § 7. Er umfaßt nicht die Verzinsung von Eigen- und Fremdkapital (BdF v. 17. 9. 56, NWB F 1 S. 152).

Einzelfälle: Anlagen, die ein Stpfl. innerhalb des eigenen Grundstücks zur *Ableitung von Abwässern* zur Abwasserreinigungsanlage (Kläranlage) errichtet hat, gehören zu den begünstigten WG (Ländererl., BdF v. 19. 3. 70, StEK EStDV §§ 75–82 f Nr. 67 = B S. 661 = BB S. 607). *Entzunderungsanlagen* sind nicht begünstigt (B 1956 S. 1095). *Entöleranlage*, die auf Binnenschiffen eingebaut wird, ist nur dann begünstigt, wenn sie trotz des Einbaus als selbständig bewertbares WG anzusehen ist, was nach den Umständen des einzelnen Falls zu beurteilen ist (OFD Frankf. v. 27. 5. 59, Inf. S. 238). Einrichtungen und Anlagen zur *Gewässerbelüftung*, die wegen der Einleitung von Abwässern erforderlich wird, sowie Einrichtungen und Anlagen zur Überwachung einzuleitender Abwässer (*Kontrollgeräte* usw.) gehören zu den begünstigten WG, wenn sie auf Grund behördlicher Anordnung aus Gründen der Gewässer Reinhaltung angeschafft oder hergestellt werden; desgl. *Wasserkreislaufanlagen* (FinVerw., StEK EStDV §§ 75–82 f Nr. 24).

Die Richtlinien für die Erteilung von Bescheinigungen nennen beispielhaft folgende Wirtschaftsgüter (Tz. 4.2):

- Abwassersammler, von sog. häuslichen Abwässern bzw. bei einem Produktionsprozeß angefallenen oder entstandenen Abwässern,
- Pumpwerke,
- Transportanlagen und Behandlungsanlagen von Reststoffen (Schlamm, Asche),
- Abwasservorbehandlungsanlagen vor Einleitung in die öffentliche Kanalisation,
- Abwasserreinigungsanlagen,
- Abwasserkühlungsanlagen,
- Gewässerbelüftungsanlagen,
- Überwachungsanlagen bei einzuleitenden Abwässern.

65 Einstweilen frei.

66 III. Maßnahmen gegen Verunreinigung der Gewässer (Nr. 1 Buchst. c)

Die Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen begünstigen Schutzvorrichtungen, die das Eindringen von anderen wassergefährdenden Stoffen als Abwasser (zB Säuren, Laugen, Altöl) in die Kanalisation oder in das Gewässer verhindern (zB Ölabscheider). Anlagen zum Schutze der Außenseite von Kraftstofftanks vor Korrosion dienen nur der Verlängerung der Nutzungsdauer der Behälter und sind deshalb nicht begünstigt.

67 Einstweilen frei.

68 IV. Maßnahmen gegen Verunreinigung der Luft (Nr. 1 Buchst. d)

Luftverunreinigung: Luftverunreinigende Stoffe sind bei festen und beweglichen Anlagen im industriellen, gewerblichen, landwirtschaftlichen, öffentlichen

und privaten Bereich gegeben, sofern sie Gase, Dämpfe oder Stäube emittieren (*Dreyhaupt*, Immissionsschutz, Köln 1978 S. 10).

Gem. § 3 Abs. 4 BundesimmissionsschutzG sind Luftverunreinigungen iSd. Gesetzes „Veränderungen der natürlichen Zusammensetzung der Luft, insbesondere durch Rauch, Ruß, Staub, Gase, Aerosole, Dämpfe oder Geruchsstoffe“.

Nach Nr. 2.1.2 TA Luft (Technische Anleitung zur Reinhaltung der Luft – Allgemeine Verwaltungsvorschrift nach § 48 BundesimmissionsschutzG) liegen idR einwirkende Luftverunreinigungen vor, wenn sie in 1,5 m Höhe über dem Erdboden oder der obersten Grenze der Vegetation oder in einem Abstand von 1,5 m von der Oberfläche eines Bauwerkes auftreten.

Die Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen verweisen auf § 3 Abs. 4 BundesimmissionsschutzG. Begünstigte Anlagen sind danach

- Absaugeanlagen,
- Filteranlagen,
- Nachverbrennungsanlagen.

Eine umfangreiche Beispielsammlung findet sich bei *Dreyhaupt*, Immissionsschutz, Köln 1978 S. 164/165.

Die Gewinnung und Verwertung der bei der Regelung anfallenden Stoffe (wie Chemikalien, Staub, Gas usw.) schließt die Begünstigung nicht aus, wenn die daraus erzielten Erlöse die Amortisation der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die Betriebskosten der Luftreinigungsanlage nicht decken (NW v. 19. 2. 59, EDSz S. 155; s. dort über den Begriff der „Amortisation“).

Einzelfälle: Verhinderung einer radioaktiven Verseuchung der Luft (Schl.-H. v. 29. 8. 58, EDSz S. 378; Hamburg v. 5. 2. 59, BStBl. II S. 20). Über Filteranlagen *fotochemischer Betriebe* s. NRW v. 1. 8. 61, B S. 1982 = BB S. 965. *Umstellung der gesamten Produktion* vgl. FinVerw. zB Niedersachsen v. 7. 12. 65 u. NRW v. 1. 6. 66, StEK EStDV §§ 75–82 b Nr. 32 u. 35 = B 1965 S. 1881 u. 1966 S. 1071 = BB 1966 S. 152 = EDStZ 1966 S. 2 u. 139. – Bei der Umstellung oder Veränderung von *Dampfkesselanlagen* können die Abschreibungen gem. § 82 Abs. 1 EStDV nicht auch für den Umbau des *Kesselhauses* in Anspruch genommen werden (FinVerw., StEK EStDV §§ 75–82 f Nr. 42 = B 1966 S. 1335 = BB 1966 S. 1011 = EDStZ 1966 S. 362). – Anlagen zur *Messung und Kontrolle* der Luftverunreinigung gehören zu den begünstigten WG iSd. § 82 EStDV (OFD Düss. v. 13. 9. 65, StEK EStDV §§ 75–82 b Nr. 30 = B S. 1459). – Über *Staubabsaugungsanlagen* bei *Schotterwerken* vgl. BdF v. 28. 2. 62, StEK EStDV §§ 75–82 b Nr. 9 = NRW v. 26. 7. 62, EDSz S. 355.

Einstweilen frei.

69

V. Maßnahmen gegen Lärm oder Erschütterungen (Nr. 1 Buchst. e)

70

Lärm: Das BundesimmissionsschutzG verwendet den Begriff „Geräusche“ (vgl. § 3 Abs. 2, Abs. 3 BundesimmissionsschutzG) und nicht wie § 7 d Abs. 3 EStG den Begriff „Lärm“. Dabei ist aber davon auszugehen, daß Geräusche dann zu den schädlichen Umwelteinwirkungen iSd. BundesimmissionsschutzG gehören, wenn sie als Lärm auftreten (*Dreyhaupt*, Immissionsschutz, Köln 1978 S. 16). Als Lärm wird jede Art von Schall bezeichnet, die vom Menschen als störend oder belästigend empfunden wird oder die den Menschen gefährdet (s. Nr. 2.11 TA Luft – Technische Anleitung zum Schutz gegen Lärm).

Erschütterungen: Unter „Erschütterungen“ versteht man den Übertritt von Schwingungsenergie aus einer angeregten Masse auf die Umgebung oder Akzeptoren (*Dreyhaupt*, Immissionsschutz, Köln 1978 S. 19); sie treten insbesondere auf bei Sprengungen, im Verkehrsbereich und in Industriebetrieben, zB beim Betrieb von Rotationsmaschinen.

Als begünstigungsfähige Investitionen nennen die Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen (Tz. 4.5.2) beispielhaft

- immissionshindernde Lärmschutzwände und -wälle,
- immissionshindernde Schallschutzfenster und -türen,
- Erschütterungsdämpfer.

Weitere Beispiele s. bei *Dreyhaupt*, Immissionsschutz, Köln 1978 S. 166.

71–74 Einstweilen frei.

75 VI. Maßnahmen zur Abfallbeseitigung (Nr. 2)

Wirtschaftsgüter, die der Abfallbeseitigung dienen, sind nur dann begünstigt, wenn die Beseitigung nach den Grundsätzen des Abfallbeseitigungsgesetzes (AbfG v. 7. 6. 72, BGBl. I S. 873) erfolgt. Die Bezugnahme nicht auf einzelne Vorschriften, sondern auf die Grundsätze dieses Gesetzes bedeutet, daß § 7 d auch für Abfälle gilt, die nach § 1 Abs. 3 vom Abfallbeseitigungsgesetz ausgenommen sind:

Stoffe, die nach dem Tierkörperbeseitigungsgesetz, nach dem Fleischbeschau-gesetz, nach dem Viehseuchengesetz oder nach dem Pflanzenschutzgesetz zu beseitigen sind, sowie Kernbrennstoffe und sonstige radioaktive Stoffe, bestimmte Abfälle in den der Bergaufsicht unterliegenden Betrieben, nicht gefaßte gasförmige Stoffe und Altöle (glA *Weiß*, DStR 1980 S. 556); das in § 1 Abs. 1 Nr. 3 AbfG ausgenommene Abwasser wird nach § 7 d Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a gesondert erfaßt (vgl. Anm. 62). Dabei ist zu beachten, daß hier Abgrenzungsschwierigkeiten auftreten können; entscheidend für die Bestimmung, ob Abwasser oder Abfall vorliegt, ist die Art der weiteren Behandlung (*Birn*, Bearb., Abfallbeseitigungsrecht für die betriebliche Praxis, Kissing 1977 ff., Bd. 1, Teil 02/2–13 [1]). So kann bei der Abwasserbeseitigung Abfall (zB Klärschlamm, s. OVG Lüneburg v. 9. 10. 79, abgedruckt bei *Birn*, Bearb., Abfallbeseitigungsrecht für die betriebliche Praxis, Bd. 2, Kissing 1977 ff.), und bei der Abfallbeseitigung Abwasser (zB Rauchgaswäsche) anfallen.

Abfall: Nach § 1 Abs. 1 AbfG sind Abfälle bewegliche Sachen, deren sich der Besitzer entledigen will (subjektiver Abfallbegriff, § 1 Abs. 1 1. Alt. AbfG) oder deren geordnete Beseitigung zur Wahrung des Wohls der Allgemeinheit geboten ist (objektiver Abfallbegriff, § 1 Abs. 1 2. Alt. AbfG). Maßgeblich für den *subjektiven Abfallbegriff* ist allein die Entscheidung des Besitzers, daß er sich der Sache entledigen will. Ändert sich der Besitzer, so ist damit häufig auch ein Wechsel hinsichtlich der Abfalleigenschaft möglich. Eignet sich daher ein Dritter eine Sache an, während sich dieser der Voreigentümer als Abfall entledigt hat, und verwendet er sie „zu einem vernünftigen Zweck“, so ist sie (nach dem subjektiven Abfallbegriff) nicht mehr Abfall (zB Autowracks bei einem Unternehmen, das alte Autos ausschachtet, vgl. BayObLG v. 5. 10. 73, NJW 1974 S. 156). Nach dem subjektiven Abfallbegriff ist auch eine entgeltliche Entledigung, zB der Verkauf von Schrott oder Altpapier, möglich (BayObLG v. 9. 7. 74, NJW 1975 S. 396; glA *Heigl*, Abschreibungsvergünstigungen für Umweltschutz-Investitionen, München 1975 S. 122, für betriebliche Abfälle, solange der Marktpreis die Bereitstellungs- und Vertriebskosten des Eigentümers nicht deckt; aA

offenbar Abschn. 77 Abs. 6 Satz 3 EStR 1979). Wenn von einer Sache wesentliche Teile von erheblichem wirtschaftlichem Wert zurückgewonnen werden, liegt kein Abfall vor, auch wenn die Rückgewinnung mit der Vernichtung der übrigen Bestandteile zwangsläufig verbunden ist (OVG Münster v. 22. 3. 77, VerwRspr. Bd. 29 S. 339 für das Ausbrennen von Eisenbahnwaggons).

Der *objektive Abfallbegriff* setzt nach allgemeiner Meinung voraus, daß die Sache objektiv wertlos ist, wobei es auf den Gebrauchswert ankommt. Wegen der Maßgeblichkeit des Gebrauchswertes schließt die Tatsache, daß Abfallstoffe wiederverwertet werden können, die Abfalleigenschaft nicht aus (BayObLG v. 8. 10. 73, NJW 1974 S. 157; OLG Hamm v. 10. 8. 76, abgedruckt bei *Birn*, aaO, Bd. 2), vielmehr muß genügen, daß sie für ihren ursprünglichen Zweck nicht mehr dienstbar gemacht und von ihrem bisherigen Benutzer auch keiner anderen Verwendung zugeführt werden sollen (BayObLG v. 9. 7. 74, NJW 1975 S. 396; OLG Koblenz v. 28. 7. 75, Goldtdammer's Archiv für Strafrecht [GA] 1976 S. 83, auch abgedruckt bei *Birn* aaO, Bd. 2). Im übrigen ist erforderlich, daß die Beseitigung zur Wahrung des Wohls der Allgemeinheit geboten ist; dies ist zu bejahen, wenn die Sachen eine erhebliche – auch potentielle – Gefahrenquelle für die öffentliche Sicherheit und Ordnung darstellen (OVG Lüneburg v. 7. 6. 75, abgedruckt bei *Birn*, aaO, Bd. 2). Ist die geordnete Beseitigung einer Sache zum Wohl der Allgemeinheit nicht erforderlich, kann daraus aber nicht der Umkehrschluß gezogen werden, daß es sich um Abfall handle (VG Bremen v. 27. 6. 79, abgedruckt bei *Birn*, aaO, Bd. 2).

Zu den Abfallarten vgl. die Informationsschrift Abfallarten, hrsg. v. der Länderarbeitsgemeinschaft Abfall (LAGA) in Zusammenarbeit mit dem Bundesminister des Innern, abgedruckt in: *Birn*, Bearb., Abfallbeseitigungsrecht für die betriebliche Praxis, Bd. 1, Kissing 1977 ff. Teil 11.

Abfallbeseitigung: Nach § 2 AbfG ist Grundsatz für die Abfallbeseitigung, daß Abfälle so zu beseitigen sind, daß das Wohl der Allgemeinheit nicht beeinträchtigt wird. Insbesondere ist zu vermeiden, daß

- die Gesundheit der Menschen gefährdet und ihr Wohlbefinden beeinträchtigt,
- Nutztiere, Vögel, Wild und Fische gefährdet,
- Gewässer, Boden und Nutzpflanzen schädlich beeinflusst,
- schädliche Umwelteinwirkungen durch Luftverunreinigungen oder Lärm herbeigeführt,
- die Belange des Naturschutzes und der Landschaftspflege sowie des Städtebaus nicht gewahrt,
- die öffentliche Sicherheit und Ordnung sonst gefährdet oder gestört werden.

Außerdem sind die Ziele und Erfordernisse der Raumordnung und Landesplanung zu beachten (vgl. dazu auch *Kreile*, B 1975 S. 516; *Klotz*, StWK Gr. 4 S. 2467).

Die Beseitigung der Abfälle besteht in ihrer Erfassung, Einsammlung, Beförderung, Behandlung (zB Recycling), Lagerung und Ablagerung (vgl. Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen, Tz. 4.6.2).

Die Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen (Tz. 4.6.2) nennen beispielhaft folgende Wirtschaftsgüter:

- Containerfahrzeuge,
- Sammel tanks,
- Kompostierungsanlagen,
- Einrichtungen zum Zerkleinern und Zermahlen von festen Abfällen (zB Altreifen),
- Anlagen zum Klassieren, Mischen, Filtrieren, Entwässern, Entgiften.

Einstweilen frei.

76–79

C. Innerbetrieblicher Umweltschutz (Abs. 3 Satz 2)

80 I. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 1981

Dienen Wirtschaftsgüter, die vor dem 1. 1. 81 angeschafft oder hergestellt worden sind, nicht nur (nach § 7 d begünstigten) außerbetrieblichen Umweltschutzzwecken, sondern **zugleich** dem innerbetrieblichen Umweltschutz, so ist für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen Voraussetzung, daß zumindest eine fast ausschließliche Verwendung zu außerbetrieblichen Umweltschutzzwecken erfolgt. Es handelt sich nach dem Bericht des Finanzausschusses des Bundestags, BTDrucks. 8/4007 S. 17, um eine Klarstellung der bisherigen Rechtslage.

81 Einstweilen frei.

82 II. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 1980

Dient ein nach dem 31. 12. 80 angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut einem gem. § 7 d begünstigten Verwendungszweck und zugleich dem innerbetrieblichen Umweltschutz, so gilt nach der Ergänzung des Abs. 3 durch Satz 3 folgendes: Für die Mindestgrenze von 70 vH reicht es uE aus, wenn das Wirtschaftsgut dem innerbetrieblichen und dem außerbetrieblichen Umweltschutz insgesamt zu mehr als 70 vH dient (glA *Weiß*, DStR 1980 S. 556; *Klotz*, FR 1981 S. 396).

83, 84 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Nachträgliche Herstellungskosten

85 A. Nachträgliche Herstellungskosten bei am 1. 1. 1975 bestehenden Umweltschutzanlagen (Abs. 4 Satz 1)

Abs. 4 sieht für diese Fälle eine entsprechende Anwendung der Absätze 1–3 vor, dh. die Wirtschaftsgüter, für die nachträgliche Herstellungskosten entstehen,

- müssen zum Anlagevermögen gehören,
- dürfen keine immateriellen Wirtschaftsgüter sein,
- müssen in einem Betrieb des Stpfl. im Inland eingesetzt werden und
- müssen unmittelbar und ausschließlich oder fast ausschließlich dem Umweltschutz dienen; maßgeblich ist nicht die 70 vH-Grenze, da die Wirtschaftsgüter, an denen nachträgliche Herstellungskosten entstehen, nicht in den Anwendungsbereich des § 7 d nF fallen.

Die neu hinzugekommenen oder veränderten Teile des WG müssen

- bei nachträglicher Herstellung nach dem 31. 12. 74 und vor dem 1. 1. 81 zumindest fast ausschließlich,

– bei nachträglicher Herstellung nach dem 31. 12. 80 und vor dem 1. 1. 91 zu mehr als 70 vH

dem Umweltschutz dienen. Außerdem muß bescheinigt werden, daß sie dazu bestimmt und geeignet sind und daß die nachträglichen Herstellungsarbeiten im öffentlichen Interesse erforderlich sind.

Umweltschutz iSd. Abs. 4 sind die in Abs. 3 genannten Zwecke. Begünstigt sind daher auch nachträgliche Herstellungskosten an solchen WG, bei deren Anschaffung oder Herstellung keine der bisherigen Begünstigungen der §§ 79, 82 und 82 e EStDV in Betracht kam, zB nachträgliche Herstellungskosten bei einem in der Abfallbeseitigung eingesetzten WG (vgl. auch *Klotz*, StWK Gr. 4 S. 2470; *Söffing*, Inf. 1975 S. 172).

Zulässig ist die sofortige Vollabschreibung im Wj. der Fertigstellung der nachträglichen Herstellungsarbeiten (vgl. *Littmann*, XIII. § 7 d Anm. 29). Die entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 2 bedeutet, daß der Absatzbetrag auch auf mehrere Jahre verteilt werden kann (glA *Littmann* aaO § 7 d Anm. 31). Grenze der Verteilungsmöglichkeit ist auch hier das Ende der Nutzungsdauer des gesamten WG. Zur Mindest-AfA nach Aufwendung von nachträglichen Herstellungskosten s. Anm. 37.

Nachträgliche Anschaffungskosten sind in Abs. 4 nicht erwähnt. *Kreile* (B 1975 S. 516) verneint hierfür ein besonderes Bedürfnis, weil nachträgliche Anschaffungskosten idR nur innerhalb weniger Jahre nach der Anschaffung vorkommen und in die Bemessungsgrundlage für etwa in Betracht kommende Sonderabschreibungen nach den §§ 79, 82, 82 e EStDV einbezogen werden können. Nachträgliche Herstellungskosten hingegen kommen hauptsächlich bei älteren Anlagen vor, bei denen der Begünstigungszeitraum nach den §§ 79, 82, 82 e EStDV bereits abgelaufen ist.

B. Nachträgliche Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die nicht dem Umweltschutz dienen (Abs. 4 Satz 2)

86

Nachträgliche Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die selbst nicht dem Umweltschutz dienen, können gem. § 7 d erhöht abgeschrieben werden, wenn die Aufwendungen während der Geltungsdauer des § 7 d entstehen. Der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des ursprünglichen WG ist unerheblich.

Die Veränderungen müssen **ausschließlich** aus Gründen des Umweltschutzes vorgenommen sein. Die mehr als 70%ige (§ 7 d nF) oder zumindest fast ausschließliche (§ 7 d aF) Zweckbestimmung reicht nicht. Andererseits braucht der veränderte oder neu hinzutretene Teil des WG überhaupt nicht dem Umweltschutz dienen, sofern nur ausschließlicher Anlaß für die Veränderungen Umweltschutzgründe waren (vgl. hierzu *Weiß*, DStR 1980 S. 557) und die Veränderungen in der Zeit der Geltungsdauer des § 7 d entstanden sind.

Einstweilen frei.

87

C. Kumulationsverbot (Abs. 4 Satz 3, aufgehoben)

88

Neben der erhöhten Absetzung gem. Abs. 4 können keine Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden. Das folgt bereits aus dem Kumulierungs-

verbot des § 7 a Abs. 5, war aber außerdem in § 7 d Abs. 4 Satz 3 ausdrücklich bestimmt.

89 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Anzahlungen auf Anschaffungs- und Teilerstellungskosten

90 A. Generelle Begünstigung von Anzahlungen und Teilerstellungskosten (Abs. 5 Satz 1)

Anzahlungen und Teilerstellungskosten sind generell bei allen Wirtschaftsgütern begünstigt, die selbst unter Abs. 1 fallen. Die Bescheinigung nach Abs. 2 Nr. 2 muß bereits vorliegen, wenn die Begünstigung für die Anzahlungen oder die Teilerstellungskosten geltend gemacht wird. Abschlagszahlungen auf Herstellungskosten fallen nicht unter die Begünstigung (glA *Mittelbach*, BP 1976 S. 31).

91 Einstweilen frei.

92 B. Obergrenze (Abs. 5 Satz 2)

§ 7 d Abs. 5 Satz 2 enthält eine Einschränkung der in § 7 a Abs. 2 aufgestellten Grundsätze. Denn die Summe der erhöhten Absetzungen, die für alle auf ein WG entfallenden Anzahlungen oder Teilerstellungskosten vorgenommen werden können, darf 60 vH der bis zum Ende des jeweiligen Wj. insgesamt aufgewendeten Anzahlungen oder Teilerstellungskosten nicht übersteigen. Dadurch soll vermieden werden, daß ein WG schon vor seiner Lieferung oder Fertigstellung vollständig oder nahezu vollständig abgeschrieben werden kann, was zB bei Anzahlung des vollen Kaufpreises und einem mehrjährigen Zwischenraum zwischen Anzahlung und Lieferung vorkommen kann (*Kreile*, B 1975 S. 517). Innerhalb dieses Rahmens können erhöhte Absetzungen, die in einem Wj. nicht ausgenutzt werden, in den Folgejahren nachgeholt werden (Abs. 5 iVm. Abs. 1 Satz 2); dabei können weitere Anzahlungen oder Teilerstellungskosten, die in einem der Folgejahre (vor der Anschaffung oder Herstellung des WG) aufgewendet werden, so behandelt werden, als wären sie im Wj. der ersten Anzahlung oder des Beginns der Herstellungsarbeiten entstanden.

Beispiel:	Anzahlung im 1. Jahr: 100	
	Erhöhte Absetzung im 1. Jahr	60
	Anzahlung im 2. Jahr: 50	
	Erhöhte Absetzung im 2. Jahr (60 vH von 150 = 90 abzügl. 60)	30
	Lieferung im 3. Jahr, Anschaffungskosten: 180	
	Erhöhte Absetzung im 3. Jahr (60 vH von 180 = 108 abzügl. 90)	18
		108

93 Einstweilen frei.

C. Teilerstellungskosten bei nachträglichen Herstellungsarbeiten 94 (Abs. 5 Satz 3)

Die Teilerstellungskosten bei nachträglichen Herstellungsarbeiten können – der Regelung in Abs. 4 entsprechend – im Wj. ihrer Entstehung in vollem Umfang abgeschrieben werden. Eine Beschränkung auf 60 vH der Kosten besteht nicht, da durch Abs. 5 Satz 3 nur Abs. 5 Satz 1, nicht aber Abs. 5 Satz 2 für sinngemäß anwendbar erklärt wird (glA *Littmann*, XIII. § 7 d Anm. 37).

Einstweilen frei.

95–99

Erläuterungen zu Abs. 6: Sperrfrist

100

Abs. 6 verlangt eine 5jährige Zweckbindung für den Fall, daß Absetzungen nach Abs. 1 oder Abs. 4 Satz 1 in Anspruch genommen werden.

Werden bei einem WG, für das erhöhte Absetzungen nach § 7 d Abs. 1 in Anspruch genommen worden sind, nachträgliche Herstellungsarbeiten vorgenommen (Abs. 1 Satz 2), so beginnt – anders als bei nachträglichen Herstellungskosten nach Abs. 4 Satz 1 – keine erneute Zweckbindung für das WG. Eine bereits laufende Sperrfrist (bei Herstellungsarbeiten innerhalb des Begünstigungszeitraums) wird nicht unterbrochen (glA *Littmann*, XIII. § 7 d Anm. 38 b). Werden die nachträglichen Herstellungsarbeiten nach Ablauf von 5 Jahren seit Anschaffung oder Herstellung des WG vorgenommen, so muß das WG lediglich in dem Jahr, in dem die erhöhten Absetzungen vorgenommen werden, dem Umweltschutz dienen.

Wurde das WG in der Vergangenheit zugleich für den innerbetrieblichen Umweltschutz bzw. wird es künftig für diesen Zweck eingesetzt, ist die Zweckbindung eingehalten.

Die Sperrfrist, die in den Fällen des § 7 d Abs. 1 fünf Jahre nach Anschaffung oder Herstellung des WG endet (Abs. 6 Nr. 1), verlängert sich, wenn bis zum Ablauf des Fünfjahreszeitraums die Vollabschreibung noch nicht erreicht ist (wenn zB die erhöhten Absetzungen noch nicht in vollem Umfang ausgeschöpft worden sind). Denn in dem Jahr, in dem erhöhte Absetzungen vorgenommen werden, muß das WG nach Abs. 2 dem Umweltschutz dienen.

Die vorzeitige Verwendung der WG zu anderen als Umweltschutzzwecken führt zur rückwirkenden Versagung der Abschreibungsbegünstigung. Die betreffenden Veranlagungen sind nach § 175 Nr. 2 AO 1977 zu berichtigen. Wegfall der Zweckbindung liegt dann vor, wenn das WG innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums allein oder im Rahmen der Betriebsveräußerung veräußert oder vermietet oder verpachtet wird. Dies soll auch gelten, wenn bei einer PersGes. ein Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil entgeltlich veräußert (vgl. *Bordewin*, Inf. 1976 S. 461).

Kein Wegfall der Zweckbindung in folgenden Fällen:

- unentgeltliche Übertragung der Betriebsstätte,
- Umwandlung iSd. Umwandlungsgesetzes,
- Einbringung iSd. Dritten und Vierten Teils des Umwandlungsgesetzes,
- Verschmelzung iSd. §§ 339 ff. AktG,

– Umtausch eines mangelhaften und im Betrieb nicht verwendungsfähigen Wirtschaftsguts (BFH I R 29/67 v. 8. 3. 68, BStBl. S. 430),
(s. zum ganzen Abschn. 77 Abs. 8 EStR).

101–109 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 7: Begünstigung von Zuschüssen

110

A. Vorbemerkung

Nach **Satz 1** können bei Mitbenutzungsrechten, die nach dem 31. 12. 74 und vor dem 1. 1. 91 durch Zuschüsse zur Finanzierung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Umweltschutz-Wirtschaftsgüter erworben werden, erhöhte Absetzungen (Erstjahr bis zu 60 vH, Folgejahre bis zu 10 vH) vorgenommen werden. **Satz 2** regelt die Voraussetzungen für die Begünstigung (unverzügliche Verwendung durch den Zuschußempfänger, Bestätigung hierüber sowie über das Vorliegen einer Bescheinigung nach Abs. 2 Nr. 2). **Satz 3** schreibt vor, daß von dem Mitbenutzungsrecht nur für Umweltschutzzwecke Gebrauch gemacht werden darf.

111 Einstweilen frei.

B. Voraussetzungen und Bemessung der erhöhten Absetzung (Abs. 7 Satz 1)

112

I. Begriff des Zuschusses

Ein **Zuschuß** ist eine unentgeltliche Hingabe von Sachgütern oder Leistungen an einen Dritten, ohne daß der Empfänger zur Rückgewähr verpflichtet ist. In erster Linie kommt Geld in Betracht. Es können aber auch Baumaterialien (BFH I 168/53 U v. 7. 9. 54, BStBl. S. 366), die Abtretung von Forderungen (aA *Grass*, § 7 c-Handbuch, Nachtrag zu Abschn. XI b 7) usw. einen Zuschuß darstellen (*Henning*, FR 1949, S. 237; Abschn. 71 EStR 1951). Bei unentgeltlicher Mitarbeit des Zuschußgebers sind als Höhe des Zuschusses die vom Bauherrn durch die unentgeltliche Mitarbeit ersparten ortsüblichen Kosten anzusetzen (*Ringleb*, KStR Abt. 12 d S. 77).

Auch ein teilweise (OFD Hamburg v. 22. 6. 51, B S. 582) oder ganz fertiggestelltes *Gebäude* kann uE als Zuschuß übertragen werden, sofern die Hingabe vor der Errichtung zugesagt worden ist. Denn es kann keinen Unterschied machen, ob der Bau vom Zuschußgeber selbst oder von anderen für seine Rechnung erstellt wurde (*Kohlenbach*, FR 1950 S. 235; *Grass*, § 7 c-Handbuch, XI B 2 für halbfertige Gebäude; zu weitgehend NRW, Beilage zu B 1951 Nr. 26 und o. V., FR 1951 S. 77, wonach hier niemals eine Sachleistung iS von § 7 c anzuerkennen ist; ablehnend für bezugsfertige Häuser und zweifelnd für halbfertige Häuser BFH I 168/53 U v. 7. 9. 54 aaO; dem Urteil zustimmend *Hoffmann*, FR 1955 S. 65).

Besteht bei Zuschußgewährung in Form vertretbarer Sachen eine *Rückgabeverpflichtung*, so handelt es sich nicht um einen Zuschuß, sondern um ein Darlehen

(s. § 607 BGB). Die Zahlung des Zuschusses darf auch nicht zur Befreiung von einer Schuld führen (FG Hannover v. 2. 10. 56, EFG 1957 S. 47, rkr.). Auch bei der nachträglichen Bestellung einer *Grundschild* für einen Zuschuß ist anzunehmen, daß es sich von vornherein um ein Darlehen handelte, da eine dingliche Sicherung nur bei der Absicht der Rückzahlung einen Sinn hat (*Dahlheimer*, DStZ 1952 S. 172). Kommt umgekehrt eine Rückzahlung von als Darlehen gewährten Beträgen nicht in Frage, so sind sie als Zuschüsse zu betrachten (glA *Grimm*, FR 1949 S. 321).

Übernahme der *Zins- und Tilgungsleistungen* für ein Darlehn, das der Hersteller zur Finanzierung der begünstigten Anlage aufnimmt, kann ein Zuschuß sein; vgl. FG Münster v. 29. 8. 69, EFG 1970 S. 124, rkr.

Nebenkosten der Zuschußgewährung gehören zum Zuschuß (glA BFH I 162/55 v. 13. 9. 55, StRK EStG § 7 c R. 39).

Der Zuschuß kann uE auf einer *öffentlich-rechtlichen* Verpflichtung beruhen, dh. er braucht nicht freiwillig geleistet zu werden (FG Bad.-Württ. Außensen. Stuttgart v. 29. 4. 76, EFG S. 486, rkr.; glA *Freudling*, BB 1970 S. 477).

Einstweilen frei.

113

II. Fälle der Zuschußgewährung

114

Folgende Fälle der Zuschußgewährung kommen in Betracht:

1. Der Zuschuß wird zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung eines WG gegeben; Begünstigung des Mitbenutzungsrechts nach Abs. 7 iVm. Abs. 1 Satz 1 (Erstjahr 60 vH, Folgejahre je 10 vH).
2. Der Zuschuß wird zur Erweiterung eines bereits nach § 7 d begünstigten WG gegeben; dadurch wird erstmals ein Mitbenutzungsrecht erlangt: Begünstigung des Rechts nach Abs. 7 iVm. Abs. 1 Satz 1 (Erstjahr 60 vH, Folgejahre je 10 vH). Der Zuschußnehmer kann von den etwa auf ihn entfallenden Kosten erhöhte Absetzungen nach Abs. 1 Satz 2 vornehmen.
3. Der Zuschuß wird zur Erweiterung eines vor dem 1. 1. 75 angeschafften oder hergestellten, dem Umweltschutz iSd. § 7 d Abs. 3 dienenden WG gegeben; dadurch wird erstmals ein Mitbenutzungsrecht erlangt: Behandlung beim Zuschußgeber wie bei 2, der Zuschußnehmer kann von den auf ihn entfallenden Kosten erhöhte Absetzungen nach Abs. 4 Satz 1 vornehmen.
4. Der Zuschuß wird zur (nach dem 31. 12. 74 erfolgenden) Erweiterung eines vor dem 1. 1. 75 angeschafften oder hergestellten, dem Umweltschutz dienenden WG gegeben; dadurch wird ein bereits vor dem 1. 1. 75 bestehendes Mitbenutzungsrecht auf die neu hinzugefügten Teile des WG ausgedehnt: Beim Zuschußgeber erhöhte Absetzungen nach Abs. 7 iVm. Abs. 4 Satz 1 (Vollabschreibung). Beim Zuschußnehmer Vollabschreibung hinsichtlich seiner Aufwendungen nach Abs. 4 Satz 1.
5. Für ein nach Ziff. 1 bis 3 erlangtes Mitbenutzungsrecht müssen nachträgliche Zahlungen geleistet werden (zB weil das WG teurer ist als vorgesehen); erhöhte Absetzungen nach Abs. 7 iVm. Abs. 1 Satz 2 (Behandlung so, als wären die Kosten im Jahr der erstmaligen Zuschußgewährung entstanden).
6. Für ein nach Ziff. 4 erlangtes Mitbenutzungsrecht müssen nachträglich Zahlungen geleistet werden: Behandlung wie bei 4.
7. Die Anschaffung, Herstellung oder Erweiterung des WG ist vor dem 1. 1. 75 erfolgt, das Mitbenutzungsrecht ist vor dem 1. 1. 75 erworben worden. Nach dem 31. 12. 74 müssen nachträgliche Zahlungen geleistet werden: Behandlung wie bei 4.

8. Der Zuschuß wird gegeben, damit ein nicht dem Umweltschutz dienendes WG, bei dem der Stpfl. ein Mitbenutzungsrecht bereits hat oder durch den Zuschuß erwirbt, im Interesse des Umweltschutzes verändert wird: beim Zuschußgeber keine Begünstigung (lediglich Normal-AfA), beim Zuschußempfänger uU erhöhte Absetzungen nach Abs. 4 Satz 2.

Begünstigt sind jeweils die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Mitbenutzungsrechts. Diese können höher sein als der Zuschußbetrag. Obergrenze für die Begünstigung sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des bezuschußten WG (FinVerw., BStBl. 1956 II S. 81; ebenso Abschn. 77 Abs. 9 EStR 1975 f.). Maßgebend für den Beginn der Abschreibungen (und damit für die Anwendung des § 7 d Abs. 7) ist nicht die Hingabe des Zuschusses, sondern der Erwerb des Mitbenutzungsrechtes. Wer Miteigentümer nach Bruchteilen ist, ist steuerlich wie ein Alleineigentümer zu behandeln und kann daher einen Zuschuß an die übrigen Miteigentümer geben (FG Münster v. 23. 2. 56, EFG S. 244, rkr.).

115 Einstweilen frei.

116 III. Hingabe des Zuschusses

Der Zuschuß muß *aus dem Vermögen des Gebers ausscheiden* und in das Vermögen des Zuschußnehmers übergehen; Zusage genügt nicht (BFH I 5/52 S. v. 8. 2. 52, BStBl. S. 69). Dieses Erfordernis ist erfüllt, wenn der Geber den Zuschuß sich selbst als *Treuhänder* eines Dritten gewährt und das Treuhandverhältnis auch äußerlich erkennbar gemacht hat, da die als Zuschuß hingegebenen Mittel nunmehr dem Treugeber als Zuschußnehmer zuzurechnen sind; eine Ausnahme gilt, wenn der Treugeber das Treuhandverhältnis nicht äußerlich erkennbar macht oder es zur Umgehung eines gesetzlichen Verbots eingegangen ist (BFH IV 37/53 v. 2. 7. 53, DStR 1953 S. 428).

117 Einstweilen frei.

118 IV. Zweck der Zuschußgewährung

Der Zuschuß muß zum Zweck der Mitbenutzung der Umweltschutz-Wirtschaftsgüter gegeben werden. Ein Zuschuß, der aus anderen Gründen gegeben wird, zB weil der Stpfl. ein sonstiges Interesse zB an der Reinigung von Abwässern besitzt, ist nicht begünstigt. Eine bestimmte Dauer des Mitbenutzungsrechts ist nicht vorgeschrieben. Der Zweck muß ein vernünftiges wirtschaftliches Motiv für die Hingabe des Zuschusses bilden und andere Zwecke, zB den Zweck der Steuerermäßigung oder Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit oder einer ertragsteuerfreien Vermögensübertragung auf den Zuschußempfänger überwiegen. Es steht der Annahme eines Zuschusses insbes. entgegen, wenn dem Geber außer dem Recht auf Mitbenutzung der bezuschußten Anlagen sonstige Entgelte oder Vorteile gewährt werden.

Der Zuschuß muß zur Finanzierung der Anschaffung, Herstellung oder nachträglicher Herstellungsarbeiten gegeben werden. Laufende Betriebskostenzuschüsse sind nicht begünstigt. Abgeschlossen ist die Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung eines WG regelmäßig dann, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten beglichen sind. Die Begünstigung wird für Zuschüsse, die nach Begleichung sämtlicher Kosten gegeben werden, versagt (Ausnahme: Vorfinanzierung durch Aufnahme von kurzfristigen Krediten und Hingabe des Zuschusses innerhalb von sechs Monaten nach Anschaffung oder

Herstellung des WG und unverzügliche Verwendung zur Ablösung der kurzfristigen Verbindlichkeiten; Abschn. 77 Abs. 9 EStR 1978).

Zahlungen, die an die Gemeinde oder an einen Gemeindeverband für die Mitbenutzung der gemeindlichen Kläranlage geleistet werden, gehören wie bisher im allgemeinen zu den Aufwendungen für den Grund und Boden (Abschn. 77 Abs. 11 EStR 1978). § 7 d ist auf diese Zahlungen nicht anzuwenden. Etwas anderes gilt nur, wenn von der Gemeinde im Hinblick auf die Menge oder besondere Beschaffenheit der bei einem oder mehreren Unternehmen anfallenden Abwässer eine besondere Reinigungsanlage (Kläranlage) errichtet wird oder bei einer vorhandenen Kläranlage besondere Anlagen oder Einrichtungen geschaffen werden oder das Volumen einer Kläranlage von vornherein oder später erweitert wird. In diesen Fällen können für Zuschüsse, die das Unternehmen zur Finanzierung der dadurch entstehenden Kosten leistet, erhöhte Absetzungen nach § 7 d in Betracht kommen (Abschn. 77 Abs. 11 EStR 1978; vgl. auch *E. Schmidt*, BB 1979 S. 1126).

S. auch FG München v. 16. 10. 73, EFG 1974 S. 60, nrkr., später erledigt durch „Vergleich“, EFG 1977 S. 249: Der Gesamtaufwand wurde aufgeteilt in eine dem Grund und Boden zuzurechnende nicht abschreibungsfähige Umlage und eine nach dem Reinwasserverbrauch errechnete spezielle Umlage für den Brauereibetrieb, für die die Umweltschutzvergünstigungen (damals § 79 Abs. 4 EStDV) gewährt wurden.

Entsprechendes gilt uE für Zuschüsse an einen Hoheitsbetrieb (Müllbeseitigung, Straßenreinigung, Abwasser-Abführung).

Einstweilen frei.

119

C. Besondere Voraussetzungen (Abs. 7 Satz 2)

I. Verwendung (Abs. 7 Satz 2 Nr. 1)

120

Der Empfänger muß den Zuschuß unverzüglich und unmittelbar zur Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wirtschaftsgüter verwenden. Der Ausdruck „unverzüglich“ ist § 121 BGB entlehnt und bedeutet „ohne schuldhaftes Zögern“; s. hierzu die BGB-Komentierungen zu § 121 BGB.

Die Verwendung ist regelmäßig dann nicht mehr unverzüglich, wenn der Zuschußempfänger innerhalb von 12 Monaten nach Erlangen der Verfügungsmacht nicht mit der Herstellung des WG begonnen oder eine mindestens dem Zuschußbetrag entsprechende Anzahlung auf die Anschaffungskosten des WG geleistet hat (Abschn. 77 Abs. 10 EStR 1978 unter entsprechender Anwendung von BFH VI R 31–32/72 v. 29. 11. 73, BStBl. 1974 S. 227). Die Zuschüsse sind beim Empfänger nach Abschn. 34 EStR (Wahlrecht, ob sofortige Versteuerung oder Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten) zu behandeln (glA *Klotz*, StWK Gr. 4 S. 2472).

Die Verwendung ist regelmäßig dann unmittelbar, wenn der Zuschuß vor der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wirtschaftsgüter nicht zu anderen Finanzierungszwecken verwendet wird. Als unmittelbare Verwendung kann es angesehen werden, wenn der Empfänger den Zuschuß oder das Darlehen vorübergehend bis zur entsprechenden Verwendung auf ein Bank- oder Sparkonto einzahlt. Entsprechendes gilt, wenn ein Treuhänder zur Überwachung der zweckentsprechenden Verwendung der hingegebenen Mittel eingeschaltet wird und der Zuschuß- oder Darlehensgeber über diese Mittel nicht mehr verfügen kann. Schädlich ist es dagegen, wenn der Zuschuß an einen Dritten weitergegeben oder in anderer Weise langfristig angelegt wird.

Einstweilen frei.

121

122

II. Bescheinigung und Verwendungsbestätigung (Abs. 7 Satz 2 Nr. 2)

Der Zuschuß ist nur dann begünstigt, wenn im Bescheinigungsverfahren gem. Abs. 2 Nr. 2 (s. dazu Anm. 51) Zweckeignung und öffentliches Interesse bescheinigt werden. Außerdem wird eine zusätzliche Bestätigung darüber verlangt, daß der Stpfl. auch die in § 7 Abs. 7 Nr. 1 aufgestellten Erfordernisse (unmittelbare und unverzügliche Verwendung des Zuschusses) erfüllt. Für die Erteilung dieser Bestätigung dürften uE – eine ausdrückliche Zuständigkeitsregelung fehlt – die Bescheinigungsbehörden der Länder zuständig sein.

123, 124 Einstweilen frei.

125

D. Geltung der Sperrfrist (Abs. 7 Satz 3)

Nach § 7 d Abs. 7 Satz 3 erstreckt sich die 5jährige Sperrfrist des Abs. 6 auch auf die Mitbenutzung durch den Zuschußgeber. Nutzt entweder der Zuschußgeber oder der Zuschußempfänger oder nutzen beide zusammen das WG in einem Umfang für andere Zwecke, so daß (bezogen auf die Gesamtnutzung) die Grenze von 10 vH erreicht wird, so entfällt die Begünstigung sowohl für den Zuschußgeber als auch für den Zuschußempfänger (glA Klotz, StWK Gr. 4 S. 2471). Aus dem Wortlaut des Gesetzes ließe sich auch die Auslegung ableiten, daß die Begünstigung nur bei dem Beteiligten rückgängig gemacht wird, der das WG in zu großem Umfang anderweitig nutzt. Diese Auslegung würde aber, da der anteilige Umfang der Nutzung nicht dem Verhältnis der Aufbringung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechen muß, ein Unterlaufen der Sperrfrist ermöglichen (Kreile, B 1975 S. 518).

126–129 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 8: Begünstigung bei Neugründung und Verlagerung von Betrieben

130

A. Neuerrichtung (Abs. 8 Satz 1)

Nach Abs. 8 sollen Umweltschutzinvestitionen grundsätzlich nur bei bestehenden Betrieben begünstigt werden. Eine Betriebserweiterung im räumlichen Anschluß an eine bereits bestehende Betriebsstätte ist keine Neuerrichtung einer Betriebsstätte (Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen, Tz. 3.7). Gleiches gilt für eine bloße Verlagerung der Tätigkeit innerhalb einer bestehenden Betriebsstätte.

Ein Inhaberwechsel bei einer Betriebsstätte ist für die Begünstigung unbeachtlich (OFD Münster v. 30. 7. 79, StEK EStG § 7 d Nr. 12).

Für vor dem 1. 1. 81 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter bestimmt Abs. 1 Satz 1 aF, daß erhöhte Absetzungen nur zulässig sind, wenn die WG in am 1. 1. 75 bereits bestehenden Betrieben oder Betriebsstätten verwendet werden.

Abs. 8 Satz 2 aF enthält eine Ausnahmeregelung zu Satz 1; danach gelten Betriebe und Betriebsstätten, die als Folge einer umweltbedingten Betriebsverlagerung neu errichtet worden sind, als am 1. 1. 75 bereits bestehend (s. Anm. 7).

Für nach dem 31. 12. 80 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter macht Abs. 8 Satz 1 nF die Begünstigung davon abhängig, daß die WG in Betrieben oder Betriebsstätten verwendet werden, die in den letzten zwei Jahren vor dem Beginn des Kalenderjahres, in dem das WG angeschafft oder hergestellt worden ist, errichtet worden sind.

Einstweilen frei.

131

B. Verlagerung (Abs. 8 Satz 2)

132

Nach Abs. 8 Satz 2 gilt die Verlagerung von Betrieben oder Betriebsstätten nicht als Neuerrichtung, wenn die zuständige Behörde bestätigt, daß die Verlagerung im öffentlichen Interesse aus Gründen des Umweltschutzes erforderlich ist. Die Bestätigung ist nur dann zu erteilen, wenn die von einem Betrieb ausgehende Umweltbelastung in anderer Weise als durch eine Verlagerung nicht oder nur unter unverhältnismäßig hohen Kosten vermieden, gemindert oder beseitigt werden kann. Wird die Verlagerung hauptsächlich aus anderen Gründen als zum Umweltschutz vorgenommen (zB wegen erhöhten Platzbedarfs oder wegen eines günstigen Verkehrsanschlusses), so ist die Bestätigung auch dann zu versagen, wenn daneben an der Verlagerung ein öffentliches Interesse aus Gründen des Umweltschutzes besteht.

Anhang zu § 7 d

133

Richtlinien für die Erteilung von Bescheinigungen nach § 7 d des Einkommensteuergesetzes*

1. Allgemeines

1.1 Vorbemerkung

Durch Art. 1 Nr. 5 und Nr. 22 Buchst. f des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und anderer Gesetze vom 18. August 1980 (BGBl. I S. 1537) wurde § 7 d des Einkommensteuergesetzes geändert, der für Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen, erhöhte Absetzungen zuläßt. Diese Änderungen gelten für Maßnahmen nach dem 31. Dezember 1980 (§ 52 Abs. 10 a EStG) und betreffen folgende Punkte:

- a) Die Geltungsdauer des § 7 d EStG wurde um 10 Jahre verlängert, so daß die erhöhten Absetzungen nach § 7 d EStG bei abnutzbaren beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen die Voraussetzungen des § 7 d Abs. 2 EStG vorliegen, gewährt werden können, wenn diese Wirtschaftsgüter nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 angeschafft oder hergestellt worden sind (Änderung zu Abs. 1, Abs. 4 und Abs. 7 des § 7 d EStG).
- b) Das Wirtschaftsgut muß nicht mehr „ausschließlich oder fastausschließlich“, sondern „zu mehr als 70 v. H.“ dem Umweltschutz dienen (Änderung des Abs. 2 Nr. 1 des § 7 d EStG).

* Die Richtlinien wurden auf der Umweltministerkonferenz v. 26./27. 11. 81 beschlossen und in den einzelnen Bundesländern als Erlasse bekannt gemacht (s. Anm. 51), hier zitiert nach „Gemeinsamer Erlaß des Hessischen Ministers für Wirtschaft und Technik, des Hessischen Sozialministers und des Hessischen Ministers für Landesentwicklung, Umwelt und Forsten v. 14. 1. 82, Staatsanzeiger für das Land Hessen 1982 S. 283; auf den Abdruck der Anlagen zu den Richtl. für die Erteilung von Bescheinigungen wurde verzichtet.

- c) Der Gesetzgeber hat klargestellt, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wirtschaftsgüter auch dann erhöht absetzbar sind, wenn diese Wirtschaftsgüter sowohl zur Erzielung einer außerbetrieblichen wie auch zur Erzielung einer innerbetrieblichen Wirkung (z. B. Arbeitsschutz) im Sinne des § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG verwendet werden (Anfügung des Satzes 2 in Abs. 3 des § 7 d EStG).
- d) Die erhöhten Absetzungen nach § 7 d EStG können für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, wenn die Errichtung des Betriebes oder der Betriebsstätte, in denen die Wirtschaftsgüter verwendet werden, um mehr als zwei Jahre vor dem Beginn des Kalenderjahres erfolgt ist, in dem das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist (Änderung des Satzes 1 in Abs. 8 des § 7 d EStG).

Die Inanspruchnahme dieser erhöhten Absetzungen setzt u. a. die Bescheinigung einer von der Landesregierung bestimmten Stelle voraus, daß die Wirtschaftsgüter dazu bestimmt und geeignet sind, in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen unmittelbar und zu mehr als 70 v. H. dem Umweltschutz zu dienen und daß die Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter im öffentlichen Interesse erforderlich ist. Bei Umweltschutz-Investitionen anlässlich einer Betriebsverlagerung ist weitere Voraussetzung, daß die zuständige Behörde bestätigt, daß die Betriebsverlagerung im öffentlichen Interesse aus Gründen des Umweltschutzes erforderlich ist. Für Maßnahmen vor dem 1. Januar 1981 sind § 7 d EStG in der Fassung des Einkommensteuergesetzes 1979 (BGBl. I S. 721) und damit auch die Richtlinien für die Erteilung von Bescheinigungen nach § 7 d des Einkommensteuergesetzes in alter Fassung weiter anzuwenden.

2. Inhalt und Geltungsbereich

2.1 § 7 d EStG läßt für Maßnahmen nach dem 31. Dezember 1980 in folgenden Fallgruppen erhöhte Absetzungen zu:

2.1.1 *Anschaffung oder Herstellung* abnutzbarer beweglicher und unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die dem Umweltschutz dienen, sofern sie nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 7 d Abs. 1 Satz 1 EStG);

2.1.2 *nachträgliche Anschaffungs- oder nachträgliche Herstellungskosten* bei den dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsgütern, die vor dem 1. Januar 1991 entstehen, sofern die Wirtschaftsgüter *nach* dem 31. Dezember 1974 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 7 d Abs. 1 Satz 3 EStG). Eine weitere Bescheinigung ist hierfür nicht erforderlich;

2.1.3 *nachträgliche Herstellungsarbeiten* bei den dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsgütern, die nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 durchgeführt werden, sofern die Wirtschaftsgüter *vor* dem 1. Januar 1975 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 7 d Abs. 4 Satz 1 EStG);

2.1.4 *nachträgliche Herstellungsarbeiten* bei *nicht* dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsgütern, die nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 durchgeführt werden, sofern die Veränderungen ausschließlich aus Gründen des Umweltschutzes vorgenommen werden (§ 7 d Abs. 4 Satz 2 EStG);

2.1.5 In den Fällen zu Nrn. 2.1.1 bis 2.1.4 sind bereits *Anzahlungen auf Anschaffungskosten* sowie *Teilherstellungskosten* erhöht absetzbar (§ 7 d Abs. 5 Sätze 1 und 3 EStG).

2.1.6 *Erwerb eines Rechts auf Mitbenutzung* von Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz nach Maßgabe des § 7 d Abs. 2 Nr. 1 EStG dienen, durch Hingabe eines Zuschusses, sofern das Recht auf Mitbenutzung nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 erworben wird (§ 7 d Abs. 7 Satz 1 EStG).

2.2 Bei Maßnahmen nach dem 31. Dezember 1980 kommen erhöhte Absetzungen für in neuerrichteten Betrieben oder Betriebsstätten verwendete Wirtschaftsgüter in Betracht, sofern der Betrieb oder die Betriebsstätte zu Beginn des Kalenderjahres der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes länger als zwei Jahre bestanden hat (§ 7 d Abs. 8 Satz 1 EStG). So sind z. B. für im Jahre 1981 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter erhöhte Absetzungen möglich, wenn der Betrieb im Jahre 1978 oder früher errichtet worden ist. Die Einhaltung der Zweijahresfrist ist nicht Voraussetzung bei Betriebsverlagerungen, die im öffentlichen Interesse aus Gründen des Umweltschutzes erforderlich sind (vgl. Nr. 3.7).

3. Voraussetzungen für die erhöhten Absetzungen in Fällen der Nrn. 2.1.1 und 2.1.2

3.1 Die erhöhten Absetzungen nach § 7 d Abs. 1 EStG für Maßnahmen nach dem 31. Dezember 1980 kommen in Betracht, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Das Wirtschaftsgut muß nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 angeschafft oder hergestellt werden (vgl. Nr. 3.3).
- Es muß sich um ein Wirtschaftsgut handeln, das zum Anlagevermögen gehört (vgl. Nr. 3.4).
- Es muß sich um ein abnutzbares bewegliches oder unbewegliches Wirtschaftsgut handeln (vgl. Nr. 3.5).
- Das Wirtschaftsgut muß in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen eingesetzt werden (vgl. Nr. 3.6).
- Der Betrieb oder die Betriebsstätte, in der das Wirtschaftsgut eingesetzt wird, muß zu Beginn des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt worden ist, länger als zwei Jahre bestanden haben (vgl. Nr. 3.7).
- Das Wirtschaftsgut muß unmittelbar dem Umweltschutz dienen (vgl. Nr. 3.8).
- Das Wirtschaftsgut muß zu mehr als 70 v. H. dem Umweltschutz dienen (vgl. Nr. 3.9).
- Die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes muß im öffentlichen Interesse erforderlich sein (vgl. Nr. 3.10).
- Die Voraussetzungen des dem Umweltschutz unmittelbar und zu mehr als 70 v. H. dienenden Einsatzes in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen müssen mindestens für einen Zeitraum von 5 Jahren nach der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes erfüllt sein (vgl. Nr. 3.11).

Das Bescheinigungsverfahren nach § 7 d Abs. 2 Nr. 2 EStG umfaßt die Prüfung,

- ob der Zweck, zu dem das Wirtschaftsgut verwendet werden soll, zum Umweltschutz im Sinne des § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG gehört,
- ob das Wirtschaftsgut dazu bestimmt und geeignet ist, in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen unmittelbar und zu mehr als 70 v. H. diesem Zweck zu dienen und
- ob die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes im öffentlichen Interesse erforderlich ist.

Alle übrigen Voraussetzungen, z. B. die Frage, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, sind von den Finanzbehörden zu prüfen.

3.2 Die in Nr. 3.1 aufgezählten Voraussetzungen müssen für das einzelne Wirtschaftsgut selbst vorliegen. Deshalb kommen bei Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes erhöhte Absetzungen für unselbständige Teile des Wirtschaftsgutes auch dann in Betracht, wenn diese Teile dem Umweltschutz dienen (z. B. geräuschkämpfende Teile eines Kraftfahrzeuges oder Lärmschutzvorrichtungen an Baumaschinen); bei nachträglichen Herstellungskosten vgl. aber Nr. 6. Andererseits können für einzelne Wirtschaftsgüter, die Teile einer Gesamtanlage sind, die erhöhten Absetzungen auch dann in Betracht kommen, wenn bei der Gesamtanlage selbst die in Nr. 3.1 genannten Voraussetzungen nicht erfüllt sind (z. B. Ölabscheider in einer Tankstelle oder Kfz-Reparaturwerkstatt, Fettabscheider bei Schlachthöfen und Großküchen usw., Entstaubungseinrichtungen bei Gießereien u. ä.). Für die Frage, ob für eine Maßnahme erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen werden können, ist ein wesentlicher Punkt, ob die Umweltschutzvorrichtung selbst Wirtschaftsgut im steuerrechtlichen Sinn oder nur Teil eines solchen Wirtschaftsgutes ist.

Im einzelnen sind drei Fälle zu unterscheiden:

- Ist z. B. ein Staubfilter selbst Wirtschaftsgut im steuerrechtlichen Sinn, so können erhöhte Absetzungen für den Staubfilter in Anspruch genommen werden.
- Ist der Staubfilter dagegen Teil des Wirtschaftsgutes „Betriebliche Feuerungsanlage mit Staubfilter“, so kann der Steuerpflichtige für den Staubfilter als Teil des Wirtschaftsgutes keine erhöhten Absetzungen vornehmen.
- Anders ist die Rechtslage dann, wenn in die Feuerungsanlage ausschließlich aus Gründen des Umweltschutzes nachträglich ein Staubfilter eingebaut wird und dieser Staubfilter kein selbständiges Wirtschaftsgut ist. Für die durch den nachträglichen Einbau des Staubfilters verursachten nachträglichen Herstellungskosten sind erhöhte Absetzungen nach § 7 d Abs. 4 Satz 2 EStG möglich.

Der steuerrechtliche Begriff des Wirtschaftsgutes ist gesetzlich nicht definiert, sondern durch die Rechtsprechung der Finanzgerichte umschrieben worden (z. B. Urteil des BFH

vom 29. April 1965 – BStBl. III S. 414 –). Bestehen von seiten der Bescheinigungsbehörde Zweifel, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, so ist der Antragsteller auf diese Bedenken hinzuweisen (vgl. Anl. 2, Nr. 3).

Ob ein Wirtschaftsgut gegeben ist, muß nach den Umständen des Einzelfalles entschieden werden. Für Gebäude, unselbständige und selbständige Gebäudeteile sowie Betriebsvorrichtungen wird auf Abschn. 13 b Abs. 1, Abschn. 42 a Abs. 4 und 5, Abschn. 43 Abs. 3 EStR und auf die Richtlinien für die Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen vom Grundvermögen (BStBl. 1967 II S. 127) hingewiesen. Anhaltspunkte für das Vorliegen eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes ergeben sich auch aus den AfA-Tabellen des Bundesministers der Finanzen.

Die Entscheidung, ob ein Wirtschaftsgut vorliegt, obliegt allein den zuständigen Finanzbehörden (wegen der Möglichkeit, eine Vorabauskunft von den Finanzbehörden zu erlangen, vgl. Nr. 8.2.1).

3.3 Ein Wirtschaftsgut ist dann nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 angeschafft oder hergestellt, wenn es in diesem Zeitraum geliefert oder fertiggestellt worden ist (§ 9 a EStDV).

3.4 Unter die Vorschrift des § 7 d EStG fallen nur Wirtschaftsgüter, die zu einem Betriebsvermögen gehören, d. h. zu einem Gewerbebetrieb, zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft oder zu einem der selbständigen Arbeit im Sinne des § 18 EStG (z. B. der freiberuflichen Tätigkeit) dienenden Vermögen. Im Bereich des Privatvermögens kommen die erhöhten Absetzungen nicht in Betracht; zum Privatvermögen gehört auch der Bereich der Vermietung und Verpachtung, soweit es sich nicht ausnahmsweise um eine gewerbliche Betätigung handelt. Betriebsvermögen sind alle Wirtschaftsgüter, die dem Unternehmer (Mitunternehmer) gehören und entweder eine notwendige Grundlage des Betriebes bilden (z. B. Fabrikhallen, Maschinen, betriebliche Einrichtungsgegenstände) oder dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen (z. B. Wohngebäude für Betriebsangehörige). Wirtschaftsgüter, die dem persönlichen Lebensbereich des Betriebsinhabers zuzuordnen sind (z. B. Hausrat, selbstbewohntes Einfamilienhaus), können nicht Betriebsvermögen sein.

Das Wirtschaftsgut muß zum Anlagevermögen gehören. Deshalb kann z. B. der Hersteller von Umweltschutzanlagen bei zur Veräußerung bestimmten und daher zum Umlaufvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern die erhöhten Absetzungen nicht vornehmen.

3.5 § 7 d EStG ist nur bei abnutzbaren beweglichen und bei abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern anzuwenden. Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter (z. B. Grund und Boden) scheiden für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen aus. Dasselbe gilt für immaterielle Wirtschaftsgüter (z. B. entgeltlich erworbene Patente, Markenrechte, Konzessionen, ungeschützte Erfindungen), da diese weder zu den beweglichen noch zu den unbeweglichen Wirtschaftsgütern gehören. Eine Ausnahme besteht in § 7 d Abs. 7 EStG (erhöhte Absetzungen für ein durch Zuschußgewährung erworbenes Recht auf Mitbenutzung einer Umweltschutzanlage; vgl. Nr. 7).

§ 7 d EStG setzt nicht voraus, daß die Wirtschaftsgüter neu sind oder daß es sich um die erstmalige Anschaffung von dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsgütern handelt. Die erhöhten Absetzungen können daher auch für in gebrauchtem Zustand oder als Ersatz beschaffte Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, sofern diese selbst die in Nr. 3.1 dargelegten Voraussetzungen erfüllen.

3.6 Ein Wirtschaftsgut dient auch dann in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen dem Umweltschutz, wenn es in einer inländischen Betriebsstätte eines Unternehmens eingesetzt ist, dessen Sitz oder Geschäftsleitung sich im Ausland befindet.

3.7 Bei Maßnahmen nach dem 31. Dezember 1980 sind erhöhte Absetzungen für in neuerichteten Betrieben oder Betriebsstätten verwendete Wirtschaftsgüter zulässig, sofern der Betrieb oder die Betriebsstätte zu Beginn des Kalenderjahres der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes länger als zwei Jahre bestanden hat (§ 7 d Abs. 8 Satz 1 EStG). Als Zeitpunkt der Errichtung des Betriebes ist der Zeitpunkt der Fertigstellung anzunehmen. Eine Betriebserweiterung im räumlichen Anschluß an eine bereits bestehende Betriebsstätte ist keine Neuerrichtung. Eine bloße Verlagerung der Tätigkeit innerhalb einer bestehenden Betriebsstätte schließt die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzung nicht aus. Wird eine Betriebsstätte ausschließlich zu dem Zweck errichtet, dort Maßnahmen des Umweltschutzes (§ 7 d Abs. 3 EStG) für das Unternehmen (gegebenenfalls auch zusammen mit

anderen Unternehmen) durchzuführen (z. B. Klärung von Abwässern, Beseitigung von Abfällen), so ist im Sinne des § 7 d Abs. 8 Satz 1 EStG maßgebend die Errichtung derjenigen Betriebsstätte, für die in der neuen Betriebsstätte Maßnahmen des Umweltschutzes durchgeführt werden.

Nach § 7 d Abs. 8 Satz 2 EStG gilt die Verlagerung von Betrieben oder Betriebsstätten nicht als Neuerrichtung, wenn die zuständige Behörde bestätigt, daß die Verlagerung im öffentlichen Interesse aus Gründen des Umweltschutzes erforderlich ist. Die Bestätigung ist nur dann zu erteilen, wenn die von einem Betrieb ausgehende Umweltbelastung in anderer Weise als durch eine Verlagerung nicht ausreichend oder nur unter unverhältnismäßig hohen Kosten vermieden, gemindert oder beseitigt werden kann. Wird die Verlagerung hauptsächlich aus anderen Gründen als solchen des Umweltschutzes vorgenommen (z. B. wegen erhöhten Platzbedarfs oder wegen eines günstigen Verkehrsanschlusses), so ist die Bestätigung auch dann zu versagen, wenn daneben an der Verlagerung ein öffentliches Interesse aus Gründen des Umweltschutzes besteht.

§ 7 d Abs. 8 Satz 2 EStG enthält lediglich eine Ausnahme von der Stichtagsregelung in Satz 1 der Vorschrift, nicht aber einen eigenen Absetzungstatbestand für die Kosten umweltschutzbedingter Betriebsverlagerungen. Die erhöhten Absetzungen können für Wirtschaftsgüter in der neuen Betriebsstätte mithin nur vorgenommen werden, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift des § 7 d EStG für diese Wirtschaftsgüter vorliegen.

3.8 Die erhöhten Absetzungen können nur für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden, die unmittelbar dem Umweltschutz dienen.

Ob das Wirtschaftsgut den in § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG aufgezählten Zwecken des Umweltschutzes dient, bestimmt sich nach objektiven Gegebenheiten (Urteil des VGH Baden-Württemberg vom 31. Oktober 1979 – DÖV 1980 S. 181 –); im Unterschied zu den nachträglichen Veränderungen an nicht dem Umweltschutz dienenden Wirtschaftsgütern (§ 7 d Abs. 4 Satz 2 EStG) ist bei § 7 d Abs. 2 Nr. 1 EStG das Investitionsmotiv nicht ausschlaggebend.

Unmittelbar dient das Wirtschaftsgut dem Umweltschutz, wenn es selbst durch seine Verwendung die in § 7 d Abs. 3 EStG aufgezählten Wirkungen erzielt, also z. B. Verunreinigungen der Luft verhindert. Der Unmittelbarkeit steht dabei nicht entgegen, wenn zur Erzielung dieser Wirkungen noch die Tätigkeit von Betriebsangehörigen erforderlich wird. Deshalb können Meß- oder Analysevorrichtungen des emittierenden Betriebes, die bestimmt und geeignet sind, das Ausmaß von Emissionen oder Immissionen festzustellen, unmittelbar dem Umweltschutz dienen (vgl. aber den folgenden Absatz a. E.).

Werden dagegen Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt, um einen Dritten in die Lage zu versetzen, seinerseits Umweltschutz-Investitionen vorzunehmen, so dienen die angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter nicht unmittelbar dem Umweltschutz. Deshalb kommen z. B. für Leitungsrohre, die bei einem Versorgungsunternehmen notwendig werden, weil ein Abnehmer seine Heizungsanlage ausschließlich aus Gründen des Umweltschutzes von Öl auf Gasfeuerung umgestellt hat, erhöhte Absetzungen nach § 7 d EStG nicht in Betracht. Das gleiche gilt für Meß- oder Analysevorrichtungen, die von Gutachtern (z. B. Ingenieurbüros) zur Feststellung von fremden Betriebsanlagen ausgehenden Emissionen verwendet werden; auch hier ist das Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit nicht gegeben.

Wirtschaftsgüter, die angeschafft oder hergestellt werden, um einen zur Veräußerung bestimmten Gegenstand so zu gestalten, daß bei seiner Verwendung eine geringere Umweltbelastung entsteht, dienen nur mittelbar dem Umweltschutz; sie sind deshalb nicht nach § 7 d EStG erhöht absetzbar. Entsprechendes gilt für nachträgliche Herstellungsarbeiten an solchen Produktionsanlagen.

Vermietete oder verpachtete Wirtschaftsgüter werden steuerlich in der Regel dem Vermieter oder Verpächter zugerechnet. Sie dienen nicht im Betrieb des Vermieters oder Verpächters dem Umweltschutz. Der Vermieter oder Verpächter kann § 7 d EStG deshalb nicht in Anspruch nehmen. Dasselbe gilt für Wirtschaftsgüter, die im Wege des Leasing vergeben werden und steuerlich dem Leasinggeber zuzurechnen sind.

3.9 Das Wirtschaftsgut muß zu mehr als 70 v. H. dem Umweltschutz dienen. Ebenso wie beim Tatbestandsmerkmal der „Unmittelbarkeit“ (vgl. Nr. 3.8 Abs. 1) bezieht sich das Tatbestandsmerkmal des „Dienens zu mehr als 70 v. H.“ auf die Verwendung des Wirtschaftsgutes für die Umweltschutzzwecke, die in § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG aufgezählt sind. Nach dem neu eingefügten Satz 2 des § 7 d Abs. 3 EStG dienen Wirtschaftsgüter auch dann

dem Umweltschutz, wenn sie zu mehr als 70 v. H. für die nach § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG begünstigten Zwecke (z. B. Luftreinhaltung) verwendet werden, diese Zwecke zugleich auch solche des innerbetrieblichen Umweltschutzes (z. B. Luftreinhaltung und Lärmschutz im Interesse der Arbeitnehmer) sind. Das bedeutet, daß die unter § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG fallenden Wirtschaftsgüter nur dann im Sinne des § 7 d Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 EStG dem Umweltschutz dienen, wenn sie *auch* die Umwelt *außerhalb* des Betriebes vor schädlichen Einwirkungen des Betriebes schützen; auf das Verhältnis zwischen externem und innerbetrieblichem Umweltschutz kommt es dabei nicht an.

Im Einzelfall kann es möglich sein, daß der Anteil, zu dem das Wirtschaftsgut dem Umweltschutz dient, im Bescheinigungsverfahren nicht genau zu ermitteln oder zu berechnen ist. In solchen Fällen ist er zu schätzen.

Die Grenze von 70 v. H. kann sich auf solche Fälle beziehen, in denen das Wirtschaftsgut *zeitlich nacheinander* sowohl zu Umweltschutzzwecken als auch zu anderen Zwecken verwendet wird. In diesen Fällen ist für die Abgrenzung der zeitliche Anteil der jeweiligen Verwendung innerhalb des Wirtschaftsjahres maßgebend (Beispiel: Ein in der Abfallbeseitigung eingesetzter Lkw wird das ganze Jahr zu weniger als 30 v. H. zu anderen Zwecken eingesetzt oder der Lkw wird in neun Monaten ausschließlich in der Abfallbeseitigung und in drei Monaten ausschließlich zu anderen Zwecken eingesetzt).

Die Grenze von 70 v. H. kann sich ferner auf ein Wirtschaftsgut beziehen, das dem Umweltschutz dient, *gleichzeitig* aber auch andere Zwecke erfüllt. Deshalb sind z. B. die Kosten für eine Filteranlage, die der Reinigung der Luft zum Schutz der Arbeitnehmer und der Nachbarschaft, aber auch der Reinigung der Luft für Produktionszwecke dient, dann erhöht absetzbar, wenn der Einsatz der Filteranlage für Zwecke der Produktion unter 30 v. H. bleibt. Ist eine Aufteilung der Anteile, zu denen das Wirtschaftsgut Umweltschutzzwecken und sonstigen Zwecken dient, nicht anhand seines zeitlichen Einsatzes oder seiner Wirkung möglich, können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes als Aufteilungsmaßstab herangezogen werden. Bei Wirtschaftsgütern, die nach ihrer Zweckbestimmung der Produktion, im gleichen Arbeitsgang aber auch dem Umweltschutz dienen, ist im allgemeinen davon auszugehen, daß die Wirtschaftsgüter nicht zu mehr als 70 v. H. zu Umweltschutzzwecken eingesetzt werden. Dies gilt nicht bei Wirtschaftsgütern, die nachweisbar aus Gründen des Umweltschutzes angeschafft oder hergestellt worden sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten die eines nicht umweltfreundlich arbeitenden Wirtschaftsgutes bei gleicher Betriebsleistung um mindestens das 2,4fache übersteigen*).

Bei Maßnahmen des Umweltschutzes, z. B. bei der Abwasserbehandlung, bei der Luftreinhaltung oder bei der Abfallbeseitigung, werden nicht selten verwertbare Stoffe (z. B. Gase, Fette, Chemikalien, Schrott usw.) oder Energie gewonnen. Ihre *Gewinnung* und *Verwertung* schließt die Anwendung des § 7 d EStG nicht aus, auch wenn dabei Erlöse erzielt werden, die die Herstellungskosten des Stoffes übersteigen. Die früheren Verwaltungsanweisungen zu §§ 79, 82 und 82 e EStDV, die eine Abschreibung nach diesen Vorschriften ausschlossen, wenn der Erlös die Amortisation der Anlage deckte oder überstieg, sind nicht weiter anzuwenden. Die Weiterbehandlung eines anfallenden Stoffes ist von dem Vorgang an nicht mehr als Maßnahme des Umweltschutzes anzusehen, von dem an der Stoff in einen Zustand überführt wird bzw. (beim Energierercycling) ein Maß an Verfügbarkeit erhalten hat, bei dem im allgemeinen Wirtschaftsleben üblicherweise ein Entgelt dafür gezahlt wird. Auch hier gilt jedoch die 70-v.-H.-Grenze. Findet für eine solche Weiterbehandlung dann dasselbe Wirtschaftsgut Verwendung, so können erhöhte Absetzungen nach § 7 d EStG in Anspruch genommen werden, wenn der steuerschädliche Anteil an der Weiterbehandlung unter 30 v. H. liegt.

3.10 Die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsgutes ist im öffentlichen Interesse erforderlich, wenn das Wohl der Allgemeinheit die Anschaffung oder Herstellung erfordert. Das ist seit der Einführung des Satzes 2 in § 7 d Abs. 3 EStG auch dann der Fall, wenn das Wirtschaftsgut im Sinne des § 7 d Abs. 3 EStG zugleich dem innerbetrieblichen Umweltschutz dient (vgl. Nr. 3.9 Abs. 2).

Für die Anwendung des § 7 d EStG genügt es, wenn die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes zwar aus verschiedenen Gründen erforderlich ist, aber auch das öffentliche Interesse die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes erfordert. Bei Wirtschafts-

*) Verhältnis der Vohundertsätze gem. § 7 d Abs. 2 Nr. 1 EStG (gerundet).

gütern, deren Verwendung Gegenstand einer unternehmerischen Betätigung im Bereich des Umweltschutzes ist (z. B. gewerbliche Abfallbeseitigungsunternehmen), ist nach Lage des Einzelfalles besonders eingehend zu prüfen, ob ein öffentliches Interesse an der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter dieser Unternehmen besteht.

Die Erforderlichkeit der Anschaffung oder Herstellung im öffentlichen Interesse ist zu verneinen, wenn das Wirtschaftsgut nicht mindestens den gesetzlichen Anforderungen oder den behördlichen Auflagen oder den allgemein anerkannten Regeln der Technik im Bereich des Gewässerschutzes und der Abwasserbehandlung bzw. dem Stand der Technik im Bereich des Immissionsschutzes entspricht.

3.11 Die Einhaltung der Zweckbindung des § 7 d Abs. 6 EStG wird von den Finanzbehörden geprüft. Ein vorzeitiges Ausschleiden eines Anlagegutes wird u. a. dann als unschädlich angesehen, wenn das Anlagegut nicht mehr nutzbar ist, weil es z. B. technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist. Bescheinigungen nach § 7 d EStG können daher auch für Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von weniger als 5 Jahren ausgestellt werden.

4. Die einzelnen Umweltschutzzwecke

4.1 Wirtschaftsgüter, die den Anfall von oder Schädigungen durch Abwasser oder Verunreinigungen der Gewässer durch andere Stoffe als Abwasser verhindern, beseitigen oder verringern.

4.1.1 Abwasser im Sinne des § 7 d EStG ist das durch häuslichen, gewerblichen, landwirtschaftlichen oder sonstigen Gebrauch in seinen Eigenschaften veränderte und das bei Trockenwetter damit zusammen abfließende Wasser (Schmutzwasser), das von Niederschlägen aus dem Bereich von bebauten oder befestigten Flächen abfließende Wasser (Niederschlagswasser) sowie Wasser, das auf Grund seiner ursprünglichen Beschaffenheit geeignet ist, Schädigungen hervorzurufen (z. B. Grubenwasser).

4.1.2 Beispiele von Wirtschaftsgütern, für die die erhöhten Absetzungen in Betracht kommen können:

4.1.2.1 Wirtschaftsgüter, die den Anfall von Abwasser verhindern, beseitigen oder verringern:

- Anlagen oder Einrichtungen zur sparsameren Verwendung des zur Produktion benötigten Wassers
- Anlagen oder Einrichtungen für einen geschlossenen Wasserkreislauf
- Anlagen oder Einrichtungen zur Verhinderung des Übertritts von Schadstoffen in Brauchwasser.

4.1.2.2 Wirtschaftsgüter, die Schädigungen durch Abwasser verhindern, beseitigen oder verringern:

Hierzu zählen alle Wirtschaftsgüter, die der Ableitung und Behandlung von Abwasser dienen. Dies sind beispielsweise

- Abwassersammler, die innerhalb oder außerhalb eines Betriebsgrundstückes zur Ableitung von häuslichen Abwässern aus Toiletten, Waschräumen und Kantinen sowie des bei einem Produktionsprozeß anfallenden bzw. entstandenen Abwassers zur betriebs-eigenen Abwasserbehandlungsanlage, zur öffentlichen Kanalisation, zur kommunalen Abwasserbehandlungsanlage oder von einer Abwasserbehandlungsanlage zu einem Gewässer einschließlich Einleitungsbauwerk errichtet werden; erhöht absetzbar können auch Aufwendungen für den Umbau des Grundstücksentwässerungsnetzes sein. Voraussetzung ist, daß das gesammelte Abwasser einer Abwasserbehandlungsanlage zugeführt wird.
- Pumpwerke zur Förderung des gesammelten Abwassers unter den gleichen Voraussetzungen
- Abwasserbehandlungsanlagen zur Vorbehandlung des Abwassers am Anfallort; hierzu gehören auch Ausgleichsbecken
- Abwasserbehandlungsanlagen zur Behandlung des Abwassers am Anfallort vor dessen Einleitung in ein Gewässer, einschließlich solcher Anlagen, die das häusliche Abwasser aus Toiletten, Waschräumen, Kantinen u. a. behandeln, soweit es im Betrieb anfällt
- Abwasserverregnungsanlagen
- Anlagen oder Einrichtungen zur Kühlung von Abwasser einschließlich Vorrichtungen zur Wärmerückgewinnung

- Anlagen oder Einrichtungen zur Erhöhung der Selbstreinigungskraft der Gewässer
- Anlagen oder Einrichtungen zur Überwachung von Abwasserbehandlungsanlagen und Abwassereinleitungen.

4.1.2.3 Wirtschaftsgüter, die Verunreinigungen der Gewässer durch andere Stoffe als Abwasser verhindern, beseitigen oder verringern:

Schutzvorrichtungen, die das Einleiten und Einbringen von Rohstoffen, Zwischenprodukten, Produkten oder Produktionsabfällen, insbesondere soweit es sich um wassergefährdende Stoffe handelt, in eine Kanalisation oder in ein Gewässer verhindern (z. B. Ölabscheider, Fettfänger, Auffangbecken, Wannen unter Behältern, Rechenanlagen).

4.2 Wirtschaftsgüter, die Verunreinigungen der Luft verhindern, beseitigen oder verringern.

4.2.1 Zum Begriff „Verunreinigungen der Luft“ in § 7 d Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d EStG ist zunächst auf § 3 Abs. 4 Bundes-Immissionsschutzgesetz (BImSchG) hinzuweisen. Danach sind Luftverunreinigungen Veränderungen der natürlichen Zusammensetzung der Luft, insbesondere durch Rauch, Ruß, Staub, Gase, Aerosole, Dämpfe oder Geruchsstoffe. Zu den Dämpfen in diesem Sinne kann auch Wasserdampf gehören (vgl. Nr. 2.1.1 der Technischen Anleitung zur Reinhaltung der Luft – TA Luft –).

Eine Verunreinigung der Luft im Sinne des § 7 d EStG liegt auch vor, wenn die Luft über die natürliche Radioaktivität hinaus in nicht unerheblichem Umfang radioaktiv belastet wird. Auch die Aufheizung der Luft durch Abwärme erfüllt den Begriff der „Verunreinigung“ im Sinne des § 7 d EStG.

4.2.2 Beispiele von Wirtschaftsgütern (s. aber Nr. 3.2) und von nachträglichen Maßnahmen im Sinne des § 7 d EStG, für die die erhöhten Absetzungen in Betracht kommen können:

- Absaugeanlagen
- Filteranlagen
- Anlagen zur Gaswäsche
- Zyklone
- Nachverbrennungsanlagen
- Absorptionsanlagen
- Staub- bzw. SO₂-Meßgeräte mit Signalgeber
- Staubsammelrohrleitungssysteme
- Industriestaubsauger
- Anlagen oder Einrichtungen zur Kühlung von Abluft und Abgasen einschließlich Vorrichtungen zur Wärmerückgewinnung
- Lösungsmittel- bzw. CO₂-Rückgewinnungsanlagen
- Neubau von Brennkammern zur besseren Verbrennung von Schachtofenabgasen
- Neubau von Klärbecken für die Naßentstaubung
- Berieselungsanlagen für Altbleilagerung
- Kapselung von Staubbörderbändern und Staubtransportschnecken.

4.3 Wirtschaftsgüter, die Lärm oder Erschütterungen verhindern, beseitigen oder verringern.

4.3.1 Zum Begriff „Lärm“ in § 7 d Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d EStG wird auf Nr. 2.11 der Technischen Anleitung zum Schutz gegen Lärm – TA Lärm – hingewiesen. Lärm ist danach Schall (Geräusch), der Nachbarn oder Dritte stören (gefährden, erheblich benachteiligen oder erheblich belästigen) kann oder stören würde. Eine entsprechende Legaldefinition für den Begriff „Erschütterungen“ besteht nicht. Unter Erschütterungen werden mechanische Schwingungseinwirkungen (Immissionen) auf Menschen, Bauwerke und Baugrund verstanden.

4.3.2 Beispiele von Wirtschaftsgütern (s. aber Nr. 3.2) und von nachträglichen Maßnahmen im Sinne des § 7 d EStG, für die die erhöhten Absetzungen in Betracht kommen können:

- Schalldämpfer
- Ummantelungen und Kapselungen
- Überdachung offener Betriebsstätten
- Schallabsorbierendes Auskleiden von Räumen
- Schwingungsisolieren von Anlagen, die Erschütterungen erzeugen
- Aufbringen eines lärmdämpfenden Belages auf Verkehrsflächen.

4.4 Wirtschaftsgüter, die der Abfallbeseitigung dienen.

4.4.1 Voraussetzung für die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen nach § 7 d EStG ist, daß die Abfälle nach den Grundsätzen des Abfallbeseitigungsgesetzes (AbfG) beseitigt werden. Zu den Abfällen können hier auch Stoffe zählen, die dem Geltungsbereich des Abfallbeseitigungsgesetzes nicht unterliegen. Das sind insbesondere Stoffe, die gemäß Tierkörperbeseitigungs-, Fleischbeschau-, Tierseuchen- und Pflanzenschutzgesetz beseitigt werden; ferner zählen dazu radioaktive Stoffe, Abfälle, die in der Bergaufsicht unterstehenden Betrieben anfallen, Altöle und sonstige Reststoffe, die zur Rückgewinnung oder Verwertung der in ihnen enthaltenen Rohstoffe oder zur Gewinnung von Energie gelagert, behandelt oder unentgeltlich weggegeben werden.

Die Beseitigung umfaßt das Ansammeln, Einsammeln, Befördern, Behandeln, Lagern und Ablagern der Abfälle. Zur Beseitigung gehört auch das Ansammeln, Einsammeln, Befördern, Behandeln, Lagern und Ablagern von Abfällen mit dem Ziel der Rückgewinnung von Wertstoffen oder der Gewinnung von Energie aus Abfällen (vgl. hierzu Nr. 3.9).

4.4.2 Beispiele von Wirtschaftsgütern (s. aber Nr. 3.2) und von nachträglichen Maßnahmen im Sinne des § 7 d EStG, für die die erhöhten Absetzungen in Betracht kommen können:

- Anlagen oder Einrichtungen zum Ansammeln, Einsammeln, Befördern, Behandeln, Lagern und Ablagern von Abfällen wie Behälter, Sammel tanks, Containerfahrzeuge, Wiegeeinrichtungen auf Abfallbeseitigungsanlagen, Verdichtungsgeräte, thermische Behandlungsanlagen, Kompostierungseinrichtungen
- Anlagen oder Einrichtungen zum besonderen Behandeln von Abfällen – auch mit dem Ziele der Wiedergewinnung von Wertstoffen und Energie – wie Einrichtungen zum Zerkleinern und Zermahlen von festen Abfällen (z. B. Altreifen), Anlagen zum Klarsieren, Mischen, Filtrieren, Anreichern, Komprimieren, Destillieren, Schmelzen, Erwärmen, Vergasen, Entwässern, Dekantieren, Neutralisieren, Entgiften und Verdampfen von Abfällen (z. B. Aufarbeitungseinrichtungen für NE-metallhaltige Konzentrate, Schlämme und Schlacken, Aufbereitungsanlagen für Lösungsmittel).

5. Nachträgliche Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die dem Umweltschutz dienen

5.1 Die erhöhten Absetzungen nach § 7 d Abs. 4 Satz 1 EStG kommen nur in Betracht, wenn die unter Nr. 3.1 aufgeführten Voraussetzungen mit folgenden Abweichungen erfüllt sind:

- Die nachträglichen Herstellungsarbeiten müssen nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 abgeschlossen sein.
- Der Zweck der nachträglichen Herstellungsarbeiten muß zum Umweltschutz im Sinne des § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG gehören.
- Die nachträglichen Herstellungskosten müssen dazu bestimmt und geeignet sein, in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen unmittelbar und zu mehr als 70 v. H. diesem Zweck zu dienen.
- Die nachträglichen Herstellungsarbeiten müssen im öffentlichen Interesse erforderlich sein.
- Das Wirtschaftsgut, bei dem die nachträglichen Herstellungsarbeiten vorgenommen werden, muß vor dem 1. Januar 1975 angeschafft oder hergestellt worden sein.
- Das Wirtschaftsgut, bei dem die nachträglichen Herstellungsarbeiten vorgenommen werden, muß dem Umweltschutz im Sinne des § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG dienen (die Tatbestandsmerkmale „unmittelbar“ und „zu mehr als 70 v. H.“ müssen beim Wirtschaftsgut selbst nicht gegeben sein).

5.2 Für die Prüfung gelten die Ausführungen zu den Nrn. 3.2 bis 3.11 sinngemäß.

6. Nachträgliche Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, die nicht dem Umweltschutz dienen

6.1 Die erhöhten Absetzungen nach § 7 d Abs. 4 Satz 2 EStG kommen nur in Betracht, wenn die unter Nr. 3.1 aufgeführten Voraussetzungen nach Maßgabe von Nr. 5.1 mit folgenden Abweichungen erfüllt sind:

- Das Wirtschaftsgut kann auch nach dem 31. Dezember 1974 angeschafft oder hergestellt worden sein.

- Der Zweck der nachträglichen Veränderungen muß zum Umweltschutz im Sinne des § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG gehören.
- Die nachträgliche Veränderung muß unmittelbar und ausschließlich aus Gründen des Umweltschutzes vorgenommen werden. Beruht die Änderung nicht ausschließlich auf Gründen des Umweltschutzes, so können die erhöhten Absetzungen nicht in Anspruch genommen werden; die „70-v.-H.-Grenze“ des § 7 d Abs. 2 Nr. 1 EStG findet hier keine Anwendung.
- Die nachträglichen Veränderungen müssen im öffentlichen Interesse erforderlich sein.

6.2 Für die Prüfung gelten die Ausführungen zu den Nrn. 3.2 bis 3.11 sinngemäß.

7. Zuschüsse zu Umweltschutzanlagen

Erhöhte Absetzungen können nach § 7 d Abs. 7 EStG auch bei Mitbenutzungsrechten an Umweltschutzanlagen vorgenommen werden, die nach dem 31. Dezember 1974 und vor dem 1. Januar 1991 durch einen Zuschuß zur Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung der Umweltschutzanlage oder nachträglicher Herstellungsarbeiten bei dieser Anlage erworben worden sind. Der Zuschußgeber bedarf in diesen Fällen zur Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen keiner besonderen Bescheinigung. Der Zuschußempfänger muß dagegen dem Zuschußgeber nach § 7 d Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 EStG eine Bestätigung darüber erteilen, daß ihm für die Anlage oder die nachträglichen Herstellungsarbeiten eine Bescheinigung nach § 7 d Abs. 2 Nr. 2 EStG vorliegt. Diese Bescheinigung an den Zuschußempfänger ist nach den Grundsätzen der Nrn. 1 bis 6 zu erteilen.

Zahlungen, die ein Unternehmen an die Gemeinde für die Mitbenutzung der gemeindlichen Kläranlagen entrichtet, sind im allgemeinen Kanalanschlußbeiträge, die zu den Aufwendungen für den Grund und Boden gehören. § 7 d EStG ist daher auf derartige Zahlungen grundsätzlich nicht anwendbar. Etwas anderes gilt nur, wenn von der Gemeinde im Hinblick auf die Menge oder die besondere Beschaffenheit der bei einem oder mehreren Unternehmen anfallenden Abwässer eine besondere Reinigungsanlage (Kläranlage) errichtet wird oder wenn bei einer vorhandenen Kläranlage besondere Anlagen oder Einrichtungen geschaffen werden oder das Volumen einer Kläranlage von vornherein erweitert wurde oder zu einem späteren Zeitpunkt erweitert wird. In diesen Fällen können für vertraglich vereinbarte oder für nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften geschuldete Zuschüsse, die vom Steuerpflichtigen zur Finanzierung der hierdurch verursachten Kosten geleistet werden, erhöhte Absetzungen nach § 7 d Abs. 7 EStG geltend gemacht werden. Das gilt auch, soweit solche Zuschüsse auf die Kosten der Ableitungen zur Abwasserreinigungsanlage (Kläranlage) entfallen.

8. Verfahren

8.1 Antragstellung

Die Anträge auf Erteilung der Bescheinigung sollen nach dem als Anlage 1 abgedruckten Muster in einfacher Ausfertigung gestellt werden.

Die für die Erteilung der Bescheinigung zuständigen Stellen prüfen die Anträge in fachtechnischer Hinsicht selbst; sie können in Ausnahmefällen die fachgutachtliche Stellungnahme einer anderen Stelle (z. B. technische Überwachungsorganisationen, Fachbehörden) einholen.

8.2 Prüfungsverfahren, Bescheinigungsverfahren

8.2.1 Die Prüfung der Bescheinigungsbehörde erstreckt sich

8.2.1.1 in den Fällen der Nr. 2.1.1 darauf,

- ob der Zweck, zu dem das Wirtschaftsgut verwendet werden soll, zum Umweltschutz im Sinne des § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG gehört,
- ob das Wirtschaftsgut dazu bestimmt und geeignet ist, in einem im Inland belegenen Betrieb des Steuerpflichtigen unmittelbar und zu mehr als 70 v. H. diesem Zweck zu dienen und
- ob die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes im öffentlichen Interesse erforderlich ist;

8.2.1.2 in den Fällen der Nr. 2.1.3 darauf,

- ob der Zweck der nachträglichen Herstellungsarbeiten zum Umweltschutz im Sinne des § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG gehört,

- ob die nachträglichen Herstellungsarbeiten dazu bestimmt und geeignet sind, in einem im Inland belegenden Betrieb des Steuerpflichtigen unmittelbar und zu mehr als 70 v. H. diesem Zweck zu dienen,
- ob die nachträglichen Herstellungsarbeiten im öffentlichen Interesse erforderlich sind und
- ob das Wirtschaftsgut, bei dem die nachträglichen Herstellungsarbeiten vorgenommen werden, dem Umweltschutz im Sinne des § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG dient;

8.2.1.3 in den Fällen der Nr. 2.1.4 darauf,

- ob der Zweck der nachträglichen Veränderungen zum Umweltschutz im Sinne des § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG gehört,
- ob die nachträglichen Veränderungen dazu bestimmt und geeignet sind, in einem im Inland belegenden Betrieb des Steuerpflichtigen unmittelbar und ausschließlich diesem Zweck zu dienen,
- ob die nachträglichen Veränderungen im öffentlichen Interesse erforderlich sind;

8.2.1.4 in den Fällen einer Verlagerung des Betriebes oder der Betriebsstätte (vgl. Nr. 3.7) *zusätzlich* noch darauf, ob die Verlagerung

- im öffentlichen Interesse aus Gründen des Umweltschutzes im Sinne des § 7 d Abs. 3 Satz 1 EStG

erforderlich ist.

Die Prüfung beschränkt sich darauf, ob das Wirtschaftsgut oder die nachträgliche Veränderung von der Bestimmung und Eignung her dem Umweltschutzzweck dient. Die Bescheinigungsbehörden können sich bei der Frage, ob ein Wirtschaftsgut gegeben ist, in Zweifelsfällen an die Finanzbehörden wenden. Die Prüfung, ob das Wirtschaftsgut tatsächlich für den angegebenen Zweck verwendet wird, obliegt den Finanzbehörden im Steuerermittlungsverfahren.

8.2.2 Die Bescheinigung soll nach dem als Anlage 2 abgedruckten Muster erteilt werden.

8.2.3 Ist offensichtlich, daß erhöhte Absetzungen aus anderen als den unter Nr. 8.2.1 genannten Gründen nicht in Anspruch genommen werden können, z. B. weil die Voraussetzungen des § 7 d Abs. 8 Satz 1 EStG nicht vorliegen oder weil das Wirtschaftsgut zum Privatvermögen gehört, so ist der Antragsteller hierauf hinzuweisen. Sollte der Antragsteller gleichwohl auf Ausstellung der beantragten Bescheinigung bestehen, so wird die Bescheinigungsbehörde diesem Begehren entsprechen. In der Bescheinigung ist jedoch darauf hinzuweisen, daß möglicherweise die Voraussetzungen für die erhöhten Absetzungen nicht vorliegen (vgl. Nr. 5.4 des Formblattes – Anlage 2 –).

8.3 Nachprüfung, Rechtsweg

8.3.1 Bei Streitigkeiten im Bescheinigungsverfahren ist für den Antragsteller der Verwaltungsrechtsweg gegeben. Die Bescheinigung unterliegt weder in tatsächlicher noch in rechtlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden und Finanzgerichte.

8.3.2 Ist offensichtlich, daß die Bescheinigung für ein Investitionsvorhaben erteilt worden ist, bei dem die Voraussetzungen des § 7 d Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a und b EStG nicht erfüllt sind, so sind die Finanzbehörden nach Abschn. 77 Abs. 2 Satz 4 EStR angewiesen, die ausstellende Behörde zu einer Rücknahme der Bescheinigung zu veranlassen. In einem solchen Fall muß die Behörde, die die Bescheinigung ausgestellt hat, prüfen, ob eine Rücknahme der Bescheinigung möglich ist.

8.3.3 Bei völliger oder teilweiser Ablehnung der Bescheinigung ist eine Rechtsbehelfsbelehrung zu erteilen.

8.4 Kosten/Auslagen

Die Erteilung von Bescheinigungen nach § 7 d Abs. 2 Nr. 2 EStG ergeht gebührenfrei. Auslagen sind nach § 11 HVwKostG in Verbindung mit Nr. 20 der Anlage zur Allgemeinen Verwaltungskostenordnung zu erheben.

9. Meldung über die erteilten Bescheinigungen

9.1 Die nachgeordneten Bescheinigungsbehörden berichten den jeweils zuständigen Ministerien unter Verwendung des Formblattes – Anhang 3 – jeweils bis zum 1. März jeden Jahres zusammengefaßt über die von ihnen im vorangegangenen Kalenderjahr erteilten Bescheinigungen, aufgegliedert nach Wirtschaftszweigen (Industriezweigen) sowie nach

Wirtschaftsgut (Art) und Höhe der begünstigten Investitionen. Der Sozialminister und der Minister für Wirtschaft und Technik teilen die Ergebnisse dem Minister für Landesentwicklung, Umwelt, Landwirtschaft und Forsten mit.

9.2 Der Minister für Landesentwicklung, Umwelt, Landwirtschaft und Forsten unterrichtet gemäß Art. 2 des Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Investitionszulagengesetzes vom 21. Februar 1975 (BGBl. I S. 515) den Bundesminister des Innern über die von den zuständigen Stellen (unter Verwendung der Vordrucke Anlagen 3 und 4) insgesamt erteilten Bescheinigungen und stellt die Auflistung auch den beteiligten Landesministerien zur Verfügung.