

**§ 7f**

idF des EStG 1985 v. 12. 6. 85 (BGBl. I S. 977; BStBl. I S. 223)

**Bewertungsfreiheit für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens privater Krankenhäuser**

(1) Steuerpflichtige, die im Inland ein privates Krankenhaus betreiben, können unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die dem Betrieb dieses Krankenhauses dienen, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren Sonderabschreibungen vornehmen, und zwar

1. bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zur Höhe von insgesamt 50 vom Hundert,
  2. bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bis zur Höhe von insgesamt 30 vom Hundert
- der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

(2) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können nur in Anspruch genommen werden, wenn bei dem privaten Krankenhaus im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Wirtschaftsgüter und im Jahr der Inanspruchnahme der Abschreibungen die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung bezeichneten Voraussetzungen erfüllt sind.

(3) Die Abschreibungen nach Absatz 1 können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden.

Die Kommentierung des § 7f wurde von  
 Rechtsanwalt Karin **Stahl-Sura**, München, bearbeitet.  
 Gesamtverantwortung: Rechtsanwalt Dr. Arndt **Raupach**, München

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 7f**

	Anm.		Anm.
<b>A. Rechtsentwicklung des § 7f</b>		<b>C. Geltungsbereich des § 7f</b> . . . . .	4
I. Vorbemerkung . . . . .	1	<b>D. Verhältnis zu anderen Vorschriften</b>	
II. Rechtsentwicklung des § 75 EStDV . . . . .	1a	I. Verhältnis zu § 75 EStDV 1955-77	
III. Rechtsentwicklung des § 7f EStG . . . . .	1b	1. Grundsätzliches . . . . .	5
<b>B. Bedeutung des § 7f</b> . . . . .	2	2. Einzelheiten zum zeitlichen Geltungsbereich . . . . .	6

	Anm.		Anm.
II. Verhältnis zu anderen Absetzungs-vorschriften		III. Verhältnis zu § 5	10
1. Verhältnis zu § 7	7	IV. Verhältnis zum Krankenhausfinanzierungsgesetz	11
2. Verhältnis zu § 7a	8	<b>E. Abschreibungsberechtigung</b>	<b>12</b>
3. Verhältnis zu § 82g EStDV	9		

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
Voraussetzungen und Bemessung der Sonderabschreibung**

	Anm.		Anm.
<b>A. Voraussetzungen der Sonderabschreibung (Abs. 1)</b>		2. Dem Betrieb dieses Krankenhauses dienende WG	24
I. „Steuerpflichtige, die im Inland ein privates Krankenhaus betreiben“		III. Zusätzliche Voraussetzungen bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 75 (§ 75 Abs. 4 EStDV 1955-74)	26
1. Begriff „Krankenhaus“ (früher „Krankenanstalt“)		<b>B. Bemessung der Sonderabschreibung (Abs. 1)</b>	
a) Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 77 (§ 75 EStDV 1955-77)	15	I. Bemessungsgrundlage	
b) Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 76 (§ 7f EStG)	16	1. Allgemeines	30
2. „Privates“ Krankenhaus	18	2. Begrenzung der Bemessungsgrundlage bei Investitionen vor dem 1. 1. 75 (§ 75 Abs. 1 EStDV 1955-74)	32
3. „Betreiben“ eines Krankenhauses „im Inland“	20	II. Höhe der Sonderabschreibung (Abs. 1 Nrn. 1 u. 2)	34
II. Begünstigte Wirtschaftsgüter		III. Begünstigungszeitraum	36
1. Abnutzbare WG des Anlagevermögens	22	<b>C. Restwertabschreibung (Abs. 1 Satz 2aF)</b>	<b>38</b>

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

	Anm.		Anm.
<b>A. Zusätzliche Voraussetzungen des Abs. 2</b>		II. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 76 (Voraussetzungen des § 67 AO 1977)	42
I. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 77 (§ 75 EStDV 1955-77)	40	<b>B. Zeitpunkt der Erfüllung der Voraussetzungen</b>	<b>44</b>

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Anzahlungen auf Teilerstellungskosten** ... Anm. 48

## Allgemeine Erläuterungen zu § 7f

**Schrifttum:** *Knorr*, Das Steuerrecht der Krankenanstalten, Lübeck 1962; *Dornfeld*, Krankenhausförderung – Wenn ja, dann konsequent, FR 1973 S. 417; *Gronemann*, StVergünst. für Privatkrankenhäuser in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, B 1973 S. 96–99; *Häberle/Raupach* in *Rüdler/Raupach*, Hdb. d. stbg. KapAnl., Köln 1973 S. 130 f.; *Kottke*, Das Krankenhaus als Mittel zur Steuerersparnis, NSt. Darst. 1 (15. 2. 73); *Killius*, Abschreibungsobjekte nach bekannten und neuen Modellen, JbFfStR 1973/74 S. 260–267; *Dornfeld*, Zur Konzession privater Krankenanstalten als Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit gem. § 75 EStDV, B 1974 S. 162; *Tessmer*, Steuerbegünstigte Beteiligungen an privaten Krankenanstalten, DStR 1974 S. 329; *Bordewin*, Verordnung zur Änderung der EStDV 1974, BB 1974 S. 1568; *Längsfeld*, Die Verordnung zur Änderung der EStDV 1974, B 1974 S. 2369; *Tullius/Kleinsorge*, Verordnung zur Änderung der EStDV 1974, StWa. 1975 S. 65; *Mucha*, Die Besteuerung privater Krankenanstalten, StWa. 1975 S. 85; *Bordewin*, Änderung der steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften durch das Einführungsgesetz zur AO 1977, BB 1976 S. 1653; *Längsfeld*, Die Verordnung zur Änderung der EStDV 1975, B 1977 S. 35; *Stuhrmann/Oepen*, Überblick über die Verordnung zur Änderung der EStDV, BB 1977 S. 90; *Stuhrmann*, Änderung der EStDV, BB 1977 S. 1096; *ders.*, Änderung der EStDV, BB 1978 S. 1054; *Rose*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Fördermittel nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz bei privaten Krankenhausträgern, B 1985 S. 2317.

### A. Rechtsentwicklung des § 7f

#### I. Vorbemerkung

1

§ 7f wurde erstmals durch StÄndG v. 24. 6. 53 (BGBl. I S. 413; BStBl. I S. 192) zur Förderung der Vorfinanzierung des Lastenausgleichs eingefügt (Möglichkeit der Absetzung von Zuschüssen oder Darlehen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten). Die Vergünstigung galt für Zuschüsse und Darlehen, die nach dem 31. 5. 53 und vor dem 1. 1. 55 gegeben wurden. § 7f wurde nicht gestrichen, ist aber seit dem EStG 1955 (BGBl. I S. 441; BStBl. I S. 668) nicht mehr im EStG enthalten.

§ 7f als StVergünstigung für private Krankenhäuser wurde durch EGAO 1977 v. 14. 12. 76 (s. Anm. 1b) an Stelle des (auf der Ermächtigung des § 51 Abs. 1 Nr. 2h EStG 1955 beruhenden) § 75 EStDV eingefügt.

#### II. Rechtsentwicklung des § 75 EStDV

1a

**Durch Ges. zur Neuordnung von Steuern v. 16. 12. 54** (BGBl. I S. 373; BStBl. I S. 575) wurde § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. h EStG 1955 eingeführt. Die Bestimmung ermächtigte die BReg. zum Erlass von Vorschriften durch VO, nach denen Stpfl. der Abnutzung unterliegende Wirtschaftsgüter in Höhe eines Hundertsatzes der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abschreiben können, wenn sie eine im besonderen Maße der minderbemittelten Bevölkerung dienende private Krankenanstalt betreiben, und die WG zum Anlagevermögen dieser Anstalten gehören.

**Durch ÄndVO v. 21. 12. 55** (BGBl. I S. 756; BStBl. I S. 710) wurde § 75 EStDV in Ausführung der Ermächtigung eingeführt.

**Durch ÄndVO v. 13. 12. 74** (BGBl. I S. 3537; BStBl. I S. 1034) wurde § 75 EStDV wie folgt geändert:

- Streichung der Höchstgrenze von 100 000 DM jährlich;
- Verlängerung des Begünstigungszeitraums: Die Bewertungsfreiheit konnte nicht mehr nur im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und im folgenden Jahr, sondern in den vier auf das dem Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahr folgenden Jahren beansprucht werden (Angleichung an den Begünstigungszeitraum bei anderen Sonderabschreibungen);
- Verzicht auf eine Konzession iSd. § 30 GewO (ersatzlose Streichung des § 75 Abs. 4 EStDV 1974, bedeutsam für KG mit mehreren Kommanditisten);
- Anzahlungen und Teilerstellungskosten sind begünstigt, sofern die Anschaffung oder Fertigstellung bis zum 31. 12. 76 erfolgt (so § 75 Abs. 3 EStDV 1975/77);
- Verzicht auf ordnungsmäßige Buchführung (s. Anm. 26);
- Normal-AfA: Neben der Sonderabschreibung gilt wie bisher nur die lineare AfA nach § 7 Abs. 1 oder 4 EStG (ledigl. redakt. Änderung).

*Erstmalige Anwendung:* Auf Wirtschaftsgüter, die nach dem 31. 12. 74 angeschafft oder hergestellt werden. Für vor dem 1. 1. 75 angeschaffte oder hergestellte WG gilt § 75 EStDV 1974 weiter, und zwar auch dann, wenn sich durch nach dem 31. 12. 74 entstandene nachträgliche Herstellungskosten die Bemessungsgrundlage erhöht; der Verzicht auf ordnungsmäßige Buchführung gilt für Wj., die nach dem 31. 12. 74 enden (§ 84 Abs. 6 EStDV 1975 = Abs. 3 EStDV 1979).

**Durch ÄndVO v. 12. 7. 78** (BGBl. I S. 1027; BStBl. I S. 312) wurde (unnötigerweise) § 75 Abs. 3 EStDV 1977 (Anzahlungen und Teilerstellungskosten) gestrichen; ergänzend gilt § 7a Abs. 2 EStG (s. Erl. dort).

1b

### III. Rechtsentwicklung des § 7f EStG

**Durch EGAO 1977 v. 14. 12. 76** (BGBl. I S. 3341; BStBl. I S. 694) wurde § 7f in das EStG eingefügt; die Vorschrift tritt an die Stelle der Ermächtigung in § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. h EStG 1955 und des darauf beruhenden § 75 EStDV, der durch Art. 10 EGAO in seiner Geltung auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beschränkt wurde, „die vor dem 1. Januar 1977 angeschafft oder hergestellt worden sind“ (so § 75 EStDV 1977/79).

*Erstmalige Anwendung:* § 7f ist erstmals auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31. 12. 76 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 52 Abs. 12); über das Verhältnis zu § 75 EStDV s. Anm. 5 u. 6.

**Durch StBerG v. 14. 12. 84** (BStBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) wurde § 7f Abs. 1 redaktionell geändert:

- *Satz 1* wurde durch Streichung der Verweisung auf § 7 Abs. 1 und Abs. 4 an die Neuregelung in § 7a Abs. 4 EStG angepaßt; danach können neben Sonderabschreibungen nur lineare Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden.
- *Satz 2* wurde gestrichen, es handelt sich um eine Folgeänderung zu der generellen Regelung über die Restwertabschreibung im neuen § 7a Abs. 9.

2

### B. Bedeutung des § 7f

§ 7f regelt die Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens privater Krankenhäuser in Form von Sonder-

abschreibungen, die neben den linearen Absetzungen nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 4 geltend gemacht werden können.

Nach dem 7., 8. und 9. Subventionsbericht der BReg. (BTDrucks. 8/3097 Anlage 3, 9/986 Anlage 2, 10/352 Anlage 2) soll die Abschreibungsvergünstigung bestimmten privaten Krankenhäusern die Durchführung von Investitionen in abnutzbare Anlagevermögen erleichtern. Insbesondere sollen sie in die Lage versetzt werden, die erforderlichen Modernisierungsmaßnahmen vorzunehmen.

Die Größenordnung der Steuermindereinnahmen wurde wie folgt geschätzt (Vorwegnahme von Abschreibungen, kein endgültiger Steuerausfall; einschließlich der Ausfälle der Körperschaftsteuer sowie – gegebenenfalls – bei der Gewerbesteuer):

1977	11 Mio. DM	1981	13 Mio. DM
1978	12 Mio. DM	1982	13 Mio. DM
1979	12 Mio. DM	1983	14 Mio. DM
1980	13 Mio. DM	1984	15 Mio. DM.

Einstweilen frei.

3

### C. Geltungsbereich des § 7f

4

§ 7f gilt für unbeschr. und beschr. EStpfl. und KStpfl., und zwar für Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus selbständiger Arbeit, je nach dem ob die Klinik als Gewerbebetrieb oder in freiberuflicher Tätigkeit geführt wird (vgl. § 18 Anm. 76); demgemäß kann die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 4 Abs. 3 erfolgen (glA *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 2). Über Pächter, Mieter s. Anm. 12, über Verpächter s. Anm. 20; über Personengesellschaften s. Anm. 12, 20 u. 26 (Konzession). Begünstigt sind nur private Krankenhäuser im Inland (Abs. 1; s. Anm. 15–20).

**Erwerber eines Krankenhauses:** Begünstigt ist jede entgeltliche Anschaffung abnutzbarer WG des Anlagevermögens, die dem Betrieb des Krankenhauses dienen. Jeder Erwerber kann daher die Sonderabschreibungen voll in Anspruch nehmen, unabhängig davon, ob und inwieweit Voreigentümer Sonderabschreibungen vorgenommen haben; bei jeder Anschaffung entsteht das volle Abschreibungsrecht in der Person des jeweiligen Erwerbers neu (ebenso *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 8). Im Jahr der Veräußerung können sowohl der Bauherr als auch der Erwerber die Sonderabschreibungen im höchstzulässigen Umfang geltend machen, bezogen auf die jeweilige Bemessungsgrundlage (ebenso BdF v. 30. 9. 77, BStBl. I S. 457 Ziff. I 7 zu § 7b EStG 1977).

### D. Verhältnis zu anderen Vorschriften

#### I. Verhältnis zu § 75 EStDV 1955–1977

##### 1. Grundsätzliches

5

§ 7f ist erstmals auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31. 12. 76 angeschafft oder hergestellt worden sind; für vor dem 1. 1. 77 angeschaffte oder hergestellte WG galt § 75 EStDV.

Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die nach dem 31. 12. 76 (auf vor dem 1. 1. 77 angeschaffte oder hergestellte WG) anfallen, konnten wahlweise nach § 75 EStDV oder § 7f EStG abgeschrieben werden (s. Anm. 30).

§ 7f stimmt weitgehend mit § 75 EStDV überein, so hinsichtlich der begünstigten WG, der Abschreibungssätze und des Begünstigungszeitraums, ferner hinsichtlich der Begünstigung für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teiler-

stellungskosten. Unterschiede ergeben sich lediglich in den Anforderungen, die an das begünstigte Krankenhaus gestellt werden; hier hat § 67 Abs. 1 und 2 AO 1977 § 10 Abs. 2 und 3 Gemeinnützigkeitsverordnung abgelöst (s. Anm. 42).

## 6 2. Einzelheiten zum zeitlichen Geltungsbereich

**Anschaffung oder Herstellung nach dem 1. 1. 55 und vor dem 1. 1. 75:** Rechtsgrundlage ist § 75 EStDV 1955/74, und zwar auch dann, wenn sich durch nach dem 31. 12. 74 entstandene nachträgliche Herstellungskosten die Bemessungsgrundlage erhöht. Dabei wird auf das Erfordernis einer ordnungsmäßigen Buchführung für Wj., die nach dem 31. 12. 74 enden, verzichtet.

**Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 74 und vor dem 1. 1. 77:** Rechtsgrundlage bildet § 75 EStDV 1975, der die durch ÄndVO v. 13. 12. 74 (BGBl. I S. 3537; BStBl. I S. 1034) erfolgten Änderungen berücksichtigt (s. Anm. 1a): Wegfall von Befristung und Höchstgrenze, Verzicht auf Konzession und ordnungsmäßige Buchführung, Verlängerung des Begünstigungszeitraums. § 75 EStDV 1977 (eingeführt durch Art. 10 EGAO v. 14. 12. 76, BGBl. I S. 3341; BStBl. I S. 694) – der im übrigen § 75 EStDV 1975 entspricht – beschränkt die Geltungsdauer auf vor dem 1. 1. 77 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter.

**Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 76:** Rechtsgrundlage ist § 7f EStG, eingeführt durch EGAO v. 14. 12. 76 (BGBl. I S. 3341; BStBl. I S. 694). Er tritt an die Stelle von § 75 EStDV, der durch Art. 10 EGAO in seiner Geltung auf WG beschränkt wurde, die vor dem 1. 1. 77 angeschafft oder hergestellt worden sind.

## II. Verhältnis zu anderen Absetzungsvorschriften

### 7 1. Verhältnis zu § 7

Frühere Anm. 7 s. jetzt Anm. 6.

Als Sonderabschreibung gilt die Bewertungsfreiheit des § 7f *neben* der Normal-AfA (zu den Begriffen vgl. § 7 Anm. 40), und zwar nur neben der AfA gem. § 7 Abs. 1 oder 4 (so § 7a Abs. 4); die degressive AfA ist damit neben § 7f ausgeschlossen. Die Restwert-AfA ist in § 7a Abs. 9 geregelt (s. Anm. 38).

Der Stpfl. muß sich also im Jahr der Anschaffung oder Herstellung entscheiden, ob er degressive AfA nach § 7 Abs. 2 oder Abs. 5 EStG oder Sonderabschreibung geltend machen bzw. mit der Inanspruchnahme lediglich linearer AfA sich die Möglichkeit für Sonderabschreibungen erhalten will. Über Unzulässigkeit des Wechsels von Sonderabschreibungen zur degressiven AfA s. Erl. zu § 7a Abs. 4. Bemessungsgrundlage für die Normal-AfA sind die vollen Anschaffungs- oder Herstellungskosten; eine Kürzung um die vorgenommenen Sonderabschreibungen findet nicht statt.

### 8 2. Verhältnis zu § 7a

Frühere Anm. 8 s. jetzt Anm. 7.

Durch das EStRG v. 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530) wurde mit Wirkung ab VZ 1975 § 7a, eine allgemeine, für Sonderabschreibungen und damit auch für § 7f geltende Rahmenvorschrift, eingefügt.

§ 7a Abs. 1 (betr. nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten): § 7f enthält keine Regelung über nachträgliche AK oder HK, so daß § 7a Anwendung findet (s. Anm. 30).

§ 7a Abs. 2 (betr. Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten): gilt für § 7f ergänzend, da § 7f Abs. 3 lediglich die Begünstigung der Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilerstellungskosten gem. § 7f Abs. 1 (s. Anm. 48) und § 7a Abs. 2 das Verfahren regelt.

§ 7a Abs. 3 (betr. Mindest-AfA im Begünstigungszeitraum): gilt nicht für § 7f, da § 7f eine Sonderabschreibung **neben** der Normal-AfA regelt.

§ 7a Abs. 4 (neben Sonderabschreibungen nur lineare AfA): gilt für § 7f uneingeschränkt.

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

§ 7a Abs. 6 aF (Verlustklausel): gilt für § 7f entsprechend (s. Erl. zu § 7a Abs. 6 aF auf grünen Blättern), wurde aber durch Ges. v. 20. 8. 80 aufgehoben; gem. § 52 Abs. 9 Satz 2 ist § 7a Abs. 6 EStG 1979 letztmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das dem Wirtschaftsjahr vorangeht, für das § 15a erstmals anzuwenden ist (vgl. § 52 Abs. 20 a EStG 1979).

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

§ 7a Abs. 7 (Absetzung bei mehreren Beteiligten): gilt für § 7f uneingeschränkt (s. Anm. 12).

§ 7a Abs. 8 (Führung eines besonderen Verzeichnisses oder Angaben aus der Buchführung ersichtlich): gilt für § 7f uneingeschränkt, da die nach § 7f begünstigten Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören müssen; § 7a Abs. 8 gilt sowohl für die Überschufrechnung nach § 4 Abs. 3 als auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5. Einzelheiten s. Erl. zu § 7a Abs. 8 auf grünen Blättern.

§ 7a Abs. 9 (Restwertabschreibung): gilt für § 7f uneingeschränkt, nachdem die Restwertregelung in § 7f Abs. 1 Satz 2 aF gestrichen wurde (s. Anm. 1 b aE).

### 3. Verhältnis zu § 82g EStDV

9

Frühere Anm. 9 s. jetzt Anm. 8.

Die erhöhten Absetzungen nach § 82g EStDV von Herstellungskosten für bestimmte Baumaßnahmen iSd. BBauG und StBauFG (zB Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen) können nicht neben den Sonderabschreibungen nach § 7f in Anspruch genommen werden (glA *Blümich/Falk*, EStG, § 7f Anm. 9); der Inanspruchnahme steht das Kumulierungsverbot des § 7a Abs. 5 entgegen (s. Erl. zu § 7a Abs. 5).

## III. Verhältnis zu § 5

10

Nach hM setzt die Anwendung von § 7f die Vornahme der Sonderabschreibungen gem. § 5 Abs. 1 in der Handelsbilanz voraus (vgl. *Rose*, B 1984 S. 2317; *Schmidt*, EStG, 4. Aufl. 1985, § 7f Anm. 1); vgl. allgemein § 5 Anm. 2103, 2112 aE.

#### IV. Verhältnis zum Krankenhausfinanzierungsgesetz

Die Förderung durch steuerliche Maßnahmen (Sonderabschreibungen nach § 7f) und durch unmittelbare Bezuschussung der Investition nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz ist nebeneinander möglich, die Fördermaßnahmen stehen in keinem Abhängigkeitsverhältnis (ebenso *Rose*, B 1984 S. 2317; *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 10: keine Minderung des Sonderabschreibungsvolumens durch Gewährung von Fördermitteln).

Nach Auffassung von *Tipke* (in: *Raupach/Tipke/Uelner*, Neuordnung oder Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts?, 1985 S. 157) mindern die Finanzhilfen nach dem KHG das Abschreibungsvolumen von § 7f, diese Vorschrift sei in diesen Fällen folglich „leerläufig“; § 7f wirke nur bei Krankenhäusern, die von der Förderung nach dem KHG ausgeschlossen seien. Es sei aber, so *Tipke*, inkonsequent, gerade diejenigen Krankenhäuser nach § 7f zu fördern, deren Förderung nach dem KHG nicht für notwendig gehalten wurde.

§ 7f wirkt entgegen der Auffassung von *Tipke* (aaO S. 157) nicht nur bei Krankenhäusern, die von der Förderung nach dem KHG ausgenommen sind (ebenso *Rose* aaO). Die dadurch zT eintretende Doppelförderung muß als gewollt angesehen werden:

- § 7f ist in seinem Anwendungsbereich nicht eingeschränkt,
- er ist so ausgestaltet, daß nach dem KHG geförderte Investitionen sonderabschreibungsfähig sind (ebenso *Rose*, der auf die Anordnung in § 82a Abs. 2 EStDV, Abschn. 158 Abs. 7 EStR hinweist: Ausschluß erhöhter Absetzungen, wenn für das WG eine Investitionszulage gewährt worden ist),
- im KHG ist eine Förderungsminderung ebenfalls nicht vorgesehen (vgl. dazu die Regelung in § 4 Abs. 5 KHG: Förderung nach dem KHG „nur in Höhe der die Investitionszulage übersteigenden Kosten“).

Entgegen *Tipke* (aaO S. 157) ist eine Anwendung von § 7f auf Krankenhäuser, denen keine Förderung nach dem KHG zusteht, auch nicht inkonsequent.

Nach dem KHG werden zwar nur in den Krankenhausbedarfsplan aufgenommene Krankenhäuser gefördert (§ 6 KHG), es sei denn, es liegen die besonderen Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 KHG vor. Krankenhauspflege haben die Krankenkassen aber gemäß § 371 RVO nicht nur durch Hochschulkliniken sowie Krankenhäuser, die in den Krankenhausbedarfsplan aufgenommen sind, zu gewähren, sondern auch durch Krankenhäuser, die sich gegenüber den Krankenkassen hierzu bereit erklärt haben (die „Bereiterklärung“ muß gem. § 371 Abs. 2 RVO innerhalb von drei Monaten nach Zugang bei den zuständigen Landesverbänden abgelehnt werden, sonst gilt sie als angenommen).

Das bedeutet, daß auch nicht in den Krankenhausbedarfsplan aufgenommene und damit nicht geförderte Krankenhäuser berechtigt sind, sozialversicherte Patienten auf Kosten der Krankenkassen zu behandeln (vgl. dazu *Landig*, Verträge mit Krankenhäusern nach § 371 RVO, Die Ortskrankenkasse 1978 S. 336). Es erscheint aber nicht sinnvoll, Krankenhäusern, die nach § 371 RVO zur Behandlung sozialversicherter Personen berechtigt sind, die stl. Vergünstigungen von § 7f zu versagen. Denn beispielsweise können gerade kleinere Nachbehandlungskliniken kostengünstiger als „Großkrankenhäuser“ arbeiten und verkürzen darüber hinaus uU sogar die Wartezeiten für bestimmte Operationen (vgl. dazu *Landig* aaO S. 338). Dies gilt uU auch für Kliniken, die keine sozialversicherten Patienten auf Kosten der Krankenkassen behandeln können, entweder weil sie keine Bereiterklärung abgegeben haben oder die Bereiterklärung abgelehnt worden ist. Das bedeutet, daß sinnvolle Gründe dafür bestehen, die Förderung durch § 7f nicht auf Krankenhäuser zu beschränken, die in den Krankenhausbedarfsplan aufge-



nommen sind. Es stellen sich lediglich die Fragen, ob überhaupt eine Förderung durch direkte oder indirekte Subventionen gewährt werden sollte und ob das gleichzeitige Nebeneinander von direkten und indirekten Subventionen sinnvoll ist.

Die Ansprüche auf Förderung gemäß Krankenhausfinanzierungsgesetz und gemäß § 7f sind jedenfalls bislang unabhängig voneinander.

Zur Behandlung der Zuschüsse nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz vgl. § 5 Anm. 2200 „Krankenanstalten“.

### E. Abschreibungsberechtigung

12

Berechtigt zur Abschreibung nach § 7f ist grundsätzlich der zur Normal-AfA Berechtigte (vorausgesetzt, er „betreibt“ ein Krankenhaus iSd. § 7f Abs. 1, s. Anm. 20), das ist idR der wirtschaftliche Eigentümer (s. § 7 Anm. 41). Über den *Erwerber eines Krankenhauses* s. Anm. 4.

**Vermietung oder Verpachtung:** Der die Krankenanstalt betreibende *Pächter* kann die Bewertungsfreiheit im Rahmen seiner Abschreibungsbefugnis geltend machen (s. § 7 Anm. 57), also regelmäßig bei von ihm angeschafften oder hergestellten beweglichen WG, bei unbeweglichen WG, sofern er als wirtschaftlicher Eigentümer des Krankenhausgebäudes oder des Gebäudes anzusehen ist (glA *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 2; *Blümich/Falk*, EStG, § 7f Anm. 10). Der *Leasingnehmer* ist ebenfalls abschreibungsberechtigt, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer ist (glA *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 2; s. auch § 7 Anm. 600 „Leasing“). Über Abschreibungsberechtigung des *Verpächters* für die von ihm angeschafften oder hergestellten WG s. Anm. 20.

**Personengesellschaften:** Nach § 7a Abs. 7 Satz 2 dürfen die Sonderabschreibungen von den Beteiligten nur einheitlich, dh. mit demselben Hundertsatz in Anspruch genommen werden (s. Erl. zu § 7a Abs. 7). Erfüllen nicht alle Beteiligten die persönlichen Voraussetzungen für die Bewertungsfreiheit, so können die Sonderabschreibungen nach § 7a Abs. 7 Satz 1 nur anteilig (uE entsprechend den getragenen Aufwendungen) geltend gemacht werden (s. Erl. zu § 7a Abs. 7). Das gilt auch, wenn ein Gesellschafter während des Wj. in die Gesellschaft eintritt. Über die nach § 75 EStDV 1955–74 erforderliche *Konzession* und ihre Erteilung bei PersGes. s. Anm. 26.

Einstweilen frei.

13, 14

## Erläuterungen zu Abs. 1: Voraussetzungen und Bemessung der Sonderabschreibung

### A. Voraussetzungen der Sonderabschreibung (Abs. 1)

#### I. „Steuerpflichtige, die im Inland ein privates Krankenhaus betreiben“

##### 1. Begriff „Krankenhaus“ (früher „Krankenanstalt“)

##### 15 a) Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 1977 (§ 75 EStDV 1955–1977)

Bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 77 war § 75 Abs. 1 EStDV anzuwenden. Danach sind private Krankenanstalten begünstigt, die in besonderem Maße der minderbemittelten Bevölkerung dienen (dazu s. Anm. 40).

„**Krankenanstalten** sind solche Anstalten, in denen durch ärztliche Hilfeleistung die Heilung oder Besserung solcher Leiden erstrebt wird, die entweder nur in einer Anstalt behandelt werden können oder wenigstens zweckmäßig oder üblich in einer Anstalt behandelt werden“ (BFH V 258/54 U v. 21. 12. 55, BStBl. 1956 S. 56 zu § 4 Ziff. 15 UStG; V 190/59 U v. 17. 12. 59, BStBl. 1960 S. 222; vgl. auch III 158/57 v. 31. 10. 57, BStBl. 1958 S. 170 zur Abgrenzung vom Erholungsheim; V 68/60 U v. 9. 4. 63, BStBl. S. 274; V R 55/69 v. 17. 2. 72, BStBl. S. 555). Danach setzt der BFH für das Vorliegen einer Krankenanstalt voraus, daß

- Kranke in dem Krankenhaus selbst untergebracht sind,
- die Unterbringung im Krankenhaus notwendig oder zweckmäßig ist und
- ständig eine dem Kranken individuell gewidmete Tätigkeit stattfindet, so daß die natürlichen Heilfaktoren in den Hintergrund treten (s. auch *Gronemann*, B 1973 S. 96/97).

Die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit einer Krankenhausbehandlung muß grundsätzlich für alle aufgenommenen Patienten gelten. Fehlt sie jedoch bei einem geringen Teil (nach *Gronemann aaO*, S. 97: 10 vH) der Patienten, so ist dies für die Inanspruchnahme der Vergünstigung unschädlich.

##### 16 b) Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 1976 (§ 7f EStG)

**Kommentare** zum Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG): *Elsholz*, Krankenhausfinanzierungsgesetz und Bundespflegegesetzverordnung, 1974; *Harsdorf|Friedrich*, Krankenhausfinanzierungsgesetz, 3. Aufl. 1983; *Genzel|Miserok*, Recht der Krankenhausförderung in Bayern, Köln/München 1975; *Brandecker*, Krankenhausfinanzierungsgesetz, Bundespflegegesetzverordnung und Folgerecht; *Grünenwald|Wettstein*, Krankenhaus-Finanzierungsrecht; *Krauskopf|Feuerstein*, Krankenhausfinanzierungsgesetz; *Luber*, Krankenhausfinanzierungsgesetz.

§ 7f gilt für Krankenhäuser „unter den Voraussetzungen des Abs. 2“, der seinerseits auf die Voraussetzungen des § 67 Abs. 1 oder 2 AO 1977 verweist (s. Anm. 42).

**Krankenhäuser** sind gemäß § 2 Nr. 1 des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze – KHG – v. 29. 6. 72 (BGBl. I S. 1009) idF v. 22. 12. 81:

„Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können“.

Diese Legaldefinition ist nach *Tipke/Kruse* (§ 67 AO 1977 Tz. 1) so weit gefaßt, daß sowohl allgemeine Krankenhäuser als auch Spezialkliniken wie Heilstätten, Sanatorien (ebenso Nds. FG v. 21. 4. 82, EFG 1983 S. 140, rkr.), Kurheime, Krankenhäuser und Entbindungsheime davon erfaßt werden können. Nach Abschn. 82 Abs. 1 Satz 2 EStR 1984 (ebenso BdF v. 30. 9. 83, BStBl. I S. 430) rechnen zu den Krankenhäusern

- Hochschulkrankenhäuser,
- in den Krankenhausbedarfsplan aufgenommene Krankenhäuser,
- Krankenhäuser, die auf Grund eines Vertrags mit einem Sozialleistungsträger oder einem sonstigen öffentlich-rechtlichen Kostenträger ausschließlich zum Zweck stationärer oder teilstationärer medizinischer Behandlung ärztliche oder sonstige Leistungen, wie zB nichtärztliche psychotherapeutische oder sozialtherapeutische Leistungen, erbringen.

Damit lehnen sich die EStR an § 371 RVO an; § 371 RVO regelt, wie die Krankenkassen Krankenhauspflege zu gewähren haben.

Liegen die Voraussetzungen von Abschn. 82 Abs. 1 Satz 2 EStR 1984 nicht vor, muß im Einzelfall geprüft werden, ob ein Krankenhaus angenommen werden kann (vgl. zu den Merkmalen Abschn. 82 Abs. 2 EStR 1984). Auch ein Teil der Einrichtung kann als Krankenhaus anzusehen sein, wenn dieser Teil räumlich oder nach seiner Versorgungsaufgabe als Einheit abgrenzbar ist (Abschn. 82 Abs. 2 Satz 3 EStR 1984); auf die Größe kommt es nicht an (*Littmann*, XIV. § 7f Anm. 4).

Nicht zu den Krankenhäusern gehören zB normale Alten- und Pflegeheime (vgl. auch *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 67 AO 1977 Anm. 4–9; Abschn. 82 Abs. 4 EStR 1984), es sei denn, die ärztliche Leistung steht im Vordergrund (glA *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 4). Der Kreis der begünstigungsfähigen Krankenhäuser ist durch § 7f gegenüber § 75 EStDV erweitert worden; zB werden auch teilstationäre Formen der Krankenhausversorgung erfaßt, nicht jedoch Einrichtungen, die nur ambulante Leistungen erbringen. Auf die persönlichen Verhältnisse des Kranken kommt es nicht mehr an. Begünstigungsfähig sind alle Krankenhäuser iSd. § 2 Nr. 1 KHG, also sowohl allgemeine Krankenhäuser als auch Fach- oder Sonderkrankenhäuser. Eine Konzession gem. § 30 GewO ist nicht mehr erforderlich (s. Anm. 26); liegt sie vor, kann sie jedoch Beweisanzeichen sein.

Einstweilen frei.

17

## 2. „Privates“ Krankenhaus

18

Der Begriff „privat“ ist im Gesetz nicht definiert; auch der Gegenbegriff „öffentliches Krankenhaus“ taucht im Gesetz an keiner Stelle auf. Die Bestimmungsversuche gehen dahin, daß als private Krankenhäuser diejenigen angesehen werden, die nicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (*Lademann/Lenski/Brockhoff*, EStG, § 7f Anm. 7) bzw. nicht vom Staat oder seinen Untergliederungen in Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben betrieben werden (*Blümich/Falk*, EStG, § 7f Anm. 16; *Frotscher*, EStG, § 7f Anm. 10). Diese Begriffsbestimmung ist uE zu eng. Unter privaten Krankenhäusern sind alle Krankenhäuser zu verstehen, die sich in einer Rechtsform des Privatrechts organisieren; beteiligt sich zB eine Kommune als Aktionär an einem Krankenhaus, das in der Rechtsform einer AG betrieben wird, so handelt es sich uE um ein privates Krankenhaus, so

daß eine Begünstigung nach § 7f in Betracht kommt. Darüber hinaus erkennt die Finanzverwaltung auch Hochschulkrankenhäuser ohne Einschränkung als förderungsfähig an (Abschn. 82 Abs. 1 Satz 2 EStR 1984; ebenso BdF v. 30. 9. 83, BStBl. I S. 430), obwohl diese idR Körperschaften des öffentlichen Rechts sind und nicht in einer Rechtsform des Privatrechts betrieben werden (aA *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 3, wonach Hochschulkrankenhäuser nur förderungsfähig sind, wenn sie ausnahmsweise zu den in § 7f angesprochenen privaten Einrichtungen gehören sollten).

Zu denken wäre auch daran, auf die hinter der Gesellschaft stehenden Personen durchzugreifen. Solche Durchgriffe werden für zulässig gehalten, wenn es um die Anwendung von Normen geht, die auf menschliche Eigenschaften oder Fähigkeiten abstellen (BFH I 186/61 U v. 26. 9. 61, BStBl. S. 522 zu § 7e; vgl. auch § 7e Anm. 9; *Raupach*, Der Durchgriff im Steuerrecht, München 1968 S. 21, 109, 114). Darum aber geht es hier nicht. Gegen einen Durchgriff spricht auch die Verwendung des Begriffs „betreiben“; damit ist ein Tätigwerden im Namen und für Rechnung des Stpfl. (*Lademann/Lenski/Brockhoff*, EStG, § 7f Anm. 2), hier also der KapGes., gemeint.

19 Einstweilen frei.

### 20 3. „Betreiben“ eines Krankenhauses „im Inland“

**Betreiben:** Der Begriff „betreiben“ ist im Gesetz nicht definiert. Damit gemeint ist ein Tätigwerden des Stpfl. in seinem Namen und für seine Rechnung (glA *Lademann/Lenski/Brockhoff*, EStG, § 7f Anm. 2). Durch die Verwendung dieses Begriffs im Gesetz soll zum Ausdruck gebracht werden, daß ein Krankenhaus unterhalten wird (vgl. auch Anm. 18).

*Verpachtung eines Krankenhauses:* Stpfl. mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21) können nicht begünstigt sein; sie „betreiben“ kein privates Krankenhaus (Abs. 1). Der Verpächter kann uE die Bewertungsfreiheit (für die von ihm angeschafften oder hergestellten WG) aber dann in Anspruch nehmen, wenn die Verpachtung nach der Rspr. des BFH mangels Erklärung der Betriebsaufgabe weiterhin als gewerbliche Tätigkeit des Verpächters anzusehen ist (s. § 15 Anm. 13d). Dabei ist uE weniger die Frage von Bedeutung, ob die Qualifikation der Verpachtung als gewerbliche Tätigkeit bereits dazu berechtigt, den Stpfl. als Betreibenden anzusehen. Vielmehr scheint die Begünstigung des weiterhin den Gewerbebetrieb fortführenden Verpächters aus dem Sinn des Wahlrechts (insbes. Möglichkeit späterer Fortführung ohne Gewinnrealisierung; s. § 15 Anm. 13d [3]) und aus dem Sinn des § 7f angezeigt, der eine zusätzliche Begünstigung für denjenigen darstellt, der die Normal-AfA trägt (s. Anm. 12).

**Inland:** Wegen des Inlandsbegriffs vgl. § 1 Anm. 24.

21 Einstweilen frei.

## II. Begünstigte Wirtschaftsgüter

### 22 1. Abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Alle abnutzbaren beweglichen und unbeweglichen, neuen und gebrauchten WG des Anlagevermögens sind begünstigungsfähig. Über die Abgrenzung zwischen beweglich und unbeweglich, die für die Höhe der Abschreibung von Bedeutung ist, s. § 7 Anm. 262–266 und 310–350. Über die Abschreibungssätze s. Anm. 34.

**Abnutzbare Wirtschaftsgüter** sind WG, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von begrenzter Dauer erstreckt und deren Wert sich demgemäß durch wirtschaftliche und technische Abnutzung verzehrt (s. § 7 Anm. 118); das WG kann beweglich oder unbeweglich sein. Begünstigt sind also zB die gesamte Einrichtung sowie alle Gebäude einer Krankenanstalt, nicht dagegen der Grund und Boden. Auch ein Gebäudeteil kann selbständiges WG sein (BFH GrS 5/71 v. 26. 11. 73, BStBl. 1974 S. 132). Zeitlich begrenzte immaterielle WG, insbesondere Rechte, gehören zwar zu den abnutzbaren WG (s. § 7 Anm. 120), sie sind aber weder „beweglich“ noch unbeweglich (s. § 7 Anm. 343 u. § 7 d Anm. 25) und daher nicht nach § 7f begünstigt.

Ebenso *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 7 sowie § 7 d Anm. 9, unter ausdrücklicher Aufgabe der in der Voraufgabe vertretenen Auffassung; diff. *Schmidt*, EStG, § 7f Anm. 3 unter Hinweis auf BFH III R 98/83 v. 10. 8. 84 (BStBl. S. 805), der imm. WG zu den begünstigten rechnet, wenn sie durch den Nutzungsberechtigten geschaffen werden.

**Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens** sind WG, die dauernd, dh. nicht nur vorübergehend, dazu bestimmt sind, dem Betrieb zu dienen (s. § 6 Anm. 253). Begünstigt sind also nur WG des *Betriebsvermögens* (*Littmann*, aaO § 7f Anm. 7, aA noch in der Voraufgabe); das folgt uE bereits daraus, daß unter Anlagevermögen steuerrechtlich ausschließlich Betriebsvermögen verstanden wird. Die WG können notwendiges oder gewillkürtes BetrV bilden, Gesetz und DurchführungVO machen insoweit keinen Unterschied (glA *Seithel*, RWP-Blattei 14 D ESt. II B 61 ab 1964); aber auch WG des gewillkürten BetrV müssen dem Betrieb „dienen“ (s. Anm. 24).

Einstweilen frei.

23

## 2. Dem Betrieb dieses Krankenhauses dienende Wirtschaftsgüter

24

**Dem Betrieb dienende WG** sind alle WG des notwendigen oder gewillkürten Anlagebetriebsvermögens (s. Anm. 22), die dem Betrieb des Krankenhauses nicht nur zu dienen bestimmt sind, sondern entsprechend dieser Bestimmung verwendet oder genutzt werden (diff. *Blümich/Falk*, EStG, § 7f Anm. 23, wonach mit der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen das Erfordernis des Dienens erfüllt sein soll; ähnlich *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 9).

Das Erfordernis des Dienens engt den Kreis der begünstigten WG begrifflich ein; es verlangt, daß das WG tatsächlich dem Betrieb dient.

Im Gegensatz zu § 7d (Umweltschutz) ist ein *unmittelbares* oder *ausschließliches* (bzw. mehr als 70 %iges) Dienen nicht erforderlich (glA *Littmann*, XIV. Anm. 9). Erforderlich und ausreichend ist die Zugehörigkeit des WG zum Anlagebetriebsvermögen des Krankenhauses und die tatsächliche Erfüllung einer Funktion innerhalb des Krankenhausbetriebs; nicht notwendig ist, daß es sich um eine spezielle Krankenseinrichtung handelt. Unerheblich ist, ob das WG in dieser Funktion wirklich sinnvoll, wirtschaftlich, rationell, förderlich usw. für den Betrieb eingesetzt ist oder nicht. Begünstigt sind neben der gesamten Einrichtung und den Betriebsgebäuden zB auch die Wohnheime für das Personal, aber auch Einrichtung und Gebäude einer Landwirtschaft, die der Selbstversorgung des Krankenhauses dient (glA *Littmann* aaO Anm. 9). Das WG muß nicht selbst im Inland verbleiben, ausreichend ist, wenn es einem Krankenhaus im Inland (s. Anm. 20) dient; dies kann insbes. bei grenznahen Krankenhäusern der Fall sein (glA *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 9).

**Teilweise private Nutzung:** Grundsätzlich kann ein WG nur voll zum BetrV oder voll zum PrivV gehören, auch wenn es teils betrieblich, teils privat genutzt wird; eine Aufteilung der WG wird von der Rspr. abgelehnt (s. § 4 Anm. 6b).

Eine anteilige Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen ist nicht möglich (glA *Schmidt*, EStG, 4. Aufl. 1985, § 7f Anm. 3; *Blümich/Falk*, EStG, § 7f Anm. 24; aA *Frotscher*, EStG, § 7f Anm. 17). Eine Ausnahme macht die Rspr. bei Grundstücken (s. § 4 Anm. 11a–131). Soweit danach ein Gebäudeteil als BetrV anerkannt wird, können für ihn die Sonderabschreibungen in voller Höhe in Anspruch genommen werden; Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibungen sind die auf den Gebäudeteil entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

„Diesem“ **Krankenhaus** (dh. dem Krankenh., das die Voraussetzungen des § 7f erfüllt) muß das WG dienen. Betreibt der Stpfl. mehrere private Krankenhäuser, so sind die Sonderabschreibungen bei dem Betrieb vorzunehmen, zu dessen Anlagevermögen das WG gehört. Allein der Einsatz für mehrere Krankenhäuser rechtfertigt uE keine Verteilung der Sonderabschreibung. Eine Verteilung ist vorzunehmen, wenn das WG (zB infolge gemeinsamer Anschaffung) den Betriebsvermögen mehrerer Krankenhäuser zuzurechnen ist.

**Keine Verbleibensfrist:** Die Gewährung der Sonderabschreibung ist nicht davon abhängig, daß das WG im Jahr der Inanspruchnahme von § 7f das ganze Jahr über dem Betrieb des Krankenhauses dient (glA *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 9; mißverständlich *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 7f Anm. 14; *Klein/Flockermann/Kühr*, EStG, § 7f RdNr. 23).

§ 7f enthält auch keine Sperrfrist, in der die WG, für die Sonderabschreibungen geltend gemacht wurden, im Betrieb des Krankenhauses verbleiben müssen (*Littmann*, XIV. § 7f Anm. 9).

25 Einstweilen frei.

### 26 III. Zusätzliche Voraussetzungen bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 1975 (§ 75 Abs. 4 EStDV 1955–1974)

§ 75 EStDV idF der EStDV 1955–74 stellte (anders als § 75 EStDV 1975–77) strengere Anforderungen als § 7f EStG (auf sie wurde erst mit ÄndVO v. 13. 12. 74 verzichtet, s. Anm. 1a):

**Ordnungsmäßige Buchführung:** Der Gewinn aus dem Betrieb der Anstalt, also nicht der Gewinn aus der ganzen betreffenden Einkunftsart, mußte aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt werden (§ 75 Abs. 1 EStDV); über das nach Verzicht auf ordnungsmäßige Buchführung als Voraussetzung (s. Anm. 1a) nach § 7a Abs. 8 erforderliche Verzeichnis (bzw. Ersichtlichkeit aus der Buchführung) s. Anm. 8.

**Konzession:** War für den Betrieb des Krankenhauses eine Konzession nach § 30 GewO erforderlich, so war das Vorliegen dieser Konzession auch Voraussetzung für die Gewährung der Steuervergünstigung (§ 75 Abs. 4 EStDV). Bei Privatkrankenhäusern in Form einer *Personengesellschaft* wurde die Erlaubnis nicht jedem einzelnen Gesellschafter erteilt. Träger der Konzession waren die Gesellschafter als Gesamthandsgemeinschaft; ein Gesellschafter hatte daher auf den Fortbestand der Konzession keinen Einfluß (glA *Gronemann*, B 1973 S. 97). Nach DStPr. (EStG § 6 BewFreiheit Nr. 8) sollte regelmäßig die Konzession eines jeden Gesellschafters erforderlich sein. Da bei einer PersGes. nicht die Gesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter stpfl. ist, sollten nur *die* Gesellschafter die BewFreiheit in Anspruch nehmen können, die die Konzession zum Betrieb eines privaten Krankenhauses besaßen (so BdF v. 22. 11. 73, StEK EStDV §§ 75–82f

Nr. 93 = B S. 2269 = BB S. 1518 = DStR S. 757 = EDStZ S. 378 = FR S. 544 = Inf. S. 562; kritisch *Dornfeld*, B 1974 S. 162).

Die Steuerbehörden waren an die Entscheidung der zuständigen Verwaltungsbehörde über Erteilung und zeitliche Wirksamkeit der Konzession gebunden (s. *Gronemann aaO* S. 97). Wenn eine Konzession für den Betrieb der Krankenanstalt erforderlich war, konnte die Vergünstigung erst für denjenigen VZ in Anspruch genommen werden, in welchem auch die Konzession erteilt wurde (BFH V 12/63 v. 14. 7. 66, BStBl. S. 614; glA *Gronemann*, B 1973 S. 97).

Einstweilen frei.

27–29

## B. Bemessung der Sonderabschreibung (Abs. 1)

### I. Bemessungsgrundlage

#### 1. Allgemeines

30

Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

**Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Zu Anschaffungskosten s. § 6 Anm. 269–298; zu Herstellungskosten s. § 6 Anm. 454–471 u. 975–1000; Einzelfragen s. § 6 Anm. 1500; zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage s. auch § 7 Anm. 130–139.

Begünstigt sind nicht nur Aufwendungen zur Anschaffung oder Herstellung neuer WG, sondern auch Aufwendungen zur Anschaffung *gebrauchter Wirtschaftsgüter* (glA B 1956 S. 879) und zur Verbesserung, Erneuerung und Erweiterung *vorhandener Wirtschaftsgüter*, soweit die Aufwendungen Herstellungsaufwand sind. Zum *Erwerb eines Krankenhauses* s. Anm. 4.

**Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten:** Im Gegensatz zu § 7 d Abs. 1 und Abs. 4 enthält § 7 f keine Regelungen über die Behandlung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Hinsichtlich der Änderung der Bemessungsgrundlage gilt daher § 7 a Abs. 1: Erhöhung ab dem Jahr ihrer Entstehung (s. Erl. zu § 7 a Abs. 1).

Bei WG, die vor dem 1. 1. 77 angeschafft oder hergestellt worden sind, kann der Stpfl. die Einbeziehung der nachträglichen Kosten in die Bemessungsgrundlage wahlweise auf § 75 EStDV oder § 7 f stützen. Für die Bemessung der Sonderabschreibungen ist das Wahlrecht ohne Bedeutung, nicht aber für die Voraussetzungen, die gemäß § 75 Abs. 2 EStDV bzw. § 7 f Abs. 2 EStG an das Krankenhaus gestellt werden.

**Anzahlungen auf Anschaffungskosten, Teilerstellungskosten:** geregelt in § 7 f Abs. 3, s. Anm. 48.

**Zubauten, Ausbauten, Umbauten** führen idR zu Herstellungskosten, so daß auch Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden können (vgl. Abschn. 29 EStR 1955/78); eine selbständige Abschreibung kommt aber für nach dem 31. 12. 74 fertiggestellte Zu-, Aus- und Umbauten nur noch in Betracht, wenn durch den Aufwand ein selbständiges WG entsteht (glA *Zitzmann*, BB 1976 S. 502).

Die früher durch Abschn. 229 Abs. 1 EStR 1972 zugelassene *selbständige Abschreibung* von Zubauten, Ausbauten und Umbauten von Krankenanstalten kann nicht mehr vorgenommen werden, soweit es sich dabei um nach dem 31. 12. 74 angefallene nachträgliche Herstellungskosten handelt. Abschn. 229 EStR 1975 schließt die Anwendung des Abschn. 229 Abs. 1 EStR 1972 zwar nur für die nach dem 31. 12. 74 angeschafften oder hergestellten WG aus, nicht aber auch für die nach diesem Stichtag entstandenen nachträglichen Herstellungs-

arbeiten; die Regelung ist insoweit aber offensichtlich unvollständig (vgl. *Zitzmann*, BB 1976 S. 502). Auch auf nach dem 31. 12. 74 entstandene nachträgliche Herstellungskosten können gesonderte Abschreibungen nicht mehr vorgenommen werden (glA B 1976 S. 120). Für innerhalb eines Begünstigungszeitraums aufgewendete nachträgliche Herstellungskosten folgt dies uE zwingend aus § 7a Abs. 1 EStG (vgl. Erl. dort), für außerhalb eines Begünstigungszeitraums aufgewendete nachträgliche Herstellungskosten ergibt sich der Ausschluß aus Abschn. 42a Abs. 1 und Abschn. 45 Abs. 3 EStR (vgl. Beispiel zu Abschn. 45 Abs. 2 und 3 EStR).

31 Einstweilen frei.

32 **2. Begrenzung der Bemessungsgrundlage bei Investitionen vor dem 1. 1. 1975 (§ 75 Abs. 1 EStDV 1955–1974)**

Bei vor dem 1. 1. 75 angeschafften oder hergestellten WG ist die Bemessungsgrundlage allerdings auf 100 000 DM jährlich begrenzt (§ 75 Abs. 1 EStDV 1955–1974) mit der weiteren Konsequenz:

- Betreibt ein Stpfl. *mehrere Krankenanstalten*, so kann er den Höchstbetrag von 100 000 DM nur für sämtliche Krankenanstalten zusammen einmal jährlich in Anspruch nehmen; so Abschn. 229 Abs. 2 EStR 1955/73. UE ergibt sich aus Wortlaut und Zweck der Regelung, daß die Höchstgrenze von 100 000 DM für jede einzelne Anstalt gilt;
- mehrere Stpfl., die *gemeinsam eine Krankenanstalt* betreiben, können die Sonderabschreibung für jeden von ihnen bis zum Höchstbetrag von 100 000 DM ausnutzen (Abschn. 229 EStR 1955/73; glA *Gronemann*, B 1973 S. 98).

33 Einstweilen frei.

34 **II. Höhe der Sonderabschreibung (Abs. 1 Nrn. 1 u. 2)**

Die Höhe der Sonderabschreibung beläuft sich

- bei beweglichen WG des Anlagevermögens auf insgesamt 50 vH,
- bei unbeweglichen WG des Anlagevermögens auf insgesamt 30 vH

der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Zur Bemessungsgrundlage s. Anm. 30 u. 32; über WG des Anlagevermögens s. Anm. 22; zur Abgrenzung *beweglicher* und *unbeweglicher* WG s. § 7 Anm. 262–266 u. 310–350.

**Normal-AfA neben der Sonderabschreibung** ist nur linear nach § 7 Abs. 1 oder Abs. 4 zulässig (§ 7a Abs. 9); für Investitionen vor dem 1. 1. 77 ergibt sich dieselbe Rechtsfolge aus § 75 Abs. 1 Satz 1 EStDV.

**Verlustklausel:** Gem. § 7a Abs. 6 aF durften die Sonderabschreibungen auf nach dem 31. 12. 74 erfolgte Investitionen bei dem Krankenhausbetrieb nicht zur Entstehung oder Erhöhung eines Verlustes führen (s. Erl. zu § 7a Abs. 6 aF); maßgebend war der einzelne Betrieb. Mit Gesetz v. 20. 8. 80 wurde § 7a Abs. 6 aber wieder aufgehoben (s. Anm. 8).

35 Einstweilen frei.

36 **III. Begünstigungszeitraum**

Der Begünstigungszeitraum beträgt insges. fünf Jahre (nach § 75 EStDV 1955–74 dagegen nur zwei Jahre: Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und folgendes Jahr; geändert durch ÄndVO v. 13. 12. 74, s. Anm. 1 a).



**Beginn des Begünstigungszeitraums:** Jahr der *Anschaffung* ist das Jahr der Lieferung (§ 9 a EStDV), nicht der Zeitpunkt der – vielleicht erst durch weitere Maßnahmen bewirkten – Betriebsbereitschaft des WG (Hess. FG v. 15. 1. 74, EFG S. 368, rkr.). Über Anschaffung s. § 6 Anm. 274 ff., besonders Anm. 279; *Einlage* ist keine Anschaffung, s. Anm. 67. Jahr der *Herstellung* ist das Jahr der Fertigstellung (§ 9 a EStDV).

Bei Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen für Anzahlungen und Teilerstellungskosten (§ 7 f Abs. 3) wird der Beginn des Begünstigungszeitraums vorverlegt auf das Jahr der Anzahlung oder Teilerstellung.

Bei *Zuerwerb eines umzubauenen Gebäudes* beginnt der Begünstigungszeitraum in dem Zeitpunkt, in dem Eigentum und Besitz an dem Gebäude auf den Erwerber übergehen, nicht aber erst im Zeitpunkt, zu dem das erworbene Gebäude zu einer betriebsbereiten, konzessionierten Krankenanstalt umgebaut ist (Hess. FG v. 15. 1. 74, EFG S. 368, rkr.).

**Wahlrecht:** Die Bewertungsfreiheit kann nach Wahl des Stpfl. (vgl. dazu allg. *Rönitz*, Verfahrensrechtl. Überlegungen zur Ausübung von Wahlrechten des materiellen Steuerrechts, StbJb. 1980/81 S. 359) im Jahr der Anschaffung oder Herstellung oder den folgenden vier Jahren oder in Teilbeträgen verteilt auf diesen Begünstigungszeitraum erfolgen. Innerhalb des Begünstigungszeitraums steht es dem Stpfl. frei, die Sonderabschreibungen in einem Wj. oder verteilt auf mehrere Wj. in Anspruch zu nehmen, insgesamt jeweils bis zur Höchstgrenze von 50 bzw. 30 vH. Der Stpfl. kann also zB im Jahr der Anschaffung eines beweglichen WG 50 vH der Anschaffungskosten abschreiben, ebenso kann er im dritten und fünften Wj. jeweils 25 vH geltend machen. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums nicht ausgenutzte Abschreibungen können nicht nachgeholt werden; dasselbe gilt, wenn sich die Sonderabschreibungen innerhalb des Begünstigungszeitraums wirtschaftlich nicht ausgewirkt haben oder der Stpfl. im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 oder Abs. 5 geltend gemacht hat.

**Erfüllung der Voraussetzungen des § 67 AO:** s. Anm. 44.

Einstweilen frei.

37

### C. Restwertabschreibung (Abs. 1 Satz 2 aF)

38

Durch StBerG 1985 wurde die in § 7 f Abs. 1 Satz 2 enthaltene Restwertregelung aufgehoben (s. Anm. 1 b) und durch § 7 a Abs. 9 ersetzt (s. Anm. 8). Eine inhaltliche Änderung ist damit nicht verbunden.

Nach Ablauf des fünfjährigen Begünstigungszeitraums ist ein Restwert bei beweglichen WG gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer zu verteilen (jährliche Absetzung = Restwert : Jahre der Restnutzungsdauer); bei Gebäuden ist der Restwert mit dem nach § 7 Abs. 4 maßgebenden Hundertsatz abzuschreiben, regelmäßig also mit 2 vH; ein höherer Absetzungssatz ist nur dann anzuwenden, wenn die Restnutzungsdauer ausnahmsweise weniger als 50 Jahre beträgt (zur Begründung vgl. B 1967 S. 1345). Bei beweglichen WG mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bis zu 10 Jahren ist bei voller Inanspruchnahme der Sonderabschreibung kein Restwert mehr vorhanden, da die verbleibenden 50 vH der Anschaffungs- oder Herstellungskosten durch die neben der Sonderabschreibung anzusetzende lineare Absetzung aufgezehrt sind.

Bei Anschaffung oder Herstellung eines WG im Laufe des Wj. sind am Ende der begünst. Jahre noch keine vollen 5 Jahre der Nutzungsdauer verstrichen. Das ist bei Schätzung der Restnutzungsdauer strenggenommen zu berücksichtigen.

39 Einstweilen frei.

## Erläuterungen zu Abs. 2: Begünstigte Krankenhäuser

### A. Zusätzliche Voraussetzungen des Abs. 2

#### 40 I. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung vor dem 1. 1. 1977 (§ 75 EStDV 1955–1977)

Für die Frage, ob eine Krankenanstalt *in besonderem Maße der minderbemittelten Bevölkerung* dient, war § 10 Abs. 2 und 3 der GemeinnützigkeitsVO v. 24. 12. 53/18. 8. 69 maßgebend (§ 75 Abs. 3 EStDV 1955/73; vgl. dazu *Bübring*, DStZ 1964 S. 51; *Hübschmann|Hepp|Spitaler*, AO zu § 19 a StAnpG; BFH V 68/60 U v. 9. 4. 63, BStBl. S. 274; *Gronemann*, B 1973 S. 96).

41 Einstweilen frei.

#### 42 II. Rechtslage bei Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 1976 (Voraussetzungen des § 67 AO 1977)

§ 7f macht die Begünstigung von den Voraussetzungen des § 67 AO 1977 (vgl. hierzu BMF v. 1. 10. 76, BStBl. I S. 576) abhängig. Nach § 7f werden Krankenhäuser gefördert, die sog. Zweckbetriebe iSd. § 67 AO 1977 (iVm. § 65 AO 1977) sind, das heißt,

- entweder unter den Anwendungsbereich der BundespflegesatzVO v. 25. 4. 73 (BGBl. I S. 333) fallen und mindestens 40 vH der jährlichen Pflorgetage auf Patienten verwenden, bei denen nur der allgemeine oder der besondere Pflegesatz nach §§ 3 oder 4 BundespflegesatzVO zuzüglich gesondert berechenbarer Kosten gemäß §§ 5 und 7 BundespflegesatzVO berechnet wird (Einzelheiten s. *Tipke|Krusse*, § 67 AO 1977 Tz. 3),
- oder, ohne unter die BundespflegesatzVO zu fallen, 40 vH der jährlichen Pflorgetage auf Patienten verwenden, bei denen für die Krankenhausleistung kein höheres Entgelt als in der ersten Alternative berechnet wird (über die nicht in den Anwendungsbereich der BundespflegesatzVO fallenden Krankenhäuser und den für diese gem. § 67 Abs. 2 AO 1977 für die Bewertungsfreiheit erforderlichen Vergleich der Pflegekosten s. *Tipke|Krusse* aaO Tz. 4/5 und *Hübschmann|Hepp|Spitaler*, Anm. 20–25 zu § 67 AO 1977).

43 Einstweilen frei.

#### 44 B. Zeitpunkt der Erfüllung der Voraussetzungen

Die Voraussetzungen nach § 67 AO (bzw. bei Investitionen vor dem 1. 1. 77 nach § 10 Abs. 2 und 3 GemeinnützigkeitsVO) müssen sowohl im Jahr der Anschaf-

fung oder Herstellung des WG als auch im Jahr der Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen erfüllt sein, wobei es nicht darauf ankommt, wie lange das Krankenhaus im maßgebenden Jahr betrieben wurde (*Littmann*, XIV. § 7f Anm. 6). Liegen diese Voraussetzungen zu einem dieser Zeitpunkte nicht vor, so scheidet Sonderabschreibungen für das betreffende WG auch dann aus, wenn diese Voraussetzungen in späteren Jahren geschaffen werden. Ob die Voraussetzungen in einzelnen Jahren innerhalb des fünfjährigen Begünstigungszeitraums entfallen, ist für die anderen Jahre unschädlich (ebenso *Schmidt*, 4. Aufl. 1985, § 7f Anm. 4; *Littmann*, XIV. § 7f Anm. 6, 12).

Einstweilen frei.

45–47

### Erläuterungen zu Abs. 3: Anzahlungen und Teilerstellungskosten

48

§ 7f Abs. 3 enthält wörtlich dieselbe Regelung wie § 75 Abs. 3 EStDV 1975/77, wonach Sonderabschreibungen bereits für „Anzahlungen auf Anschaffungskosten“ und für „Teilerstellungskosten“ in Anspruch genommen werden können. Für *Anzahlungen auf Teilerstellungskosten* können Sonderabschreibungen nicht geltend gemacht werden (BFH I R 75/79 v. 10. 3. 82, BStBl. S. 426 zur Begünstigung nach § 32 Abs. 4 Satz 2 KohleG, wonach Anzahlungen auf Teilerstellungskosten begrifflich nicht denkbar sind; vgl. auch § 6 Anm. 461). Ergänzend gilt § 7a Abs. 2 über

- Bemessungsgrundlage, Begünstigungszeitraum (Satz 1),
  - Bemessung der Sonderabschreibungen nach Anschaffung bzw. Herstellung (Satz 2) und
  - über den Zeitpunkt, in dem Anzahlungen als geleistet gelten (Satz 3–5).
- S. dazu im einzelnen Erl. zu § 7a Abs. 2.

