

§ 10e

**Steuerbegünstigung der zu eigenen Wohnzwecken
genutzten Wohnung im eigenen Haus**

idF des EStG 1990 v. 7. 9. 90 (BGBl. I S. 1898; BStBl. I S. 453),
zuletzt geändert durch das StMBG v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50)

(1) ¹Der Steuerpflichtige kann von den Herstellungskosten einer Wohnung in einem im Inland belegenen eigenen Haus oder einer im Inland belegenen eigenen Eigentumswohnung zuzüglich der Hälfte der Anschaffungskosten für den dazugehörenden Grund und Boden (Bemessungsgrundlage) im Jahr der Fertigstellung und in den drei folgenden Jahren jeweils bis zu 6 vom Hundert, höchstens jeweils 19 800 Deutsche Mark, und in den vier darauffolgenden Jahren jeweils bis zu 5 vom Hundert, höchstens jeweils 16 500 Deutsche Mark, wie Sonderausgaben abziehen. ²Voraussetzung ist, daß der Steuerpflichtige die Wohnung hergestellt und in dem jeweiligen Jahr des Zeitraums nach Satz 1 (Abzugszeitraum) zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat und die Wohnung keine Ferienwohnung oder Wochenendwohnung ist. ³Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden. ⁴Hat der Steuerpflichtige die Wohnung angeschafft, so sind die Sätze 1 bis 3 mit der Maßgabe anzuwenden, daß an die Stelle des Jahres der Fertigstellung das Jahr der Anschaffung und an die Stelle der Herstellungskosten die Anschaffungskosten treten; hat der Steuerpflichtige die Wohnung nicht bis zum Ende des zweiten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres angeschafft, kann er von der Bemessungsgrundlage im Jahr der Anschaffung und in den drei folgenden Jahren höchstens jeweils 9 000 Deutsche Mark und in den vier darauffolgenden Jahren höchstens jeweils 7 500 Deutsche Mark abziehen. ⁵§ 6 b Abs. 6 gilt sinngemäß. ⁶Bei einem Anteil an der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung kann der Steuerpflichtige den entsprechenden Teil der Abzugsbeträge nach Satz 1 wie Sonderausgaben abziehen. ⁷Werden Teile der Wohnung nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzt, ist die Bemessungsgrundlage um den auf den nicht zu eigenen Wohnzwecken entfallenden Teil zu kürzen. ⁸Satz 4 ist nicht anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige die Wohnung oder einen Anteil daran von seinem Ehegatten anschafft und bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen.

(2) Absatz 1 gilt entsprechend für Herstellungskosten zu eigenen Wohnzwecken genutzter Ausbauten und Erweiterungen an einer im Inland belegenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung.

(3) ¹Der Steuerpflichtige kann die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2, die er in einem Jahr des Abzugszeitraums nicht ausgenutzt hat, bis zum Ende des Abzugszeitraums abziehen. ²Nachträgliche Herstellungskosten oder Anschaffungskosten, die bis zum Ende des Abzugszeitraums entstehen, können vom Jahr ihrer Entstehung an für die Veranlagungszeiträume, in denen der Steuerpflichtige Abzugsbeträge nach den Absätzen 1

und 2 hätte abziehen können, so behandelt werden, als wären sie zu Beginn des Abzugszeitraums entstanden.

(4) ¹Die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 kann der Steuerpflichtige nur für eine Wohnung oder für einen Ausbau oder eine Erweiterung abziehen. ²Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, können die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 für insgesamt zwei der in Satz 1 bezeichneten Objekte abziehen, jedoch nicht gleichzeitig für zwei in räumlichem Zusammenhang belegene Objekte, wenn bei den Ehegatten im Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung der Objekte die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen. ³Den Abzugsbeträgen stehen die erhöhten Absetzungen nach § 7 b in der jeweiligen Fassung ab Inkrafttreten des Gesetzes vom 16. Juni 1964 (BGBl. I S. 353) und nach § 15 Abs. 1 bis 4 des Berlinförderungsgesetzes in der jeweiligen Fassung ab Inkrafttreten des Gesetzes vom 11. Juli 1977 (BGBl. I S. 1213) gleich. ⁴Nutzt der Steuerpflichtige die Wohnung im eigenen Haus oder die Eigentumswohnung (Erstobjekt) nicht bis zum Ablauf des Abzugszeitraums zu eigenen Wohnzwecken und kann er deshalb die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 nicht mehr in Anspruch nehmen, so kann er die Abzugsbeträge nach Absatz 1 bei einer weiteren Wohnung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 (Folgeobjekt) in Anspruch nehmen, wenn er das Folgeobjekt innerhalb von zwei Jahren vor und drei Jahren nach Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem er das Erstobjekt letztmals zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, anschafft oder herstellt; Entsprechendes gilt bei einem Ausbau oder einer Erweiterung einer Wohnung. ⁵Im Fall des Satzes 4 ist der Abzugszeitraum für das Folgeobjekt um die Anzahl der Veranlagungszeiträume zu kürzen, in denen der Steuerpflichtige für das Erstobjekt die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 hätte abziehen können; hat der Steuerpflichtige das Folgeobjekt in einem Veranlagungszeitraum, in dem er das Erstobjekt noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat, hergestellt oder angeschafft oder ausgebaut oder erweitert, so beginnt der Abzugszeitraum für das Folgeobjekt mit Ablauf des Veranlagungszeitraums, in dem der Steuerpflichtige das Erstobjekt letztmals zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. ⁶Für das Folgeobjekt sind die Vorhundertsätze der vom Erstobjekt verbliebenen Jahre maßgebend. ⁷Dem Erstobjekt im Sinne des Satzes 4 steht ein Erstobjekt im Sinne des § 7 b Abs. 5 Satz 4 sowie des § 15 Abs. 1 und des § 15 b Abs. 1 des Berlinförderungsgesetzes gleich. ⁸Ist für den Steuerpflichtigen Objektverbrauch nach den Sätzen 1 bis 3 eingetreten, kann er die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 für ein weiteres, in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet belegenes Objekt abziehen, wenn der Steuerpflichtige oder dessen Ehegatte, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet zugezogen ist und

1. seinen ausschließlichen Wohnsitz in diesem Gebiet zu Beginn des Veranlagungszeitraums hat oder ihn im Laufe des Veranlagungszeitraums begründet oder
2. bei mehrfachem Wohnsitz einen Wohnsitz in diesem Gebiet hat und sich dort überwiegend aufhält.

⁹Voraussetzung für die Anwendung des Satzes 8 ist, daß die Wohnung im eigenen Haus oder die Eigentumswohnung vor dem 1. Januar 1995 herge-

stellt oder angeschafft oder der Ausbau oder die Erweiterung vor diesem Zeitpunkt fertiggestellt worden ist. ¹⁰Die Sätze 2 und 4 bis 6 sind für in Satz 8 bezeichnete Objekte sinngemäß anzuwenden.

(5) ¹Sind mehrere Steuerpflichtige Eigentümer einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung, so ist Absatz 4 mit der Maßgabe anzuwenden, daß der Anteil des Steuerpflichtigen an der Wohnung einer Wohnung gleichsteht; Entsprechendes gilt bei dem Ausbau oder bei der Erweiterung einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung. ²Satz 1 ist nicht anzuwenden, wenn Eigentümer der Wohnung der Steuerpflichtige und sein Ehegatte sind und bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen. ³Erwirbt im Fall des Satzes 2 ein Ehegatte infolge Erbfalls einen Miteigentumsanteil an der Wohnung hinzu, so kann er die auf diesen Anteil entfallenden Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 weiter in der bisherigen Höhe abziehen; Entsprechendes gilt, wenn im Fall des Satzes 2 während des Abzugszeitraums die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 wegfallen und ein Ehegatte den Anteil des anderen Ehegatten an der Wohnung erwirbt.

(5 a) ¹Die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 können nur für die Veranlagungszeiträume in Anspruch genommen werden, in denen der Gesamtbetrag der Einkünfte 120 000 Deutsche Mark, bei nach § 26 b zusammenveranlagten Ehegatten 240 000 Deutsche Mark nicht übersteigt. ²Eine Nachholung von Abzugsbeträgen nach Absatz 3 Satz 1 ist nur für Veranlagungszeiträume möglich, in denen die in Satz 1 genannten Voraussetzungen vorgelegen haben; Entsprechendes gilt für nachträgliche Herstellungskosten oder Anschaffungskosten im Sinne des Absatzes 3 Satz 2.

(6) ¹Aufwendungen des Steuerpflichtigen, die bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung einer Wohnung im Sinne des Absatzes 1 zu eigenen Wohnzwecken entstehen, unmittelbar mit der Herstellung oder Anschaffung des Gebäudes oder der Eigentumswohnung oder der Anschaffung des dazugehörigen Grund und Bodens zusammenhängen, nicht zu den Herstellungskosten oder Anschaffungskosten der Wohnung oder zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens gehören und die im Fall der Vermietung oder Verpachtung der Wohnung als Werbungskosten abgezogen werden könnten, können wie Sonderausgaben abgezogen werden. ²Wird eine Wohnung bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vermietet oder zu eigenen beruflichen oder eigenen betrieblichen Zwecken genutzt und sind die Aufwendungen Werbungskosten oder Betriebsausgaben, können sie nicht wie Sonderausgaben abgezogen werden. ³Aufwendungen nach Satz 1, die Erhaltungsaufwand sind und im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes oder der Eigentumswohnung stehen, können insgesamt nur bis zu 15 vom Hundert der Anschaffungskosten des Gebäudes oder der Eigentumswohnung, höchstens bis zu 15 vom Hundert von 150 000 Deutsche Mark, abgezogen werden. ⁴Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend bei Ausbauten und Erweiterungen an einer zu Wohnzwecken genutzten Wohnung.

(6 a) ¹Nimmt der Steuerpflichtige Abzugsbeträge für ein Objekt nach den Absätzen 1 oder 2 in Anspruch oder ist er auf Grund des Absatzes 5 a zur Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen für ein solches Objekt nicht berechtigt, so kann er die mit diesem Objekt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schuldzinsen, die für die Zeit der Nutzung zu eige-

nen Wohnzwecken entstehen, im Jahr der Herstellung oder Anschaffung und in den beiden folgenden Kalenderjahren bis zur Höhe von jeweils 12 000 Deutsche Mark wie Sonderausgaben abziehen, wenn er das Objekt vor dem 1. Januar 1995 fertiggestellt oder vor diesem Zeitpunkt bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft hat. ²Soweit der Schuldzinsenabzug nach Satz 1 nicht in vollem Umfang im Jahr der Herstellung oder Anschaffung in Anspruch genommen werden kann, kann er in dem dritten auf das Jahr der Herstellung oder Anschaffung folgenden Kalenderjahr nachgeholt werden. ³Absatz 1 Satz 6 gilt sinngemäß.

(7) ¹Sind mehrere Steuerpflichtige Eigentümer einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung, so können die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 und die Aufwendungen nach den Absätzen 6 und 6a gesondert und einheitlich festgestellt werden. ²Die für die gesonderte Feststellung von Einkünften nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a der Abgabenordnung geltenden Vorschriften sind entsprechend anzuwenden.

Autor: Bernd Meyer, Steuerberater, Pohlheim
 Mitherausgeber: Dr. Uwe Clausen, Rechtsanwalt, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 10 e

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 10 e	1	II. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	26
B. Rechtsentwicklung des § 10 e		III. Verhältnis des § 10 e zu Förderungsvorschriften außerhalb des EStG	27
I. Rechtsentwicklung	5		
II. Zeitlicher Geltungsbereich	6	F. Zurechnung der Steuerbegünstigung nach § 10 e	
C. Bedeutung des § 10 e	8	I. Zurechnung beim Eigentümer	
D. Geltungsbereich des § 10 e		1. Allgemeines zur Zurechnung	30
I. Sachlicher Geltungsbereich ...	15	2. Zurechnung bei Ehegatten .	34
II. Persönlicher Geltungsbereich .	17	3. Zurechnung bei Personmehrfheiten	35
III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	20	4. Zurechnung beim Rechtsnachfolger	36
E. Verhältnis des § 10 e zu anderen Vorschriften		II. Zurechnung beim Nutzungsberechtigten	
I. Verhältnis des § 10 e zur Einkunftsermittlung		1. Zurechnung bei dinglich Nutzungsberechtigten	40
1. Verhältnis zur Nutzungswertbesteuerung	23	2. Zurechnung bei obligatorisch Nutzungsberechtigten .	41
2. Behandlung der Wohnung im Rahmen doppelter Haushaltsführung	24		

Anm.

Anm.

G. Verfahrensfragen

- I. Veranlagungsverfahren 48
- II. Lohnsteuerermäßigungsverfahren 49

- III. Einkommensteuer-Vorauszahlungsverfahren 50
- IV. Feststellungsverfahren 51

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Steuerbegünstigung zu eigenen Wohnzwecken
genutzter Wohnungen**

Anm.

Anm.

A. Überblick zu Abs. 1 52

B. Steuerbegünstigung des Bauherrn (Abs. 1 Satz 1)

I. Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1

- 1. Die Wohnung als Förderungsobjekt
 - a) Wohnungsbegriff 53
 - b) Bestandteile der Wohnung 55
 - c) Garagen 56
- 2. Maßgeblicher Zeitraum der für die Steuerbegünstigung maßgebenden Verhältnisse
 - a) Rechtentwicklung 57
 - b) Auswirkungen auf den Wohnungsbegriff 58
- 3. Wohnung „in einem im Inland belegenen eigenen Haus“
 - a) Belegenheit im Inland .. 59
 - b) Wohnung in einem Haus 60
 - c) Wohnung in einer Eigentumswohnung 63
 - d) „Eigenes“ Haus oder „eigene“ Eigentumswohnung des Steuerpflichtigen 64

II. Bemessungsgrundlage der Steuerbegünstigung

- 1. Vorbemerkung 66
- 2. Herstellungskosten der Wohnung
 - a) Begriff der Herstellungskosten; Bedeutung der Anknüpfung 67
 - b) Umfang der Herstellungskosten 68
 - c) Herstellungskosten einer Wohnung (Zuordnung) . 69

- d) Nachträgliche Änderung der Herstellungskosten . 70
- 3. Häufiger Ansatz der Anschaffungskosten des Grund und Bodens
 - a) Anschaffung des Grund und Bodens durch den Stpfl. 72
 - b) Anschaffungskosten des Grund und Bodens 73
 - c) Zur Wohnung „dazugehörender“ Grund und Boden 74
 - d) Nachträgliche Änderung des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens 75
- 4. Fiktive Werte als Bemessungsgrundlage 76
- 5. Bemessungsgrundlage nach vorausgegangener anderweitiger Nutzung 78

III. Abzug der Steuerbegünstigung beim Bauherrn

- 1. Erstmöglicher Abzug im Jahr der Fertigstellung
 - a) Bedeutung der Fertigstellung 80
 - b) Begriff der Fertigstellung 81
 - c) Abzug im Jahr der Fertigstellung 82
- 2. Achtjähriger Abzugszeitraum 83
- 3. Höhe der Steuerbegünstigung im Abzugsjahr
 - a) Grundsätzliches 86
 - b) Höhe der StBegünstigung bei Eintritt oder Wegfall der Abzugsberechtigung im Laufe eines VZ 87

Anm.

Anm.

c) Höhe der StBegünstigung bei Änderungen der Bemessungsgrundlage	88
4. Abzug „wie Sonderausgaben“	
a) Allgemeines zur Systemumstellung	90
b) Abzug vom Gesamtbeitrag der Einkünfte	91
c) Abzugskonkurrenz bei gleichzeitigem Verlustabzug nach § 10 d	92
C. Weitere Voraussetzungen der Steuerbegünstigung beim Bauherrn (Abs. 1 Satz 2)	
I. Herstellung der Wohnung durch den Stpfl.	
1. Begriff der Herstellung	93
2. Arten der Herstellung	94
3. Herstellung „durch den Steuerpflichtigen“	95
II. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	
1. Nutzung zu Wohnzwecken	98
2. Eigene Wohnzwecke	99
III. Nutzung im „Abzugszeitraum“	
1. „Abzugszeitraum“	105
2. Nutzung „in dem jeweiligen Jahr“	106
IV. Keine Begünstigung für Ferien- und Wochenendwohnungen	110
D. Unschädlichkeit der unentgeltlichen Teilüberlassung der Wohnung (Abs. 1 Satz 3)	
I. Bedeutung des Abs. 1 Satz 3	111
II. Eigennutzung trotz unentgeltlicher Teilüberlassung	
1. Unentgeltliche Teilüberlassung	
a) Teile der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung	113
b) Unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken	115
2. Keine Kürzung der Steuerbegünstigung	118
E. Steuerbegünstigung des Erwerbers (Abs. 1 Satz 4)	

I. Vorbemerkung zu Abs. 1 Satz 4	125
II. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung beim Erwerber	
1. Anschaffung der Wohnung durch den Stpfl.	
a) Wohnung als Gegenstand der Anschaffung	128
b) Anschaffung	131
c) Anschaffung bei Schenkung	132
d) Anschaffung bei Erbauseinandersetzung	133
e) Anschaffung durch den Steuerpflichtigen	135
2. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	138
III. Eingeschränkte Förderung nach dem 31. 12. 93 angeschaffter „Altbauten“ gem. Satz 4 zweiter Halbs.	
1. Vorbemerkung	139
2. Zeitlicher Anwendungsbereich	139a
3. Bedeutung der eingeschränkten Förderung	
a) Finanzielle Bedeutung und stärkere Förderung des Wohnungsbaus	139b
b) Abgrenzung zur hergestellten Wohnung	139c
c) Verhältnis zu anderen Vorschriften	139d
4. Voraussetzungen eingeschränkter Förderung für Altwohnungen	139e
IV. Bemessungsgrundlage der Steuerbegünstigung beim Erwerber	
1. Anschaffungskosten der Wohnung	
a) Allgemeines	140
b) Anschaffungskosten bei gemischter Schenkung	141
c) Anschaffungskosten bei Bau auf fremdem Grund und Boden	142
d) Anschaffungskosten bei teilweise wohnrechtsbelasteten Grundstücken	143
2. Häufige Anschaffungskosten des Grund und Bodens	144
3. Bemessungsgrundlage in Sonderfällen	145

Anm.	Anm.
V. Abzug der Steuerbegünstigung beim Erwerber	I. Überblick zu Abs. 1 Satz 7 ..170
1. Erstmöglicher Abzug im Jahr der Anschaffung147	II. Nutzung von Teilen der Wohnung nicht zu eigenen Wohnzwecken
2. Achtjähriger Abzugszeitraum150	1. Teile einer Wohnung173
3. Höhe der Steuerbegünstigung beim Erwerber151	2. Nutzung nicht zu eigenen Wohnzwecken
4. Abzug „wie Sonderausgaben“152	a) Begriff der Fremdnutzung174
F. Sinngemäße Geltung des § 6 b Abs. 6 (Abs. 1 Satz 5) ..153	b) Erforderlicher Umfang der Fremdnutzung175
G. Anteil an einer eigengenutzten Wohnung (Abs. 1 Satz 6)	III. Anteilige Kürzung der Bemessungsgrundlage
I. Vorbemerkung zu Abs. 1 Satz 6155	1. Maßgebende Bemessungsgrundlage178
II. Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 6	2. Kürzung
1. Anteil	a) Die anzuwendenden Aufteilungsmaßstäbe ...180
a) Anteil an nur einer Wohnung158	b) Kürzung bei Wohnungen in Miteigentum181
b) Umfang des Anteils an der Wohnung159	K. Anschaffung vom Ehegatten (Abs. 1 Satz 8)
2. Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken160	I. Allgemeine Erläuterungen zur Ehegattenregelung des Abs. 1 Satz 8185
III. Begünstigung in Höhe des entsprechenden Teils des Abzugsbetrags	II. Voraussetzungen der Ehegattenregelung des Abs. 1 Satz 8
1. Maßgebender Abzugsbetrag nach Abs. 1 Satz 1165	1. Anschaffung vom Ehegatten188
2. Entsprechender Teil des Abzugsbetrags166	2. Voraussetzungen des § 26 Abs. 1190
H. Gemischte Nutzung der Wohnung (Abs. 1 Satz 7)	III. Keine Begünstigung der Anschaffung vom Ehegatten191

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Steuerbegünstigung für Ausbauten
und Erweiterungen**

Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2	2. Gestaltungsmöglichkeiten bei gleichzeitiger Steuerbegünstigung der Wohnung202
I. Rechtsentwicklung200	III. Verhältnis zu anderen Vorschriften203
II. Bedeutung der Steuerbegünstigung	B. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung für Ausbauten und Erweiterungen
1. Allgemeines201	

	Anm.
I. Ausbauten und Erweiterungen an einer im Inland belegenen Wohnung	
1. Begriff des Ausbaus	
a) Übernahme des wohnungsbaurechtlichen Begriffs	.204
b) Schaffung neuen Wohnraums	.205
c) Keine neue Wohnung	.206
d) Erfordernis eines getrennten Bauabschnitts	.207
2. Begriff der Erweiterung	.208
3. Ausbau und Erweiterung „an einer Wohnung im Inland“	.210
II. Zu eigenen Wohnzwecken genutzter Ausbau oder genutzte Erweiterung	.223

	Anm.
III. Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung	.227
C. Steuerbegünstigung des Ausbaus oder der Erweiterung	
I. Bemessungsgrundlage	
1. Herstellungskosten	.233
2. Anteilige Anschaffungskosten für Grund und Boden	.234
II. Abzug der Steuerbegünstigung für Ausbauten und Erweiterungen	
1. Abzugszeitraum	.240
2. Höhe der Steuerbegünstigung	.242
3. Abzug „wie Sonderausgaben“	.243

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Nachholung nicht ausgenutzter Abzugsbeträge**

	Anm.
A. Überblick	.250
B. Nachholung von Abzugsbeträgen	
I. Voraussetzungen der Nachholung von Abzugsbeträgen (Abs. 3 Satz 1)	
1. Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2	.255
2. In einem Jahr des Abzugszeitraums nicht ausgenutzte Abzugsbeträge	
a) Überblick	.257
b) Nicht ausgenutzte Abzugsbeträge	.258
c) Nachträglich geltend gemachte Abzugsbeträge	.259
II. Durchführung der Nachholung	
1. Wahlrecht des Steuerpflichtigen	.265
2. Nachholfrist bis zum Ende des Abzugszeitraums	.266

	Anm.
C. Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 3 Satz 2)	
I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 2	
1. Überblick	.270
2. Verhältnis des Abs. 3 Satz 2 zu anderen Vorschriften	.271
II. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zum Ende des Abzugszeitraums	
1. Nachträgliche Herstellungskosten	.273
2. Nachträgliche Anschaffungskosten	.276
3. Entstehen bis zum Ende des Abzugszeitraums	
a) Entstehen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten	.280
b) Ende des Abzugszeitraums	.281

Anm.	Anm.
III. Abzug nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten 1. Vorbemerkung283 2. Behandlung von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten a) Berücksichtigung ab	dem Jahr ihrer Entstehung287 b) Berücksichtigung nur in Jahren mit Abzugsberechtigung gem. Abs. 1 und 2291 c) Berücksichtigung ab dem Beginn des Abzugszeitraums293

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Objektbeschränkung und Folgeobjektbegünstigung**

Anm.	Anm.
A. Überblick zu Abs. 4300 B. Beschränkung auf ein Objekt (Abs. 4 Satz 1) I. Vorbemerkung305 II. Abzug von Abzugsbeträgen nach Abs. 1 und 2 1. „Abziehen“308 2. Bindung an den geltend gemachten Abzug und Rückgängigmachung310 III. Abzug „nur für eine Wohnung“ (Objektverbrauch) ...312 C. Beschränkung auf zwei Objekte bei Ehegatten (Abs. 4 Satz 2) I. Vorbemerkung315 II. Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 2 1. Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen316 2. Kein räumlicher Zusammenhang der Ehegatten-Objekte a) Vorbemerkung319 b) Räumlicher Zusammenhang zwischen zwei Objekten320 c) Betroffene Ehegatten-Objekte323 d) Maßgeblicher Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung325 III. Abzug bei Ehegatten-Objekten	1. Abzug bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1330 2. Abzug nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 a) Vorbemerkung333 b) Jeder Ehegatte ist Alleineigentümer eines Objekts.334 c) Ein Ehegatte ist Alleineigentümer von zwei Objekten336 d) Beide Ehegatten sind Miteigentümer nur eines Objekts339 e) Mehrere Objekte im Allein- und (oder) Mit- eigentum der Ehegatten 340 D. Objektbeschränkung auch bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7 b (Abs. 4 Satz 3)345 E. Steuerbegünstigung für Folgeobjekte (Abs. 4 Satz 4) I. Allgemeine Erläuterungen zur Folgeobjektbegünstigung 1. Überblick355 2. Bedeutung der Folgeobjektbegünstigung356 II. Voraussetzungen der Folgeobjektbegünstigung 1. Wegfall der Steuerbegünstigung für das Erstobjekt im Abzugszeitraum a) Erstobjekt358

	Anm.
b) Keine Abzugsberechtigung bis zum Ablauf des Abzugszeitraums	361
2. Herstellung oder Anschaffung des Folgeobjekts innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums	
a) Folgeobjekt	370
b) Anschaffung oder Herstellung innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums	373
3. Ausbau bzw. Erweiterung und Folgeobjektbegünstigung (Abs. 4 Satz 4 zweiter Halbs.)	378
III. Inanspruchnahme der Abzugsbeträge beim Folgeobjekt	382
F. Abzugszeitraum für Folgeobjekte (Abs. 4 Satz 5)	
I. Kürzung wegen Abzugsbeträgen für das Erstobjekt	390
II. Beginn des Abzugszeitraums für das Folgeobjekt	393
G. Vomhundertsatz beim Folgeobjekt (Abs. 4 Satz 6)	396
H. Dem Erstobjekt gleichgestellte Objekte (Abs. 4 Satz 7)	399
K. Ausnahme vom Objektverbrauch für Wohnungen im Beitrittsgebiet (Abs. 4 Satz 8)	

	Anm.
I. Überblick	401
II. Voraussetzungen der erweiterten Steuerbegünstigung	
1. Objektverbrauch nach den Sätzen 1 bis 3	402
2. Belegenheit in dem in Art. 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet	403
3. Zuzug des Stpfl. oder seines Ehegatten in die neuen Bundesländer	404
4. Wohnsitzbegründung zu Beginn oder im Laufe des Veranlagungszeitraums (Satz 8 Nr. 1)	405
5. Überwiegender Aufenthalt im Beitrittsgebiet bei mehrfachem Wohnsitz (Satz 8 Nr. 2)	406
L. Weitere Voraussetzung: Herstellung oder Anschaffung vor dem 1. 1. 95 (Abs. 4 Satz 9)	407
M. Sinngemäße Anwendung der Sätze 2, 4 bis 6 (Abs. 4 Satz 10)	
I. Sinngemäße Anwendung des Satzes 2 (Objektbeschränkung bei Ehegatten)	408
II. Sinngemäße Anwendung der Sätze 4 bis 6 (Folgeobjektbegünstigung)	409

Erläuterungen zu Abs. 5:
Objektbeschränkung bei Miteigentumsanteilen

	Anm.
A. Überblick zu Abs. 5	410
B. Objektbeschränkung bei Miteigentümern (Abs. 5 Satz 1)	
I. Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1	
1. Mehrheit von Eigentümern	416
2. Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung, Ausbau oder Erweiterung	420

	Anm.
II. Entsprechende Anwendung des Abs. 4 auf Miteigentümer	
1. Objektverbrauch (Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 4 Sätze 1-3)	423
2. Folgeobjektregelung bei Miteigentumsanteilen (Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 4 Sätze 4-5)	426
C. Miteigentumsanteile von Ehegatten (Abs. 5 Satz 2)	

Anm.	Anm.
<p>I. Wohnung in Miteigentum von Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1</p> <p>1. Miteigentum von Ehegatten 431</p> <p>2. Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1438</p> <p>II. Nichtanwendung von Abs. 5 Satz 1: Wohnung im Miteigentum von Ehegatten als ein Objekt440</p> <p>D. Anteils-erwerb bei Tod eines Ehegatten (Abs. 5 Satz 3 erster Halbs.)</p> <p>I. Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 3 erster Halbs.</p> <p>1. Wohnung im Miteigentum von Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1447</p> <p>2. Erwerb des Ehegatten-Miteigentumsanteils infolge Erbfalls450</p> <p>II. Fortführung der Abzugsbeträge des verstorbenen Ehegatten453</p>	<p>E. Anteils-erwerb zwischen Ehegatten bei Wegfall der Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs.)</p> <p>I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs.</p> <p>1. Überblick zur Übertragung von Ehegatten-Miteigentumsanteilen458</p> <p>2. Verhältnis des Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. zu anderen Vorschriften459</p> <p>II. Erwerb des Ehegattenanteils bei Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG</p> <p>1. Wegfall der Voraussetzungen der Zusammenveranlagung .. 462</p> <p>2. Anteils-erwerb durch den Ehegatten463</p> <p>III. Fortführung der Abzugsbeträge in bisheriger Höhe durch den erwerbenden Ehegatten467</p>

Erläuterungen zu Abs. 5 a:
Wegfall der Förderung bei Einkünften
über 120 000 DM/240 000 DM

Anm.	Anm.
<p>A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 a</p> <p>I. Rechtsentwicklung des Abs. 5 a480</p> <p>II. Verhältnis zu anderen Vorschriften482</p> <p>B. Verlust der Grundförderung für Besserverdienende (Abs. 5 a Satz 1)488</p>	<p>C. Förderungsverlust bei der Nachholung und bei nachträglichen Herstellungs- und Anschaffungskosten (Abs. 5 a Satz 2)</p> <p>I. Nachholung für Jahre mit Abzugsberechtigung (Abs. 5 a Satz 2 erster Halbs.) 490</p> <p>II. Nachholung bei nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungs-kosten (Abs. 5 a Satz 2 zweiter Halbsatz) 494</p>

**Erläuterungen zu Abs. 6:
Vorkostenabzug**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6			
I. Rechtsentwicklung des Abs. 6	500		
II. Bedeutung des Abs. 6	501		
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	503		
B. Abzug von Aufwendungen (Vorkosten) vor der erstmaligen Nutzung einer Wohnung (Abs. 6 Satz 1)			
I. Voraussetzungen für den Vorkostenabzug bei Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung			
1. Überblick über die Voraussetzungen für den Vorkostenabzug	508		
2. Aufwendungen des Steuerpflichtigen	511		
3. Erstmalige Nutzung einer Wohnung iSd. Abs. 1 zu eigenen Wohnzwecken			
a) Wohnung iSd. Abs. 1 ..	513		
b) Erstmalige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ..	514		
4. Entstehen der Aufwendungen bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken			
a) Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	516		
b) Entstehen der Aufwendungen bis zum Beginn der Eigennutzung	518		
5. Unmittelbarer Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes, der Eigentumswohnung bzw. des dazugehörigen Grund und Bodens			
a) Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „unmittelbarer Zusammenhang“	520		
		b) Mit der Herstellung oder Anschaffung zusammenhängende Aufwendungen	521
		c) „Unmittelbar“ mit der Herstellung/Anschaffung zusammenhängende Aufwendungen	526
		6. Keine Herstellungs- oder Anschaffungskosten der Wohnung oder Anschaffungskosten des Grund und Bodens	529
		7. Potentielle Abziehbarkeit als Werbungskosten im Fall der Vermietung und Verpachtung (sog. Parallelwertung) ..	531
		II. Durchführung des Vorkostenabzugs	
		1. Unbegrenzter Abzug „wie Sonderausgaben“	533
		2. Kalenderjahr des Abzugs ..	534
		C. Kein Abzug von Aufwendungen, die Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind (Abs. 6 Satz 2)	
		I. Vorbemerkung	537
		II. Anderweitige Verwendung der Wohnung bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	
		1. Vermietung oder Nutzung zu eigenen betrieblichen oder beruflichen Zwecken ..	539
		2. Weitere Fälle gesetzlich nicht geregelter anderweitiger vorheriger Verwendung	541
		III. Abzugsverbot als Sonderausgaben	542
		D. Begrenzung des Vorkostenabzugs für Erhaltungsaufwendungen (Abs. 6 Satz 3)	
		I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6 Satz 3	543
		II. Voraussetzungen der Abzugsbegrenzung	544

	Anm.		Anm.
III. Durchführung der Abzugsbegrenzung	545	2. Entsprechende Anwendung der Sätze 1 und 2	
E. Abzug von Vorkosten bei Ausbau oder Erweiterung (Abs. 6 Satz 4)		a) Entstehen der Aufwendungen bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	552
I. Vorbemerkung	546	b) Unmittelbar mit der Herstellung des Ausbaus oder der Erweiterung zusammenhängende Aufwendungen	554
II. Voraussetzungen des Vorkostenabzugs bei Ausbau oder Erweiterung		c) Weitere Abzugsvoraussetzungen	556
1. Ausbau oder Erweiterung an einer zu Wohnzwecken genutzten Wohnung			
a) Ausbau oder Erweiterung	548		
b) Ausbau oder Erweiterung „an einer zu Wohnzwecken genutzten Wohnung“	550		
		III. Abzug der Aufwendungen als Sonderausgaben	558

**Erläuterungen zu Abs. 6 a:
Schuldzinsenabzug von 3 × 12 000 DM**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6 a		einem § 10 e-Objekt stehende Schuldzinsen ..	583
I. Überblick zu Abs. 6 a	570	b) Schuldzinsen, „die für die Zeit der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entstehen“	585
II. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Vorschrift ...	571	4. Fertigstellung oder Anschaffung des fertigen Objekts vor dem 1. 1. 95	587
III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	573	II. Durchführung des Schuldzinsenabzugs	
B. Schuldzinsenabzug von 3 × 12 000 DM im Kalenderjahr für bestimmte § 10 e-Objekte (Satz 1)		1. Dreijähriger Abzugszeitraum	588
I. Voraussetzungen des Schuldzinsenabzugs		2. Jährlicher Abzug bis zu 12 000 DM	589
1. Begünstigte Objekte	576	C. Nachholung des Schuldzinsenabzugs des Erstjahrs im vierten Jahr (Satz 2)	
2. Persönliche Abzugsberechtigung	580	I. Voraussetzungen der Nachholung	591
3. In wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem § 10 e-Objekt stehende Schuldzinsen, die für die Zeit der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entstehen		II. Durchführung der Nachholung im Vierteljahr	596
a) In wirtschaftlichem Zusammenhang mit		D. Anteilige Kürzung des Schuldzinsenabzugs bei Miteigentum (Satz 3)	598

**Erläuterungen zu Abs. 7:
Gesonderte und einheitliche Feststellung
der Abzugsbeträge
und Aufwendungen bei mehreren Eigentümern**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7		II. Möglichkeit der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Abzugsbeträge und Aufwendungen	
I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 7	600	1. Gegenstand der Feststellung	613
II. Verhältnis zur Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO	605	2. Einheitliche und gesonderte Feststellung	615
B. Gesonderte und einheitliche Feststellung bei mehreren Eigentümern einer Wohnung (Abs. 7 Satz 1)		3. Möglichkeit des Feststellungsverfahrens	617
I. Mehrere Eigentümer einer selbstgenutzten Wohnung	609	C. Entsprechende Anwendung der für § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO geltenden Vorschriften (Abs. 7 Satz 2)	620

ABC zu § 10 e

	Anm.		Anm.
Abbruch	700	Außenanlagen	700
Abbruchkosten		Austausch von Besteuerungsgrundlagen	
Abschlußgebühr		Bar	
Abschnittsbesteuerung		Bau auf fremdem Grund und Boden	
Abschnittsweise Gebäudeerrichtung		Baugenehmigung	
Absetzungen für Abnutzung		Bauhaftpflichtversicherung	
Abstandszahlungen		Bau in Bauabschnitten	
Abzug		Baukindergeld	
Abzugsbetrag		Bauliche Abgeschlossenheit	
Abzugszeitraum		Baumaßnahmen „an“ einer Wohnung	
Altbausubstanz		Bausparverträge	
Anbau		Bauwesenversicherung	
Anschaffung		Beitrittsgebiet	
Anschaffungskosten		Bemessungsgrundlage	
Anschaffungsnaher Aufwand		Berlinförderung	
Anschaffungsnebenkosten		Beschränkt Steuerpflichtige	
Anteil		Betriebskosten	
Anteilsvereinigung		Betriebsvermögenszugehörigkeit	
Antrag		Bewertungsrechtlicher Wohnungsbegriff	
Arbeitgeber		Billigkeitsmaßnahmen	
Arbeitszimmer		Blockhütte	
Aufstockung		Bundeserziehungsgeldgesetz	
Aufteilung		Bundeskindergeldgesetz	
Aufteilungsmaßstab		Carport	
Aufwendungsersatzanspruch		Dachgeschoßausbau	
Ausbau		Damnum	
Ausbildung		Dauernde Last	
Ausland		Dauerwohnrecht	
Ausnutzung			

Anm.	Anm.
DDR	Gesamthandseigentum 700
Dienen zu Wohnzwecken	Gesamtrechtsnachfolge
Dienstbarkeit	Gesicherte Rechtsposition
Doppelte Haushaltsführung	Gestaltungsmißbrauch
Drittaufwand	Getrennte Veranlagung
Drittobjekte	Grünanlagen
Ehegatten	Grund und Boden
Ehescheidung	Grundsteuer
Eigenes Haus	Haushaltszugehörigkeit
Eigenleistung	Heizöl
Eigennutzung	Herstellung
Eigentümer	Herstellungskosten
Eigentumswohnung	Hinzuerwerb eines Miteigentumsanteils
Einbaumöbel	Hofbefestigung
Einfamilienhaus	Inland
Einheitswert	Instandhaltung
Einheitswertfeststellung	Instandhaltungsrücklage
Einigungsvertragsgesetz	Irrtum
Einkommensteuer-Vorauszahlungen	Kachelofen
Einkunftsgrenzen	Kaufpreisherabsetzung
Einrichtungsgegenstände	Kellerausbau
Einzelrechtsnachfolge	Kinder
Einzugszeitpunkt	Kleingartenanlage
Entnahme	Konkurs
Entstehen	Konsumgütlösung
Erbauseinandersetzung	Kumulierungsverbot
Erbbaurecht	Laufende Grundstückskosten
Erbengemeinschaft	Lebensmittelpunkt
Erbfall	Leerstehen der Wohnung
Ergänzungsbescheid	Liebhaberei
Erhaltungsaufwendungen	Lohnsteuerermäßigung
Erschließungskosten	Lohnsteuerjahresausgleich
Erstarrungsprinzip	Lohnsteuerkarte
Erstattungen	Luftschutzräume
Erstobjekt	Maklergebühren
Erweiterungen	Mieter
Erwerbsbezüge	Minderung
Ferienwohnung	Mindestabzug
Fertigstellung	Miteigentum
Feststellung	Mittelbare Grundstücksschenkung
Feststellungsverfahren	Nachholung des Sonderausgabenabzugs
Finanzierungs- und Geldbeschaffungs- kosten	Nachträgliche Anschaffungs-/ Herstellungskosten
Fördergebietsgesetz	Nebengebäude
Folgeobjekt	Nebenräume
Freibetrag auf LStKarte	Negativer Feststellungsbescheid
Freistellungsbescheid	Neue Bundesländer
Fremdnutzung	Nicht übliche Anlagen u. Einrichtungen
Garagen	Nießbrauch
Gartenanlagen	Notargebühren
Gartenhaus	Nutzflächenverhältnis
Gebäude mit mehreren Wohnungen	Nutzgarten
Gebäuderestwert	Nutzung
Geldbeschaffungskosten	Nutzungsänderung
Gemischte Nutzung der Wohnung	Nutzungsberechtigter
Gemischte Schenkung	Nutzungsüberlassung
Gemischtgenutzte Gebäude	

	Anm.		Anm.
Nutzungswertbesteuerung	700	Unrechtmäßige Inanspruchnahme . .	700
Objektbeschränkung		Veranlagung	
Option		Veräußerung	
Parallelwertung		Verbilligte Überlassung von Teilen	
Parkanlage		Verbindung	
Personenmehrheiten		Vereinigung von Miteigentumsanteilen	
Pkw-Stellplatz		Vereinigung von Wohnungen	
Planungskosten		Verfassungsmäßigkeit	
Progressionsvorbehalt		Vergebliche Aufwendungen	
Räumlicher Zusammenhang		Vergebliche Herstellungskosten	
Realteilung		Verlobte	
Rechtsnachfolge		Verlustabzug	
Rechtszuständigkeit		Vermietung von Teilen der Wohnung	
Reklamefläche		Versicherungsbeiträge	
Rente		Versorgungsleistungen	
Reparaturkosten		Vertrauensschutz	
Risiko-Lebensversicherung		Vorauszahlung von Vorkosten	
Rohbauerwerb		Vorbehalt eines Nutzungsrechts	
Rolläden		Vorfälligkeitsentschädigung	
Rückgängigmachung		Vorkosten	
Rückkauf		Vorläufige Steuerfestsetzung	
Rücklagen		Vorweggenommene Erbfolge	
Rückzahlung		„Vorweggenommene“ Vorkosten	
Sachbezug		Wahlrechte	
Sauna		Wechsel zwischen unbeschränkter/ beschränkter Steuerpflicht	
Schenkung		Wechselseitige Vermietung	
Schuldzinsen		Wechsel Vermietung/Eigennutzung	
Schutzräume		Wechsel Zweitobjekt/Erstobjekt	
Schwarzbauten		Wesentlicher Bauaufwand	
Schwimmbecken		Wintergarten	
Solaranlagen		Wirtschaftliches Eigentum	
Städtebauförderung		Wochenendwohnung	
Steuerpflicht		Wohnraum	
Straßenzufahrten		Wohnrecht	
Tausch		Wohnung	
Teilentgeltlicher Erwerb		Wohnungsbauprämie	
Teilfertigstellung		Wohnzwecke	
Teilung		Zeitlicher Zusammenhang	
Terrasse		Zinszuschüsse	
Tilgungstreckungsdarlehn		Zubehörräume	
Tod des Ehegatten		Zurechnung	
Treu und Glauben		Zusammenveranlagung	
Übergangsregelungen		Zuschüsse	
Übertragung stiller Reserven		Zuzug	
Umbau		Zwangsversteigerung	
Umwandlung		Zweifamilienhaus	
Umzäunung		Zweitobjekt	
Umzugskosten		Zwischenerwerb	
Unentgeltlicher Erwerb			
Ungewißheit			

Allgemeine Erläuterungen zu § 10 e

Schrifttum:

Einzeilschriften: *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. Herne/Berlin 1990; *Handzjek*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, Köln 1990; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, Bielefeld 1991; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. Stuttgart/München/Hannover 1991; *Richter/Boveltsh*, Die neue Wohnraumbesteuerung, 4. Aufl. Köln 1993; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. Herne/Berlin 1992; *ders.*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, Herne/Berlin 1993; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. Freiburg 1993; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. Stuttgart 1993.

Einzelbeiträge bis 1990: *Fiedler*, Verfassungsfragen zur „Privatgutlösung“ für selbstgenutztes Wohneigentum, DB 1985 S. 1422; *Maenner*, Überlegungen zum Konzept der Besteuerung des selbstgenutzten Wohneigentums im geltenden Recht und nach der sog. Konsumgutlösung, FR 1985 S. 573 u. 601; *Märkle/Wacker/Franz*, Die steuerliche Behandlung selbstgenutzter Wohnung ab 1987, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22; *Publ*, Überblick über das Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums, DStR 1986 S. 387; *Raupach*, Neuregelung der Besteuerung des selbstgenutzten Wohneigentums (WohneifG), Harzburger Protokoll 1986 S. 77; *Stephan*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, DB 1986 S. 1141 und S. 1192; *Stuhrmann*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz – neue steuerliche Behandlung der selbstgenutzten Wohnung, DStZ 1986 S. 263; *Werner*, Neuordnung der steuerrechtlichen Behandlung des eigengenutzten Wohnraumes, StBKongrRep. 1986 S. 251; *Dilling*, Der unentgeltliche Erwerb selbstgenutzten Wohneigentums nach neuem Recht, Inf. 1987 S. 169; *Feldhaus*, Kritische Anmerkungen zum Einführungsschreiben zu § 10 e EStG, Inf. 1987 S. 409; *Kieschke/Werner*, Steuerrechtliche Behandlung des eigengenutzten Wohnraumes – Problemfälle und neue Erkenntnisse, StBKongrRep. 1987 S. 339 (1. Referat) und S. 351 (2. Referat); *B. Meyer*, Die Neuregelung der steuerlichen Förderung eigengenutzten Wohneigentums gem. § 10 e EStG, FR 1987 S. 361; *Wendt*, Gestaltungsmöglichkeiten nach der Neuregelung der steuerlichen Förderung des selbstgenutzten Wohneigentums, Dt. Steuerberatertag 1987, Bonn 1987 S. 169; *Bokermann*, Grundzüge der steuerlichen Behandlung selbstgenutzter Wohnungen des Privatvermögens ab dem 1. 1. 1987, StWa. 1988 S. 26; *Hartmann/Tavenrath-Kruckau*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz beim Wort genommen, FR 1988 S. 345; *Korn*, Steuerbegünstigungen für Eigenwohnungen nach § 10 e EStG, KÖSDI 1988 S. 7169; *B. Meyer*, Zur Behandlung der eigengenutzten Wohnung in den Einkommensteuerrichtlinien 1987, FR 1988 S. 485; *Spiegelberger*, Die Auswirkungen des Wohneigentumsförderungsgesetzes auf die Vertragsgestaltung, DNotZ 1988 S. 210; *Zimmermann*, Erwerb von Grundstücken des Privatvermögens im familiären Bereich ab 1. 1. 1987 unter Berücksichtigung des § 10 e EStG, DStR 1988 S. 408; *Märkle/Franz*, Die im Miteigentum mehrerer Personen stehende eigengenutzte Wohnung, BB 1989 S. 258; *Neufang*, Bau in Bauabschnitten bzw. Bau in einem Zuge im Blickwinkel des § 10 e EStG, DB 1989 S. 1056; *Stephan*, Gestaltungsmöglichkeiten bei Erbauseinandersetzungen nach dem BMF Schreiben v. 31. 12. 1988, DB 1989 S. 695; *Hahn*, Steuerbegünstigung des selbstgenutzten Wohneigentums nach § 10 e EStG, DB 1990 S. 2439; *Ott*, Steuerliche Behandlung der mittelbaren Grundstücksschenkung, DStZ 1990 S. 399; *Paus*, Grundförderung bei Umzug in eine andere Wohnung, DStZ 1990 S. 434; *Rißler*, Förderung wirtschaftlichen Eigentums an Wohnungen durch § 10 e EStG, DStZ 1990 S. 229.

Einzelbeiträge ab 1991: *Kaefer*, Vorkosten iSd. § 10 e EStG bei Zuzug aus dem Ausland, DStR 1991 S. 339; *Leu*, Zweifelsfragen zu § 10 e EStG, DStZ 1991 S. 141; *Märkle/Franz*, Betriebliche Nutzung eines Ehegattengrundstücks aus einkommensteuerlicher Sicht, BB 1991 S. 661; *B. Meyer*, Zur steuerlichen Förderung eigengenutzten Wohneigentums gem. § 10 e EStG, FR 1991 S. 33; *ders.*, Einschränkung des Objektverbrauchs gem. § 10 e Abs. 4 Sätze 7–9 EStG durch das Steueränderungsgesetz 1991, FR 1991 S. 541; *ders.*, Neue Probleme bei § 10 e EStG in Miteigentumsfällen, FR 1991 S. 677; *Obermeier*, Die Ferienwohnung und die neueste Rechtsprechung des BFH, DStR 1991 S. 1613; *Paus*, Miteigentum an

Grundbesitz, DStZ 1991 S. 72; *Ramisch*, Anwendung der §§ 10 a, 10 c, 10 d, 10 e und 10 f EStG im Rahmen der getrennten Veranlagung von Ehegatten, DB 1991 S. 2354; *Stephan*, Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbregelung bei selbstbewohntem Wohneigentum, DB 1991 S. 1038; *ders.*, Die zusätzliche Förderung selbstgenutzten Wohneigentums bei Zuzug in die neuen Bundesländer (§ 10 e Abs. 4 Sätze 7–9 EStG); *Zweyer*, Nachehelicher Objektverbrauch gem. § 10 e Abs. 4 und 5 EStG im Fall einer erneuten Heirat, DStR 1991 S. 107; *Boorberg*, Schließt Objektverbrauch im Sinne des § 10 e Abs. 4 EStG den Abzug von Vorkosten aus?, BB 1992 S. 1614; *Heiliger*, Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte aufgrund von selbstgenutztem Wohneigentum bzw. von Verlusten aus Vermietung u. Verpachtung, DB 1992 S. 2587; *Janssen*, Hauptprobleme des Disagios (Dammums) im Einkommensteuerrecht, DStZ 1992 S. 430; *Leu*, Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nach § 10 e Abs. 1 EStG, DStZ 1992 S. 399; *Märkle/Franz*, Förderung von Wohneigentum nach dem Steueränderungsgesetz 1992, BB 1992 S. 963; *N. Mayer*, Mittelbare Grundstücksschenkung und § 10 e EStG; DStR 1992 S. 1266; *B. Meyer*, Steuervorteile bei eigengenutztem Wohneigentum, FR 1992 S. 277; *Paus*, Erwerb einer eigengenutzten Wohnung durch Erbfolge, Erbaueinandersetzung und vorweggenommene Erbregelung, Inf. 1992 S. 7; *ders.*, Eigenleistung und eigengenutzte Wohnung, DStZ 1992 S. 170; *Stephan*, Gestaltungsmöglichkeiten nach Einschränkung der Grundförderung durch § 10 e Abs. 5 a EStG 1992, DB 1992 S. 1493; *Stuhrmann*, Steuerbegünstigung der Wohnung im eigenen Haus (§ 10 e EStG), DStZ 1992 S. 262; *Vofß/Depping*, Ein steuerliches Problem der (mittelbaren) Grundstücksschenkung in der notariellen Praxis, DNotZ 1992 S. 764; *Fuchs/Schabe*, Umgehung der Limitierung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen des § 10 e EStG durch getrennte Veranlagung, DStZ 1993 S. 174; *Leu*, Verbrauch und Nachholung von AfA- und Abzugsbeträgen nach § 7 b und § 10 e EStG, DStZ 1993 S. 277; *B. Meyer*, Neues zum Vorkostenabzug gem. § 10 e Abs. 6 EStG, FR 1993 S. 181; *ders.*, Einzelfragen zur Wohneigentumsförderung gem. § 10 e EStG, FR 1994 S. 37.

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626, ergänzt durch BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827.

1

A. Überblick zu § 10 e

Abs. 1 regelt die StBegünstigung der vom Stpfl. hergestellten oder angeschafften Wohnung.

- *Satz 1:* Die vom Stpfl. hergestellte Wohnung wird in der Weise begünstigt, daß von den Herstellungskosten (HK) der Wohnung zzgl. der Hälfte der Anschaffungskosten (AK) des Grund und Bodens (= Bemessungsgrundlage) im Jahr der Fertigstellung und den darauffolgenden drei Jahren jeweils 6 vH der Bemessungsgrundlage, max. jährlich 19 800 DM und in den anschließenden vier Jahren jeweils 5 vH der Bemessungsgrundlage, max. jährlich 16 500 DM, wie Sonderausgaben abgezogen werden.
- *Satz 2:* Voraussetzung der StBegünstigung ist eine Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken im jeweiligen Jahr des Abzugszeitraums; Ferien- und Wochenendwohnungen sind von einer Förderung ausdrücklich ausgeschlossen.
- *Satz 3:* Die unentgeltliche Überlassung von Teilen der Wohnung zu Wohnzwecken steht einer Eigennutzung des Stpfl. gleich.
- *Satz 4 erster Halbs.:* Die StBegünstigung erstreckt sich auch auf die vom Stpfl. angeschaffte Wohnung.
- *Satz 4 zweiter Halbs.:* reduziert den SA-Abzug für bestimmte Wohnungen auf max. jährlich 9 000 DM/7 500 DM.
- *Satz 5:* Die nach Satz 1 ermittelte Bemessungsgrundlage wird um die gem. § 6 b Abs. 1 oder Abs. 3 gebildeten Rücklagen gemindert.

- *Satz 6:* Gehört dem Stpfl. lediglich ein Miteigentumsanteil an der Wohnung, mindert sich der Förderungshöchstbetrag entsprechend seiner Eigentumsquote am Objekt.
- *Satz 7:* Eine Nutzung von Teilen der Wohnung zu anderen als eigenen Wohnzwecken iSd. Satz 2 und/oder Satz 3 mindert die nach Satz 1 errechnete Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags.
- *Satz 8:* Die vom Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 angeschaffte Wohnung (oder der Anteil daran) ist von einer Förderung ausgeschlossen.

Abs. 2 erweitert die StBegünstigung auf eigengenutzte Ausbauten/Erweiterungen an einer eigengenutzten Wohnung.

Abs. 3 gestattet eine Nachholung von Abzugsbeträgen, die entweder bisher nicht geltend gemacht wurden oder sich aufgrund nachträglicher HK/AK ergeben.

- *Satz 1:* Stlich sich nicht auswirkende Abzugsbeträge können bis zum Ende des achtjährigen Abzugszeitraums nachgeholt werden.
- *Satz 2:* Innerhalb des achtjährigen Abzugszeitraums anfallende nachträgliche HK/AK werden für Zwecke der Nachholung so behandelt, als seien sie bereits zu Beginn des Abzugszeitraums entstanden; der Nachholbetrag erhöht im VZ der Entstehung nachträglicher Aufwendungen den lfd. Abzugsbetrag.

Abs. 4 begrenzt die stliche Förderung auf ein Objekt, bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 auf zwei Objekte und gestattet unter bestimmten Voraussetzungen eine Übertragung der StBegünstigung auf ein anderes Objekt (Folgeobjekt).

- *Satz 1:* Nur eine Wohnung, ein Ausbau oder eine Erweiterung des Stpfl. sind begünstigt.
- *Satz 2:* Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 können die Förderung für insges. zwei Objekte erhalten, allerdings nicht gleichzeitig für zwei in räumlichem Zusammenhang belegene Objekte, wenn beide nach Eintritt der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 hergestellt/angeschafft wurden.
- *Satz 3:* Die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7 b und § 15 Abs. 1 bis 4 BerlinFG führt ebenfalls iSd. Sätze 1 und 2 zum Objektverbrauch.
- *Satz 4:* Endet die Eigennutzung der Wohnung, des Ausbaus oder der Erweiterung (Erstobjekt) innerhalb des Abzugszeitraums vorzeitig, können die nicht verbrauchten Abzugsjahre innerhalb eines 5-Jahreszeitraums auf ein Folgeobjekt (Wohnung, Ausbau, Erweiterung) übertragen werden.
- *Satz 5:* Der Abzugszeitraum des Folgeobjekts (Satz 4) ist in der Weise zu ermitteln, daß er zusammen mit dem Abzugszeitraum des Erstobjekts acht Jahre beträgt.
- *Satz 6:* Die erhöhte Anfangsförderung von 6 vH (Abs. 1 Satz 1) darf beim Erst- u. Folgeobjekt zusammen vier Jahre nicht übersteigen.
- *Satz 7:* Die Übertragung auf ein § 10 e-Folgeobjekt ist auch möglich, wenn das Erstobjekt gem. § 7 b Abs. 5 Satz 4, § 15 Abs. 1 oder § 15 b Abs. 1 BerlinFG gefördert wurde.
- *Satz 8:* Bei Zuzug in die neuen Bundesländer kann der Stpfl. den SA-Abzug für ein weiteres, in den neuen Bundesländern belegenes § 10 e-Objekt in Anspruch nehmen, wenn bereits Objektverbrauch nach Abs. 4 Satz 1 eingetreten ist.
- *Satz 9:* Das weitere Förderobjekt iSd. Satz 8 muß vor dem 1. 1. 95 angeschafft bzw. fertiggestellt worden sein.
- *Satz 10:* Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 können unter den Voraussetzungen des Satzes 8 den SA-Abzug für zwei weitere (insges. damit vier) Objekte in Anspruch nehmen. Ebenso kommt die Übertragung der Zusatzförderung auf ein Folgeobjekt nach Maßgabe der Sätze 4–6 in Betracht.

Abs. 5 erstreckt die Rechtsfolge des Objektverbrauchs auf Anteile an einer Wohnung, einem Ausbau oder einer Erweiterung, wenn sich die Anteile nicht im ausschließlichen Miteigentum von Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 befinden; in bestimmten Fällen des Anteilerwerbs vom Ehegatten kann der Erwerber den Abzugsbetrag in der bisherigen Höhe fortführen.

- *Satz 1:* Bei Miteigentum am Objekt steht der Anteil daran einem Vollobjekt iSd. Abs. 4 Satz 1 gleich.
- *Satz 2:* Das gilt nicht, wenn sich das stbegünstigte Objekt im ausschl. Miteigentum von Ehegatten befindet, die die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung erfüllen.
- *Satz 3 erster Halbs.:* Erwirbt während des Abzugszeitraums ein Ehegatte den Anteil des anderen Ehegatten infolge Erbfalls hinzu, kann er den Abzugsbetrag in der bisherigen Höhe fortführen.
- *Satz 3 zweiter Halbs.:* Das gleiche gilt, wenn bei den Ehegatten die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung während des Abzugszeitraums entfallen und der Anteil vom anderen Ehegatten hinzuerworben wird.

Abs. 5 a macht den SA-Abzug von bestimmten Einkunftsgrenzen abhängig.

- *Satz 1:* Ein SA-Abzug kommt nur für VZ in Betracht, in denen der Gesamtbetrag der Einkünfte nicht mehr als 120 000 DM, bei zusammen zur ESt. veranlagten Ehegatten iSd. § 26 b nicht mehr als 240 000 DM beträgt.
- *Satz 2:* Eine Nachholung von Abzugsbeträgen iSd. Abs. 3 Satz 1 ist nur für VZ zulässig, in denen die Einkunftsgrenzen des Satzes 1 unterschritten waren; entsprechendes gilt für die Rückbeziehung nachträglicher AK/HK nach Abs. 3 Satz 2.

Abs. 6 erlaubt den vollen Abzug von Aufwendungen, die vor Beginn der Eigennutzung einer Wohnung, eines Ausbaus oder einer Erweiterung entstanden sind und die keine HK/AK darstellen.

- *Satz 1:* Der Abzug vor Beginn der erstmaligen Eigennutzung entstandener Aufwendungen ist davon abhängig, daß sie unmittelbar mit der Herstellung Anschaffung des Gebäudes (der ETW) oder der Anschaffung des dazugehörigen Grund und Bodens zusammenhängen, keine AK/HK der Wohnung oder keine AK des Grund und Bodens sind und bei einer Vermietung und Verpachtung der Wohnung Werbungskosten darstellen würden.
- *Satz 2:* Sind die Aufwendungen wegen anderweitiger Nutzung bis zum Beginn der Eigennutzung Betriebsausgaben- oder Werbungskosten, können sie nicht wie Sonderausgaben abgezogen werden.
- *Satz 3:* Erhaltungsaufwendungen sind nur bis zu 15 vH der Gebäude-AK, max. bis zu 15 vH von 150 000 DM als Vorkosten abziehbar.
- *Satz 4:* Die StBegünstigung gilt bei Ausbauten/Erweiterungen an einer eigengenutzten Wohnung entsprechend.

Abs. 6 a gestattet einen Abzug auf die Zeit der Eigennutzung entfallender Schuldzinsen für die Dauer von drei Jahren mit Nachholmöglichkeit im vierten Jahr.

- *Satz 1:* Der Schuldzinsenabzug kommt ab dem VZ der Herstellung/Anschaffung und die darauffolgenden zwei Jahre bis jährlich max. 12 000 DM in Betracht, wenn der Stpfl. gleichzeitig einen SA-Abzug nach Abs. 1 bzw. 2 in Anspruch nimmt oder wegen Abs. 5 a daran gehindert ist und er das Objekt vor dem 1. 1. 95 hergestellt/angeschafft hat.
- *Satz 2:* Der im VZ der Herstellung/Anschaffung nicht ausgeschöpfte Abzugsbetrag ist im Vierteljahr nachholbar.

– *Satz 3*: Bei Miteigentum (Abs. 1 Satz 6) kommt nur ein der Miteigentumsquote entsprechender Teil des Abzugsbetrags von 12 000 DM in Betracht.

Abs. 7 schafft die Rechtsgrundlage für eine gesonderte und einheitliche Feststellung von Abzugsbeträgen bei im Miteigentum befindlichen Objekten.

– *Satz 1*: Voraussetzung gesonderter und einheitlicher Feststellung der Abzugsbeträge iSd. Abs. 1, 2, 6 und 6 a ist, daß sich die eigengenutzte Wohnung im Eigentum mehrerer Stpfl. befindet.

– *Satz 2*: Die zur gesonderten Einkunftsfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO geltenden Vorschriften sind auf dieses Feststellungsverfahren entsprechend anzuwenden.

Einstweilen frei.

2–4

B. Rechtsentwicklung des § 10 e

I. Rechtsentwicklung

5

§ 10 e tritt ab 1. 1. 87 an die Stelle des § 7 b und fördert eigengenutzte Wohnungen sowie Ausbauten und Erweiterungen daran in der Weise, daß ein von den HK/AK berechneter Abzugsbetrag wie eine Sonderausgabe vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird.

WohnneigFG v. 15. 5. 86 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278): Im Zuge des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung bei eigengenutzten Wohnungen gem. § 52 Abs. 21 Satz 1 durch die sog. Konsumgütlösung wurde § 10 e in das EStG eingefügt. Die Vorschrift beruht im wesentlichen auf dem RegE v. 8. 7. 85 (BTDrucks. 10/3633) und orientiert sich in den Abs. 1 bis 5 stark an der bisherigen Fassung des § 7 b. Neu gegenüber der bisherigen Rechtslage ist Abs. 6, der die Abzugsfähigkeit vor Bezug der Wohnung entstandener Aufwendungen behandelt, sowie Abs. 7, der die Rechtsgrundlage zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Abzugsbeträgen schafft.

Unberücksichtigt blieb der Gesetzentwurf der SPD-Fraktion (BT-Drucks. 10/2404), der eine 10jährige Begünstigung in Form eines degressiv gestalteten Eigenheimabzugsbetrags von 3 vH der HK/AK im Erstjahr, 2,5 vH für weitere vier Jahre sowie 2 vH in den restlichen vier Jahren (unter Einbeziehung der vollen Grundstückskosten) vorsah und unmittelbar die Steuerschuld mindern sollte, um eine von der Einkommenshöhe unabhängige StEntlastung des Bauherrn oder Erwerbers zu bewirken. Der Entwurf sah weiter eine differenzierte Begünstigung von Bauherr (Förderungshöchstbetrag 225 000 DM) sowie Erwerber (Förderungshöchstbetrag 150 000 DM) und ein Baukindergeld von 1 200 DM ab dem 1. Kind für 10 Jahre innerhalb eines 15jährigen Begünstigungszeitraums vor. Ebenso war beabsichtigt, eine evtl. entstehende Negativsteuer durch das FinAmt auszahlen zu lassen. Der Entwurf fand aufgrund seiner sozialpolitischen Komponenten zwar im Anhörungsverfahren breite Zustimmung, wurde aber letztlich ausgenommen die Einbeziehung der (Hälfte der) AK des Grund und Bodens und der Gewährung von Baukindergeld ab dem 1. Kind – mit Mehrheit – abgelehnt. Ein Abzug von der Bemessungsgrundlage erschien aufgrund der progressiven Einkommensbesteuerung systemgerechter und der im RegE vorgesehene Abzug des Baukindergelds von der Steuerschuld neben kumulativen § 10 e-Abzugs von der Bemessungsgrundlage als ein akzeptabler Kompromiß (BTDrucks. 10/5208 S. 32 ff.).

WoBauFG v. 22. 12. 89 (BGBl. I S. 2408; BStBl. I S. 505): In einem neuen Abs. 1 Satz 5 wurde geregelt, daß Rücklagen iSd. §§ 6 b, 6 c die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags mindern. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 11/5970 S. 39) ist darin lediglich eine Klarstellung der Rechtslage zu sehen.

Einigungsvertragsgesetz v. 23. 9. 90 (BGBl. II S. 885; BStBl. I S. 654): Ausdehnung des § 10e durch Einfügung eines § 57 auf Fördertatbestände, die nach dem 31. 12. 90 auf dem Gebiet der ehemaligen DDR verwirklicht werden. Dies bedeutet eine StBegünstigung für nach dem 31. 12. 90 angeschaffte oder hergestellte Wohnungen, Ausbauten und Erweiterungen (s. Anm. 6).

StÄndG 1991 v. 24. 6. 91 (BGBl. I S. 1322; BStBl. I S. 655): Der Abzugsbetrag wurde von 15 000 DM auf 16 500 DM angehoben (Abs. 1 Satz 1). Dem Abs. 4 wurden die Sätze 8–10 (damals als Sätze 7–9) angefügt. Danach wird Stpfl., für die bereits Objektverbrauch nach Abs. 4 Sätze 1 bis 3 eingetreten ist, nochmals die Möglichkeit eingeräumt, die StBegünstigung nach § 10e für ein weiteres Objekt (Ehegatten für zwei weitere Objekte) in Anspruch zu nehmen, wenn dieses Objekt in den neuen Bundesländern liegt. In Abs. 5 Satz 2 wurde das Wort „ausschließlich“ gestrichen.

StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): Für die ersten vier Jahre wurde der Abzugsbetrag von 5 vH auf 6 vH angehoben (somit $4 \times 19\,800$ DM und $4 \times 16\,500$ DM; Abs. 1 Satz 1). Der Nachholzeitraum wurde auf acht Jahre ausgedehnt (Abs. 3 Satz 1). Allerdings entfällt nunmehr eine § 10e-Förderung für VZ, in denen der Gesamtbetrag der Einkünfte 120 000 DM bei Einzelveranlagten und 240 000 DM bei Zusammenveranlagten übersteigt (Abs. 5 a). Dafür wurde ein zeitlich bis zum 1. 1. 95 begrenzter dreijähriger Schuldzinsenabzug ($3 \times 12\,000$ DM) mit Nachholmöglichkeit im vierten Jahr eingeführt (Abs. 6 a).

Gesetz zur Umsetzung des Förderalen Konsolidierungsprogramms v. 23. 6. 93 (BGBl. I S. 944; BStBl. I S. 510): Begrenzung der Grundförderung nach Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. bei Wohnungen, die der Stpfl. nicht bis zum Ende des zweiten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres angeschafft hat. Der Abzugsbetrag beträgt für diese Objekte nur noch max. $4 \times 9\,000$ DM und $4 \times 7\,500$ DM.

Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Erhaltungsaufwendungen sind nur noch bis zu 15 vH der Gebäude-AK, höchstens bis zu 15 vH von 150 000 DM (max. also 22 500 DM) als Vorkosten abziehbar (Abs. 6 Satz 3).

6

II. Zeitlicher Geltungsbereich

§ 10e gilt erstmals ab VZ 1987 (§ 52 Abs. 1 EStG 1987). Der SA-Abzug für Wohnungen iSd. Abs. 1, Ausbauten/Erweiterungen iSd. Abs. 2 oder Vorkosten iSd. Abs. 6 hängt aber von weiteren zeitlichen Voraussetzungen ab. Zu den unterschiedlichen Förderbeträgen s. Anm. 86.

Wohnungen iSd. Abs. 1: Gem. § 52 Abs. 14 EStG 1987/1990 sind Wohnungen ab VZ 1987 unter der Voraussetzung begünstigt, daß das Haus oder die ETWohnung nach dem 31. 12. 86 hergestellt oder angeschafft wurde. Wegen der Begriffe Herstellung/Anschaffung s. Anm. 80 u. 131. Korrespondierend dazu gilt § 7b nur noch für Ein-, Zweifhäuser oder ETWohnungen, die vor dem 1. 1. 87 hergestellt oder angeschafft wurden (§ 7b Abs. 1 Satz 1 EStG 1987/1990).

► *Vor dem 1. 1. 87 fertiggestellte Wohnung in einem nach dem 31. 12. 86 fertiggestellten Haus:* Nach BFH v. 25. 3. 92 X R 30/90 (BStBl. II S. 801) ist auch eine vor dem 1. 1. 87 fertiggestellte Wohnung stbegünstigt, wenn das Haus selbst erst nach dem 31. 12. 86 fertiggestellt wird. Der Gesetzgeber habe in § 52 Abs. 14 EStG 1987 bewußt

auf eine Fertigstellung des Hauses abgestellt, um Rechtsnachteile durch den Systemwechsel zu vermeiden. Andernfalls wäre dem Stpfl. weder erhöhte AfA nach § 7b noch ein SA-Abzug gem. § 10e zu gewähren. Voraussetzung ist allerdings Errichtung des Hauses in einem Zug (BMF v. 15. 5. 87, BStBl. I S. 434 Abs. 3 iVm. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 63 sowie OFD Düsseldorf v. 21. 8. 87, DB 1987 S. 2072; zum Begriff s. Abschn. 57 EStR bis 1987). Ebenso entfällt eine Förderung in Fällen der Nutzungswertbesteuerung (s. BFH aaO sowie Anm. 23). Nach aaO von *Schmidt/Drenseck* (XII. § 10e Anm. 4b) ist auf eine Fertigstellung der Wohnung, nicht des Hauses abzustellen; § 52 Abs. 14 sei lediglich unscharf formuliert.

Der Abzugszeitraum beginnt nach VerwAuffassung (BMF aaO) erst am 1. 1. 87, so daß der volle achtjährige Abzugszeitraum erhalten bleibt (offenlassend BFH v. 25. 3. 92 aaO). Sie verlangt jedoch zusätzlich Beginn der Eigennutzung der Wohnung vor dem 1. 1. 87. UE handelt es sich um eine vertretbare Billigkeitsregelung (vgl. *Neufang*, DB 1989 S. 1056), die sich allerdings auch auf zunächst leerstehende oder vermietete Wohnungen erstrecken sollte. Eine unterschiedliche Behandlung überzeugt nicht (kritisch zur VerwAuffassung *B. Meyer*, FR 1987 S. 364).

► *Neue Bundesländer*: Die StBegünstigung erstreckt sich gem. § 57 Abs. 1 auf solche Wohnungen, Ausbauten und Erweiterungen, bei denen der Tatbestand des § 10e nach dem 31. 12. 90 verwirklicht wurde. Nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 65; OFD Chemnitz v. 11. 6. 91, DB 1991 S. 1599) bedeutet dies Herstellung oder Anschaffung nach dem 31. 12. 90 (glA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 157; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 23; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 21).

Nach Auffassung von *Stephan* (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 256) kommt ein SA-Abzug nach dem Gesetzeswortlaut auch bei Objekten in Betracht, die bereits vor dem 1. 1. 91 hergestellt/angeschafft, aber erst nach dem 31. 12. 90 zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Eigennutzung gehöre zur Tatbestandsverwirklichung iSd. § 57 Abs. 1. UE ist mit der VerwAuffassung davon auszugehen, daß gem. § 57 Abs. 1 alle Tatbestandsmerkmale des § 10e nach dem 31. 12. 90 verwirklicht sein müssen, dh. Herstellung/Anschaffung und Eigennutzung.

Ausbauten/Erweiterungen iSd. Abs. 2 sind gem. § 52 Abs. 14 dann begünstigt, wenn sie nach dem 31. 12. 86 fertiggestellt werden (wegen des Begriffs der Fertigstellung s. Anm. 80). Das ausgebaute/erweiterte Gebäude selbst hingegen darf auch vor dem 1. 1. 87 hergestellt/angeschafft worden sein (s. Anm. 210). Zur Behandlung von Konkurrenzfällen zu § 7b s. Anm. 26.

Vorkosten iSd. Abs. 6: Der RegE zu § 52 Abs. 14 (BTDrucks. 10/3633 S. 6) sah eine Anwendung des Abs. 6 zunächst nur für den Fall einer Herstellung/Anschaffung des Hauses/der ETWohnung nach dem 31. 12. 86 vor. Auf Beschlußempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 10/5208 S. 15) wurde diese Einschränkung aufgegeben und klargestellt, daß ein Vorkostenabzug auch dann in Betracht kommt, wenn die Wohnung im eigenen Haus oder die ETWohnung vor dem 1. 1. 87 angeschafft oder hergestellt wurde (aaO S. 41). Unerheblich ist dabei nach hM, ob die betreffende Wohnung vor dem 1. 1. 87 leerstand, vermietet war oder anderen als eigenen Wohnzwecken diene. Schädlich ist gem. Abs. 6 Satz 1 nur eine frühere Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 516).

Vgl. FG des Saarl. v. 1. 2. 91, EFG 1991 S. 612, rkr.; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 158; *Frotscher*, § 10e Rdnr. 80; *Meyer/Richter*, Die stl. Wohnungsbauförderung, Bielefeld 1991 S. 29; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 266; *Ehmcke*,

Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 31; *Günther*, StLex. 3, § 10e EStG S. 54; *Zeitler*, BB 1986 S. 2107; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 532.

Nach Auffassung des FG Hamburg v. 16. 12. 92 (EFG 1993 S. 439, nrkr.) greift Abs. 6 nicht, wenn das Förderobjekt vor dem 1. 1. 87 hergestellt/angeschafft wurde. Abs. 6 Satz 1 setze eine Wohnung iSd. Abs. 1 voraus. Diese müsse zwar nicht tatsächlich gem. Abs. 1 begünstigt, aber wenigstens potentiell förderbar sein, was Herstellung/Anschaffung nach dem 31. 12. 86 erfordere. Dem stehe nicht entgegen, daß Abs. 6 in § 52 Abs. 14 unerwähnt bleibe. GlA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 4b: Durch die Nichterwähnung soll nur ein Abzug vergeblicher Erwerbs- und Herstellungskosten erreicht werden.

Stellungnahme: Nach den insoweit eindeutigen Gesetzesmaterialien (s. oben) gilt Abs. 6 ab 1. 1. 87 für alle Wohnungen, Ausbauten und Erweiterungen, gleichgültig, wann sie hergestellt/angeschafft wurden. Dem Gesetzgeber war offensichtlich daran gelegen, einen Ersatztatbestand für den systembedingt entfallenden BA-/WK-Abzug zu schaffen (vgl. *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 205 f.). Die damit eröffneten Abzugsmöglichkeiten sind allerdings von geringer Bedeutung, weil die betreffenden Aufwendungen mit dem jeweiligen Förderobjekt in einem unmittelbaren Zusammenhang (s. Anm. 526) stehen müssen, ein Erfordernis, das hier allenfalls bei Zinsen erfüllt ist. Zur grds. Kritik am Vorkostenabzug ohne gleichzeitige Grundförderung s. aber Anm. 513.

► *Vor dem 1. 1. 87 entstehende, aber nach dem 31. 12. 86 abfließende Aufwendungen* behandelt die FinVerw. (BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480 Tz. IV) als Vorkosten iSd. Abs. 6 (anders jedoch OFD Düsseldorf v. 30. 6. 89, DStR 1989 S. 579: Werbungskosten).

Zustimmend *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 16; *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rdnr. 148 unter Hinweis darauf, daß die Aufwendungen andernfalls überhaupt nicht abziehbar wären; ebenso *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 299.

Daran bestehen Zweifel, weil die Aufwendungen bereits vor dem zeitlichen Anwendungsbereich des § 10e entstanden und lediglich nach dem 31. 12. 86 abgeflossen sind. Insoweit liegen bloße WKNachzahlungen vor (s. dazu auch § 9 Anm. 170 u. 222), deren stliche Behandlung sich nach den Verhältnissen des Entstehungs-, nicht des Abflußjahrs richtet (GlA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 3j: Unter Abs. 6 fallen nur Aufwendungen, die nach dem 31. 12. 86 entstehen und gezahlt werden).

► *Vor dem 1. 1. 87 abfließende und nach dem 31. 12. 86 entstehende Aufwendungen* fallen nicht in den zeitlichen Geltungsbereich des Abs. 6. Das Schrifttum favorisiert (wohl aus Billigkeitsgründen) eine Behandlung als Werbungskosten.

So *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rdnr. 148; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 17; *Stubrmann*, NWB F. 3b S. 3324; *B. Meyer*, FR 1986 S. 529; *Zeitler*, BB 1986 S. 2107. *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 232 erkennt hier ein dogmatisch nicht lösbares Problem, toleriert jedoch einen WK-Abzug, um eine stliche Irrelevanz zu vermeiden.

Zum Sonderfall der Behandlung eines vor dem 1. 1. 87 geleisteten Damnums nach dem Wechsel des Objekts vom Betriebsvermögen ins Privatvermögen s. BMF v. 12. 11. 86 (BStBl. I S. 528 Tz. A.II.9): Abzug als Vorkosten gem. Abs. 6 (aA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 3j sowie *B. Meyer*, StBp. 1987 S. 54, die nachträgliche BA annehmen).

► *Neue Bundesländer*: Ein SA-Abzug kommt gem. § 57 Abs. 1 ab VZ 1991 für nach dem 31. 12. 90 entstandene Aufwendungen (zur Entstehung von Vorkosten s. Anm. 518) in Betracht (glA *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung,

6. Aufl. 1993 S. 23). Ihr bloßer Abfluß (§ 11 Abs. 2) nach dem 31. 12. 90 reicht nicht. Nach engerer VerwAuffassung (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 65 Satz 3) ist außerdem Herstellung/Anschaffung des Förderobjekts nach dem 31. 12. 90 erforderlich. UE abzulehnen, weil Abs. 6 keine potentielle Förderbarkeit nach Abs. 1 oder Abs. 2 voraussetzt (s. Anm. 513).

Schuldzinsenabzug iSd. Abs. 6 a: Er ist gem. § 52 Abs. 14 Satz 3 idF des StÄndG 1992 erstmals ab VZ 1991 auf § 10 e-Objekte anzuwenden, für die der Stpfl. im Falle der Herstellung nach dem 30. 9. 91 den Bauantrag gestellt (s. § 7 Anm. 410, § 21 a Anm. 233, 234) oder, falls ein solcher nicht erforderlich ist, mit der Herstellung begonnen hat (s. dazu § 6 Anm. 456; § 6 b Anm. 243, 244). Bei Anschaffung des Objekts gilt Abs. 6 a, wenn es aufgrund eines nach dem 30. 9. 91 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts (s. § 21 a Anm. 235) angeschafft worden ist.

► *Befristung des Abzugs:* Der Stpfl. muß das begünstigte Objekt nach Abs. 6 a Satz 1 vor dem 1. 1. 95 fertiggestellt oder vor diesem Zeitpunkt bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft haben.

Einstweilen frei.

7

C. Bedeutung des § 10 e

8

§ 10 e verwirklicht die politisch erwünschte Beibehaltung privater Wohneigentumsförderung (BTDrucks. 10/3633 S. 1, BTDrucks. 10/5208 S. 1). Er ist jedoch wirksamer und stärker als § 7 b auf Familienförderung ausgerichtet (BTDrucks. 10/3633 S. 10). Diesem Ziel dient insbesondere die Konzentration auf eigengenutztes Wohneigentum. Zugleich soll die Vermögensbildung durch Wohneigentum als wesentlicher Bestandteil der privaten Altersvorsorge gefördert werden (zum Förderverlust Besserverdienender s. aber unten „Finanzielle Bedeutung“). Außerdem trägt die Neuregelung den wirtschaftlichen Interessen der Bauwirtschaft Rechnung.

Nachfolgeregelung des § 7 b: Mit Aufgabe der Nutzungwertbesteuerung durch die dem WohneigFG v. 15. 5. 86 zugrundeliegende sog. Konsumgutlösung (BTDrucks. 10/3633 S. 1 u. 10) war es rechtssystematisch geboten, die bisherige Ansiedlung der StBegünstigung im Einkünftebereich aufzugeben und die auch weiter erwünschte stliche Förderung auf einen SA-Abzug „umzustellen“ (so *Kieschke*, DStR 1986 S. 533). Die StErmäßigung erfolgt nunmehr in der Weise, daß acht Jahre lang ein von den HK/AK der Wohnung (oder des Ausbaus/der Erweiterung) errechneter Förderbetrag (s. Anm. 86 u. 151) vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird (s. Anm. 86–92). Die grundsätzliche Konzeption als Nachfolgeregelung des § 7 b darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, daß gegenüber der früheren Rechtslage zT erhebliche Abweichungen bestehen. Die im Begründungsteil des RegE (BTDrucks. 10/3633 S. 32) geäußerte Erwartung, die Orientierung an § 7 b diene zugleich der Praktikabilität, weil zu letzterer Vorschrift umfangreiche Rspr. existiert, hat sich nicht erfüllt. Tatsächlich wirft § 10 e als eigenständige Regelung eine Fülle neuer Zweifelsfragen auf, wie die inzwischen vorliegende Rspr. sowie VerwAnweisungen augenfällig belegen. Die Rspr. zu § 7 b ist zwar grds. auf § 10 e übertragbar (vgl. BFH v. 28. 3. 90 X R 160/88, BStBl. II S. 815 betr. Ferien- u. Wochenendwohnungen), uE jedoch erst nach sorgfältiger Prüfung.

Abweichend von § 7b sind über die eigentliche Grundförderung (Abs. 1 u. 2) hinaus bis zum Beginn der Eigenutzung der Wohnung entstehende Aufwendungen abziehbar, die bislang als vorweggenommene Werbungskosten stwirksam waren (Abs. 6). Ebenso abziehbar sind inzwischen nach dem Vorbild des früheren § 21 a Abs. 4 auf die Zeit der Eigenutzung entfallende Schuldzinsen in Höhe von $3 \times 12\,000$ DM (Abs. 6 a). Zu Recht sieht *Stephan* (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 23) darin allerdings eine bedenkliche Durchbrechung der Privatgutlösung.

Finanzielle Bedeutung: § 10e ist aufgrund seiner Breitenwirkung unter dem Gesichtspunkt stlicher Entlastung die bedeutsamste Vorschrift zur Förderung eigengenutzten Wohneigentums, denn er begünstigt gleichermaßen hergestellte wie angeschaffte (ab VZ 1994 allerdings nur eingeschränkt, s. Anm. 139) Wohnungen ungeachtet ihrer Belegenheit in einem bestimmten Gebäudetyp (s. Anm. 53–64) und berücksichtigt als einzige Subventionsnorm zusätzlich nicht abnutzbaren Grund und Boden (s. Anm. 72–75). Zudem gestattet er die Nachholung nicht ausgenutzter Abzugsbeträge innerhalb des gesamten achtjährigen Abzugszeitraums (s. Anm. 250 f.) und eröffnet damit attraktive Gestaltungsmöglichkeiten zur optimalen Ausschöpfung der Förderhöchstbeträge (s. Anm. 265). Hinzu kommt seine Eigenschaft als Abzugsvoraussetzung des sog. Baukindergelds gem. § 34f, das mit einer Anhebung auf inzwischen 1000 DM bereits ab dem ersten Kind (s. § 34f Anm. 60) erheblich an Gewicht gewonnen hat. Einschränkend wirkt insoweit lediglich die Umstellung stlicher Förderung von Betriebsausgaben/Werbungskosten auf Sonderausgaben und einem damit verbundenen Ausschluß evtl. Verlustabzugs (insbes. Rücktrags; s. Anm. 26 „Verhältnis zu § 10 d“) sowie die von § 7b Abs. 5 übernommene Objektbeschränkung.

Einen erheblichen Einschnitt bringt jedoch der Förderausschluß für Besserverdienende nach Abs. 5a (Personen mit einem GdE über 120 000 DM/240 000 DM bei Einzel- bzw. Zusammenveranlagung) ab VZ 1992. Er ist uE vor dem Hintergrund politisch gewollter Förderung privaten Wohneigentums in mehrfacher Hinsicht verfehlt, da er einen Personenkreis trifft, der sich dieses noch am ehesten leisten kann. Zum anderen bewirkt die Neuregelung erhebliche Planungsunsicherheit, weil die Einkunftsgrenzen in jedem VZ zu prüfen sind und damit ein SA-Abzug in jedem Jahr des Abzugszeitraums entfallen kann. Zudem ist die Anknüpfung des Förderverlusts an den GdE sozial unausgewogen (vgl. *B. Meyer*, FR 1992 S. 389 mit Beisp.).

Abzug von der Bemessungsgrundlage: Die Ausgestaltung der StBegünstigung als ein die Bemessungsgrundlage mindernder Abzugsbetrag bewirkt eine progressionsabhängige, also mit steigendem Einkommen zunehmende StErmäßigung. Die im Gesetzgebungsverfahren angehörten Verbände, Institutionen und Sachverständigen (BTDrucks. 10/5208 S. 32) haben dagegen mit Mehrheit vorgetragen, daß ein unmittelbarer Abzug von der StSchuld ein größeres Maß an Verteilungsgerechtigkeit bedeute und insbes. der bei der Bildung von Wohneigentum benachteiligten städtischen Bevölkerung geringeren und mittleren Einkommens zugute käme. Der FinAussch. (aaO S. 35) hielt jedoch an seiner Auffassung fest, daß progressionswirksame Steuerentlastungen die zwangsläufige Folge des progressiven EStTarifs seien, zumal bereits die kinderorientierte Zusatzförderung durch Abzug von der StSchuld erfolge. Dies stößt im Schrifttum (s. nachfolgend) auf teilw. massive Ablehnung.

Gesetzeskritik: § 10e, insbes. die Kürzung des Abzugsbetrags von der Bemessungsgrundlage, ist auf heftige Kritik gestoßen. *Schmidt/Drenseck* (XII. § 10e

Anm. 1) sehen darin eine überflüssige Steuersubvention, die einen weiteren Fremdkörper im EStG darstelle und entbehrlich gewesen wäre, wenn der Gesetzgeber den allgemeinen Schuldzinsenabzug wieder eingeführt hätte, wofür auch verfassungsrechtliche Gründe sprächen (vgl. dazu auch *Eberle/Wenger*, StuW 1986 S. 256). Unter Gleichheitsaspekten sei besonders bedenklich, daß es Unternehmern und Mietshausbesitzern durch entsprechende Gestaltungen im Ergebnis ermöglicht werde, Zinsaufwendungen in die Einkunftssphäre zu verlagern, die Verweigerung allgemeinen Schuldzinsenabzugs also gegen Art. 3 GG verstoße (*Drenseck*, NJW 1987 S. 9; *ders.*, DStR 1993 S. 1429). *Maenner* (FR 1985 S. 609) plädiert daher für eine progressionsunabhängige Minderung der StSchuld. Eine zunehmende Entlastung höherer Einkommen sei nicht zwingend geboten. Denn es gehe im Rahmen der Wohneigentumsförderung nicht um die Herstellung leistungsgerechter Besteuerung, sondern nur um die Überbringung einer Subvention, dh. um die stliche Prämierung eines politisch erwünschten Verhaltens. Auch *Tipke* (Die Steuerrechtsordnung Bd. II S. 718) meint, daß sich die Steuersubvention des § 10 e am Förderungsbedürfnis orientieren müsse.

Ebenfalls für einen unmittelbaren Abzug von der StSchuld *Paus*, Inf. 1988 S. 295; wohl ebenso *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 26 f.

AA Stubmann in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordevin* § 10 e Rdnr. 4: Wie bei anderen Vorsorgeaufwendungen mindert auch der Aufwand für die Bildung von Wohneigentum die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 37: Abzug von der Bemessungsgrundlage nicht zwingend, aber vertretbar; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. A 52; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 300: akzeptabler Kompromiß.

Nach *Klatt* (DB 1985 S. 1658) ist die Regelung unsozial, da sie Besserverdienende höher entlaste, unzweckmäßig, da sie auch eigenfinanzierte Objekte fördere, und für Familien unzureichend, da der Höchstbetrag von 300 000 DM – zumal zweifach – häufig nicht ausgeschöpft werden könne. Um diese Nachteile zu beseitigen, schlägt *Klatt* einen begrenzten Schuldzinsenabzug von der StSchuld vor. Besonders weitgehend ist die Kritik von *Tipke/Lang* (StRecht, 13. Aufl. S. 655), die das Wachsen des Förderungseffekts mit steigendem Einkommen bemängeln und sogar jegliche Subventionierung privaten Wohnungsbaus ablehnen. Jeder solle die Befriedigung seiner Wohnbedürfnisse selber finanzieren.

UE ist die Kritik gegen die Ausgestaltung der StBegünstigung als Sonderausgabenabzug berechtigt. Eine Förderung durch Abzug von der StSchuld oder auch eine außersteuerliche Subventionierung wäre sozial ausgewogener und würde den erklärten gesetzgeberischen Zielen uE eher gerecht. Ob jedoch die (Wieder-)Einführung eines allgem. Schuldzinsenabzugs von der Bemessungsgrundlage (so *Drenseck* aaO) eine sinnvolle Alternative zur Wohneigentumsförderung darstellt, muß uE bezweifelt werden (ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 1).

Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich nicht schon daraus, daß § 10 e zwar Wohnungserwerber subventioniert, nicht aber auch Mieter, etwa durch Einführung eines Mieterfreibetrags (diesen fordernd *Ostendorf*, DB 1985 S. 198; dagegen zutreffend *Fiedler*, DB 1985 S. 1422). Die Ungleichbehandlung ist zulässig, da Mieter und Eigentümer im Sinne der Subventionsnorm nicht gleich sind (ebenso und ausführlich dazu *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 36 f.; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 2 a; *Drenseck*, DStR 1986 S. 380 unter Hinweis auf den weiten Ermessensspielraum des Gesetzgebers und der seit jeher anerkannten Wohneigentumsförderung).

Als mit dem GG unvereinbar wird jedoch nach gewichtiger Meinung im Schrifttum (s. o. „Gesetzeskritik“) der Abzug der StBegünstigung von der Bemessungs-

grundlage angesehen. Es widerspreche dem Subventionscharakter des § 10 e, Besserverdienende stärker als Personen mittlerer oder kleiner Einkommen zu begünstigen, obwohl sich gerade Stpfl. mit höheren Einkommen Wohneigentum auch ohne staatliche Hilfe leisten können (so insbes. *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 28; vgl. auch *Drenseck*, DStR 1986 S. 380: das Leistungsfähigkeitsprinzip wird auf den Kopf gestellt; *Tipke* aaO: Verletzung des Gleichheitssatzes). Ebenso verstoße der Gesetzgeber gegen die Sachgesetzlichkeit, wenn er die kinderbezogene Förderung gem. § 34 f durch Abzug von der StSchuld gestatte. Für eine differenzierte Behandlung von Grund- und Zusatzförderung gebe es keinen sachlich nachvollziehbaren Grund. Subventioniere § 10 e existentiellen Wohnbedarf durch Kürzung der Bemessungsgrundlage, verletze § 34 f das Leistungsfähigkeitsprinzip, weil ein durch Kinder gesteigerter Wohnbedarf ebenfalls unvermeidbar und daher progressionsabhängig gefördert werden müsse (vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 2 d; *Drenseck*, DStR 1986 S. 380; ebenso *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 37; aA aber *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. A 52: Die Kritik lasse unberücksichtigt, daß § 34 f nur eine Zusatzförderung darstelle mit geringerem Gewicht gegenüber § 10 e, deren Einbeziehung in die Grundförderung zu weiterer Komplizierung geführt hätte).

UE verstößt ein Abzug von der Bemessungsgrundlage nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG (allgem. dazu s. § 10 Anm. 5 „Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte oder von der Steuerschuld“; ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 5). Im übrigen dürfte auch das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht verletzt sein, weil § 10 e keine unabweisbaren Aufwendungen fördert, sondern die freiwillige Vermögensbildung. Die Art der Subventionierung obliege weitgehend gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit (BVerfG v. 14. 7. 86 2 BvE 2/84, 2 BvR 442/84, BStBl. II S. 684). Dabei kann sich uE der Gesetzgeber für kumulative Fördermethoden (Abzug von der Bemessungsgrundlage und der StSchuld) entscheiden. Eine andere Frage ist, ob er hierfür die zweckmäßigste, vernünftigste und gerechteste Fördermaßnahme gewählt hat (s. oben „Gesetzeskritik“).

9–14 Einstweilen frei.

D. Geltungsbereich des § 10 e

15

I. Sachlicher Geltungsbereich

- § 10 e gilt uE nur für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnungen,
- die zum Privatvermögen gehören (glA *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e EStG Rdnr. 7; s. aber aE)
 - und nicht der Nutzungswertbesteuerung unterliegen.

Nutzungswertbesteuerung iSd. § 52 Abs. 21 Satz 2 schließt die Anwendung des § 10 e zur Vermeidung einer Kumulation von AfA und SA-Abzug aus (s. Anm. 23).

Betriebsvermögen: Gehört eine nach dem 31. 12. 86 hergestellte und eigengenutzte Wohnung ausnahmsweise zum Betriebsvermögen des Stpfl. (vgl. § 52 Abs. 15 Satz 3: Wohnungerrichtung durch Land- und Forstwirte aufgrund Bauantrags vor dem 1. 1. 87), unterliegt sie stets der Nutzungswertbesteuerung gem. § 52 Abs. 15 Satz 2 (Umkehrschluß aus Satz 4 u. 6: Entnahme bei Verzicht auf

Nutzungswertbesteuerung), so daß bereits aus diesem Grund eine StBegünstigung gem. § 10 e entfällt (s. Anm. 23).

Vorübergehende Nutzung zu eigenen Wohnzwecken: Wird eine zum Betriebsvermögen gehörende, nicht unter die Übergangsregelung des § 52 Abs. 15 fallende Wohnung vorübergehend zu eigenen Wohnzwecken genutzt und bleibt sie infolgedessen Betriebsvermögen (vgl. BFH v. 11. 4. 89 VIII R 266/84, BStBl. II S. 621, 623; Abschn. 14 Abs. 4 Satz 2 EStR), liegen uE ausnahmsweise die Abzugsvoraussetzungen des § 10 e vor. Ein Doppelabzug von AfA und SA-Abzug entfällt. Die auf die Zeit der Eigennutzung entfallende Gebäude-AfA wird durch Nutzungsentnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 neutralisiert.

Einstweilen frei.

16

II. Persönlicher Geltungsbereich

17

Eine StBegünstigung kommt nur für unbeschr. stpfl. natürliche Personen in Betracht, nicht für beschr. Stpfl. (s. Anm. 20; zum Vorkostenabzug nach Abs. 6 s. jedoch Anm. 503).

Personenmehrheiten: Erfüllen mehrere in einer Bruchteils- oder Gesamthandsgemeinschaft verbundene Personen die Abzugsvoraussetzungen hinsichtlich des begünstigten Objekts gemeinsam, ist jeder Beteiligte entsprechend seinem Anteil (s. Anm. 155–166) abzugsberechtigt. Über die Höhe des anteiligen Abzugsbetrags ist gem. Abs. 7 im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung zu entscheiden (s. Anm. 600 f.).

Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 erhalten eine StBegünstigung aufgrund des Abzugs „wie eine SA“ gemeinsam, wenn sie zusammen veranlagt (§§ 26, 26 b) werden. Ist eine getrennte (§§ 26, 26 a) oder im VZ der Eheschließung besondere Veranlagung (§§ 26, 26 c) durchzuführen, erhält jeder Ehegatte im Rahmen seiner Veranlagung einen seinem Anteil entsprechenden anteiligen Abzugsbetrag bzw. bei Volleigentum den gesamten Abzugsbetrag (s. Anm. 34). Die Abzugsberechtigung erstreckt sich auf insgesamt zwei (bzw. sogar vier, s. Abs. 4 Satz 10). Objekte, die sich wegen der Sonderregelung des Abs. 5 Satz 2 auch im Miteigentum der Ehegatten befinden dürfen (s. Anm. 431 f.). Ein Förderungsverbot besteht im Falle des Erwerbs vom Ehegatten (Abs. 1 Satz 8; s. Anm. 185–191).

Nutzungsberechtigte sind nur ausnahmsweise abzugsberechtigt. Im einzelnen s. dazu Anm. 40–41.

Einstweilen frei.

18, 19

III. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

20

Die Inanspruchnahme der StBegünstigung setzt Belegenheit im Inland (s. Anm. 59) voraus (vgl. Abs. 1 Satz 1, s. Anm. 59). Damit sind (wie bereits unter der Geltung des § 7 b; s. § 7 b Anm. 15) Auslandsobjekte nicht förderbar.

Beschr. Stpfl.: § 50 Abs. 1 schließt eine Anwendung des § 10 e nicht aus. Daraus wird im Schrifttum teilw. geschlossen, daß auch ein beschr. Stpfl. abzugsberechtigt sei.

So *Kaefer*, DStR 1991 S. 339; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 18; *Stubermann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 6; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 38. AA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 22; *Sauer* in *Hb. der*

Besteuerung des Grundbesitzes IV. Rdnr. 9: Die Begünstigung scheidet am Erfordernis der Eigennutzung der Wohnung, sie impliziert unbeschr. StPfl.; ebenso *Handzirk*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 41 f., bei Alleinstehenden, anders jedoch bei Ehegatten, wenn einer unbeschr., der andere beschr. stpfl. ist.

UE steht einer StBegünstigung für beschr. StPfl. § 50 Abs. 1 zwar nicht entgegen. Die Förderung entfällt aber bereits deshalb, weil keine Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2 vorliegt. Erfüllen beschr. StPfl. dieses Tatbestandsmerkmal, werden sie regelmäßig unbeschr. stpfl. (s. § 1 Anm. 33). Wegen der vergleichbaren Problematik bei Inanspruchnahme des § 34 f Abs. 2 s. § 34 f Anm. 5. Zum Vorkostenabzug nach Abs. 6 s. Anm. 503.

Beim Wechsel zwischen unbeschr. und beschr. StPfl. (oder umgekehrt) innerhalb eines KJ. sind zwei getrennte Veranlagungen für zwei (abgekürzte) Ermittlungszeiträume durchzuführen (§ 2 Abs. 7 Satz 3; s. § 2 Anm. 625). Der SA-Abzug ist dann ungeschmälert (Jahresbetrag, s. Anm. 87) nur im Rahmen der unbeschr. StPfl. vorzunehmen, weil im Ermittlungszeitraum beschr. StPfl. die Abzugsvoraussetzungen (hier Eigennutzung) fehlen.

21, 22 Einstweilen frei.

E. Verhältnis des § 10 e zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis des § 10 e zur Einkunftsermittlung

23 1. Verhältnis zur Nutzungswertbesteuerung

Das WohnEigFG (BStBl. I 1986 S. 278) schließt Nutzungswertbesteuerung (§§ 21 Abs. 2 Satz 1 iVm. 52 Abs. 21 Satz 2) und StBegünstigung gem. § 10 e grundsätzlich gegenseitig aus, weil mit einer Umqualifizierung der eigengenutzten Wohnung ab 1. 1. 87 zum neutralen Konsumgut gleichzeitig deren Besteuerung endet (vgl. § 52 Abs. 21 Satz 1; § 21 Abs. 2 Satz 1, § 21 a sind letztmals für den VZ 1986 anwendbar). Der Gesetzgeber hat – außer in Abs. 6 Satz 2 – darauf verzichtet, Konkurrenzfälle ausdrücklich zu regeln. Diese treten auf, wenn die Wohnung, der Ausbau oder die Erweiterung gem. § 52 Abs. 21 Satz 2 (ggf. in Verbindung mit Abs. 15) über den 31. 12. 86 hinaus einer Nutzungswertbesteuerung unterliegt oder im Rahmen einer stlich anzuerkennenden doppelten Haushaltsführung (s. Anm. 24) genutzt wird, insbesondere bei

- Errichtung eines Hauses in einem Zuge mit Fertigstellung der eigengenutzten Wohnung bereits vor dem 1. 1. 87 (vgl. BMF v. 15. 5. 87, BStBl. I S. 434 Abs. 3 iVm. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 63; BFH v. 25. 3. 92 X R 30/90, BStBl. II S. 801);
- Ausbau/Erweiterung einer unter die Große Übergangsregelung fallenden Wohnung nach dem 31. 12. 86 (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 4; BFH v. 5. 8. 92 X R 8/91, BStBl. II 1993 S. 30);
- Errichtung einer Wohnung auf einem zum land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen gehörenden Grund und Boden nach dem 31. 12. 86 aufgrund eines vor dem 1. 1. 87 gestellten Bauantrags (§ 52 Abs. 15 Satz 3).

Kumulierungsverbot:

► *Nach inzwischen allgem. Auffassung* (zur früheren Gegenmeinung s. unten) ist § 10 e neben einer Nutzungswertbesteuerung wegen Vorrangs des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs nicht anzuwenden.

Vgl. BFH v. 25. 3. 92 X R 30/90, BStBl. II S. 801; BFH v. 5. 8. 92 X R 8/91, BStBl. II 1993 S. 30; Hess. FG v. 12. 11. 91, EFG 1992 S. 190, nrkr.; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 4; OFD Düsseldorf v. 21. 8. 87, DB 1987 S. 2072; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 10 d; aA früher *B. Meyer*, FR 1987 S. 362; *Giloy*, BB 1987 S. 1574; *Korn*, KÖSDI 1988 S. 7176; *Feldhaus*, Inf. 1987 S. 409.

Der Förderausschluß beruht nach Meinung des BFH (X R 30/90 aaO) darauf, daß sich nach der Systematik der Neuregelungen durch das WohneigFG Nutzungswertbesteuerung und Grundförderung iSd. § 10e gegenseitig ausschließen. Dies verdeutlicht bereits ihr zeitlicher Geltungsbereich, der eine gleichzeitige Tatbestandserfüllung regelmäßig verhindert. Die verbleibenden Überschneidungen hat der Gesetzgeber zwar nicht positiv geregelt. Aus der Systemumstellung folgt aber zwingend ein stillschweigendes Förderverbot solcher Wohnungen, die über den 31. 12. 86 ausnahmsweise noch der Nutzungswertbesteuerung unterliegen.

► *Dauer des Förderverbots*: Der SA-Abzug entfällt für den Zeitraum der Nutzungswertbesteuerung mit der Folge, daß erst ab VZ des Besteuerungsverzichts (§ 52 Abs. 21 Satz 3) oder sonstigen Wegfalls der Besteuerungsvoraussetzungen (vgl. BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480), spätestens ab VZ 1999 (§ 52 Abs. 21 Satz 2), eine Förderung (ohne Nachholmöglichkeit gem. Abs. 3) für den verbleibenden Abzugszeitraum möglich ist. Der Stpfl. kann also durch Besteuerungsverzicht in jedem ihm geeignet erscheinenden VZ eine Anwendung des § 10e für den verbleibenden Abzugszeitraum erreichen (s. Anm. 83).

► *Stellungnahme*: Zwar vermag uE der BA-/WK-Vorrang in § 10 Abs. 1 Satz 1 einen SA-Abzug selbst noch nicht zu verhindern, denn er trifft nur Aufwendungen, die grds. BA oder WK sein können (s. § 10 Anm. 17); das ist bei AK zum Privatvermögen gehörenden Grund und Bodens niemals der Fall. Auch die Gebäude-AfA ist rechtlich etwas anderes als der § 10e-Abzugsbetrag (zu rechtssystematischen Unterschieden s. Anm. 90); Ähnlichkeiten sind lediglich berechnungstechnischer Art. Andernfalls wäre eine Kumulation im VZ des Nutzungswechsels (s. Anm. 87) sowie die fehlende Anrechnung auf das AfA-Volumen (s. Anm. 78) kaum zu erklären. Jedoch stellt sich schon § 10e selbst einem Doppelabzug von AfA und Abzugsbetrag entgegen, indem Abs. 1 Satz 7 eine Kürzung der § 10e-Bemessungsgrundlage verlangt und Abs. 6 Satz 2 einen Abzug solcher Vorkosten untersagt, die bereits als BA/WK abgezogen werden können. Es ist also davon auszugehen, daß das Gesetz eine kumulative Gewährung von AfA und Abzugsbetrag ausschließen wollte, aber im Rahmen der Übergangsregelung kein Regelungsbedürfnis gesehen hat (glA BFH v. 25. 3. 92 X R 30/90, BStBl. II S. 801).

Ausnahmen vom Kumulierungsverbot: Die Bedeutung des Kumulierungsverbots erschöpft sich darin, eine doppelte stliche Auswirkung der HK/AK des Förderobjekts durch AfA und gleichzeitigen SA-Abzug zu verhindern. Ein „Nebeneinander“ von Nutzungswertbesteuerung und § 10e-Förderung im selben VZ für dieselbe Wohnung ist daher in folgenden Fällen denkbar:

► *Unterjähriger Wegfall der Großen Übergangsregelung*: Liegen die Voraussetzungen der Großen Übergangsregelung (§ 52 Abs. 21 Satz 2) nur in einem Teil des VZ vor (zB Beendigung der Vermietung einer Wohnung im Zweifelhause; vgl. § 21 a Abs. 1 Satz 3 Nr. 1), findet nach teilw. vertretenen Auffassung eine Nutzungswertbesteuerung nur für diesen Teil des VZ statt.

So OFD Ffm. v. 28. 6. 93, FR 1993 S. 650; *B. Meyer*, FR 1986 S. 526; *Kieschke*, DStR 1986 S. 533; *Wacker*, Inf. 1986 S. 558; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum nach dem 1. 1. 1987, 2. Aufl. 1990 S. 124 S. 74; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 3 b,

bb; aA FG Köln v. 21. 1. 92, EFG 1992 S. 395, nrkt., u. evtl. auch BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480 Tz. II.1.

Erfüllt die eigengenutzte Wohnung Abs. 1 (s. Anm. 6) oder ein Ausbau bzw. eine Erweiterung daran Abs. 2, kommt danach ein SA-Abzug für den verbleibenden Abzugszeitraum bereits ab VZ des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung (Jahresprinzip, s. Anm. 87) in Betracht. Eine förderungsschädliche Kumulierung (s. Anm. 6) liegt insoweit nicht vor.

► *Der Hinzuwerb eines Miteigentumsanteils* nach dem 31. 12. 86 an einer unter die Große Übergangsregelung (§ 52 Abs. 21 Satz 2) fallenden Wohnung bewirkt, daß einerseits der vorhandene Miteigentumsanteil weiterhin der Nutzungswertbesteuerung unterliegt und andererseits der hinzu erworbene Miteigentumsanteil die Fördervoraussetzungen des § 10e Abs. 1 Satz 6 erfüllt. Die Wohnung erfährt dann keine einheitliche stliche Beurteilung.

24 2. Behandlung der Wohnung im Rahmen doppelter Haushaltsführung

Mit Wegfall der Nutzungswertbesteuerung ab 1. 1. 87 ist die noch im BFH-Urt. v. 3. 12. 82 VI R 228/80 (BStBl. II 1983 S. 467) behandelte Konkurrenzbeziehung zu den Einkünften aus VuV entfallen. Es stellt sich damit die Frage, ob

- SA-Abzug (§ 10e) sowie BA-/WK-Abzug (einschl. AfA) kumulativ zur Anwendung kommen (Kumulierungsgebot);
- ein SA-Abzug am BA-/WK-Vorrang scheitert oder umgekehrt ein ausnahmsweiser SA-Vorrang gegeben ist (Kumulierungsverbot);
- ein eingeschränktes oder uneingeschränktes Abzugswahlrecht besteht.

Zum Vorkostenabzug nach Abs. 6 in diesen Fällen s. Anm. 503.

► *Die FinVern.* (BMF v. 10. 5. 89, BStBl. I S. 165) gestattet auf der Grundlage eines BA-/WK-Vorrangs einen SA-Abzug nur dann, wenn

- die Voraussetzungen eines WK- (§ 9 Abs. 1 Nr. 5) oder BA-Abzugs (§ 4 Abs. 4 iVm. Abs. 5 Nr. 7) im VZ nur teilweise vorliegen (§ 10e also ebenfalls teilw. erfüllt wird, zur Förderung in diesen Fällen s. Anm. 87)
- oder ein Abzug der Kosten doppelter Haushaltsführung wegen Geltendmachung von Familienheimfahrten als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 4 bzw. § 4 Abs. 4 iVm. Abs. 5 Nr. 6 entfällt (eingeschränktes Abzugswahlrecht).

Das Abzugswahlrecht kann für jeden VZ neu ausgeübt werden, so daß während des achtjährigen Abzugszeitraums ein mehrmaliger Wechsel möglich ist (jedoch ohne Nachholmöglichkeit gem. Abs. 3; vgl. *Neufang*, Inf. 1989 S. 433). Voraussetzung ist allerdings nach BFH v. 9. 6. 88 VI R 85/85 (BStBl. II S. 990), daß mehrere Heimfahrten wöchentlich unternommen werden; andernfalls erfolgt ein WK-/BA-Abzug zwingend im Rahmen doppelter Haushaltsführung.

► *Im Schrifttum* ist die stliche Behandlung heftig und mit vielschichtigen Ergebnissen diskutiert worden.

Für eine Kumulierung (WK/BA+§ 10e): B. Meyer, FR 1987 S. 277 (Kumulation gesetzessystematisch nicht ausgeschlossen; s. auch oben); *Giloy*, BB 1987 S. 1547; *Korn*, KÖSDI 1988 S. 7176; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage Nr. 8 S. 7.

Für alternativen Abzug mit BA-/WK-Vorrang: *Stubermann*, DStR 1987 S. 714; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 484; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 24; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 Rdnr. 75 f.; *Hündgen*, DB 1989 S. 2044; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 415; *Mader*, b+p 1989 S. 263.

Für § 10 e-Abzug + BA-/WK-Abzug (ohne AfA): *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 55; ähnlich *Niermann*, DB 1987 S. 1384 (der Gesetzgeber habe die eigengenutzte Wohnung durch die sog. Konsumgütlösung endgültig dem Einkunftsgebiet entzogen).

Zwingender BA-/WK-Abzug (ohne alternativen § 10 e-Abzug): Horlemann, DB 1987 S. 2384; § 10 e unterscheidet „allgemeine“ und „besondere“ Wohnbedürfnisse. Nur das erstere sei förderungsfähig, so daß die Wohnungsnutzung im Rahmen doppelter Haushaltsführung allein dem Einkunftsgebiet zuzuordnen sei; *Richter/Boveleth*, Die neue Wohnraumbesteuerung, 2. Aufl. 1987 Rdnr. 29: Eine Beziehung bestehe lediglich zum Einkunftsgebiet. Kritisch zum alternativen § 10 e-Abzug äußern sich insbesondere *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 10 d, die darauf verweisen, daß die doppelte Haushaltsführung beruflich veranlaßt sei und § 10 e nur das private Wohnen fördern wolle. Wegen des möglichen WK-Abzugs bedürfe es ohnehin keiner Begünstigung. Ebenso müsse ein Wahlrecht iSd. VerwAuffassung abgelehnt werden, weil ein Abzug von Fahrtkosten nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 die WK-Eigenschaft der Wohnungskosten gem. Abs. 1 Nr. 5 nicht verdränge. Folglich greife unbeschadet stlicher Auswirkung § 10 Abs. 1 Satz 1 und schließe eine Anwendung des § 10 e aus. Dies vermeide gleichzeitig Rechtskomplizierungen durch mehrmaligen Wechsel zwischen WK- und § 10 e-Abzug.

► *Stellungnahme*: Ausgehend davon, daß sich Gebäude-AfA und § 10 e-Abzug nach der Gesamtkonzeption des WohneigFG gegenseitig ausschließen, eine doppelte stliche Auswirkung also entfällt (s. Anm. 23), scheidet uE die Inanspruchnahme der StBegünstigung erst bei einem tatsächlichen (nicht nur rechtlich möglichen) BA-/WK-Abzug aus. Wegen der Abzugsbegrenzung im Rahmen doppelter Haushaltsführung entstehender Kosten auf notwendige Mehraufwendungen (s. § 9 Anm. 490) kommt daher uE eine stliche Förderung gem. § 10 e entgegen der VerwAuffassung dann in Betracht, wenn sich die AfA auf die Höhe des zulässigen BA-/WK-Abzugs tatsächlich nicht auswirkt.

Einstweilen frei.

25

II. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

26

Verhältnis zu § 7: Wird eine Wohnung nach vorangegangener Eigennutzung vermietet, mindert sich die AfA-Bemessungsgrundlage nicht um die in Anspruch genommenen § 10 e-Beträge, sondern nur um fiktive AfA aus der Zeit der bisherigen Eigennutzung (BFH v. 25. 3. 92 X R 30/90, BStBl. II S. 801 aE; zum umgekehrten Fall vorangegangener Vermietung s. Anm. 78).

Verhältnis zu § 7 b/§ 52 Abs. 21 Satz 4: Die Vorschriften schließen sich grds. gegenseitig aus, weil § 7 b/§ 52 Abs. 21 Satz 4 eine Herstellung/Anschaffung des begünstigten Objekts vor dem 1. 1. 87 verlangt (§ 7 b Abs. 1 Satz 1 EStG 1987), § 10 e hingegen eine Herstellung/Anschaffung nach dem 31. 12. 86 erfordert (s. Anm. 6). Ausnahmsweise können (letztmals im VZ 1993) Überschneidungen eintreten, wenn ein unter die sog. Kleine Übergangsregelung (§ 52 Abs. 21 Satz 4) fallendes EinfHaus nach dem 31. 12. 86 iSd. § 10 e Abs. 2 ausgebaut bzw. erweitert wird (weitere Ausnahmen s. Anm. 202). Der Stpfl. kann dann wahlweise die nachträglichen HK entweder zur Ausschöpfung des Förderhöchstbetrags gem. § 7 b Abs. 3 Satz 2 in die erhöhten Absetzungen einbeziehen oder mit Ablauf des § 7 b-Begünstigungszeitraums einen SA-Abzug nach § 10 e Abs. 2 für den verbleibenden Abzugszeitraum beanspruchen. Außerdem besteht die Möglichkeit sofortiger achtjähriger § 10 e-Förderung, wenn der Stpfl. auf eine weitere Inanspruchnahme des § 7 b verzichtet (Berechnungen dazu s. Anm. 202). Eine Doppelförderung nach §§ 7 b, 52 Abs. 21 Satz 4 und § 10 e jedenfalls ist stets ausgeschlossen (glA *Günter*, DB 1987 S. 1121; s. auch Anm. 23).

Verhältnis zu § 10 c Abs. 1: § 10 e-Abzugsbeträge sind neben § 10 c Abs. 1, also ohne Anrechnung auf den Sonderausgaben-Pauschbetrag zu gewähren (vgl. § 10 c Anm. 16; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 35).

Verhältnis zu § 10 d: § 10 e-Abzugsbeträge gehören im Gegensatz zur früheren § 7 b-AFA nicht zum Einkünftebereich und sind infolgedessen nicht gem. § 10 d rücktrags- bzw. vortragsfähig, eine der gravierendsten Folgen der Systemumstellung.

Vgl. *Schmidt/Dreneck* XII. § 10 e Anm. 4 c; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 26; *Stubmann in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 8; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 478, mit Berechnungsbeispielen zu den verbleibenden Möglichkeiten optimaler StGestaltung; kritisch *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 48, der im Wegfall der Abzugsmöglichkeit einen Widerspruch zu den mit der Ausdehnung des § 10 d auf Überschusseinkünfte verfolgten Zielen des Gesetzgebers sieht.

Zusammentreffen mit Verlustabzugsbeträgen: Wegen der im einzelnen erforderlichen Berechnungen, wenn § 10 e Abzugsbeträge mit einem Verlustvortrag oder -rücktrag zusammentreffen, s. Anm. 92.

Verhältnis zu § 10 f Abs. 1/§ 52 Abs. 21 Satz 6: Befindet sich das Gebäude in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen bzw. handelt es sich um ein Baudenkmal, sind HK sowohl gem. § 10 f Abs. 1 als auch gem. § 10 e begünstigt. § 10 f Abs. 1 Satz 2 enthält für diesen Fall ein Kumulierungsverbot (zu Gestaltungsmöglichkeiten s. Anm. 271 u. § 10 f Anm. 37). Das Kumulierungsverbot ist uE so zu verstehen, daß nur ein Doppelabzug derselben Aufwendungen unterbleibt, nicht aber die gleichzeitige Anwendung beider Vorschriften auf dasselbe Förderobjekt (glA wohl *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 33; s. auch § 10 f Anm. 37 mit Berechnungsbeispiel). Entsprechendes gilt für Aufwendungen iSd. § 52 Abs. 21 Satz 6: Keine (zusätzliche) Förderung, wenn die betreffenden Aufwendungen bereits in die Bemessungsgrundlage des § 10 e einbezogen wurden (glA FG Saarl. v. 30. 3. 93, EFG 1993 S. 650, rkr.: Nur hinsichtlich ein und derselben Aufwendungen entfällt Doppelförderung; s. auch Anm. 271). Zum Verhältnis des Abs. 6 zu § 10 f Abs. 2 s. Anm. 503.

Verhältnis zu § 10 g: s. § 10 g Anm. 40.

Verhältnis zu § 10 h: § 10 h begünstigt Wohnungen, die insgesamt im jeweiligen Jahr des Förderzeitraums unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden. Überschneidungen mit § 10 e sind damit ausgeschlossen (vgl. Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 113). Gleichwohl enthält § 10 h Satz 2 Nr. 5 ein ausdrückliches Kumulierungsverbot (uE überflüssig; s. § 10 h Anm. 54).

Verhältnis zu § 12: § 10 e bleibt im Einleitungssatz des § 12 unerwähnt. Dies steht einem SA-Abzug gem. Abs. 1 bis 5 gleichwohl nicht entgegen, da es keine Aufwendungen „für den Haushalt des Stpfl.“ sind (glA *Hartmann/Tavenrath-Kruckau*, FR 1988 S. 346). Zweifel können sich bei Aufwendungen iSd. Abs. 6 ergeben (s. *Hartmann/Tavenrath-Kruckau* aaO S. 347); der Gesetzgeber sollte den Einleitungssatz ergänzen (s. auch § 12 Anm. 7).

Verhältnis zu § 32 b: Mit der Einführung von Einkunftsgrenzen nach Abs. 5 a stellt sich die Frage, wie zu verfahren ist, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte 120 000 DM bzw. bei Zusammenveranlagten 240 000 DM übersteigt, nach Abzug eines DBA-Verlustes iSd. § 32 b Abs. 1 Nr. 2 jedoch die genannten Grenzen unterschreitet. Nach *Paus* (FR 1993 S. 565) ist im Rahmen der zur Ermittlung des besonderen StSatzes erforderlichen Schattenveranlagung ein § 10 e-Abzug zulässig, allerdings mit der Rechtsfolge des Objektverbrauchs (uE kein Objektverbrauch, s. Anm. 308).

Verhältnis zu § 32 d (vor StandOG v. 13. 9. 93, BGBl. I S. 1569: § 32 c): Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 bis 6 a werden gem. § 32 d Abs. 2 Nr. 2 dem zu versteuernden Einkommen zur Ermittlung der Erwerbsbezüge hinzugerechnet. Der SA-Abzug bewirkt damit weder eine StFreistellung noch Milderung der ESt. nach § 32 d Abs. 1.

Verhältnis zu § 33: Der Abzug des § 10 e-Betrags auf der Ebene der Einkommensermittlung (s. Anm. 90 f.) wirkt sich nachteilig auf die Berechnung der zumutbaren Belastung iSd. § 33 Abs. 3 aus (Erhöhung der Bemessungsgrundlage und ggf. Anwendung eines ungünstigeren Vomhundertsatzes; vgl. *Horlemann*, DStZ 1986 S. 526 mit Beispiel).

Verhältnis zu § 34 f: Die Inanspruchnahme des StBegünstigung ist Voraussetzung der Gewährung von Baukindergeld (§ 34 f Abs. 2; s. § 34 f Anm. 53). Zur Frage des § 10 e-Verbrauchs nach Abs. 3 Satz 1, wenn die tarifliche ESt. bereits durch Baukindergeldabzug auf 0 DM gemindert wurde sowie zum nachträglichen Austausch beider Förderungen s. *B. Meyer*, FR 1993 S. 260 sowie Anm. 258.

Verhältnis zu § 46 Abs. 1: Durch Verzicht bzw. Beschränkung des § 10 e-Abzugs kann der Stpfl. je nach der Höhe seines Einkommens eine Veranlagungspflicht nach § 46 Abs. 1 erreichen und damit die Antragsfristen des § 46 Abs. 2 Nr. 8 umgehen.

Verhältnis zu § 46 Abs. 3 und 5: Nachteile gegenüber der bisherigen Rechtslage entstehen beim Härteausgleich, wenn nach gedachter Verrechnung von Einkünften und StBegünstigung positive Einkünfte von weniger als 801 DM (§ 46 Abs. 3) bzw. 1 600 DM (§ 46 Abs. 5) verbleiben würden, weil eine Saldierung nunmehr entfällt (vgl. *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 479; ebenso *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 8). Vorteilhaft ist andererseits, wenn die positiven Einkünfte vor gedachter Saldierung mit der StBegünstigung innerhalb der Grenzen des Härteausgleichs (800 DM/1 600 DM) liegen. Bislang entfiel ein Härteausgleich bei Entstehung negativer Nebeneinkünfte; vgl. § 46 Anm. 200.

III. Verhältnis des § 10 e zu Förderungsvorschriften außerhalb des EStG

27

Verhältnis zu § 15 b BerlinFG: Für in Berlin (West) belegene Objekte gilt § 10 e nach Maßgabe des § 15 b BerlinFG, so daß der Fördervorsprung Berlins wie unter der Geltung des § 7 b erhalten bleibt (BTDrucks. 10/3633 S. 18). Wegen der Abweichungen im einzelnen s. *Sönksen/Söffing*, Kommentar zum BerlinFG, § 15 b BerlinFG; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 98). Die Sonderregelung ist auf Objekte begrenzt, mit deren Herstellung der Stpfl. vor dem 1. 7. 91 begonnen hat oder die er aufgrund eines vor diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags angeschafft hat (§ 31 Abs. 10 a BerlinFG). Für später hergestellte/angeschaffte Objekte gilt ausschließlich § 10 e.

Verhältnis zum Bundeserziehungsgeldgesetz: Das Erziehungsgeld von mtl. 600 DM wird ab dem 7. Lebensmonat des Kindes nur noch einkommensabhängig gewährt (§ 5 Abs. 2 Bundeserziehungsgeldgesetz). Als Einkommen iSd gilt die Summe der positiven Einkünfte des § 2 Abs. 1 u. 2 EStG ohne Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten. Abzugsbeträge gem. § 10 e wiederum mindern das Einkommen, soweit sie die Summe der positiven Einkünfte aus Vermie-

tung im jeweiligen Jahr nicht übersteigen (§ 6 Abs. 2 Nr. 4 Bundeserziehungsgeldgesetz).

Verhältnis zum Bundeskindergeldgesetz (BKKG): Zum Verbrauch von § 10e-Beträgen durch Inanspruchnahme des Kindergeldzuschlages gem. § 11a BKKG s. Anm. 258.

Verhältnis zu § 7 FördergebietsG: Für Aufwendungen (Herstellungs- und Erhaltungsarbeiten nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 97; § 8 Abs. 3 FördergebietsG) an einem eigengenutzten Gebäude in den neuen Bundesländern und Berlin Ost wird gem. § 7 Abs. 1 FördergebietsG ein besonderer Abzugsbetrag gewährt. Er beträgt in jedem Jahr des 10-jährigen Förderzeitraums 10 vH der begünstigten Aufwendungen, max. 10 vH von 40000 DM. Die Begünstigung entfällt, soweit der Stpfl. die Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage nach § 10e einbezogen hat oder nach § 10e Abs. 6 abzieht. Nach BMF v. 29. 3. 93 (BStBl. I S. 279 Tz. 21) kann der Stpfl. für die begünstigte Baumaßnahme alternativ den SA-Abzug nach § 10e oder § 10f in Anspruch nehmen. UE ist es mit dem Kumulierungsverbot vereinbar (Vermeidung eines Doppelabzugs), die betreffenden Aufwendungen aufzuteilen und nach mehreren Fördervorschriften zu begünstigen (glA FG Saarl. v. 30. 3. 93, EFG 1993 S. 650, rkr.; B. Meyer, NSt, Grundstücke, Selbstgenutztes Wohneigentum Darst. 1 S. 11; Kirchhof/Kleeberg, § 10e Rdnr. B 78; aA Stuhmann, NWB F. 3 S. 8680: nur Wahlrecht).

28, 29 Einstweilen frei.

F. Zurechnung der Steuerbegünstigung nach § 10e

I. Zurechnung beim Eigentümer

30 1. Allgemeines zur Zurechnung

Nur die Wohnung im „eigenen“ Haus bzw. in der „eigenen“ ETWohnung ist gem. Abs. 1 Satz 1 stbegünstigt. Nach dem Gesetzeszweck soll die Vermögensbildung durch Wohneigentum gefördert werden (s. Begr. des RegE, BTDrucks. 10/3633 S. 10). Für den Abzug nach § 10e sind somit bürgerlich-rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum des Stpfl. an der Wohnung erforderlich.

Bürgerlich-rechtliches Eigentum: Begünstigt sind alle Formen bürgerlich-rechtlichen Eigentums, also Allein-, Bruchteils- und Gesamthandseigentum. Auch der Miteigentümer hat ein „eigenes“ Haus entsprechend der Rechtslage gem. § 21a (s. § 21a Anm. 67 mit Rspr.-Nachw.). Zum Gesamthandseigentum von Personengesellschaften s. aber Anm. 35.

Erstreckt sich das Eigentum auf den Grund und Boden sowie das Gebäude, sind Zurechnung und Berechnung des SA-Abzugs unproblematisch. Er bemißt sich in diesen Fällen von den HK/AK der Wohnung zzgl. der Hälfte der AK des (dazugehörenden) Grund und Bodens (s. Anm. 144). Eine Abzugsbegrenzung erfolgt beim Miteigentum (s. dazu im einzelnen Anm. 155–166). Grund und Boden ist nicht einzubeziehen, wenn das Eigentum nur das Gebäude umfaßt; das ist insbes. der Fall beim Erbbauberechtigten, der bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des von ihm auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäudes ist (§ 12 Abs. 1 ErbBRVO).

► *Errichtung des Gebäudes auf fremdem Grund und Boden:* Von Bedeutung ist, ob das Gebäude

- nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grundstück verbunden (§ 95 Abs. 1 Satz 1 BGB) bzw.
- in Ausübung eines Rechts an dem fremden Grundstück errichtet wird (§ 95 Abs. 1 S. 2 BGB).

In diesen beiden Fällen wird das Gebäude ausnahmsweise nicht Eigentum des Grundstückseigentümers (kein wesentlicher Bestandteil iSd. §§ 93, 94, 946 BGB), sondern als Scheinbestandteil Eigentum und damit „eigenes“ Haus des Herstellers iSd. Abs. 1 Satz 1 (zur Abgrenzung wesentlicher Bestandteile des Grund und Bodens von Scheinbestandteilen vgl. § 7 Anm. 333, zur Gebäudeerrichtung durch den Nießbraucher s. § 7 Anm. 62). Der Umstand, daß damit das Gebäude bürgerlich-rechtlich zur beweglichen Sache wird, ist unbeachtlich. Das Gesetz verlangt keine bestimmte sachenrechtliche Qualifikation des Hauses. Ebenso bleibt die Errichtung auf fremdem Grund und Boden ohne Einfluß auf eine Förderung. Allerdings sind dessen AK nicht in die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags einzubeziehen (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 12).

▷ *Errichtung zu einem nur vorübergehenden Zweck* ist nur anzunehmen, wenn von Anfang an Vereinbarungen über eine Beseitigung des Gebäudes vorliegen oder diese den tatsächlichen Umständen nach zu erwarten ist (Münchener Kommentar, § 95 BGB Rdnr. 3). Mit einer Beseitigung ist jedoch insbesondere bei Gebäudeerrichtung durch Angehörige als potentielle Erben des Grundstückseigentümers nicht zu rechnen (glA. *Stuhrmann*, DStR 1987 S. 548). Wegen weiterer Einzelheiten s. § 7 Anm. 333.

▷ *In Ausübung eines Rechts am fremden Grundstück* wird ein Gebäude gem. § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB errichtet, wenn der Berechtigte ein dingliches Nutzungsrecht am Grund und Boden innehat (Münchener Kommentar § 95 BGB Rdnr. 16), insbesondere eine beschränkt persönliche Dienstbarkeit (§ 1090 BGB) oder einen Nießbrauch (§ 1030 BGB), nicht hingegen ein bloß schuldrechtliches Nutzungsrecht. Auf die Dauer der Verbindung des Gebäudes mit dem Grundstück kommt es in diesen Fällen nicht an.

Wirtschaftliches Eigentum: Fallen bürgerlich-rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander, ist nach hM wirtschaftliches Eigentum (Begriff s. § 2 Anm. 212) zur Inanspruchnahme der StBegünstigung ausreichend.

Vgl. BFH v. 21. 5. 92, BStBl. II S. 944; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 5 Satz 1; FG Rhld.-Pf. v. 4. 2. 91, EFG 1991 S. 608, rkr.; Nds. FG v. 24. 6. 92, EFG 1993 S. 434, nrkr.; FG Saarl. v. 25. 6. 93, EFG 1994 S. 31, rkr.; *Bliemich/Erhard*, § 10e Rdnr. 141; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986, Beilage 8 zu Heft 22 S. 5; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 88; aA FG München v. 11. 9. 89, EFG 1989 S. 633, rkr.: Begünstigung des wirtschaftlichen Eigentümers zweifelhaft; vielmehr spreche der gegenüber § 7b geänderte Wortlaut („eigenes Haus“ anstelle „Bauherr“) der Vorschrift dafür, daß der Gesetzgeber dem wirtschaftlichen Eigentum im Rahmen des § 10e keinen wesentlichen Raum geben wollte. Dem widerspricht jedoch, daß Wirtschaftsgüter ertragsteuerlich nach dem wirtschaftlichen Eigentum (§ 39 AO 1977) auf der Grundlage der sog. wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugerechnet werden (§ 2 Anm. 144). Es ist nicht ersichtlich, warum § 10e von dieser allgemeinen Regel abweichen soll (so auch BFH aaO: Vorrang wirtschaftlichen Eigentums).

Der Grundstückserwerber erlangt wirtschaftliches Eigentum bereits mit Übergang von Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten des Grundstücks (vgl. § 7b Anm. 40 „Wirtschaftliches Eigentum“ mit Rspr.-Nachweisen). Es handelt sich um den häufigsten Fall, wo bürgerlich-rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinanderfallen. Der nachfolgende bürgerlich-rechtliche Eigentumserwerb ist

damit für die Inanspruchnahme der StBegünstigung irrelevant (*Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 25).

Wirtschaftliches Eigentum haben insbes. der Dauerwohnberechtigte iSd. §§ 31 ff. WEG (s. Anm. 40), nicht aber der Zuwendungsnißbraucher (allg. Auff., s. Anm. 40) und der obligatorisch Nutzungsberechtigte (umstr.; s. Anm. 41). Trotz fehlenden wirtschaftlichen Eigentums wird dem Vorbehaltsnißbraucher im Schrifttum zT der Abzug nach § 10e zugestanden (uE abzulehnen; s. Anm. 40).

► *Wirtschaftliches Miteigentum* hält das Nds. FG (Urteil v. 24. 6. 92, EFG 1993 S. 434, nrkr.; ebenso FG Rhld.-Pf. v. 14. 1. 92, EFG 1992 S. 520, nrkr.) für möglich, wenn die Wohnung (EinfHaus) auf dem Grundstück des Lebenspartners gemeinsam mit dem Stpfl. errichtet sowie finanziert wird und der Stpfl. daran außerdem ein lebenslangliches Dauernutzungsrecht mit einer Mindestlaufzeit von 50 Jahren erhält. Das Nutzungsrecht umfaßt unter diesen Umständen den vollständigen Verbrauch der Substanz des Hauses durch den Nutzungsberechtigten, dh. der Stpfl. kann wie ein Miteigentümer über das Haus verfügen. Dem Urteil ist uE zuzustimmen; vgl. auch BFH v. 20. 9. 89 X R 140/87 (BStBl. II 1990 S. 368, 370): wirtschaftliches Eigentum (nur) aufgrund eindeutiger Vereinbarungen begründbar. Der SA-Abzug richtet sich dann nach Abs. 1 Satz 6.

► *An unselbständigen Teilen eines Hauses*, wie zB einer Wohnung, kann wirtschaftliches Eigentum (zum wirtschaftlichen Miteigentum s. oben) nicht begründet werden (vgl. Rhld.-Pf. v. 4. 2. 91, EFG 1991 S. 608, rkr.; ebenso *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e Rdnr. B 19 unter Hinweis auf BFH v. 9. 7. 65 VI 202/64, HFR 1965 S. 508). Etwas anderes gilt nur bei Dauerwohnrechten iSd. § 31 WEG (s. Anm. 40).

31–33 Einstweilen frei.

34 2. Zurechnung bei Ehegatten

Für Ehegatten gelten grds. keine besonderen Zurechnungsregeln. Abzugsberechtigt ist der Ehegatte, der in seiner Person die Abzugsvoraussetzungen erfüllt. Dies ist bei Alleineigentum nur der Eigentümer-Ehegatte (Abschn. 174 a Abs. 4 Satz 2 EStR 1990), bei gemeinschaftlichem Eigentum jeder Ehegatte nach Maßgabe seines Eigentumsanteils (Abschn. 174 a Abs. 4 Satz 3 EStR 1990). Abs. 5 Satz 2, der die Miteigentumsanteile von Ehegatten zu einem Objekt zusammenfaßt, steht dem nicht entgegen; er regelt ausschließlich die Frage des Objektverbrauchs und stellt keine Zurechnungsnorm dar (s. Anm. 440). Gleichwohl entstehen gegenüber anderen Personenmehrheiten (s. Anm. 35) insoweit Besonderheiten, als Abzugsbeträge wie Sonderausgaben abzuziehen sind (s. Anm. 90 f.) und zusammenveranlagte Ehegatten auf der Stufe der Einkommensermittlung gemeinsam als Stpfl. (§ 26 b) behandelt werden (s. unten).

Zusammenveranlagung: Aufgrund ihrer Behandlung wie ein Stpfl. ist es für die Inanspruchnahme des SA-Abzugs unbeachtlich, ob die Abzugsvoraussetzungen nur von einem Ehegatten allein oder beiden gemeinsam erfüllt werden. Daraus folgt andererseits, daß bei Miteigentum eine StBegünstigung stets nur für beide Ehegatten gemeinsam erfolgen kann. Die Förderung ist nicht auf den Miteigentumsanteil eines Ehegatten begrenzt, etwa zur Vermeidung doppelten Objektverbrauchs im Falle späteren Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 (s. Anm. 316, 339). Vorteile ergeben sich aber im Umkehrschluß aus Abschn. 174 a Abs. 4 Satz 4 EStR 1990, wenn Teile der Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 7 zu anderen als eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Die Kürzung der Bemessungsgrundlage erfolgt in diesem Fall nicht vom jeweiligen Miteigentums-

anteil, sondern von den AK/HK der gesamten Wohnung (zur Berechnung s. Anm. 181). Gegen die VerwAuffassung bestehen Bedenken, weil sie Abs. 1 Satz 6 ignoriert und § 26 b die Bedeutung einer Zurechnungsnorm beimißt. Die Höhe des SA-Abzugs kann jedoch nicht von der (zufälligen) Veranlagungsform abhängig sein (aA *Ramisch*, DB 1991 S. 2357; Ehegatten gemeinsam abzugsberechtigt).

Getrennte Veranlagung: Der SA-Abzug ist bei demjenigen Ehegatten vorzunehmen, der die Abzugsvoraussetzungen erfüllt. Eine Übertragung auf den anderen Ehegatten ist ausgeschlossen (glA FG Berlin v. 20. 12. 90, EFG 1991 S. 383, nrkr.). Dementsprechend richtet sich in Miteigentumsfällen die Abzugsberechtigung nach dem Eigentumsanteil des jeweiligen Ehegatten (glA *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 171; *Stubrmann*, DStZ 1992 S. 266; *Ramisch*, DB 1991 S. 2357). Nach aA von *Obermeier* (Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 237; ebenso *Handzik*, FR 1990 S. 484) soll sich aus Abs. 5 Satz 2 eine gemeinsame Abzugsberechtigung der Ehegatten mit der Folge beliebiger Aufteilung ergeben; § 26 a enthalte keinen Aufteilungsmaßstab. UE regelt Abs. 5 Satz 2 nur die Frage des Objektverbrauchs, nicht die der persönlichen Zurechnung des Abzugsbetrags. Auch § 26 a Abs. 2 gibt für eine von den Eigentumsanteilen abweichende Zuordnung nichts her, sondern beruht (abgesehen von außergewöhnlichen Belastungen) iSd. §§ 33 bis 33 c in der ab VZ 1990 geltenden Fassung) auf einem individuellen Abzug beim betreffenden, den Abzugstatbestand verwirklichenden Ehegatten. Zur Kürzung nach Abs. 1 Satz 7 bei Fremdnutzung durch nur einen Ehegatten s. Anm. 281 mit Beispiel.

Besondere Veranlagung: Wie bei getrennter Veranlagung (s. oben) kann jeder Ehegatte nur seinen Anteil am Förderbetrag nach Maßgabe der Eigentumsverhältnisse im Rahmen seiner Veranlagung abziehen. Zur Frage, ob bei Erwerb des Objekts vom Ehegatten Abs. 1 Satz 8 Anwendung findet, s. Anm. 190; zu Besonderheiten beim Objektverbrauch s. Anm. 330 f.

Nachholung von Abzugsbeträgen (Abs. 3 Satz 1) beim Wechsel der Veranlagungsform: Ändert sich die Veranlagungsform während des Abzugszeitraums (bei vor dem 1. 10. 91 angeschafften/hergestellten Objekten innerhalb der ersten vier Jahre; s. Anm. 266), ist zu unterscheiden, ob vor oder nach dem Wechsel eine Zusammenveranlagung stattfindet. Über nachträgliche HK/AK in diesen Fällen s. Anm. 287.

► *Wechsel von der Einzel-, besonderen oder getrennten Veranlagung zur Zusammenveranlagung:* Innerhalb des vierjährigen Nachholzeitraums gem. Abs. 3 Satz 1 können nicht ausgenutzte Abzugsbeträge ohne Einschränkung nachgeholt werden, weil die Identität des Abzugsberechtigten auch bei späterer Zusammenveranlagung gewahrt bleibt.

► *Wechsel von der Zusammenveranlagung zur Einzel- oder getrennten Veranlagung:* Die im VZ der Zusammenveranlagung nicht ausgenutzten Abzugsbeträge können nur im Rahmen der Einzel- oder getrennten Veranlagung desjenigen Ehegatten nachgeholt werden, auf den sie wegen Allein- bzw. Miteigentums entfallen. Dabei ist uE in Fällen des Miteigentums eine gleichmäßige Inanspruchnahme zu unterstellen (s. oben), dh. die Höhe nachholfähiger Abzugsbeträge ist bei beiden Ehegatten identisch. Danach ohne stliche Auswirkung bleibende Beträge gehen endgültig verloren (glA *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 171), es sei denn, ein Ehegatte erwirbt den Anteil des anderen gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. hinzu (s. Anm. 467).

35 3. Zurechnung bei Personenmehrheiten

Personenmehrheiten (insbes. Bruchteilsgemeinschaften iSd. § 741 BGB bzw. Gesellschaften bürgerlichen Rechts iSd. § 705 BGB) sind selbst nicht abzugsberechtigt (s. Anm. 17), sondern lediglich die einzelnen Gemeinschaftler/Gesellschafter nach Maßgabe ihres bürgerlich-rechtlichen Anteils an der Wohnung, dem Ausbau oder der Erweiterung. Die anteilsbezogene Abzugsberechtigung ergibt sich mittelbar aus Abs. 1 Satz 6, der eine entsprechende Förderungsbegrenzung vorsieht (s. Anm. 165–166).

Gesamthandseigentum von Personengesellschaften: Nach dem Grundsatz der Einheit der Gesellschaft (vgl. BMF v. 20. 12. 77, BStBl. I 1978 S. 8 Tz. 3) ist uE Abs. 1 Satz 6 nicht anzuwenden, wenn sich die Wohnung im Gesamthandsvermögen der Gesellschaft befindet und zur ortsüblichen Miete an den Gesellschafter wird. Es handelt sich dann insgesamt um notwendiges, der Einkunftszielung dienendes Betriebsvermögen (vgl. auch Abschn. 14 Abs. 7 EStR). Zum Verbot kumulativer § 10e-Förderung s. Anm. 26.

Vom Eigentum abweichende Zuordnung nach Mittelherkunft?

► *Nach VerwAufassung* (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 26 Satz 1) können Miteigentümer die Abzugsbeträge höchstens im Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile in Anspruch nehmen. Diese Formulierung wird iS eines Verbots anderweitiger Zuordnung verstanden.

So FG München v. 14. 3. 91, EFG 1991 S. 607, nrkr.; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 114; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 261; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 78.

► *Finanzgerichtliche Rspr.*: Nach FG München v. 14. 3. 91 (EFG 1991 S. 607, nrkr.) sowie v. 27. 10. 92 (EFG 1993 S. 314, nrkr., unter ausdrücklicher Aufgabe der abweichenden Entscheidung im Urt. v. 21. 7. 92, EFG 1992 S. 149) ist eine von den Miteigentumsanteilen abweichende Zurechnung des Abzugsbetrags nach Maßgabe der Baufinanzierung ausgeschlossen. Aufzuteilen sei nach Abs. 1 Satz 6 der Abzugsbetrag selbst, nicht die ihm zugrunde liegenden AK/HK. Folglich sei unbeachtlich, wer diese finanziert habe.

► *Nach teilw. im Schrifttum vertretener Auffassung* soll eine über den Miteigentumsanteil hinausgehende Baufinanzierung in Anlehnung an die zu § 7b ergangene Rspr. (s. § 7b Anm. 137) und VerwAnweisungen (Abschn. 53 Abs. 6 Satz 2 EStR 1987) eine von den Miteigentumsanteilen abweichende Zuordnung des SA-Abzugs rechtfertigen.

So insbes. *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 114; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 99; für eine Aufteilung nach Eigentumsanteilen dagegen *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 61; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 58; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 261; *B. Meyer*, FR 1987 S. 366; *Stuhrmann*, DStZ 1986 S. 275.

► *Stellungnahme*: § 10e knüpft ausschließlich an das (wirtschaftliche) Eigentum (s. Anm. 30) an. Trägt der betreffende Miteigentümer gleichwohl mehr, wendet er dem Miteigentümer die entsprechenden Mittel darlehens- oder schenkweise zu (glA *Schmidt/Drenseck* aaO). Das zu § 7b ergangene BFH-Urt. v. 24. 6. 66 (BStBl. III S. 580) gestattete demgegenüber zwar eine von den Eigentumsanteilen abweichende Aufteilung erhöhter AfA. Das Urt. ist jedoch seit Einführung einer Höchstbemessungsgrundlage für Miteigentümer durch § 7b Abs. 1 Satz 3 EStG 1977 auch im Rahmen erhöhter AfA nicht mehr anwendbar (BFH v. 25. 8. 92 IX R 320/87, BStBl. II 1993 S. 105). Für § 10e kann nichts anderes gelten. Fraglich ist aber, ob der so begünstigte Miteigentümer die zugewendeten Mittel in die Bemessungsgrundlage seines Abzugsbetrags einbeziehen kann. *Biergans* (Steuer-

vorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 58) verneint dies unter Hinweis auf BFH v. 19. 4. 89 X R 2/84 (BStBl. II 1989 S. 683; krit. zum Urtr. *Schmidt/Heinicke* XII. § 10 Anm. 5c), wonach die Zahlung von Versicherungsbeiträgen durch den Vater des Versicherungsnehmers keine SA des Sohnes darstellt. UE sind derartige Folgerungen zu weitreichend. Dem Stpfl. muß es zur Finanzierung der HK/AK überlassen bleiben, ob er eigene oder fremde, darlehns- oder schenkweise zugewendete Geldmittel verwendet. Vorsichtshalber sollten aber die HK/AK vom Miteigentümer unmittelbar bezahlt werden, nicht vom anderen Miteigentümer durch abgekürzten Zahlungsweg.

Feststellungsverfahren: Über die Abzugsberechtigung wird nicht im Veranlagungsverfahren des jeweiligen Miteigentümers entschieden, sondern gem. Abs. 7 in einem eigenständigen Feststellungsverfahren (s. Anm. 600 f.).

4. Zurechnung beim Rechtsnachfolger

36

Eine originäre achtjährige Begünstigung ab dem VZ unentgeltlicher Rechtsnachfolge ist mangels Herstellung/Anschaffung grds. ausgeschlossen. Für die Fortführung des SA-Abzugs durch den Rechtsnachfolger ist jedoch zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge zu unterscheiden. Über Sonderfälle s. aE.

Unentgeltliche Einzelrechtsnachfolge: Der Einzelrechtsnachfolger ist nach hM nicht berechtigt, den vom Rechtsvorgänger tatsächlich in Anspruch genommenen oder zumindest rechtlich möglichen SA-Abzug bis zum Ende des Abzugszeitraums fortzuführen. Unentgeltlich idS ist insbes. ein Erwerb durch Schenkung, Vermächtnis oder vorweggenommene Erbfolge. Allgem. zum unentgeltlichen Erwerb und seiner Abgrenzung vom entgeltlichen Erwerb s. § 6 Anm. 414–421. Zur Sonderregelung des Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. bei Ehegatten s. Anm. 458 f.

Vgl. BFH v. 4. 12. 91X R 89/90, BStBl. II 1992 S. 295; FG München v. 5. 3. 90, EFG 1990 S. 518, nrkr., und v. 30. 5. 90, EFG 1991 S. 190, rkr.; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 5 Satz 2; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 44; *B. Meyer*, FR 1987 S. 367; *Stuhrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 10 e Rdnr. 35; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 182; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 189; *Frotscher*, § 10 e Rdnr. 19; *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 57 f.; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 30; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. B 22.

Das Abzugsverbot beruht darauf, daß eine Fortsetzung des SA-Abzugs weder unmittelbar nach § 11 d EStDV zulässig ist, weil die Abzugsbeträge des § 10 e erhöhten Absetzungen iSd. § 7 b rechtlich nicht gleichstehen (s. Anm. 90), noch eine analoge Anwendung des § 11 d EStDV in Betracht kommt. Dazu bedarf es einer hier nicht vorliegenden planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes (so BFH X R 89/90 aaO). Zudem ist der Stpfl. nicht mit eigenen AK/HK belastet, so daß ein wesentlicher Anknüpfungspunkt der steuerlichen Förderung entfällt (so *Biergans*, aaO). *Handzik* (aaO) wiederum meint, die richtige Begründung bringe der Umkehrschluß aus Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs., wonach sich die Abzugsberechtigung des Einzelrechtsnachfolgers auf den ausdrücklich geregelten Fall des Anteilserwerbs unter Ehegatten anlässlich des Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 beschränke.

► *Die Gegenmeinung* wendet § 11 d EStDV analog an, zT unter Hinweis auf eine nahe Verwandtschaft des Abzugsbetrags zu Betriebsausgaben/Werbungskosten sowie der Konzeption des § 10 e als Nachfolgeregelung des § 7 b.

Vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 d und 7 c (unter Hinweis auf Voraufgaben): Evtl. Bedenken sei dadurch zu begegnen, daß auch bei Wohnungserwerb aus geschenkten

Geldmitteln eine Förderung zweifelsfrei in Betracht komme; *Paus*, DStZ 1993 S. 88: Es gibt keinen Hinweis dafür, daß der Gesetzgeber den unentgeltlichen Erwerber von der Vergünstigung ausschließen wollte; *Lademann/Söffing/Brockhoff* § 10 e Rdnr. 30: Der Einzelrechtsnachfolger setze ebenso wie der Gesamtrechtsnachfolger die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers fort; *Feldhaus*, Inf. 1987 S. 410; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 528; *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 78; *Dilling*, Inf. 1987 S. 170: Aufgrund der Ähnlichkeit zu § 7 b sei der Weg für eine analoge Anwendung des § 11 d EStDV eröffnet.

► *Stellungnahme*: Der hM ist zuzustimmen. Zur Förderung des unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolgers hätte es einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung nach dem Vorbild des § 11 d EStDV bedurft, weil die Abzugsvoraussetzungen (insbes. Anschaffung/Herstellung einer Wohnung) nur vom Rechtsvorgänger erfüllt werden und auf den Rechtsnachfolger nicht übergehen. § 11 d EStDV gilt nur für den Einkünftebereich. Abzugsbeträge iSd. § 10 e sind aber weder BA/WK noch werden sie „wie“ BA/WK abgezogen (s. Anm. 90). Daß gewisse Übereinstimmungen im Wortlaut zwischen § 7 b und § 10 e bestehen und § 10 e allgemein als Nachfolgeregelung des § 7 b angesehen wird, ändert nichts an der geänderten rechtssystematischen Stellung der StBegünstigung.

Gesamtrechtsnachfolge: FinVerw. und hL halten eine Fortsetzung des SA-Abzugs des Gesamtrechtsnachfolgers für den verbleibenden Abzugszeitraum für zulässig, weil er gem. § 45 AO in vollem Umfang in die Rechtsstellung des Vorgängers eintritt und die Rspr. auch andere Sonderausgaben (s. BFH v. 22. 6. 62 VI 49/61 S, BStBl. II S. 386, und v. 17. 5. 72 I R 126/70, BStBl. II S. 621 betr. § 10 d; ausdrücklich offenlassend jedoch BFH v. 13. 1. 93 X R 53/91, BStBl. II S. 346 zu § 10 e Abs. 6) als vererblich ansieht. Der Erbe kann danach den SA-Abzug noch für den verbleibenden Abzugszeitraum in Anspruch nehmen.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 5 Satz 1; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 29; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 181; *Stubrmann in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin* § 10 e Rz. 33; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 22; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 c, allerdings nicht wegen § 45 AO, sondern einer für zulässig gehaltenen analogen Anwendung des § 11 d EStDV (s. oben „Einzelrechtsnachfolger“); *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 191; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. B 23.

Zur Frage einer evtl. Abzugsschädlichkeit bereits beim Erblasser eingetretenen Objektverbrauchs s. Anm. 312 „Objektverbrauch bei Rechtsnachfolge“; zur Höhe des SA-Abzugs im VZ des Erbfalls s. Anm. 87 „Gesamtrechtsnachfolge“.

► *Nach aA im Schrifttum* entbehrt die stliche Förderung des Gesamtrechtsnachfolgers einer gesetzlichen Grundlage. Das EStG unterscheidet nach *Biergans* (Steuer Vorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 31) nicht zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge. Die Beurteilung müsse vielmehr einheitlich erfolgen (ebenso *Kemmer*, Teilentgeltliche Rechtsgeschäfte in der Einkommensteuer, 1987 S. 97 f./330). Danach entfalle eine StBegünstigung, weil der unentgeltliche Rechtsnachfolger den Tatbestand der Herstellung/Anschaffung einer Wohnung nicht erfülle. Wem keine Aufwendungen entstünden und wer folglich wirtschaftlich nicht belastet sei, dem solle auch keine Förderung zuteil werden (so ausdrücklich *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 56; ebenso *Loritz*, LB 1988, § 10 e EStG Rdnr. 1077: Anders jedoch, wenn der Erbe noch AK/HK des Erblassers zu bezahlen habe). Darüber hinaus entnimmt *Handzik* (aaO, S. 55 f.) Abs. 5 Satz 3 erster Halbs., daß außerhalb dieser Spezialregelung der SA-Abzug nicht auf eine andere Person übergehe, also mögliche Übertragungsfälle abschließend geregelt seien. Fortführen dürfe ihn daher nur (nicht „auch“) der überlebende Ehegatte hinsichtlich des infolge Erbfalls hinzuerworbenen Anteils. Andernfalls hätte sich der Gesetzgeber wegen § 45 Abs. 1 AO die Regelung sparen können.

► *Stellungnahme*: UE ist der hM zu folgen. Auf den ersten Blick erscheint eine unterschiedliche Behandlung von Einzel- und Gesamtrechtsnachfolger zwar nicht einsichtig, weil beide mit HK/AK wirtschaftlich unbelastet bleiben. Dennoch unterscheiden sie sich darin, daß der Gesamtrechtsnachfolger vorbehaltlich höchstpersönlicher Rechte – zu denen Sonderausgaben nicht gehören – in die gesamte materielle und verfahrensrechtliche Stellung des Vorgängers eintritt und die Person des Erblassers fortsetzt. Folglich ist ihm auch dessen wirtschaftliche Belastung mit HK/AK als Tatbestandsmerkmal des § 10e zuzurechnen (so insbes. *Dilling*, Inf. 1987 S. 169). Der engere, sich lediglich auf Forderungen und Schulden beziehende Wortlaut des § 45 Abs. 1 AO hat demgegenüber in der Rspr. eine extensive Auslegung erfahren (vgl. *Hübshmann/Hepf/Spitaler*, § 45 AO Rdnr. 9), die auch für § 10e Bedeutung hat. Zu Unrecht unterstellt *Handzik* aaO, Abs. 5 Satz 3 erster Halbs. sei eine die Übertragbarkeit abschließend regelnde Spezialvorschrift. Sie betrifft bereits nach ihrer systematischen Stellung innerhalb des § 10e allein die Frage des Objektverbrauchs (s. Anm. 440).

Sonderfälle:

► *Gemischte Schenkung*: Der Stpfl. erwirbt teils entgeltlich, teils unentgeltlich. Der Vorgang ist daher als Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 anzusehen (s. Anm. 132); eine Kürzung des Förderungshöchstbetrags erfolgt dabei nicht (s. Anm. 141). Soweit die Wohnung unentgeltlich übergeht, kann der SA-Abzug des Vorgängers nicht fortgesetzt werden, auch dann nicht, wenn das Teilentgelt den Förderungshöchstbetrag (s. Anm. 86) unterschreitet und die StBegünstigung nicht voll ausgeschöpft wird. Die gemischte Schenkung (teilentgeltlicher Erwerb eines Vollobjekts) unterscheidet sich damit gravierend vom vollentgeltlichen Erwerb eines Wohnungsanteils iSd. Abs. 1 Satz 6, der zur Kürzung des Abzugsbetrags zwingt (s. Anm. 166).

► *Erbaueinandersetzung*: Erwirbt der Stpfl. die Wohnung teilweise unentgeltlich durch Gesamtrechtsnachfolge vom Erblasser und teilweise entgeltlich vom Miterben im Rahmen der Erbaueinandersetzung, liegen zwei eigenständig zu beurteilende Objekte vor (s. Anm. 132; wegen der sich daraus ergebenden Rechtsfolgen vgl. Anm. 416 „Gesamtrechtsnachfolge mit anschließender Erbaueinandersetzung“), die bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 nebeneinander förderbar sind (s. Anm. 323 „Miteigentumsanteile“). Ebenso ist es uE je nach Zusammensetzung des Nachlasses auch möglich, die Wohnung insgesamt durch Gesamtrechtsnachfolge zu erwerben (Einzelheiten s. Anm. 133).

► *Übertragung unter Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1*: Die Übertragung eines § 10e-Objekts unter Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 während des Abzugszeitraums wird nach hM nicht als abzugsschädliche Einzelrechtsnachfolge angesehen (s. Anm. 188). Die Abzugsberechtigung geht damit auf den erwerbenden Ehegatten über.

Einstweilen frei.

37–39

II. Zurechnung beim Nutzungsberechtigten

1. Zurechnung bei dinglich Nutzungsberechtigten

40

Ist der Stpfl. nicht Eigentümer des Grundstücks, sondern hat er lediglich ein dingliches Nutzungsrecht als Nießbraucher (§ 1030 BGB) oder Wohnberechtigter (§ 1093 BGB) daran, ist zu unterscheiden, ob

- das Gebäude in Ausübung des dinglichen Rechts vom Nutzungsberechtigten errichtet wurde;
- das Nutzungsrecht vom Grundstückseigentümer nach der Gebäudeerrichtung bestellt wurde (sog. Zuwendungsnießbrauch/-wohnrecht) oder
- der Stpfl. sich als früherer Eigentümer anlässlich der Grundstücksübertragung ein dingliches Nutzungsrecht am Grundstück zurückbehalten hat (sog. Vorbehaltsnießbrauch/-wohnrecht).

Gebäudeerrichtung in Ausübung des Nutzungsrechts: Der Nutzungsberechtigte wird gem. § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des von ihm errichteten Gebäudes. Die darin befindliche Wohnung ist daher eine solche im „eigenen Haus“ iSd. Abs. 1 Satz 1. Im einzelnen gelten die Ausführungen in Anm. 30.

Dauerwohnrecht: Der Dauerwohnberechtigte iSd. §§ 31 ff. WEG ist wirtschaftlicher Eigentümer der Wohnung, wenn seine Rechte und Pflichten bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise denen eines Wohnungseigentümers (§§ 1 f. WEG) entsprechen (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 7; FG Rhld.-Pf. v. 4. 2. 91, EFG 1991 S. 608, rkr.). Dies erfordert eine Anlehnung des Dauerwohnrechtsvertrag an den Mustervertrag (s. Bundesbaublatt 1956 S. 615) über die Bestellung eines eigentumsähnlichen Dauerwohnrechts. Danach muß das Dauerwohnrecht insbes. veräußerlich und vererblich sein. Ebenso ist dem Dauerwohnberechtigten bei vorzeitiger Beendigung des Dauerwohnrechts vom Eigentümer eine angemessene Entschädigung in Höhe des Verkehrswerts des Wohnrechts zu zahlen (vgl. BMF aaO sowie ausführlich dazu OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10e Nr. 52 Tz. II.3).

Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags sind die AK des Dauerwohnrechts, dh. die für seine Einräumung an den Grundstückseigentümer erbrachten Zahlungen oder im Falle eines vor Gebäudeerrichtung bestellten Dauerwohnrechts die (ggf. anteilig) getragenen Gebäude-HK (vgl. OFD Münster aaO mit Beispielen). Grund u. Boden ist nicht einzubeziehen.

Zuwendungsnießbrauch/-wohnrecht: Wird das Nutzungsrecht am bereits bebauten Grundstück eingeräumt, bewohnt der Nutzungsberechtigte nach allg. Auffassung keine Wohnung im eigenen Haus, so daß ein SA-Abzug stets entfällt. Vgl. *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 173; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 27; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 6e; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig* § 10e Rdnr. 59.

Vorbehaltsnießbrauch/-wohnrecht: Ist die stbegünstigte Wohnung zunächst vom Stpfl. als Eigentümer hergestellt/angeschafft worden und behält er sich anlässlich einer Eigentumsübertragung während des achtjährigen Abzugszeitraums ein dingliches Nutzungsrecht zurück, verliert er zugleich das wirtschaftliche Eigentum und infolgedessen auch die Berechtigung zum SA-Abzug. Dem steht nicht entgegen, daß dem Vorbehaltsnießbraucher zumindest im Privatvermögen eine Fortführung der Gebäude-AfA zugebilligt wird (vgl. BFH v. 28. 7. 81 VIII R 35/79, BStBl. II 1982 S. 380; v. 8. 12. 83 IV R 20/82, BStBl. II 1984 S. 202). Jedenfalls entspricht es nunmehr ständiger Rspr., wirtschaftliches Eigentum auch dann zu verneinen, wenn sich der Stpfl. am Grundstück einen unentgeltlichen, lebenslänglichen Nießbrauch vorbehält (zuletzt BFH v. 24. 7. 91 II R 81/88, BStBl. II S. 909 mwN). Dennoch ist umstritten, ob der SA-Abzug fortgeführt werden kann.

► *Nach Vern.Auffassung* (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 6 S. 2) und einem Teil des *Schrifttums* nutzt der Vorbehaltsnießbraucher(-wohnberechtigte) keine Wohnung im eigenen Haus.

So *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 145; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. B 18; *Frotscher*, § 10 e Rz. 18; *Stubrmann in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordevin*, § 10 e Rdnr. 16; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 e; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 39; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 21; *a. V.*, HFR 1991 S. 338.

► *Nach der Gegenmeinung* sind Vorbehaltsnießbraucher und Eigentümer gleichzustellen.

Vgl. *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig* § 10 e Rdnr. 55–58; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 28; *Werner*, StbKongrRep. 1986 S. 253; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 535; *Boveleth*, Inf. 1986 S. 472; *Heidemann*, FR 1987 S. 134; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 6; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 115; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 100; *Ebmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 73; *Spiegelberger*, DNotZ 1988 S. 226; neuerdings auch *Stubrmann*, DStZ 1992 S. 265.

Die Gegenmeinung argumentiert im wesentlichen damit, daß auch nach einer Eigentumsübertragung der Vorbehaltsnießbraucher das Grundstück ununterbrochen aufgrund eigenen – nicht vom neuen Eigentümer abgeleiteten – Rechts nutzt (BFH v. 28. 7. 81 VIII R 35/79, BStBl. II 1982 S. 380) und gem. § 21 Abs. 2 erste Alt. (bis einschließlich 31. 12. 86) einer Nutzungswertbesteuerung unterlag (BFH v. 7. 12. 82 VIII R 153/81, BStBl. II 1983 S. 627; im einzelnen s. § 21 a Anm. 68) bzw. zur übergangsweisen Fortsetzung der Nutzungswertbesteuerung gem. § 52 Abs. 21 Satz 2 berechtigt ist (BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I 480 Tz. II.1 a). Wenn der Gesetzgeber nunmehr gem. § 10 e Abs. 1 auf das bereits in § 21 Abs. 2 erste Alt., § 21 a Abs. 1 Sätze 1 und 2 sowie § 52 Abs. 21 Satz 2 verwendete Tatbestandsmerkmal „Wohnung im eigenen Haus“ zurückgreife, nehme er zugleich die zum Vorbehaltsnießbrauch ergangene Rspr. in das neue Recht auf (so insbesondere *Stephan aaO* S. 100, der von einem bewußten gesetzgeberischen Vorgang spricht). Es sei deshalb zur Vermeidung von Widersprüchen geboten, dieses Tatbestandsmerkmal einheitlich auszulegen.

► *Stellungnahme*: Der Vorbehaltsnießbraucher wohnt nicht im eigenen, sondern im fremden Haus. Für eine Differenzierung zwischen obligatorischen bzw. dinglich zugewendeten oder vorbehaltenen Nutzungsrechten gibt § 10 e nichts her (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 e). Sein Zweck besteht im wesentlichen darin, daß „möglichst viele Bürger, vor allem auch Familien mit Kindern, Wohneigentum erwerben können“ (BTDrucks. 10/3633 S. 10). Daraus folgt nicht zwingend, alle zu begünstigen, die aufgrund eigener Rechtsposition zur Wohnungsnutzung berechtigt sind. Die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist nur eines von mehreren Tatbestandsmerkmalen (Abs. 1 Satz 2), sie muß unter anderem kumulativ im eigenen Haus (Abs. 1 Satz 1) erfolgen. Wenn auch der Vorbehaltsnießbraucher AK/HK zuvor als Eigentümer selbst getragen hat, ein Zusammenhang dieser Aufwendungen mit der Erzielung von Einkünften auch nach der Eigentumsübertragung unverändert fortbesteht und er einen Nutzungswert nach den Grundsätzen zur Behandlung der Wohnung im eigenen Haus zu versteuern (BFH v. 7. 12. 82 VIII R 153/81, BStBl. II 1983 S. 627) hat, so bleibt er doch nur ein dem Eigentümer gleichzustellender Nichteigentümer (zur Kritik an dieser neu geschaffenen Rechtsfigur s. § 21 a Anm. 68), dh. die Rspr. respektiert eine Gleichstellung mit dem Eigentümer lediglich aus normspezifischen Gründen im Rahmen der Einkunftermittlung, weil der Nießbraucher gerade den Teil des Eigentumsrechts innehat, der es ihm ermöglicht, den Tatbestand der Einkunfterzielung zu verwirklichen (so ausdrücklich BFH v. 12. 9. 69 VI R 333/67, BStBl. II S. 706: Eigenwohner iSd. § 21 Abs. 2 ist jeder, der aufgrund eigenen Wohnrechts eine Wohnung nutzt). Die Annäherung von Vorbehaltsnießbraucher

und Eigentümer entsprach folglich dem Sinn und Zweck des § 21 Abs. 2, die Ungleichbehandlung von Eigenwohner und Mieter im Wege der Besteuerung eines Nutzungswerts zu beseitigen. Ein derartiger, die gleichmäßige Behandlung von Nutzungsrecht und Eigentum rechtfertigender sachlicher Anknüpfungspunkt fehlt § 10e, der nur eigengenutztes Wohneigentum fördern will. Auch die Ausdehnung übergangsweiser Nutzungswertbesteuerung gem. § 52 Abs. 21 Satz 2 auf Eigentümer und Vorbehaltsnießbraucher (BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480 Tz. II.1 a) rechtfertigt aus obigen Gründen entgegen *Stephan* (aaO) ebenfalls keine weite Auslegung (glA *B. Meyer*, FR 1987 S. 365).

41 2. Zurechnung bei obligatorisch Nutzungsberechtigten

Ein SA-Abzug kommt beim obligatorisch Nutzungsberechtigten allenfalls dann in Betracht, wenn er auf fremdem Grund und Boden ein Gebäude errichtet. Eine Förderung setzt jedoch voraus, daß er

- das Gebäude zu einem nur vorübergehenden Zweck errichtet und infolgedessen *bürgerlich-rechtliches* Eigentum daran erlangt (§ 95 Abs. 1 Satz 1 BGB; s. dazu Anm. 30 sowie aE) oder zumindest
- wirtschaftlicher Eigentümer des von ihm errichteten Gebäudes wird (s. u.).

Wirtschaftliches Eigentum des obligatorisch Nutzungsberechtigten?

► *BFH und FinVerm.* (vgl. Ur. v. 21. 5. 92 X R 61/91, BStBl. II S. 944 sowie BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 6 Satz 2) verneinen wirtschaftliches Eigentum. Das Einverständnis des Grundstückseigentümers begründet allenfalls ein obligatorisches Nutzungsrecht, hindert aber weder dessen Verfügung über das Grundstück noch wird der Herausgabeanspruch wertlos. Diese zu § 39 AO entwickelten Merkmale wirtschaftlichen Eigentums gelten auch im Rahmen des § 10e. Soweit dem Nutzungsberechtigten in diesen Fällen gleichwohl eine AfA von seinen Baukosten zusteht (vgl. BMF v. 4. 6. 86, BStBl. I S. 318), liegt keine Gebäude-AfA, sondern AfA vom Nutzungsrecht nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen vor (ausführlich dazu auch OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10e Nr. 52 Tz. II.1. GlA FG München v. 11. 9. 89, EFG 1989 S. 633, rkr.: Entgegen zT abweichender Auffassung im Schrifttum (s. unten) seien sowohl die Entstehung eines Ausgleichsanspruchs gem. § 951 BGB als auch die tatsächliche Kostentragung keine Kriterien für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums; FG München v. 18. 10. 91, EFG 1992 S. 188, rkr., auch für den Fall, daß eine Hofübertragung bereits in Aussicht genommen wurde; FG Saarl. v. 25. 6. 93, EFG 1994 S. 31, rkr.: 20jähriges Dauerwohnrecht u. voraussichtliche Alleinerbschaft zur Annahme wirtschaftlichen Eigentums nicht ausreichend.

► *Im Schrifttum* werden hierzu unterschiedliche Auffassungen vertreten.

Für wirtschaftliches Eigentum: *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 63 f.; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 6 f; *Meyer-Scharenberg*, DStR 1986 S. 787, für den Fall, daß der mit Beendigung des Nutzungsverhältnisses nach § 951 BGB zustehende Entschädigungsanspruch vertraglich nicht ausgeschlossen wurde; *Stephan*, DB 1987 S. 300: Wirtschaftliches Eigentum ist nur ausgeschlossen, wenn bei zeitlich begrenztem Nutzungsrecht eine Entschädigung iSd. §§ 951, 812 BGB vertraglich ausgeschlossen wurde; *Neufang*, Inf. 1988 S. 542; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 113: Verfügungsrecht des Eigentümers hat wegen Ausgleichsanspruch nach § 951 BGB wirtschaftlich wertlos.

Wirtschaftliches Eigentum nur ausnahmsweise bejahend: *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 28 a, jedoch unter Hinweis darauf, daß eine Förderung des Nutzungsberechtigten nach § 10e nahegelegen hätte; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 143: Eindeutige Vereinbarungen zur Beschränkung der Verfügungsmacht des Eigen-

tümers erforderlich; *Stuhrmann*, NWB F. 3 b S. 3744; *ders.*, Inf. 1987 S. 265: Einwirkungsmöglichkeiten des Eigentümers auf die Wohnung sind regelmäßig nicht ausgeschlossen; *Märkle/Franz*, BB 1988 S. 2006: Ungeachtet eines Bereicherungsanspruchs des Nutzungsberechtigten ist der Grundstückseigentümer an der Verfügung über das Gebäude nicht gehindert; *Handzik*, FR 1991 S. 741.

► **Stellungnahme:** UE ist der obligatorisch Nutzungsberechtigte regelmäßig kein wirtschaftlicher Eigentümer des von ihm auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäudes (Rspr.-Nachw. s. § 2 Anm. 212 und § 7 Anm. 52 b), weil der Eigentümer von der Einwirkung auf das Gebäude nicht für dauernd ausgeschlossen ist (BFH aaO). Dazu bedarf es entsprechender vertraglicher Vereinbarungen oder anderer Umstände, die einen Herausgabeanspruch des Eigentümers entweder wirtschaftlich wertlos erscheinen lassen oder dessen Entstehung verhindern. Folgerichtig steht dem Nutzungsberechtigten im Rahmen der Einkunftsermittlung auch keine Gebäude-AfA, sondern lediglich eine „AfA auf das Nutzungsrecht nach den für Gebäude geltenden Grundsätzen“ zu (s. § 7 Anm. 52 b). Er bewohnt also keine Wohnung im eigenen, sondern im fremden Haus. Eine Förderung derartiger Sachverhalte sieht § 10 e nicht vor. Insbesondere gibt es keinen der „Quasi-Gebäude-AfA“ vergleichbaren „Quasi-Abzugsbetrag“. Zur nachträglichen Erlangung der StBegünstigung bei späterem Eigentumserwerb unter Wegfall des Aufwendungsersatzanspruchs (§§ 951, 812 BGB) s. Anm. 131.

Einheitliche Behandlung von obligatorischen und dinglichen Nutzungsrechten: Vom dinglichen unterscheidet sich das obligatorische Nutzungsrecht damit nur insoweit, als letzteres kein Eigentum an dem in Ausübung eines Rechts am Grundstück errichteten Gebäude gem. § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB begründen kann (s. Anm. 30). Im übrigen ist der obligatorisch Nutzungsberechtigte ebenso wie der dinglich Nutzungsberechtigte von einer Förderung ausgeschlossen, wenn das Gebäude vom Eigentümer hergestellt wurde (Zuwendungs-Nutzungsrecht) oder der Nutzungsberechtigte als früherer Eigentümer das Gebäude zwar selbst erbaute, sich aber anlässlich späterer Eigentumsübertragung ein Nutzungsrecht daran zurückbehalten hat („Vorbehalts“-Nutzungsrecht).

Dingliche Nutzungsrechte nach den Rechtsvorschriften der ehemaligen DDR: Mit Bebauung eines Grundstücks aufgrund eines vor dem Beitritt iSd. §§ 287–294 ZGB-DDR wirksam begründeten Nutzungsrechts erlangt der Nutzungsberechtigte abweichend von § 94 BGB Eigentum am Gebäude (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 26). Eigentum am Grundstück einerseits und am Gebäude andererseits sind damit selbständige, voneinander zu unterscheidende Rechte. Entsprechendes gilt für vor dem 1. 1. 76 begründete Nutzungsrechte nach dem Gesetz über die Verleihung von Nutzungsrechten an volkseigenen Grundstücken v. 14. 12. 70 (GBl. DDR I S. 372) sowie eingeschränkt nach § 2 Zweites Gesetz über die Verleihung von Nutzungsrechten an volkseigenen Grundstücken v. 3. 4. 59 (GBl. DDR I S. 277). Diese Eigentumsrechte gelten nach Art. 233 § 2 Abs. 1 EGBGB idF des Einigungsvertragsgesetzes v. 31. 8. 90 (BGBl. II S. 885; BStBl. I S. 654) auch nach dem Beitritt fort. Eine StBegünstigung des Nutzungsberechtigten kommt danach in Betracht, wenn er nach dem 31. 12. 90 (s. Anm. 6) aufgrund eines vor dem Beitritt begründeten Nutzungsrechts ein Gebäude errichtet, fertigstellt, ausbaut oder erweitert (ausführlich dazu OFD Erfurt v. 14. 1. 92, StEK § 10 e Nr. 36; OFD Chemnitz v. 31. 8. 92, StEK § 10 e Nr. 47 sowie OFD Berlin v. 27. 9. 92, StEK § 10 e Nr. 50).

Einstweilen frei.

42–47

G. Verfahrensfragen

48

I. Veranlagungsverfahren

§ 10 e Abs. 1 Satz 1 gibt im Veranlagungsverfahren ein Abzugswahlrecht (zum Abzug im LStErmäßigungs- und EStVorauszahlungsverfahren s. Anm. 49 u. 50). Die FinBehörde ist daher nicht verpflichtet, die Abzugsvoraussetzungen von Amts wegen zu prüfen oder gar eine StErmäßigung ohne Mitwirkung des Stpfl. zu gewähren (wegen der Rechtsfolgen eigenmächtigen Abzugs, s. Anm. 83). Andererseits ist sie aber nicht von der Verpflichtung des § 88 AO befreit, die Stellung eines offensichtlich aus Versehen unterlassenen Antrags anzuregen, insbesondere dann, wenn die StBegünstigung bereits in den Vorjahren in Anspruch genommen oder sog. Baukindergeld gem. § 34 f Abs. 2 abgezogen wurde und damit bereits Objektverbrauch (s. Anm. 308) eingetreten ist (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 8 a).

Antrag: „Abziehen“ iSd. Abs. 1 Satz 1 setzt keinen besonderen Antrag voraus. Es genügt, wenn der Stpfl. den begehrten SA-Abzug in der dafür vorgesehenen Anlage (sog. Anlage „FW“) kenntlich macht bzw. sich das Abzugsbegehren aus anderen formlos der StErklärung beigefügten Unterlagen ergibt. Die Inanspruchnahme des SA-Abzugs im LStErmäßigungs- bzw. EStVorauszahlungsverfahren ist demgegenüber für das nachfolgende Veranlagungsverfahren unbeachtlich.

► *Bedeutung des Antrags:* Der SA-Abzug ist unmittelbare Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Baukindergelds gem. § 34 f Abs. 2 (vgl. Abschn. 213 a Abs. 3 Satz 2 EStR), es sei denn, der Stpfl. will von der Nachholmöglichkeit des Abs. 3 Satz 1 Gebrauch machen (vgl. Abschn. 213 a Abs. 3 Satz 3 EStR; § 34 f Anm. 53). Bloßes Geltendmachen in der StErklärung bewirkt noch keinen Objektverbrauch, erst die tatsächliche Minderung der StSchuld (s. Anm. 308). Über irrtümliche Geltendmachung sowie Abzug einer nicht beantragten StBegünstigung s. Anm. 83 u. 310 aE.

► *Zeitpunkt des Antrags:* Wurde eine rechtzeitige Beantragung des SA-Abzugs versäumt, kommt eine Nachholung ohne weiteres noch im Einspruchsverfahren in Betracht. Ebenso darf der Stpfl. bei evtl. Änderung des bestandskräftigen StBescheids zu seinen Ungunsten mit Abzugsbeträgen kompensieren (s. Einf. ESt. Anm. 723). Ausgeschlossen ist jedoch eine Nachholung des Antrags im Verfahren vor dem FG; Ausnahme: Verletzung der Fürsorgepflicht des FA gem. § 89 AO (s. dazu Einf. ESt. Anm. 723; aA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 8 a: Antrag spätestens bis zum Ende der mündlichen Verhandlung vor dem FG möglich).

► *Einschränkung oder Rücknahme des Antrags:* Der SA-Abzug kann entsprechend den zeitlichen Grenzen der Geltendmachung (s. oben) in seiner Höhe zB aus Gründen künftiger Nachholung iSd. Abs. 3 Satz 1, zur Vermeidung des Objektverbrauchs oder zur Erreichung einer Pflichtveranlagung nach § 46 Abs. 1 (wegen versäumter Antragsfrist nach Abs. 1 Nr. 8) gemindert bzw. zurückgenommen werden. Nicht in Betracht kommt jedoch die Änderung eines bereits bestandskräftigen StBescheids gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO (vgl. BFH v. 14. 4. 93 I R 120/91, BStBl. II S. 738 u. Anm. 258) sowie ein Austausch mit anderen stmindernden Besteuerungsgrundlagen (s. Anm. 265).

► *Objektbezogenheit des Antrags:* Der SA-Abzug bezieht sich grds. auf ein bestimmtes Objekt (zur Objektgebundenheit der Förderung s. Anm. 305). Gehören dem

Stpfl. jedoch mehrere potentiell stbegünstigte Objekte, muß er sich erst dann auf ein bestimmtes Objekt festlegen, wenn unterschiedliche stliche Folgen eintreten. S. dazu im einzelnen Anm. 358.

Auswirkungen der Verfahrensarten:

► *Von Amts wegen* ist gem. § 46 Abs. 2 Nr. 4 eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Abzugsbetrag nach § 10 e als Freibetrag auf der LStKarte gem. § 39 a Abs. 1 Nr. 5 eingetragen wurde und nicht bereits aus anderen Gründen zu veranlagern ist. Ein späterer Zwang zur Inanspruchnahme der StBegünstigung oder gar Objektverbrauch (s. Anm. 308) ist damit nicht verbunden.

► *Antragsveranlagung*: Liegen die Voraussetzungen einer Veranlagung von Amts wegen nicht vor, sind Arbeitnehmer gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 nur auf Antrag zu veranlagern. Der Antrag ist gem. § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 (vor VZ 1991: § 46 Abs. 2 Nr. 8 a) bis zum Ablauf des auf den VZ folgenden zweiten Kalenderjahrs durch Abgabe einer EStErklärung zu stellen. Wird die Ausschlußfrist versäumt und liegen auch die Voraussetzungen einer Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 nicht vor (s. Anm. 255–258), geht die StBegünstigung insoweit endgültig verloren (zur evtl. Pflichtveranlagung durch Abzugsverzicht s. o. „Antrag“).

► *LStJahresausgleich*:

▷ *Rechtslage bis einschl. VZ 1990*: § 10 e bleibt im Rahmen des LStJahresausgleichs unberücksichtigt. Vgl. die insoweit klarstellende und nunmehr mit § 46 Abs. 2 Nr. 8 a korrespondierende Ergänzung von § 42 Abs. 4 Satz 4, § 42 a Abs. 2 Satz 4 durch das StReformG 1990 v. 25. 7. 88 (BStBl. I S. 237).

▷ *Rechtslage ab VZ 1991*: Wegfall des LStJahresausgleichs (§ 52 Abs. 27 a EStG idF des StÄndG 1992). Entspr. der Rechtslage bis VZ 1990 kommt ein § 10 e-Abzug ausschließlich im Rahmen einer Antragsveranlagung in Betracht. Zum insoweit neu gefaßten § 46 Abs. 2 Nr. 8 s. „Antragsveranlagung“.

II. Lohnsteuerermäßigungsverfahren

49

Schrifttum: *Heiliger*, Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte aufgrund von selbstgenutztem Wohneigentum bzw. von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung, DB 1992 S. 2587

Der Arbeitnehmer kann SA-Abzugsbeträge iSd. § 10 e bereits im LStVerfahren durch Eintragung eines Freibetrags auf der LStKarte gem. § 39 a Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 (ab VZ 1994 § 39 a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) geltend machen.

Voraussetzungen der Eintragung:

► *Rechtslage bis VZ 1993*:

▷ *Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 bis 5*: Eine Eintragung auf der LStKarte ist gem. § 39 a Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 erst nach Fertigstellung oder Anschaffung des begünstigten Objekts möglich. Str. ist jedoch, ob auch Eigennutzung vorliegen muß (s. u.). Bei Objekten mit Bauantrag/Kaufvertrag nach dem 31. 12. 91 ist gem. § 52 Abs. 14 Satz 4 weitere Eintragungsvoraussetzung, daß die Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a voraussichtlich nicht überschritten werden (BMF v. 13. 4. 92, BStBl. I S. 271 Tz. 3.2).

▷ *Vorkosten iSd. Abs. 6*: § 39 a Abs. 1 Nr. 5 differenziert nicht zwischen Abzugsbeträgen iSd. Abs. 1 bis 5 einerseits sowie Vorkosten iSd. Abs. 6 andererseits, so daß eine stliche Entlastung auch bei Vorkosten erst nach Fertigstellung/Herstellung (zum str. Erfordernis kumulativer Eigennutzung s. unten) der Wohnung eintreten kann. Nach allgem. Auffassung erfolgt dann allerdings ein

Eintrag des sich insgesamt ergebenden Freibetrags unter Einbeziehung auch in der Zeit vor Fertigstellung/Anschaffung entstandener Aufwendungen.

Beispiel: Bei einem zum 1. 10. 93 fertiggestellten und anschließend eigengenutzten Einfamilienhaus sind in der Zeit vom 1. 1. bis 30. 9. 93 Zinsen in Höhe von mtl. 2000 DM angefallen. Die bis zum 30. 9. 93 entstandenen Zinsen sind insgesamt (erst) ab 1. 10. 93 in Höhe von $9 \times 2000 \text{ DM} = 18000 \text{ DM}$ auf der LStKarte eintragungsfähig.

Andernfalls ginge § 39 a Abs. 1 Nr. 5 für Vorkosten weitgehend ins Leere, weil auf die Zeit nach Beginn der Eigennutzung entfallende Aufwendungen – mit Ausnahme von Schuldzinsen iSd. Abs. 6 a – gem. Abs. 6 Satz 1 vom Abzug ausgeschlossen sind.

Vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 39 a Anm. 4; *Unvericht*, DStR 1988 S. 533; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 491.

- ▷ *Schuldzinsen iSd. Abs. 6 a:* Der Eintrag auf der LStKarte ist nach Fertigstellung oder Anschaffung (im Jahr der Fertigstellung) des begünstigten Objekts zulässig. Der Einzug ist abweichend von Aufwendungen iSd. Abs. 6 materielle Abzugsvoraussetzung. Außerdem muß der Stpfl. kumulativ die Grundförderung nach Abs. 1 oder 2 in Anspruch nehmen (oder wegen Abs. 5 a daran gehindert sein). Dem steht wohl nicht entgegen, zunächst nur Schuldzinsen iSd. Abs. 6 a als Freibetrag einzutragen (offenlassend BMF v. 13. 4. 92, BStBl. I S. 271 Tz. 3.3). Einzug des Stpfl. ist uE nicht erforderlich, da andernfalls der Eintrag sämtlicher Schuldzinsen ohnehin über Abs. 6 erreichbar wäre.
- ▷ *Gesetzeskritik:* § 39 a Abs. 1 Nr. 5 verfehlt (ebenso wie § 37 Abs. 3 Satz 6) den Gesetzeszweck, Wohnungserwerber vornehmlich in der aufwandsintensiven Anschaffungs-/Herstellungsphase stichlich zu entlasten. Insbesondere bei Vorkosten iSd. Abs. 6 ist es widersprüchlich, einerseits das Bedürfnis nach stichlicher Entlastung als Motiv ihres Abzugs heranzuziehen (vgl. BTDrucks. 10/3633 S. 10), andererseits aber eine konsequente zeitnahe Entlastung zu blockieren (glA *B. Meyer*, DB 1988 S. 308). Daß in VZ vor Beginn der Eigennutzung anfallende Vorkosten sich überhaupt erst im Veranlagungsverfahren stminierend auswirken sollen, erscheint auch systematisch verfehlt. Im übrigen macht es im Gegensatz zu § 7 b keinen Sinn, auf eine Fertigstellung/Anschaffung als Eintragungskriterium abzustellen, weil Abs. 1 Satz 2 den Beginn der Eigennutzung als Abzugsvoraussetzung verlangt. Sinnvoll wäre gewesen, hinsichtlich der Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 bis 5 und 6 a allein auf den voraussichtlichen Eintritt der Eigennutzung abzustellen, bei Vorkosten iSd. Abs. 6 nur darauf, ob mit einer Eigennutzung (ggf. auch in einem späteren VZ) überhaupt zu rechnen ist.
- ▶ *Rechtslage ab VZ 1994:* Gem. § 39 a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a sind § 10 e-Beträge in der Höhe auf der LStKarte eintragungsfähig, wie sie bei der Festsetzung von EStVZ zu berücksichtigen sind (s. Anm. 50). Die geänderte Gesetzesfassung stellt die nach dem Beschl. des BVerfG v. 29. 4. 92 VI B 152/91 (BStBl. II S. 752) gebotene Gleichbehandlung von LStZahlern und EStVorauszahlern sicher (BTDrucks. 12/5630 S. 61). Für § 10 e ist damit keine Änderung der materiellen Rechtslage verbunden (zum Erfordernis der Eigennutzung s. aber unten).

Eigennutzung als Eintragungsvoraussetzung?

- ▶ *Rechtslage bis VZ 1993:* Nach VerwAuffassung sind Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 u. 2 (anders als Vorkosten nach Abs. 6; s. jedoch unten) über den Gesetzeswortlaut hinaus erst dann auf der LStKarte einzutragen, wenn der Stpfl. das fertiggestellte/angeschaffte Objekt tatsächlich auch zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Infolgedessen entfällt ein Eintrag bei Eigennutzung im betreffenden VZ erst nach dem 30. 11. (§ 39 a Abs. 2 Satz 3).

Vgl. BMF v. 13. 4. 92, BStBl. I S. 271 Tz. 3.1 (bisher Abschn. 112 Abs. 1 Satz 3 LStR 1990; enger noch Abschn. 79 Abs. 1 Satz 2 LStR 1987; auch Vorkosten erst ab Eigennutzung eintragungsfähig; großzügiger wiederum OFD Hannover v. 27. 9. 91, StEK § 39 a Nr. 31 Tz. 1.5: Einzug entbehrlich); glA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 166; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 491; *Barein* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 39 a Rdnr. 15; *Jaser/Wäcker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 168 unter Hinweis darauf, daß mit Wegfall des Abschn. 112 Abs. 1 Satz 3 LStR 1990 auch ein Vorkosteneintrag nunmehr Eigennutzung erfordert (uE unzutreffend, weil BMF aaO ausdrücklich auf die bisherige Rechtslage verweist; glA *Heiliger*, DB 1992 S. 2587); *Röhrig*, DB 1987 S. 1013; *Richter*, NWB F. 6 2842; *Heiliger*, DB 1992 S. 2587.

Die Gegenmeinung läßt entsprechend dem Gesetzeswortlaut eine Anschaffung Herstellung der Wohnung für eine Freibetrageintragung genügen.

So *Schmidt/Drenseck* XII. § 39 a Anm. 4; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 360; *Christoffel*, StWK Gr. 11 S. 196 a; *Ebmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 116; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 47; *Publ*, DStR 1986 S. 390; *Unvericht*, DStR 1988 S. 532, der darauf hinweist, daß der Gesetzgeber das Problem des erstmaligen Zeitpunkts der Eintragung zwar gesehen, aber nicht im Sinne kumulativ erforderlicher Eigennutzung geregelt hat. Etwas anderes folge auch nicht aus der Notwendigkeit tatsächlicher Eigennutzung zur Inanspruchnahme des Abzugsbetrags gem. Abs. 1 Satz 1. Im LStErmaßigungsverfahren genüge eine hinreichend wahrscheinliche Eigennutzung im lfd. VZ. Kritisch zum Ganzen auch *B. Meyer*, DB 1988 S. 308, der im Hinblick auf den Gesetzeszweck weder eine Anknüpfung an die Anschaffung/Herstellung noch an den Beginn der Eigennutzung für sinnvoll hält. Vgl. hierzu auch die Begr. des RegE zu § 39 a Abs. 1 Nr. 6 (= § 39 a Abs. 1 Nr. 5 EStG 1990): Es soll sichergestellt werden, daß die abzugsfähigen Beträge nach § 10 e ab dem Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung der Wohnung als Freibetrag auf der LStKarte eingetragen werden und sich somit bereits beim lfd. LStAbzug stmindernd auswirken können (BTDrucks. 10/3633 S. 17).

Stellungnahme: UE entbehrt die verschärfende Auslegung durch die FinVerw. einer Grundlage. § 39 a Abs. 1 Nr. 5 verlangt keine Eigennutzung, sondern nur Fertigstellung bzw. Anschaffung der Wohnung als Eintragungskriterium. Es entspricht dem Gesetzeszweck (vgl. BTDrucks. 10/3633 S. 10), den Stpfl. gerade in der Bau- und Anschaffungsphase stich zu entlasten (s. aber dazu auch oben „Gesetzeskritik“). Dieser Zweck würde vereitelt, wollte man den tatsächlichen Einzug abwarten (glA *B. Meyer*, DB 1988 S. 308; *Unvericht* aaO: Die Finanzierungshilfe soll möglichst frühzeitig und effektiv wirksam werden). Zudem widerspricht sich die FinVerw. selbst, da sie im EStVorauszahlungsverfahren die bloße Fertigstellung/Anschaffung der Wohnung als Herabsetzungsmotiv genügen läßt (s. Anm. 50; kritisch dazu *B. Meyer* aaO) und damit eine sachlich nicht gerechtfertigte Schlechterstellung von LStPflichtigen in Kauf nimmt.

► *Rechtslage ab VZ 1994*: Gem. § 39 a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a sind § 10 e-Beträge in derselben Höhe auf der LStKarte eintragungsfähig, wie sie auch im EStVorauszahlungsverfahren zu berücksichtigen sind. Einer unterschiedlichen Handhabung des § 10 e-Abzugs in beiden Verfahren ist damit endgültig die Grundlage entzogen.

III. Einkommensteuer-Vorauszahlungsverfahren

50

Gem. § 37 Abs. 3 Satz 6 (bisher Satz 5; zur Rechtsentwicklung s. § 37 Anm. 145) bleiben bis zur Anschaffung/Fertigstellung der stbegünstigten Wohnung sowie der Fertigstellung von Ausbauten und Erweiterungen (ab VZ 1991; s. § 37 Anm. 145 u. 149) bei der Festsetzung der EStVorauszahlungen Vorkosten iSd. Abs. 6 außer Betracht (aA noch *Schmidt/Drenseck* XII. § 37 Anm. 6). Dies wider-

spricht einer nach dem Gesetzeszweck bereits in der Bau- und Anschaffungsphase gewollten stlichen Entlastung („Gesetzeskritik“ s. Anm. 49; vgl. auch *Drenseck*, FR 1986 S. 462: Die gesetzgeberische Entscheidung ist unverständlich). Zu Abzugsbeträgen iSd. Abs. 1 bis 5 u. Abs. 6 a s. unten.

„**Bis zur Anschaffung/Fertigstellung**“ außer Ansatz bleibende Aufwendungen: Zweifelhaft ist, ob nach vollzogener Anschaffung/Fertigstellung auch zuvor entstandene Aufwendungen die Höhe der Vorauszahlungen mindern. Die hM bejaht dies mit der Folge, daß ggf. auch eine Anpassung der Vorauszahlungen des Vorjahrs erfolgt (§ 37 Abs. 3 Satz 3).

Vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 37 Anm. 6 c; *Paus*, FR 1986 S. 226; *Unvericht*, DStR 1988 S. 531; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 489; *Tischer* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 37 Rdnr. 13 a; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 356; einschränkend wohl *Richter/Boveleth*, Die neue Wohnraumbesteuerung, 2. Aufl. 1987 Rdnr. 144: Abzug nur der innerhalb des VZ der Fertigstellung/Anschaffung entstandenen Aufwendungen; ebenfalls restriktiv *Stubermann/Christoffel*, Die Neu-Besteuerung des Hausbesitzes, 4. Aufl. 1993 Rdnr. 249: Herabsetzung nur nach Fertigstellung/Anschaffung fälliger VZ-Raten; aA die Begr. des RegE. zu § 37 Abs. 3 (BTDrucks. 10/3633 S. 17): Vor der Fertigstellung/Anschaffung entstandene Aufwendungen sollen die Vorauszahlungen nicht mindern.

UE ist der hM zu folgen. Andernfalls könnten nur solche Vorkosten stmindern berücksichtigt werden, die auf die Zeit zwischen Fertigstellung/Anschaffung sowie Beginn der Eigennutzung entfallen. Die Regelung ginge dann praktisch ins Leere und würde ohne hinreichenden sachlichen Grund eine gegenüber der Behandlung im LStErmäßigungsverfahren (s. Anm. 49) abweichende Rechtslage schaffen. Entsprechendes gilt für die nachträgliche Anpassung der Vorauszahlungen des Vorjahrs gem. § 37 Abs. 3 Satz 3 (glA *Stephan* aaO).

Zeitpunkt der Anpassung der Vorauszahlungen: Die Anpassung der Vorauszahlungen setzt Fertigstellung/Anschaffung der betreffenden Wohnung bzw. Fertigstellung des Ausbaus/der Erweiterung daran voraus (so noch ausdrücklich Abschn. 213 n Abs. 3 Satz 1 EStR 1987; Behandlung auch nach Streichung durch EStR 1990 unverändert). Im Gegensatz zum LStErmäßigungsverfahren kommt es jedoch auf den tatsächlichen Beginn der Eigennutzung nicht an, ebensowenig darauf, ob mit einer Eigennutzung noch im lfd. VZ sicher gerechnet werden kann (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 c; aA *Paus*, FR 1986 S. 226; Glaubhafte Anschaffung/Fertigstellung ausreichend). Eine unterschiedliche Behandlung ist abzulehnen (s. Anm. 49).

Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 bis 5 bleiben in § 37 Abs. 3 Satz 6 unerwähnt. Gleichwohl wendet die hM die für Vorkosten iSd. Abs. 6 ausdrücklich bestehende Abzugsbegrenzung sinngemäß bzw. in Analogie zu § 39 a Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 an. Eine Anpassung der Vorauszahlungen erfolgt daher erst ab Fertigstellung/Anschaffung des § 10 e-Objekts.

So *Schmidt/Drenseck* XII. § 37 Anm. 6 c: Was für Abs. 6 gilt, muß erst recht für Abs. 1 gelten; wohl auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 489; *Kirehbof/Stolterfoht*, § 37 Rdnr. D 16; *Tischer* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 37 Rdnr. 13 a; *Unvericht*, DStR 1988 S. 533; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 167: Analoge Anwendung des § 39 a Abs. 1 Nr. 5; aA *Paus*, FR 1986 S. 226: Voraussichtliche Fertigstellung/Anschaffung genügt; einschränkend auch *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 357 mit Hinweis darauf, daß eine sichere Fertigstellung im VZ ausreichen müsse.

In Abweichung zur VerwAuffassung im LStErmäßigungsverfahren (s. Anm. 49) fordert die hM keinen tatsächlichen Einzug des Stpfl. Einschränkend jedoch *Bliemich/Erhard* (§ 10 e Rdnr: 43): Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im VZ der

Fertigstellung/Anschaffung muß sicher zu erwarten sein; bloße Wahrscheinlichkeit genügt nicht (so auch *Unvericht*, DStR 1988 S. 531).

UE ist die hM insoweit zutreffend, als sie eine Anpassung der Vorauszahlungen nicht bereits vor Herstellung/Anschaffung billigt. Es ist widersinnig, bis zur Eigennutzung abziehbare Vorkosten iSd. Abs. 6 erst nach Fertigstellung/Anschaffung zu berücksichtigen, ab Beginn der Eigennutzung zulässige Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 bis 5 hingegen bereits zu einem früheren Zeitpunkt. Andererseits ist es nach dem Gesetzeswortlaut nicht zwingend, bereits vor Eintritt der Eigennutzung anzupassen, zumal § 10 e Abs. 1 Satz 2 diese ausdrücklich als Abzugsvoraussetzung fordert. Eine sorgfältigere Arbeit des Gesetzgebers wäre wünschenswert. Auch die inzwischen durch das StMBG erfolgte Anpassung der §§ 37 Abs. 3 Satz 6 und 39 a Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a (s. Anm. 49) beseitigt die Problematik nicht.

Abzugsbeträge iSd. Abs. 6 a mindern ebenfalls mit Fertigstellung/Anschaffung des § 10 e-Objekts die Höhe der Vorauszahlungen. Nach hM zur Behandlung von Abzugsbeträgen iSd. Abs. 1–5 (s. oben) dürfte auch hier Eigennutzung verzichtbar sein (zur Kritik s. oben).

IV. Feststellungsverfahren

51

Befindet sich die Wohnung im Miteigentum mehrerer Stpfl., kommt in entsprechender Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine gesonderte und einheitliche Feststellung der sich nach den Abs. 1 und 2 ergebenden Abzugsbeträge sowie der nach Abs. 6 und Abs. 6 a abziehbaren Aufwendungen in Betracht. Im einzelnen s. dazu Anm. 600 f.

Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerbegünstigung zu eigenen Wohnzwecken genutzter Wohnungen

A. Überblick zu Abs. 1

52

Satz 1 begünstigt die im Inland (s. Anm. 59) belegene Wohnung im eigenen Haus (s. Anm. 64) unter Einbeziehung des dazugehörenden Grund und Bodens (s. Anm. 72–75). Die Anknüpfung stlicher Förderung an die „Wohnung“ (im Gegensatz zum Einf-/ZweifHaus/ETWohnung gem. § 7 b) erweist sich dabei als problematisch, weil es sich um eine vom Stpfl. beliebig gestaltbare Zusammenfassung von Räumen handelt (s. dazu im einzelnen Anm. 57 f.). Entsprechendes gilt für die Zuordnung von Herstellungskosten, wenn die Wohnung in einem anderen Gebäude als in einem EinfHaus oder einer ETWohnung belegen ist (zur Aufteilung von HK s. Anm. 69). Die StBegünstigung wird für acht zusammenhängende Jahre (= Abzugszeitraum, s. Anm. 83) gewährt. Sie beträgt im VZ der Fertigstellung (s. Anm. 81) sowie den drei folgenden Jahren 6 vH der Herstellungskosten der Wohnung zzgl. der Hälfte der Anschaffungskosten des Grund und Bodens (Bemessungsgrundlage), max. jährlich 19 800 DM (s. Anm. 86) und in den vier

anschließenden Jahren 5 vH der Bemessungsgrundlage, max. jährlich 16 500 DM (zur Rechtsentwicklung der Förderhöchstbeträge s. Anm. 86).

Satz 2 fordert Herstellung der Wohnung durch den Stpfl., dh. er muß Bauherr (s. Anm. 95) sein. Dies schließt eine stliche Förderung unentgeltlich erworbener sowie durch bloße Umgestaltung vorhandener Räumlichkeiten entstandener Wohnungen aus (s. Anm. 94). Die Wohnung muß außerdem im jeweiligen Jahr des Abzugszeitraums – allerdings nicht ganzjährig (s. Anm. 106) – zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 98/99) genutzt, also tatsächlich bewohnt werden. Mangelt es an dieser Voraussetzung, geht die StBegünstigung verloren (s. Anm. 82). Allgemein ausgeschlossen ist eine Förderung von Ferien- und Wochenendwohnungen (s. Anm. 110).

Satz 3 erstreckt die stliche Förderung auch auf den Teil der Wohnung (s. Anm. 113), der unentgeltlich Dritten zu Wohnzwecken überlassen (s. Anm. 115) wird. Als problematisch erweisen sich dabei teilentgeltliche Nutzungsüberlassungen (s. Anm. 115).

Satz 4 erster Halbs. bewirkt eine Gleichstellung hergestellter (s. oben Satz 1) und angeschaffter Wohnungen. Anschaffung ist auch Eigentumserwerb durch gemischte Schenkung, Schenkung unter Auflage, Erbauseinandersetzung oder mittelbare Grundstücksschenkung (s. im einzelnen Anm. 132 u. 133). Ebenso kann eine StBegünstigung bei der Umwandlung von Miteigentum in Wohnungseigentum sowie beim Bau auf fremdem Grund und Boden mit anschließendem Eigentumserwerb eintreten (s. Anm. 131). Im übrigen gelten dieselben Fördervoraussetzungen wie bei hergestellten Wohnungen nach Satz 1.

Satz 4 zweiter Halbs. schränkt die Förderung angeschaffter Wohnungen (betroffene Objekte s. Anm. 139 f.) ein, wenn sie der Stpfl. nicht bis zum Ende des zweiten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahrs angeschafft hat. Die Förderung beträgt dann im Jahr der Anschaffung und den drei folgenden Jahren 6 vH der Bemessungsgrundlage (s. Satz 1), max. 9 000 DM und in den anschließenden vier Jahren 5 vH der Bemessungsgrundlage, max. 7 500 DM. Über Abgrenzung zur Wohnungsherstellung s. Anm. 92 u. 128.

Satz 5 ordnet eine sinngemäße Anwendung des § 6b Abs. 6 auf § 10e an. Die Regelung führt bei stpflichtigen Entnahmen zu unverständlichen Ergebnissen und sollte wieder gestrichen werden (s. Anm. 153).

Satz 6 kürzt den Abzugsbetrag bei einem Anteil (Begriff s. Anm. 158) an einer stbegünstigten Wohnung entsprechend der Eigentumsquote und vermeidet damit eine Vervielfältigung des Höchstbetrags bei im Miteigentum befindlichen Wohnungen. Die Regelung paßt jedoch nicht, wenn sich im Gebäude mehrere jeweils von einem Miteigentümer genutzte Wohnungen befinden. In diesen Fällen ist Anteil iSd. Satz 6 der Teil der Wohnung, den der betreffende Miteigentümer im Rahmen eigener Rechtszuständigkeit nutzt (s. dazu Anm. 159 sowie Anm. 160 mit Beisp.).

Satz 7 sieht vor, daß die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags (nicht der Abzugsbetrag selbst, s. Anm. 170) zu kürzen ist, soweit Teile der Wohnung zu anderen als eigenen Wohnzwecken (Sätze 2 und 3, s. oben) genutzt werden (zur Fremdnutzung s. Anm. 174) und die schädliche Fremdnutzung ganzjährig erfolgt (s. Anm. 175). Die Kürzung der HK/AK ist nach dem Nutzflächen-, beim häuslichen Arbeitszimmer nach dem Wohnflächenverhältnis vorzunehmen (s. Anm. 180; wegen Besonderheiten beim Miteigentum s. Anm. 181).

Satz 8 schließt eine StBegünstigung der vom Ehegatten angeschafften Wohnung (s. Anm. 188) aus. Die Regelung gilt nicht, wenn im Anschaffungszeitpunkt die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 noch nicht vorlagen (s. Anm. 190), hingegen verbleibt es beim Förderausschluß, falls § 26 Abs. 1 später entfällt (s. Anm. 190).

B. Steuerbegünstigung des Bauherrn (Abs. 1 Satz 1)

I. Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1

1. Die Wohnung als Förderungsobjekt

a) Wohnungsbegriff

53

Der Wohnungsbegriff hat zentrale Bedeutung, weil

- die Wohnung gem. Abs. 1 Satz 1 der eigentliche Gegenstand der stlichen Förderung ist;
- Abs. 2 ihre Existenz als Voraussetzung stlicher Begünstigung von Ausbauten/Erweiterungen fordert;
- ihre räumliche Ausdehnung innerhalb des Hauses die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags bestimmt;
- mehrere Wohnungen in einem Haus gegeneinander abzugrenzen sind;
- Abs. 6 den Abzug bestimmter Aufwendungen bis zur Eigennutzung einer Wohnung gestattet;
- Abs. 6 a einen zusätzlichen wohnungsbezogenen Schuldzinsenabzug gewährt.

Grundsätzliche Maßgeblichkeit des bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriffs: Das Tatbestandsmerkmal „Wohnung“ wird weder in § 10 e noch an anderer Stelle des EStG erläutert. Auch eine Konkretisierung im BewG fehlt. Es handelt sich um einen sog. Typus-Begriff, der nur umschrieben, nicht definiert werden kann (BFH v. 5. 10. 84 III R 192/83, BStBl. II 1985 S. 151). FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 9 Satz 2) und Schrifttum halten zur Bestimmung des Wohnungsbegriffs die bewertungsrechtlichen Abgrenzungsmerkmale für anwendbar. Über Einschränkungen s. unten.

GlA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 a mwN; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 151; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 37; *Stubrmann in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 10 e Anm. 10; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 14; *Frotscher*, § 10 e Rdnr. 5.

Danach ist unter Beachtung der seit BFH v. 5. 10. 84 III R 192/83 (BStBl. II 1985 S. 151) geänderten bewertungsrechtlichen Rspr. (s. dazu § 21 a Anm. 50) eine Wohnung die Zusammenfassung einer Mehrheit von Räumen, die in ihrer Gesamtheit so beschaffen sind, daß sie die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglichen (s. § 21 a Anm. 52 mit Rspr.-Nachw. sowie BFH v. 8. 2. 85 III R 62/84, BStBl. II S. 319; v. 20. 6. 85 III R 71/83, BStBl. II S. 582 und v. 26. 3. 85 III R 104/84, BFH/NV 1986 S. 12). Im einzelnen muß die Zusammenfassung von Räumen

- gegenüber anderen Wohnungen oder Räumen, insbesondere Wohnräumen, baulich abgeschlossen sein (abgeschlossene Wohneinheit);
- einen eigenen Zugang haben;
- Wohnzwecken dienen oder zu dienen bestimmt sein;
- eine Mindestfläche aufweisen;

- die zur Führung eines selbständigen Haushalts notwendigen Nebenräume wie Küche, zumindest einen Raum mit Kochgelegenheit, ein Bad oder eine Dusche und eine Toilette haben.

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

Anwendung der einzelnen bewertungsrechtlichen Abgrenzungsmerkmale auf den Wohnungsbegriff iSd. § 10 e: Der bewertungsrechtliche Wohnungsbegriff kann nicht uneingeschränkt auf § 10 e übertragen werden, weil seiner bewertungsrechtlichen Aufgabe, EinfHäuser und ZweifHäuser untereinander sowie gegen andere Grundstücksarten iSd. § 75 BewG (Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischtgenutzte Grundstücke und sonstige bebaute Grundstücke) abzugrenzen, im Rahmen der stlichen Förderung nach § 10 e keinerlei Bedeutung zukommt. Denn Abs. 1 Satz 1 begünstigt im Gegensatz zur bisherigen Förderung nach § 7 b Abs. 1 Satz 1 keine bestimmte Grundstücksart, sondern verwendet bewußt den bewertungsrechtlich neutralen Begriff „Haus“ (s. Anm. 60). Eine Wohnung iSd. § 10 e ist folglich auch gegeben, wenn

- das Gebäude gegenüber dem Grund und Boden von untergeordneter Bedeutung ist (§ 72 Abs. 2 BewG: unbebautes Grundstück);
 - das Gebäude neben Wohnzwecken auch gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dient, die unterschiedlich genutzten Raumeinheiten nicht gegeneinander abgeschlossen sind und bewertungsrechtlich ein Geschäftsgrundstück (§ 75 Abs. 3 BewG) oder gemischt-genutztes Grundstück (§ 75 Abs. 4 BewG) vorliegt;
 - die Wohnzwecken dienende Raumeinheit zu einem Betrieb der Land- und Forstwirtschaft (Wohnteil iSd. § 34 Abs. 1 Nr. 2 BewG) oder einem gewerblichen Betrieb (Betriebsgrundstück iSd. § 99 Abs. 2 BewG) gehört.
- „*Bauliche Abgeschlossenheit und eigener Zugang*“ haben für den Wohnungsbegriff insoweit Bedeutung, als beide Merkmale die Anzahl im Gebäude befindlicher Wohnungen bestimmen. Fehlen bauliche Abgeschlossenheit und/oder eigener Zugang bei mehreren (mindestens zwei) Wohneinheiten, liegt nur eine einzige förderbare Wohnung vor.

Beispiel: Die im Erdgeschoß (Hauptwohnung) und Dachgeschoß (Einliegerwohnung) belegenen Wohneinheiten eines Gebäudes (beide jeweils mit Küche, Bad und Toilette ausgestattet) sind über eine gemeinsame Hauseingangstür bzw. eine ins Dachgeschoß führende Treppe zu begehen. Die Hauptwohnung ist zum Treppenhaus hin (gemeinsame Verkehrsfläche) mit einer Wohnungsabschlußtür versehen, die Einliegerwohnung hingegen nicht; alle im Dachgeschoß belegenen Räume sind über das Treppenhaus ungehindert erreichbar.

Es liegt hier eine einzige Erd- und Dachgeschoß umfassende Wohnung iSd. § 10 e vor, weil das Gebäude keine zwei dem bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff entsprechende Wohneinheiten enthält. Die Abgeschlossenheit der Erdgeschoßwohnung bewirkt keinen Förderausschluß der im Dachgeschoß belegenen Räume. Entsprechendes gilt, wenn keine der beiden Wohnungen über einen Wohnungsabschluß verfügt (glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 33).

Problematisch kann allerdings die Behandlung einzelner Wohnräume sein, wenn sich in dem Gebäude mehr als eine abgeschlossene Wohnung befindet.

Beispiel: Im Erd- und Obergeschoß eines Gebäudes befindet sich jeweils eine durch Wohnungsabschlußtür vom gemeinsamen Treppenhaus getrennte Wohnung. Zwei als Kinderzimmer genutzte Räume sind im Dachgeschoß belegen und können über den Treppenaufgang von beiden Wohnungen aus ungehindert erreicht werden.

UF kann der Stpfl. hier frei bestimmen, welcher der beiden abgeschlossenen Wohnungen die einzelnen Räume zuzuordnen sein sollen. Wäre ihre Belegenheit außerhalb des Wohnungsabschlusses schädlich, blieben sie stlich völlig unberücksichtigt, ein mit dem Förderzweck des § 10 e unvereinbares Ergebnis (so *B. Meyer*, FR 1991 S. 34). Entspre-

chendes muß für die StBegünstigung bei nachträglichem Ausbau iSd. Abs. 2 gelten (s. Anm. 208 „Garagen“).

► *Dienen zu Wohnzwecken* bedeutet nach dem bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff, daß die Raumeinheit tatsächlich zu Wohnzwecken genutzt wird oder wenigstens dazu bestimmt ist (BFH v. 22. 2. 85 III R 78/81, BStBl. II S. 284; im einzelnen s. § 21 a Anm. 54). Eine tatsächliche gewerbliche oder berufliche Nutzung der „Wohnung“ erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Gleichwohl liegt eine Wohnung iSd. § 10 e vor, wenn die Raumeinheit als Wohnung hergestellt oder mit der objektiven Eignung zur Nutzung zu Wohnzwecken angeschafft oder in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anschaffung zur Nutzung zu Wohnzwecken hergerichtet worden ist (sog. Erstarrungsprinzip, s. Anm. 57). Eine anschließende Nutzung zu anderen als eigenen Wohnzwecken läßt zwar im jeweiligen VZ den Abzug nach § 10 e ganz oder (gem. Abs. 1 Satz 7) teilweise entfallen, ändert aber nichts daran, daß eine Wohnung und damit ein Förderungsobjekt iSd. § 10 e vorliegt.

Beispiel: Ein Gebäude enthält im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung im Erd- und Obergeschoß zwei abgeschlossene, jeweils mit Toilette und Bad/Waschgelegenheit ausgestattete Wohnungen. Die Erdgeschoßwohnung ist mit einer Küche, die Obergeschoßwohnung lediglich mit entsprechenden Anschlüssen versehen; sie wird tatsächlich als Arztpraxis genutzt.

Ungeachtet der bewertungsrechtlichen Behandlung des Grundstücks als EinfHaus oder gemischt-genutztes Grundstück (vgl. tabellarische Übersicht in § 21 a Anm. 94 sowie Anm. 54) stellen beide Wohnungen § 10 e-Objekte dar, weil sie so beschaffen sind, daß darin die Führung eines selbständigen Haushalts möglich ist. Eine tatsächliche Nutzung zu Wohnzwecken ist für das Tatbestandsmerkmal „Wohnung“ iSd. § 10 e unmaßgeblich. Für den Abzug ist sie natürlich Voraussetzung (Abs. 1 Satz 2; s. Anm. 98–99; vgl. auch Anm. 82).

► *Die Möglichkeit selbständiger Haushaltsführung* erfordert eine bestimmte Mindestfläche einschl. notwendiger Nebenräume, insbesondere Küche/Kochgelegenheit, Toilette sowie ein Bad bzw. eine Waschgelegenheit von regelmäßig mehr als 23 qm bei Wohnungen im Ein- bzw. ZweifHaus (vgl. BFH v. 20. 6. 85 III R 71/83, BStBl. II S. 582 und v. 4. 7. 90 II R 74/87, BStBl. II 1991 S. 131; glA *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. B 1; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 a). Bei Appartements in Alten- oder Altenwohnheimen ist ggf. eine Mindestfläche von 20 qm ausreichend (BFH v. 30. 4. 82 III R 33/80, BStBl. II S. 671). Im übrigen sind die örtlichen Verhältnisse zu beachten (BFH v. 5. 10. 84 III R 192/83, BStBl. II 1985 S. 151).

Bedeutung des früheren bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriffs: Nach dem früheren Wohnungsbegriff war es in Fällen zweifelhafter baulicher Gestaltung ausreichend, wenn sich die Zusammenfassung mehrerer Räume zu einer Wohnung aus der Lage dieser Räume zueinander, aus ihrer Zweckbestimmung und der dieser Zweckbestimmung entsprechenden tatsächlichen Nutzung ergab (zur Wohnung kraft Funktion und Nutzung vgl. BFH v. 24. 11. 78 III R 81/76, BStBl. II 1979 S. 255; zur Entwicklung des Wohnungsbegriffs s. § 21 a Anm. 49). Bauliche Abgeschlossenheit und eigener Zugang waren danach regelmäßig verzichtbar. Die FinVerw. (BMF v. 15. 5. 85, BStBl. I S. 201) wendet den strengeren, mit BFH-Urt. v. 5. 10. 84 II R 192/83 (BStBl. II 1985 S. 151) geänderten Wohnungsbegriff aus Gründen des Vertrauensschutzes auf Altobjekte nicht an (zur Abgrenzung s. § 21 a Anm. 49 „Übergangsregelung der FinVerw.“), wenn das Wohngebäude nach dem 31. 12. 72 bezugsfertig errichtet, um- oder ausgebaut wurde (FinMin. Hessen v. 7. 4. 86, StEK BewG § 75 Nr. 29). Im Rahmen des § 10 e verfährt die FinVerw. dagegen nach dem aktuellen bewertungsrechtlichen

Wohnungsbegriff (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 9 Satz 2; aA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 125; Durch Verweis auf BMF v. 15. 5. 85 aaO übernimmt sie auch die dortige Übergangsregelung; uE unzutreffend, s. u.)

Nach teilw. aA im Schrifttum (s. u.) gilt der frühere bewertungsrechtliche Wohnungsbegriff über die og. Billigkeitsregelung des BMF v. 15. 5. 85 (aaO) auch für § 10 e (so *Christoffel*, DB 1987 S. 1915; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 125; wohl auch *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 28). UE ist die Billigkeitsregelung auf § 10 e nicht übertragbar (im Ergebnis glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 33). Sie betrifft allein die bewertungsrechtliche Artfeststellung eines Grundstücks und beseitigt lediglich Nachteile, die wegen Behandlung des Grundstücks als EinfHaus bei Folgesteuern eintreten. Derartige Nachteile sind § 10 e angesichts der wohnungsbezogenen Förderung fremd. Außerdem entfallen schutzwürdige Dispositionen des Stpfl., da im Zeitpunkt der Verabschiedung des WohneigFG sowohl die geänderte Rspr. (BFH III R 192/83 aaO) als auch ihre Beachtung durch die FinVerw. (BMF v. 15. 5. 85 aaO) bereits bekannt waren. Im übrigen kann der Stpfl. die gewünschte Wohnungsgröße während des Abzugszeitraums gestalten (s. Anm. 57 f.).

Wohnungsbegriff in den neuen Bundesländern (und Ost-Berlin): Bei vor dem 31. 12. 93 errichteten Wohnungen gilt zur Bewertung von EinfHäusern ein besonderer Wohnungsbegriff (vgl. BMF v. 6. 11. 91, BStBl. I S. 968), der insbesondere auf die Merkmale „bauliche Abgeschlossenheit“ und „eigener Zugang“ verzichtet sowie erheblich geringere Ausstattungsanforderungen stellt. Daher wird zB ein Grundstück mit zwei abgrenzbaren, aber nicht abgeschlossenen Wohneinheiten (näher dazu BMF, aaO, Tz. 2.4.1) als ZweifHaus bewertet. Nach allem. Auffassung (vgl. *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 34; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 127) gilt dieser Wohnungsbegriff auch im Rahmen des § 10 e. Soweit dies für den Stpfl., wie im obigen Beispielsfall, nachteilig ist, bestehen uE jedoch gegen eine vorzeitige Anwendung des neuen bewertungsrechtlichen Wohnungsbegriff (s. oben) keine Bedenken.

54 Einstweilen frei.

55 b) Bestandteile der Wohnung

Zur Wohnung gehören zunächst alle innerhalb der abgeschlossenen Wohneinheit belegenen Räume (vgl. im einzelnen Abschn. 55 EStR 1987 sowie § 7 b Anm. 76 „Wohnzwecken dienende Räume“) insbesondere Wohn- und Schlafräume, Küchen, Nebenräume der Wohnung (zB Dielen, Schrankräume, Abstellräume, Flure, Treppen) sowie gewerblichen, beruflichen oder sonstigen Zwecken dienende Räume.

Abweichend von § 7 b Abs. 1 Satz 1 bedarf es keiner Prüfung, ob das begünstigte Objekt zu mehr als $\frac{2}{3}$ Wohnzwecken dient. Der Umfang schädlicher Nutzung zu anderen (eigenen) Wohnzwecken ist kein die StBegünstigung dem Grunde nach berührendes Merkmal. Es erfolgt lediglich eine Kürzung der Bemessungsgrundlage gem. Abs. 1 Satz 7 (s. Anm. 170 f.). Bedeutung hat die Zugehörigkeit wegen des Erstarrungsprinzips für den Fall späteren Nutzungswechsels (s. Anm. 57 f.).

Außerhalb der abgeschlossenen Wohneinheit belegene Räume: Zur Wohnung gehören auch

- ▷ der räumlichen Ausstattung der Wohnung dienende (Zubehör-)Räume (zB Boden-, Speicherräume, Waschküchen, Kellerräume);
vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 8 Nr. 1; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 33; s. auch Abschn. 55 Abs. 1 Nr. 2 u. 3 EStR 1987 und § 7 b Anm. 76 „Wohnzwecken dienende Räume“;
- ▷ Garagen (s. Anm. 56);
- ▷ Luftschutzräume;
- ▷ einzelne Wohnräume, die weder selbst den Wohnungsbegriff erfüllen noch einer anderen Wohnung zuzurechnen sind;
vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5a; *B. Meyer*, FR 1991 S. 34;
- ▷ einzelne gewerblichen, beruflichen oder sonstigen Zwecken dienende Räume (zB im Dach- oder Kellergeschoß eingerichtetes Arbeitszimmer);
sie sind uE ebenso wie einzelne Wohnräume zu behandeln (s. o.). Eine unmittelbare Auswirkung auf den Abzugsbetrag tritt wegen Abs. 1 Satz 7 erst ein, wenn der betreffende Raum während des Abzugszeitraums ebenfalls eigenen Wohnzwecken dient.

Nicht zur Wohnung gehören

- ▷ Außenanlagen, wie zB Hofbefestigungen, Umzäunungen, Straßenzufahrten und Grünanlagen (s. dazu auch Anm. 68);
ebenso *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 85; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e Rdnr. B 7. Etwas anderes gilt für Einfriedungen, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude stehen; vgl. Abschn. 33 a Abs. 2 Nr. 8 u. Abschn. 157 Abs. 6 S. 2 EStR; *Korn*, KÖSDI 1988 S. 7173; aA *Grube*, DStZ 1991 S. 100 f.: lebende Umzäunung nicht begünstigt.
- ▷ Wohnungseinrichtung und Hausrat.
Siehe Abschn. 58 Abs. 3 Nr. 2 EStR 1987 und § 7 b Anm. 113; zur Behandlung nicht üblicher Anlagen und Einrichtungen s. Anm. 68.

Bei Gebäuden mit mehreren Wohnungen ist fraglich, welcher Wohnung die außerhalb der jeweils abgeschlossenen Wohneinheit belegenen (Zubehör-)Räume sowie gemeinsamen Verkehrsflächen zugeordnet werden können.

Beispiel: Ein aus zwei gleich großen Wohnungen bestehendes Haus verfügt über Kellerräume mit einer Nutzfläche von 100 qm (davon entfallen auf den Heizungsraum 10 qm). Eine Wohnung wird zusammen mit einem Kellerraum von 20 qm vermietet. UE sind die zur räumlichen Ausstattung gehörenden Zubehörräume nicht zwingend nach dem Wohnflächenverhältnis beiden Wohnungen zuzurechnen (im Beispiel 50:50), sondern nach der individuellen Zweckbestimmung des Stpfl. Davon auszunehmen ist der gemeinschaftliche Zubehörraum (Heizungskeller); er gehört aufgrund seiner Zweckgebundenheit anteilig (nach dem Wohnflächenverhältnis) zu beiden Wohnungen, so daß der eigengenutzten Wohnung eine Nutzfläche von 70 qm (Keller) zzgl. 5 qm (1/2-Anteil Heizungsraum) zuzurechnen ist. Eine Änderung der einmal getroffenen Zuordnung ist jedoch wegen des Erstarrungsprinzips (s. Anm. 57) ausgeschlossen.

Gemischt-genutzte Gebäude: Befinden sich außerhalb der abgeschlossenen Wohnung gewerblichen, beruflichen oder sonstigen Zwecken dienende Raumeinheiten, die aufgrund ihres Umfangs bzw. ihrer Einwirkung auf den Charakter des Grundstücks als EinfHaus oder ZweifHaus zur bewertungsrechtlichen Behandlung als gemischt-genutztes Grundstück (§ 75 Abs. 4 BewG; s. auch § 21 a Anm. 99) oder Geschäftsgrundstück (§ 75 Abs. 3 BewG; vgl. § 21 a Anm. 98) zwingen, gehören diese uE nicht zur stbegünstigten Wohnung. Andernfalls wären sämtliche Raumeinheiten eines Gebäudes mit nur einer Wohnung ungeachtet seiner Größe stets Wohnungsbestandteil. Eine solche Aufblähung entspricht nicht dem Wohnungsbegriff des § 10 e und ist auf ein mit dem Gesetzeszweck vereinbares Maß zu reduzieren. Die Bestimmung der Grundstücksart gem. § 75 BewG bietet hierzu einen zwar unverbindlichen, jedoch brauchbaren Anhalt.

Entsprechendes gilt, wenn die Wohnzwecke sowie anderen Zwecken dienenden Raumeinheiten nicht gegeneinander abgeschlossen sind.

56 c) Garagen

Über eigenständige Förderung nach Abs. 2 s. Anm. 208.

Rechtsentwicklung: § 7b Abs. 4 enthielt eine ausdrückliche Regelung zur Behandlung von Garagen bei der Wohnflächenberechnung. Er fingierte ihre Nutzung zu Wohnzwecken, soweit darin nicht mehr als ein Pkw. für jede im Gebäude befindliche Wohnung untergestellt werden konnte (im einzelnen s. § 7b Anm. 300 f.). § 10e Abs. 1 Satz 5 des RegE (BTDrucks. 10/3633) sah hingegen vor, daß „die Wohnung auch eine zur Wohnung gehörende Garage umfaßt“. Nach der Begründung des RegE (BTDrucks. 10/3633 S. 15) sollte damit abweichend von § 7b aus Vereinfachungsgründen eine Prüfung entfallen, ob in der Garage mehr als ein Pkw. untergestellt werden kann. Im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens (vgl. Beschlüsse des FinAussch., BTDrucks. 10/5208) ist diese Regelung wieder aufgegeben worden. Anlaß war erneut der Vereinfachungsgedanke (BTDrucks. 10/5208 S. 40).

Zuordnung von Garagen zur Wohnung iSd. § 10e: Garagen gehören nach allgem. Auffassung (wie bisher gem. § 7b Abs. 4) grundsätzlich zur Wohnung, da § 10e keine eigenständige Definition des Wohnungsbegriffs enthält und nach bewertungsrechtlichem Verständnis auch Garagen zur Wohnung gehören.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 8 Nr. 2; *Schmidt/Drenseck* XII, § 10e Anm. 5 f; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 154; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 38; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 14; *Kirchhof/Kleberg*, § 10e Rdnr. B 64.

Die jeweilige Garage muß allerdings zum Gebäude und innerhalb des Gebäudes wiederum zur betreffenden stbegünstigten Wohnung gehören.

► **Zum Gebäude gehörende Garagen:** Ob eine Garage zum Gebäude gehört, ist nach den zu § 7b entwickelten Grundsätzen zu entscheiden. Garagen sind danach Gebäudebestandteil, wenn sie als Nebengebäude anzusehen sind bzw. mit dem Gebäude eine sog. wirtschaftliche Einheit bilden (s. im einzelnen § 7b Anm. 303). Diese Voraussetzungen werden regelmäßig erfüllt sein, wenn sich die Garage entweder auf demselben Grundstück wie das Hauptgebäude oder auf einem benachbarten Grundstück befindet und zum Wohnhaus eine so nahe örtliche Verbindung besteht, daß objektiv und wirtschaftlich die Garage ihrer Zweckbestimmung nach noch als zum Wohnhaus gehörig betrachtet werden kann.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 8 Nr. 2 unter Hinweis auf BFH v. 9. 10. 64 VI 201/63 U, BStBl. III 1965 S. 13; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992, S. 133; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993, S. 36; zur einheitlichen Beurteilung eines Zweifelhäuses mit freistehender Doppelgarage s. BFH v. 28. 6. 83 VIII R 179/79, BStBl. II 1984 S. 196.

► **Zur Wohnung gehörende Garagen:** Die Qualifikation einer Garage als Gebäudebestandteil besagt noch nichts über ihre Zuordnung zu einer bestimmten Wohnung innerhalb des Gebäudes. Brauchbare Zurechnungskriterien können weder der Rspr. zu § 7b noch dem Bewertungsrecht entnommen werden. Die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90 aaO) läßt offen, wieviele Garagen zur Wohnung gehören dürfen, sondern spricht nur von „zur Wohnung gehörenden Garagen, unabhängig von der Zahl der Einstellplätze“ (vgl. auch die Stellungnahme des Parlamentarischen Staatssekretärs Voss, DStZ/E 1989 S. 275: Errichtung einer zweiten Garage begünstigt). Wegen Streichung des Abs. 1 Satz 5 im RegE (aaO) wird

daher allgemein davon ausgegangen, daß auch mehrere Garagen einer Wohnung begünstigt sind, wenn sie mit der Wohnung eine wirtschaftliche Einheit bilden. Vgl. FG München v. 5. 3. 90, EFG 1990 S. 518, nrkr.; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 134; *Lademann/Söffing/Brackhoff*, § 10e Rdnr. 38; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5 f; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 154; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 10e Rdnr. 14; *Frotscher*, § 10e Rdnr. 9; *Stubmann*, NWB F. 3 b S. 3743; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 533. Dem ist uE zuzustimmen. Etwas anderes kann ausnahmsweise nur gelten, wenn die Garagen ausnahmsweise den Charakter von Zubehörräumen verlieren, dh. gegenüber der Wohnung keine dienende Funktion mehr erfüllen (vgl. BFH v. 28. 6. 83 VIII R 179/79, BStBl. II 1984 S. 196: Keine dienende Funktion bei Übergröße gegenüber Wohngebäude).

Zuordnung bei mehreren Wohnungen: Befinden sich mehrere Wohnungen im Gebäude, kann der Stpfl. uE die Garagen beliebig einzelnen Wohnungen zuordnen. Insbesondere ist er nicht gehalten, eine Zuordnung gleichmäßig vorzunehmen. Eine Grenze findet sein Bestimmungsrecht jedoch in den jeweiligen Landesbauordnungen. Die danach für jede Wohnung vorgesehenen Garagen oder Stellplätze müssen als Bestandteil der betreffenden Wohnung behandelt werden; danach kann es zB unzulässig sein, die beiden Garagen eines Zweiflhauses nur einer Wohnung zuzurechnen.

Beispiel: Der Stpfl. ist Eigentümer eines Zweiflhauses mit lediglich einer Garage. Eine Wohnung wird einschließlich Garage vermietet, die andere dient eigenen Wohnzwecken. Nach einem Mieterwechsel nutzt der Stpfl. die Garage für eigene Zwecke. UE hat der Stpfl. ein Wahlrecht für die Zuordnung, dh. er kann sich für eine Behandlung als Bestandteil der eigengenutzten Wohnung entscheiden. Folge: Während der Vermietung ist eine Kürzung gem. Abs. 1 Satz 7 vorzunehmen, die mit späterer Eigennutzung entfällt. Die anfängliche Vermietung der Garage berührt also nicht ihre Förderung dem Grunde, sondern lediglich der Höhe nach.

Werden zunächst beide Wohnungen des Zweiflhauses vermietet, ist eine entsprechende Zuordnung erst mit beginnender Selbstnutzung einer der beiden Wohnungen erforderlich.

Eine gewerbliche/berufliche Nutzung der Garage läßt ihre Zugehörigkeit zur Wohnung unberührt, ebenso ihre Behandlung als Betriebsvermögen des Stpfl. Zur evtl. erforderlichen Kürzung der Bemessungsgrundlage nach Abs. 1 Satz 7 s. Anm. 175.

2. Maßgeblicher Zeitraum der für die Steuerbegünstigung maßgebenden Verhältnisse

a) Rechtsentwicklung

57

Unter der Geltung des § 7b entschied die tatsächliche bauliche Gestaltung im Zeitpunkt der Herstellung/Anschaffung darüber, ob das jeweilige Gebäude als EinfHaus, ZweiflHaus oder Eigentumswohnung mit entsprechenden Höchstbeträgen förderbar war (so Abschn. 54 Abs. 1 Satz 4 EStR bis 1987). Folglich versagte der BFH (Urt. v. 30. 4. 85 IX R 49/84, BStBl. II S. 513) dem Erwerber eines gemischt-genutzten Grundstücks erhöhte Absetzungen, das dieser erst nach der Anschaffung zum ZweiflHaus umbaute. Ebenso begünstigte er ein nach Anschaffung zum ZweiflHaus umgestaltetes EinfHaus weiterhin nach den für Einfhäuser maßgebenden Fördergrenzen. Dem liegt die Vorstellung vom sog. „Erstarrungsprinzip“ zugrunde. Vgl. BFH Urt. v. 10. 10. 89 IX R 197/85, BStBl. II 1990 S. 881; v. 25. 9. 90 IX R 307/87, BFH/NV 1991 S. 235 und v. 25. 6. 91 IX R 137/86, FR 1992 S. 376.

Frühere Verwaltungsauffassung: Nach BMF v. 15. 5. 87 (BStBl. I S. 434 Abs. 8 S. 3) kam es abweichend von der zu § 7b gegebenen Rechtslage zur Bestimmung der Wohnung iSd. § 10e auf „die Gestaltung im Zeitpunkt des Beginns der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ an. Folge dieser auf einem modifizierten Erstarrungsprinzip beruhenden Rechtsauffassung war insbesondere, daß

- bei einem vom Stpfl. erworbenen, jedoch „vor Bezug zum EinfHaus umgebauten ZweifHaus“ die StErmäßigung nach § 10e von den gesamten AK des Gebäudes (zzgl. der Hälfte der AK des Grund u. Bodens) und
- im Falle des „Umbaus zum EinfHaus erst nach Bezug des ZweifHauses“ die stliche Förderung (weiterhin) nur für eine Wohnung gewährt wurde (vgl. OFD Münster v. 18. 11. 88, StEK § 10e Nr. 11 Tz. III).

Zustimmend *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5a; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 37; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum ab 1987, 2. Aufl. 1988 S. 78; *ders.*, NWB F. 3 S. 6966; *Stubmann*, NWB F. 3 b S. 3745.

Neue Auffassung: Die h.M. unterstellt inzwischen eine Maßgeblichkeit der Verhältnisse im jeweiligen VZ des achtjährigen Abzugszeitraums. Infolgedessen ist der Umfang der Wohnung als Gegenstand der StBegünstigung ggf. jährlich neu zu bestimmen (Folgen s. unten). Grundlage dieser Entwicklung ist, daß im zweiten § 10e-Erlaß (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626) das bisherige modifizierte Erstarrungsprinzip aus BMF v. 15. 5. 87 aaO nicht ausdrücklich übernommen wurde. Die hM folgert daraus eine völlige Aufgabe des Erstarrungsprinzips (vgl. OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10e Nr. 52 Tz. III).

Ebenso *Hahn*, DB 1990 S. 2440; *o. V.*, DB 1991 S. 1252; *Stubmann*, DStZ 1992 S. 263; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 34, jedoch zweifelnd, ob die VerwAuffassung durch das Gesetz gedeckt ist; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 20; *Schmidt/Drenseck*, XII. § 10e Anm. 5a; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 155; kritisch *B. Meyer*, FR 1991 S. 34; Gesetzesänderung erforderlich; aA wohl auch *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 122; Nutzungsbeginn maßgeblich; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e Rdnr. B 1: Wohnungsbegriff muß bei Nutzungsbeginn erfüllt sein.

Stellungnahme: Sowohl die frühere als auch gegenwärtige Rechtsauffassung ist für den Stpfl. aufgrund der bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten zwar regelmäßig vorteilhaft (s. Beispiele Anm. 58), aber nicht unbedenklich. § 10e Abs. 1 Satz 2 und 4 sowie § 7b Abs. 1 Satz 1 verlangen übereinstimmend Herstellung/Anschaffung des begünstigten Objekts als auslösendes Ereignis für den achtjährigen Begünstigungszeitraum (s. Anm. 83). Folglich muß jedenfalls nach dem insoweit übereinstimmenden Gesetzeswortlaut bereits zu dessen Beginn ein potentielles § 10e-Objekt vorliegen, das für den gesamten Abzugszeitraum Gegenstand stlicher Förderung bleibt, nämlich eine objektiv für Wohnzwecke geeignete Raumeinheit. Spätere Veränderungen der Wohnung sind vorbehaltlich evtl. Sonderregelungen, wie etwa die Einbeziehung nachträglicher HK gem. Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 270 f.), grds. unbeachtlich. Gleichwohl führt die Aufgabe des Erstarrungsprinzips im Normalfall durchaus zu sinnvollen Ergebnissen. Eine Wohnung kann im Gegensatz zu den gem. § 7b geförderten Gebäuden (EinfHaus, ZweifHaus, ETWohnung) als Folge sich ändernder Wohnansprüche umgestaltet werden. Deshalb erscheint es vertretbar, wenn die Wohnung als veränderbare Raumeinheit im achtjährigen Abzugszeitraum nach ihrer jeweils aktuellen räumlichen Ausdehnung im Gebäude gefördert wird. Zu den Grenzen dieser Betrachtung s. unten.

b) Auswirkungen auf den Wohnungsbegriff

58

Wesentliche Folge der geänderten Rechtsauffassung (Aufgabe des „Erstarrungsprinzips“) ist, daß der ursprüngliche Zuschnitt der Wohnung als Gegenstand der StBegünstigung nicht bis zum Ende des achtjährigen Abzugszeitraums festgeschrieben wird. Er ist vielmehr nach Maßgabe der Verhältnisse im jeweiligen Jahr des Förderzeitraums ggf. jährlich neu zu definieren (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung).

Beispiel 1 (Umgestaltung ZweifHaus in EinfHaus): Ein 1990 für 300 000 DM (einschl. 50 vH der AK des Grund u. Bodens) angeschafftes und aus zwei abgeschlossenen (gleichgroßen) Wohnungen bestehendes Haus dient sowohl eigenen (Erdgeschoßwohnung) als auch fremden Wohnzwecken (Vermietung der Obergeschoßwohnung). Nach Auszug des Mieters 1993 erstreckt sich die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auf das gesamte Gebäude; die bestehenden Wohnungsabschlüsse sowie die im Obergeschoß vorhandene Küche (einschließlich Küchenanschlüsse) werden beseitigt. Förderobjekt ist ab VZ 1993 die sich auf Erd- und Obergeschoß erstreckende Wohnung, so daß ein Abzugsbetrag von 5 vH von 300 000 DM = 15 000 DM in Betracht kommt (vgl. OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. III). Nach dem Erstarrungsprinzip bliebe unverändert die ursprüngliche Erdgeschoßwohnung mit einem Abzugsbetrag von lediglich 7 500 DM begünstigt.

Beispiel 2 (Umgestaltung EinfHaus in ZweifHaus): Wird abweichend von Beispiel 1 bei umgekehrtem Sachverhalt zunächst eine Wohnung im EinfHaus insgesamt eigengenutzt und später in zwei Wohnungen geteilt, kann nur noch eine davon als Förderobjekt begünstigt sein (bei Eigennutzung beider Wohnungen uE Wahlrecht; glA *Stubrmann*, DStZ 1992 S. 263), so daß sich der Abzugsbetrag entsprechend mindert (ebenso *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 36; *Stubrmann*, aaO). Im Falle einer Vermietung der zweiten Wohnung ist dieses Ergebnis aus der Sicht des Erstarrungsprinzips (Fortbestehen der Großwohnung als Förderobjekt) über eine Kürzung nach Abs. 1 Satz 7 erreichbar.

Beispiel 3 (Umgestaltung Bürogebäude in EinfHaus): Ein 1991 vom Stpfl. angeschafftes Bürogebäude wird 1993 durch den Einbau von Küche, Bad und Toilette zum EinfHaus umgebaut. Wenn iSd. VerwAuffassung auf die jeweiligen Verhältnisse im VZ abzustellen ist, kommt auch bei dieser Gestaltung eine StBegünstigung ab 1993 in Betracht, weil nach den Verhältnissen dieses Jahres die Voraussetzungen einer Wohnung vorliegen (aA wohl *Stephan*, aaO, S. 35: VerwRegelung greift nur, wenn die ursprünglich zwei Wohnungen vom Stpfl. entweder von Anfang an selbstbewohnt oder die eine Wohnung selbstbewohnt und die andere vermietet war; ebenso *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 20). Nach dem Erstarrungsprinzip entfele eine Förderung: keine „angeschaffte“ Wohnung. Der Abzugszeitraum beginnt allerdings bereits im VZ 1991; die Umgestaltung zur Wohnung ist keine Herstellung iSd. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 94).

Die ggf. jährlich neu zu bestimmende Wohnung als Förderobjekt führt nur dann zu vertretbaren Ergebnissen, wenn für das gesamte Gebäude ein einheitlicher Herstellungs-/Anschaffungszeitpunkt gilt. Problematisch sind daher Fälle, in denen zu unterschiedlichen Zeitpunkten fertiggestellte/angeschaffte Gebäudeteile zu einer Wohnung vereinigt werden.

Beispiel: Der Stpfl. baut 1992 das Dachgeschoß seines 1990 unentgeltlich vom Vater übergebenen EinfHauses zur zweiten Wohnung aus. Die Dachgeschoßwohnung (80 qm) nutzt er zu Wohnzwecken, die Erdgeschoßwohnung (120 qm) bewohnt sein Vater. Nach dem Tode des Vaters wird das ZweifHaus 1993 zum EinfHaus umgestaltet.

Gestaltungen dieser Art sind uE vor dem Hintergrund einer abschnittsweisen Qualifizierung des Förderobjekts iSd. der VerwAuffassung (s. oben) in der Weise zu lösen, daß zwar einerseits die neu entstandene Großwohnung Gegenstand der StBegünstigung wird; sie geht also nicht mangels Identität mit dem bisherigen Förderobjekt verloren. Andererseits bleibt aber die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags unverändert, weil für den unentgeltlich erlangten Wohnungsteil

AK/HK fehlen (zum Förderverbot des unentgeltlichen Erwerbers s. Anm. 36). Die Grenzen einer solchen Betrachtungsweise werden jedoch erreicht, falls die ursprünglichen Wohnungen nach unterschiedlichen Vorschriften begünstigt sind.

Beispiel: Ein Stpfl. kauft 1994 für 300 000 DM (einschl. 50 vH AK Grund u. Boden) ein EinfHaus mit einer 100 qm großen Wohnung. 1995 entsteht durch einen Anbau (HK 200 000 DM) von 80 qm ein ZweifHaus. Die neue Wohnung überläßt der Stpfl. seinem Bruder zur unentgeltlichen Nutzung, die „Alt“-Wohnung nutzt er selbst. Nach Auszug des Bruders 1996 gestaltet der Stpfl. das ZweifHaus zum EinfHaus um.

Die neu entstandene Großwohnung von 180 qm kann nicht als einheitliches Förderobjekt „Wohnung“ behandelt werden, weil die ursprüngliche „Alt“-Wohnung gem. Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. nur eingeschränkt förderbar ist (1996: 6 vH von 300 000 DM, max. 9 000 DM), für die neue Wohnung hingegen ein Abzugsbetrag von 6 vH von 200 000 DM = 12 000 DM in Betracht kommt. UE ist bei dieser Konstellation eine Vermengung beider Bemessungsgrundlagen aufgrund der unterschiedlichen Förderstruktur ausgeschlossen, dh. die stbegünstigte Wohnung kann nicht kumulativ als hergestellte und angeschaffte Wohnung begünstigt sein. Der Stpfl. muß sich daher wahlweise für eine Fortführung der einen oder anderen Förderart entscheiden, schon deshalb, weil im Beispielfall der Abzugszeitraum zu unterschiedlichen Zeitpunkten beginnt.

Zusammenfassend gilt im Falle der Vereinigung mehrerer Gebäudeteile zur Großwohnung:

- die Großwohnung ist keine neu hergestellte Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 2 mit neu beginnendem achtjährigen Abzugszeitraum;
- die Großwohnung wird nach Maßgabe des Gebäudeteils gefördert, der bislang als Wohnung begünstigt war;
- die AK/HK des mit der Wohnung vereinigten Gebäudeteils stellen keine nachträglichen HK iSd. Abs. 3 Satz 1 dar, sie erhöhen die Bemessungsgrundlage erst ab dem VZ der Vereinigung;
- die AK/HK dieses Gebäudeteils werden nicht Bestandteil der § 10e-Bemessungsgrundlage, wenn er unentgeltlich erworben oder außerhalb des achtjährigen Abzugszeitraums angeschafft/hergestellt wurde;
- sind die vereinigten Gebäudeteile nach unterschiedlichen Vorschriften begünstigt oder wurden sie zu unterschiedlichen Zeitpunkten angeschafft/hergestellt, kommt eine StBegünstigung wahlweise nur für einen der ursprünglichen Gebäudeteile in Betracht.

3. Wohnung „in einem im Inland belegenen eigenen Haus“

59 a) Belegenheit im Inland

Die stliche Förderung ist nach Abs. 1 Satz 1 ausdrücklich auf Wohnungen in einem im Inland belegenen Haus begrenzt. Da § 10e allein die Vermögensbildung durch Wohneigentum fördert (s. Anm. 8; BTDrucks. 10/3633 S. 10) und einem solchen Gesetzeszweck auch ausländische Wohnungen genügen, hat die ausdrückl. tatbestandliche Begrenzung auf Inlandsobjekte konstitutive Bedeutung.

Der Inlandsbegriff ist nach § 1 Abs. 1 Satz 1 auszulegen.

► *Rechtslage bis zur Vereinigung:* Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland und Westberlins (s. § 1 Anm. 24). Für Wohnungen in Westberlin gilt die spezielle Regelung des § 15b BerlinFG. Nach der Begründung des RegE (BTDrucks. 10/3633 S. 10) soll dadurch der Fördervorsprung Berlins gegenüber dem übrigen Bundesgebiet erhalten bleiben.

► *Rechtslage ab Vereinigung*: Nach § 57 Abs. 1 in der Fassung des Einigungsvertragsgesetzes v. 23. 9. 90 (BGBl. II S. 885) gehören zum Inland auch die neuen Bundesländer Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen sowie der Teil des Landes Berlin, in dem das Grundgesetz vor dem 3. 10. 90 nicht gegolten hat (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 65). Zum zeitlichen Geltungsbereich in diesen Fällen s. Anm. 6.

b) Wohnung in einem Haus

60

Die stbegünstigte Wohnung (Begriff s. Anm. 53) muß in einem inländischen (s. Anm. 59) Haus belegen sein (Wohnungen in ETWohnungen vgl. Anm. 63). Damit knüpft die Förderung an die Wohnung als Gebäude (beim EinfHaus) oder Gebäudeteil (zB beim Zwei-/Mehrfamilienhaus) an, nicht aber an andere Unterbringungsmöglichkeiten wie etwa eine Blockhütte oder einen Wohnwagen.

„Haus“ als bewertungsrechtlich neutraler Begriff: Der Begriff „Haus“ verlangt keine bestimmte bewertungsrechtliche Grundstücksart. Es muß folglich abweichend von § 7 b Abs. 1 Satz 1 nach allgem. Auffassung nicht zwingend ein EinfHaus oder ZweifHaus sein.

BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 9 Satz 1 (auf die Art des Gebäudes kommt es nicht an); *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 a; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 37; *Stuhrmann in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordevin*, § 10 e Rdnr. 9; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 10; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 151. Vgl. dazu auch die Begründung des RegE (BTDrucks. 10/3633 S. 10 u. 15).

Keine Bindung an den EW-Bescheid: Die Verwendung des bewertungsrechtlich neutralen Begriffs „Haus“ steht einer Bindung des § 10 e an tatsächliche Feststellungen im EWBescheid entgegen (vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 a; *B. Meyer*, FR 1991 S. 34).

Haus im Betriebsvermögen: § 10 e unterscheidet nicht zwischen Privat- und Betriebsvermögen. FinVerw. (BMF v. 23. 10. 90 aaO Abs. 4) und Schrifttum (s. Anm. 23) halten eine Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen aufgrund der nach dem WohneigFG ausdrücklich gewollten Systemumstellung vom Investitions- zum Konsumgut für förderungsschädlich (Ausnahmen s. Anm. 15 aE). Wegen des Verhältnisses des § 10 e-Abzugs zu Einkunftsermittlung und Einkunftsarten s. Anm. 23.

Einstweilen frei.

61, 62

c) Wohnung in einer Eigentumswohnung

63

Der Belegenheit in einem Haus steht die Belegenheit in einer ETWohnung gleich. § 10 e Abs. 1 Satz 1 trägt damit wie bereits § 7 b Abs. 1 Satz 1 den Besonderheiten der Rechtsfigur des Wohnungseigentums Rechnung, das aus der Einheit des bebauten Grundstücks herausgenommen und diesem gegenüber verselbständigt wird (vgl. BFH v. 1. 4. 87 II R 251/84, BStBl. II S. 838 zur Behandlung als Grundstück iSd. BewG).

Eigentumswohnung: Der Begriff der ETWohnung wird weder in § 10 e noch anderswo im EStG definiert. Er ist daher dem Wohnungseigentumsgesetz (WEG) zu entnehmen (so *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 b; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 39; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 161).

Danach handelt es sich um Wohnungen, an denen Wohnungseigentum nach den Vorschriften des ersten Teils des WEG begründet wurde. Das Wohnungseigentum umfaßt gem. § 1 Abs. 2 WEG das Sondereigentum an einer Wohnung in

Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört. Zur Begründung des Wohnungseigentums durch vertragliche Einräumung von Sondereigentum (§ 3 WEG) oder durch Teilung (§ 8 WEG) s. § 7b Anm. 67.

Keine Übereinstimmung der Begriffe „Wohnung“ und „Eigentumswohnung“: Nach der Begründung des RegE zu Abs. 1 Satz 1 (BTDrucks. 10/3633 S. 15) knüpft zwar die steuerliche Förderung an jede Wohnung, unabhängig davon, „ob es sich bei der selbstbewohnten Wohnung um eine ETWohnung oder um eine Wohnung in einem EinfHaus, einem ZweifHaus oder einem Mehrfamilienhaus handelt.“ Die Begriffe ETWohnung und Wohnung werden damit gleichgesetzt. Der Wohnungsbegriff (s. im einzelnen Anm. 53) ist jedoch enger. Nicht umsonst spricht das Gesetz von „in“ einer ETWohnung belegenen Wohnung. Sie läßt im Gegensatz zur ETWohnung insbes. den Miteigentumsanteil am Grund und Boden unberücksichtigt. Sonst hätte dessen Einbeziehung in die stliche Förderung in Abs. 1 Satz 1 nicht ausdrückl. geregelt werden müssen. Zur ETWohnung können auch mehrere Wohnungen gehören, von denen nur eine stbegünstigt ist (*Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 40; zur Bewertung als Mietwohngrundstück vgl. BFH v. 1. 4. 87 II R 79/86, BStBl. II S. 840). Nach Abschn. 54 Abs. 1 Satz 3 EStR 1987 (betr. § 7 b) ist dann jede einzelne Wohnung als ETWohnung und damit § 7 b-Objekt anzusehen. Diese im Schrifttum von *Salchert* (DStR 1983 S. 403) kritisierte Fiktion ist im Rahmen des § 10 e entbehrlich.

Änderung der Verhältnisse während des Abzugszeitraums: FinVerw. und hM stellen zur Bestimmung des Wohnungsbegriffs nach Aufgabe des modifizierten Erstarrungsprinzips (s. Anm. 57) auf die Gestaltung im jeweiligen Jahr des Abzugszeitraums ab. Daraus folgt:

- ▷ Werden zwei ETWohnungen im Laufe des Abzugszeitraums zu einer Wohnung vereinigt, entsteht für den restlichen Abzugszeitraum ein einziges Objekt iSd. § 10 e (vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 b; aA noch zu § 7 b BFH v. 25. 6. 91 IX R 137/86, FR 1992 S. 376 mit Anm. *Drenseck*; ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 165: bauliche Vereinigung vor Fertigstellung). Das gilt unabhängig davon, ob die Umgestaltung grundbuchrechtlich nachvollzogen wird (vgl. *Blümich/Erhard*, aaO). Maßgebend ist vielmehr eine bautechnische Verbindung iSd. stlichen Wohnungsbegriffs nach Abs. 1 (s. Anm. 53; glA *Drenseck*, FR 1992 S. 377). Voraussetzung ist allerdings Fertigstellung/Anschaffung im selben VZ (s. auch Anm. 58 aE).
- ▷ Wird an einem von mehreren Personen gemeinschaftlich erworbenen Grundstück den jeweiligen Erwerbern an einzelnen Wohnungen gem. § 3 WEG Wohnungseigentum eingeräumt, bilden diese durch Einräumung entstandenen Wohnungen selbst den künftigen Gegenstand der StBegünstigung für den verbleibenden Begünstigungszeitraum, nicht die ursprünglichen Miteigentumsanteile daran (vgl. *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 41; *Märkle/Franz*, BB 1989 S. 268). Aufgrund der weitgehenden Gleichstellung des Miteigentümers (Abs. 1 Satz 6; s. Anm. 159 mit Beisp.) eines Mehrfamilienhauses mit einem Wohnungseigentümer ist damit regelmäßig keine Änderung des Abzugsbetrags verbunden (zur abw. Rechtslage gem. § 7 b vgl. FG Köln v. 19. 9. 90, EFG 1991 S. 182, rkr.: Nur Miteigentumsanteil begünstigt).

Die Umwandlung eines Grundstücks in ETWohnungen im Wege der Teilung gem. § 8 WEG bewirkt keine Änderung der für die stliche Förderung maßgeblichen Verhältnisse (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 1; *Lademann/*

Söffing/Brockhoff aaO: unbeachtliche Änderung der zivilrechtlichen Eigentumsart; *Schmidt/Drenseck* aaO; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 165). Sie ist weder stbegünstigte Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 131), noch Herstellung iSd. Abs. 1 Satz 1 (vgl. BFH v. 24. 11. 92 IX R 61/88, BStBl. II 1993 S. 188 zu § 7 Abs. 5; s. auch BVerfG v. 12. 8. 91 1 BvR 1048/89, HFR 1992 S. 427 zu § 7 b: Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG). Ebensovienig hindert die Umwandlung eine weitere Förderung der unverändert eigengenutzten, zivilrechtlich nunmehr verselbständigten Wohnung.

d) „Eigenes“ Haus oder „eigene“ Eigentumswohnung des Steuerpflichtigen 64

Abs. 1 Satz 1 fördert nur die im „eigenen“ Haus bzw. in der „eigenen“ Eigentumswohnung belegene Wohnung.

Im „eigenen“ Haus liegt die Wohnung, wenn der Stpfl.

- als bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des Grund und Bodens darauf ein Gebäude errichtet (§§ 93, 94 BGB);
- auf fremdem Grund und Boden ein Gebäude herstellt und die Verbindung nur zu einem vorübergehenden Zweck erfolgt (§ 95 Abs. 1 Satz 1 BGB);
- als dinglich Berechtigter (zB Nießbraucher) den (fremden) Grund und Boden in Ausübung seines dinglichen Rechtes bebaut (§ 95 Abs. 1 Satz 2 BGB);
- als Erbbauberechtigter ein Bauwerk errichtet (§ 12 Abs. 1 ErbBVO); wirtschaftlicher Eigentümer des von ihm zu bebauenden Grund und Bodens oder wirtschaftlicher Eigentümer des darauf errichteten Gebäudes ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Im einzelnen wird hierzu auf Anm. 30 verwiesen.

Kein eigenes Haus (keine eigene ETWohnung) liegt hingegen vor, wenn der Stpfl.

- die Wohnung aufgrund eines zugewendeten dinglichen (Nießbrauch/Wohnrecht) oder obligatorischen (Leihe/Miete/Pacht) Nutzungsrechts bewohnt (s. Anm. 40 und 41);
- das Eigentum am Grundstück überträgt und sich an der Wohnung ein dingliches oder obligatorisches Nutzungsrecht zurückbehält (s. Anm. 40 und 41);
- auf fremdem Grund und Boden ein Gebäude errichtet, ohne bürgerlich-rechtliches oder wirtschaftliches Eigentum am Bauwerk zu erlangen (s. Anm. 30).

Einstweilen frei.

65

II. Bemessungsgrundlage der Steuerbegünstigung

1. Vorbemerkung

66

Gem. Abs. 1 Satz 1 sind die HK der Wohnung (zzügl. der Hälfte der AK des Grund und Bodens, s. Anm. 72–75) die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags. Eine weitergehende Bedeutung kommt den HK/AK nicht zu, insbesondere sind es keine Aufwendungen dem Grunde nach, die vergleichbar der Regelung des § 7 auf die Dauer der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken – begrenzt auf 8 Jahre – verteilt werden (zur steuerrechtlichen Bedeutung der AfA s. § 7 Anm. 9). Erst der von den HK/AK berechnete Abzugsbetrag selbst ist wie eine Sonderausgabe abzuziehen. Auswirkungen hat dies insbesondere für die AfA-Ermitt-

lung bei späterer Vermietung einer zunächst eigengenutzten Wohnung, weil die § 10e Abzugsbeträge das AfA-Volumen nicht mindern (wohl ebenso BFH v. 25. 3. 92 X R 30/90, BStBl. II S. 801 Tz. 1.7 aE; näher dazu B. Meyer, FR 1987 S. 54; Schmidt/Drenseck XII. § 10e Anm. 8g mwN;).

Die Einbeziehung der AK des Grund und Bodens in die stliche Förderung gehört zu den wesentlichsten Abweichungen gegenüber der bisherigen Begünstigung nach § 7b. Eine Förderung auch der Anschaffung des Grund und Bodens war im RegE zu § 10e Abs. 1 (s. BTDrucks. 10/3633 S. 4) noch nicht vorgesehen. Erst im späteren Gesetzgebungsverfahren wurde die StBegünstigung auf den Grund und Boden ausgedehnt, weil er den „Wohnungserwerber gleichermaßen wie Gebäudekosten belaste und in städtischen Ballungsgebieten einen wesentlichen Teil der Erwerbskosten ausmache“ (BTDrucks. 10/5208 S. 32). Der Forderung nach vollständiger Einbeziehung des Grund und Bodens wurde aus haushaltsmäßigen Gründen nicht entsprochen und eine Begrenzung auf die Hälfte der AK für ausreichend gehalten. Andernfalls hätte sich (so die Beschlußempfehlung des FinAussch.; BTDrucks. 10/5208 S. 35/36) der bereits im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens der Öffentlichkeit angekündigte Förderungsrahmen von 300 000 DM nicht halten lassen und auf 250 000 DM gesenkt werden müssen.

Rechtssystematische oder verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine grundsätzliche bzw. die hälftige Einbeziehung des Grund und Bodens in die Bemessungsgrundlage bestehen nicht (ebenso Meyer/Richter, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 67; Handzlik, Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 97). § 10e Abs. 1 verlangt als Subventionsnorm im Gegensatz zur AfA keine Abnutzbarkeit der Wohnung oder des Grund und Bodens, er will vielmehr die politisch erwünschte Bildung eigengenutzten Wohneigentums auf der Grundlage hierfür erbrachter Aufwendungen eigenständig begünstigen (s. Anm. 8). Die Einbeziehung des Grund und Bodens entspricht diesem Gesetzeszweck (glA Stubrmann, DStZ 1986 S. 272). Die stbegünstigten Objekte sind daher nicht an einer nur zur Einkunftsermittlung erforderlichen AfA-Fähigkeit zu messen (wegen grds. Unterschiede zur AfA s. Anm. 90).

2. Herstellungskosten der Wohnung

67 a) Begriff der Herstellungskosten; Bedeutung der Anknüpfung

Begriff der Herstellungskosten: § 10e enthält keine Definition der HK, so daß nach einhelliger Meinung auf ihre allgem. Begriffsbestimmung zurückzugreifen ist.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 13; Schmidt/Drenseck XII. § 10e Anm. 7a; Blümich/Erhard, § 10e Rdnr. 217; Lademann/Söffing/Brockhoff, § 10e Rdnr. 65; Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig, § 10e Rdnr. 31.

Dies entspricht dem Grundsatz einheitlicher Anwendung im Gesetz mehrfach verwendeter Begriffe (zur Einheitlichkeit der Begriffe s. § 6 Anm. 271). Auch der Gesetzeszweck läßt die Notwendigkeit eigenständiger Interpretation nicht erkennen (wegen abweichender Behandlung besonderer, nicht üblicher Anlagen und Einrichtungen s. aber Anm. 68). Der Gesetzeswortlaut ist im übrigen bewußt § 7b nachgebildet (BTDrucks. 10/3633 S. 15) und übernimmt insoweit dessen ebenfalls nach allgem. Kriterien zu bestimmenden HK-Begriff.

Zu HK im allgemeinen s. daher § 6 Anm. 459, bei Gebäuden im besonderen s. § 6 Anm. 634–715. Zu beachten sind außerdem die von der Rspr. entwickelten

und von der FinVerw. übernommenen Kriterien der Abgrenzung zwischen HK/Erhaltungsaufwand (vgl. § 6 Anm. 654 661).

Folgen der Anknüpfung an den Herstellungskostenbegriff: HK setzen begrifflich Aufwendungen voraus und können somit nur dann als Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags herangezogen werden, wenn beim Stpfl. eine Minderung des Vermögens durch „Verbrauch von Gütern und Inanspruchnahme von Diensten“ tatsächlich eingetreten ist (s. § 6 Anm. 460). Es kommt nicht darauf an, ob eigene oder fremde (schenk- bzw. darlehnsweise überlassene) Mittel verwendet werden. Zur Behandlung zweckgebundener Zuwendungen im Rahmen sog. mittelbarer Grundstücksschenkung s. aber Anm. 131. Aufwendungen eines Dritten, die dem Stpfl. nicht im Wege abgekürzten Zahlungswegs zuzurechnen sind, stellen bei ihm jedoch keine HK dar (str.; zum sog. Drittaufwand vgl. BFH-Beschl. v. 9. 7. 92 IV R 115/90, BStBl. II S. 948). Die Modalitäten der Ermittlung sowie der zeitlichen Zuordnung von § 10 e-Abzugsbeträgen entsprechen im übrigen denen der AfA. Aufgrund dieser abzugstechnischen Identität von Abzugsbetrag und AfA ist ein Abfluß der HK iSd. § 11 Abs. 2 nicht Voraussetzung ihrer Einbeziehung in die § 10 e-Bemessungsgrundlage.

b) Umfang der Herstellungskosten

68

Grundlage der Ermittlung der HK der Wohnung sind die HK des Gebäudes, weil sie notwendig einen selbständigen oder unselbständigen Gebäudebestandteil darstellt. Eingehend zu GebäudeHK s. § 6 Anm. 634–715; wegen einzelner Gebäudebestandteile s. § 6 Anm. 975–1000 und § 7 b Anm. 111–113. Die gesamten GebäudeHK werden danach entweder voll der stbegrünstigten Wohnung zugerechnet (bei Einfhäuser, ETWohnungen) bzw. sind dieser (bei Zwei-/Mehrfhäuser, gemischtgenutzten Gebäuden) nach einem kombinierten Verfahren individueller und verhältnismäßiger Aufteilung zuzuordnen (s. dazu Anm. 69).

Altbausubstanz: Wird eine Wohnung in einem bereits bestehenden Gebäude hergestellt, etwa durch Ausbau des Dachgeschosses, gehört die anteilig einbezogene Altbausubstanz zur § 10 e-Bemessungsgrundlage (über die Einbeziehung von Grund und Boden s. Anm. 72). Dies folgt einerseits aus dem auch für § 10 e maßgeblichen allgem. Begriff der HK (s. Anm. 67), wonach auch die zur Herstellung eines Wirtschaftsguts verwendete Altbausubstanz in Höhe des Rest-Buchwerts zu den HK zählt (vgl. Abschn. 43 Abs. 5 EStR; § 7 Anm. 394 f.). Andererseits bringt der Gesetzgeber dort, wo er von dieser allgem. Regelung abweicht, eine Förderbegrenzung eindeutig zum Ausdruck (vgl. § 7 c Abs. 3 Satz 1; § 10 h Satz 1: Aufwendungen, die durch „Baumaßnahmen“ zur Herstellung einer Wohnung entstanden sind). Die FinVerw. hat sich dazu bislang nicht ausdrücklich geäußert. Sie kürzt jedoch die Bemessungsgrundlage der eigengenutzten Wohnung im Falle nachträglichen Ausbaus eines eigengenutzten Einfhauses zum Zweifhaus (vgl. BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Tz. 21). Dann ist es im umgekehrten Fall nachträglichen Ausbaus einer eigengenutzten Wohnung folgerichtig, die Altbausubstanz in eine § 10 e-Förderung einzubeziehen.

GIA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 140; *Obermeier*; Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 161; *Stubrmann*, DStZ 1992 S. 263; *B. Meyer*, FR 1991 S. 40; aA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 42 f., der jegliche Einbeziehung ablehnt, weil nicht entscheidend sein dürfe, ob durch die Baumaßnahme lediglich ein Ausbau/eine Erweiterung iSd. Abs. 2 oder eine Wohnung iSd. Abs. 1 entsteht; unklar wiederum OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52, deren unter Tz. IV.5 gebildetes Beisp. die Problematik der Altbausubstanz ignoriert.

► *Bewertung der Altbausubstanz*: Ein Ansatz als HK erfolgt mit dem Rest-“Buchwert“ der anteilig auf die herzustellende Wohnung entfallenden Altbausubstanz. Das sind uE die historischen AK/HK abzüglich tats. in Anspruch genommener normaler oder erhöhter Gebäude-AfA (Abschn. 43 Abs. 5 EStR; glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 140), in Fällen ohne Einkunftserzielung die fiktive Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 oder 5 (s. Abschn. 44 Abs. 12 Nr. 2 EStR), und zwar auch dann, wenn die Altbausubstanz ihrerseits bereits ganz oder teilw. in eine § 10e-Bemessungsgrundlage einbezogen worden war (aA noch *B. Meyer*, FR 1987 S. 367). Dies entspricht der Behandlung erneut in die Förderung einzubeziehenden Grund u. Bodens (s. Anm. 73). Sind aber AK des Grund u. Bodens ungeachtet ihres zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der späteren Bebauung förderbar, müssen es auch HK eines erst später zur Wohnung umgebauten Gebäudes sein.

► *Aufteilungsmaßstab*: Nach VerwAuffassung (BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Tz. 19 u. 21) errechnet sich der auf die neue Wohnung entfallende Restwert des Altgebäudes nach dem Verhältnis der Nutzflächen des gesamten Gebäudes zur Nutzfläche der in die neue Wohnung einbezogenen Räume des Altgebäudes vor Durchführung der Baumaßnahme (teilw. aA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 140; Aufteilung entspr. dem Nutzflächenverhältnis nach Ausbau; vgl. auch *Unvericht*, DStR 1991 S. 267; Aufteilung nach Maßgabe der Rohbaukosten). UE hat die Aufteilungsmethode der FinVerw. lediglich Vereinfachungscharakter und steht der Anwendung einer anderen sachgerechten Aufteilungsmethode nicht entgegen.

Außenanlagen: Darunter sind insbesondere Hofbefestigungen, Straßenzufahrten und Grünanlagen zu verstehen (Abschn. 33 a Abs. 3 Nr. 3 EStR 1990; allgem. zur Abgrenzung gegenüber Gebäuden s. § 7 Anm. 335 und im einzelnen § 7 Anm. 350 „Außenanlagen“, „Bodenbefestigungen“, „Einfriedungen“, „Gärten, Grünanlagen“). Es handelt sich um selbständige, unbewegliche Wirtschaftsgüter (Abschn. 43 Abs. 1 Satz 1 EStR 1990 und Abschn. 157 Abs. 6 EStR 1990 zur Behandlung von Kosten für die gärtnerische Gestaltung von Grundstücksflächen). Eine Ausnahme besteht bei Einfriedungen unter der Voraussetzung des einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude (Abschn. 33 a Abs. 2 Nr. 8 EStR 1990), auch als lebende Umzäunung (Abschn. 157 Abs. 6 Satz 2 EStR 1990; aA neuerdings FG Köln v. 7. 9. 93, EFG 1994 S. 203, nrkr.: Kein Gebäudebestandteil, sondern wie im Betriebsvermögen selbständiges Wirtschaftsgut). Die FinVerw. bezieht daher Aufwendungen für Außenanlagen mit Ausnahme von Einfriedungen nicht in die Bemessungsgrundlage der StBegünstigung der Wohnung ein.

Vgl. OFD Köln v. 17. 10. 88, DStZ/E 1989 S. 68 Tz. 3; OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52, bisher VfG. v. 18. 11. 88, StEK § 10 e Nr. 11 Tz. 1.2; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 31 a; *Korn*, KöSDI 1988 S. 7173; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 62.

Besondere (nicht übliche) Anlagen und Einrichtungen: Ihre stliche Behandlung als HK der Wohnung ist umstritten.

► *Nach VerwAuffassung* (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 13 Nr. 1) sind die Aufwendungen ungeachtet der Eigenschaft der betr. Anlagen/Einrichtungen als wesentlicher Gebäudebestandteil abweichend vom allgemeinen HKBegriff keine HK der Wohnung, soweit sie unüblich sind wie zB Aufwendungen für ein Schwimmbassin innerhalb oder außerhalb des Gebäudes, eine Sauna, eine Bar oder eine Kegelbahn. Wegen der insoweit zu § 7 b ergangenen Rspr. s. Abschn. 58 Abs. 3 EStR 1987 sowie § 7 b Anm. 111 und das ABC in Anm. 113.

► *Die finanzgerichtliche Rspr. sowie das Schrifttum* beurteilen die Einbeziehung besonderer Anlagen und Einrichtungen unterschiedlich. Nach einer Meinung widerspricht ihre Einbeziehung dem Förderungszweck des § 10 e, wenn nicht lediglich zeitgemäße Wohnansprüche befriedigt werden.

Gegen Behandlung als HK: FG Münster v. 17. 3. 92, EFG 1992 S. 454, rkr.: Die zu § 7 b entwickelten Beschränkungen gelten auch für § 10; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 207 f.; *Stubmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordevin*, § 10 e Rdnr. 48: Nur die Verwirklichung zeitgemäßer Wohnansprüche begünstigt; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 65; *Frotzcher*, § 10 e Rdnr. 26 (mit der beabsichtigten Breitenwirkung des § 10 e stehe es nicht in Einklang, besonders aufwendige und luxuriöse Ausstattungen zu fördern); *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 9, *Stubmann*, DStZ 1986 S. 272 (nach dem Ziel der Steuervergünstigung soll Wohneigentum, nicht aber den individuellen Bedürfnissen und persönlichen Vorlieben entsprechende Ausstattungen gefördert werden).

Für Behandlung als HK: FG Münster v. 18. 9. 92, EFG 1993 S. 303, nrkr. (die Förderung der Vermögensbildung durch Wohneigentum als wesentlichen Bestandteil der privaten Alterssicherung läßt eine Reduzierung der Förderung auf standardisierte Minimalausstattungen nicht erkennen); kritisch auch *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 34; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 164; *Werner*, StbKongrRep. 1986 S. 258 (der Gesetzgeber habe darauf verzichtet, einen besonderen HK-Begriff zu normieren); *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 a (hinter dem Abzugsverbot bei § 7 b verbirgt sich der Grundgedanke des § 12 Nr. 1; er greift im Rahmen des § 10 e nicht mehr, weil das private Wohnen ohnehin zur Lebensführung gehört. Sauna, Schwimmbaden, Wandmosaik und Deckenvertäfelung daher begünstigt); s. auch *Paus*, DStZ 1989 S. 113 (§ 10 e enthält gegenüber dem inzwischen in § 255 Abs. 2 HGB gesetzlich geregelten HK-Begriff keine Einschränkungen).

► *Stellungnahme:* UE stellen auch Aufwendungen für besondere Einbauten und Einrichtungen HK der Wohnung dar, wenn sie weder zur Wohnungseinrichtung noch zum Hausrat (s. unten) gehören. Bereits unter der Geltung des § 7 b war ihre Ausklammerung zweifelhaft (zur Kritik s. § 7 b Anm. 111). Der Gesetzeszweck rechtfertigt keine den allgem. HKBegriff einschränkende Auslegung. Die Regelung will jegliche Vermögensbildung durch Wohneigentum als wesentlicher Bestandteil der privaten Altersvorsorge fördern (BTDrucks. 10/3633 S. 10), nicht lediglich Baumaßnahmen zur bloßen Befriedigung standardisierter Wohnansprüche. Es muß dem Stpfl. überlassen bleiben, individuelle Wohngepflogenheiten mit entsprechendem Wohnkomfort zum Ausdruck zu bringen. Eine stlich evtl. unerwünschte Begünstigung als übermäßig anzusehender Aufwendungen findet allein im Förderungshöchstbetrag von 300 000 DM/330 000 DM ihren Ausdruck (glA *Werner* aaO; *Stephan* aaO).

Einbaumöbel, Einrichtung: Aufwendungen für die Wohnungseinrichtung und den Hausrat sind keine HK der Wohnung (vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 a; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 35; *Blümich/Erhard*, § 10 e RdNr. 207).

Einbaumöbel stellen nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 13 Nr. 2; ebenso FG Bremen v. 12. 10. 93, EFG 1994 S. 206, rkr.) auch dann keine HK der Wohnung dar, wenn sie wesentliche Bestandteile des Gebäudes sind und bei vermieteten Wohnungen üblicherweise vom Vermieter nicht gestellt werden. Dies engt den allgemeinen HKBegriff ein (vgl. Abschn. 33 a Abs. 2 Nr. 10 EStR 1990) und entspricht der bisherigen, zu § 7 b ergangenen und von der FinVerw. übernommenen Rspr. (vgl. BFH v. 13. 3. 90 IX R 104/85, BStBl. II S. 514: Einbauküche nur hinsichtlich Spüle und regional erforderlichem Kochherd begünstigt; s. hierzu auch Abschn. 58 Abs. 3 Nr. 2 EStR 1987 und § 7 b Anm. 113 „Einbauküchen“, „Einbaumöbel“, „Einbauschränk“, „Küchenspüle“, „Raumteilerwand“). Das Schrifttum hält eine Übertragung dieser einschränkenden Begriffsbestim-

mung auf § 10e für zulässig (vgl. *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 207; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 35; *Stubrmann in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rdnr. 48; o. V., Inf. 1990 S. 353, Anm. zu BFH IX R 104/85 aaO). Wegen der Abgrenzung von Einbaumöbeln als selbstständige Wirtschaftsgüter gegenüber unselbständigen Gebäudeteilen s. auch § 6 Anm. 637–639. Maßgebend ist danach, ob die Einrichtung mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht oder lediglich mit der von der Gebäudenutzung zu unterscheidenden privaten Wohnnutzung (BFH v. 11. 12. 73 VIII R 207/71, BStBl. II 1974 S. 477 zur Schranktrennwand als Raumteiler: kein Gebäudebestandteil).

Rohbau: Nach Auffassung des FG München (Urt. v. 30. 7. 91, EFG 1991 S. 670, nrkr.) gehen die Aufwendungen für den Erwerb eines Rohbaus in die HK der anschließend fertiggestellten Wohnung ein. Er ist Teil der zur Wohnungsherstellung verbrauchten Güter (§ 255 Abs. 2 HGB), jedenfalls dann, wenn die Rohbaukosten nur 1/3 der späteren GesamthK betragen (uE vertretbar). Zur Abgrenzung von Anschaffung und Herstellung in diesen Fällen s. auch Anm. 94.

Zuschüsse, die aus öffentlichen oder privaten Mitteln gezahlt werden und keine Mieterzuschüsse sind, mindern nach VerwAuffassung die Höhe der HK als Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 18; Abschn. 163 Abs. 4 Nr. 1 EStR).

GlA *Stubrmann in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rdnr. 54; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 34; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 5; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 164; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 225; *Felsmann*, Inf. 1988 S. 561; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e Rdnr. B 70; aA *B. Meyer*, DB 1987 S. 2328 und *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 7 c unter Hinweis auf die weitgehend ungeklärte Rechtslage.

Die VerwAuffassung beruht auf der Überlegung, daß mit Wegfall der Nutzungswertbesteuerung ab 1. 1. 87 gem. § 52 Abs. 21 Satz 1 EStG 1987 das in Abschn. 163 Abs. 1 EStR 1987 enthaltene Wahlrecht – Erfassung des Zuschusses als Einnahme aus Vermietung und Verpachtung oder Minderung der HK – entfällt und sich das bisherige Wahlrecht zwingend auf die Möglichkeit einer Kürzung der HK reduziert. Abschn. 163 Abs. 1 EStR ist durch die jüngste Rspr. überholt (vgl. BFH v. 26. 3. 91 IX R 104/86, BStBl. II 1992 S. 999; OFD Düsseldorf v. 13. 1. 93, DB 1993 S. 303 = FR 1993 S. 142). Öffentliche Investitionszuschüsse mindern danach stets die HK. Eine wahlweise Erfassung als Einnahme ist folglich ausgeschlossen. Über den allgem. HKBegriff (s. Anm. 67) trifft diese Rechtsentwicklung auch § 10e, so daß nunmehr im Ergebnis der VerwAuffassung zu folgen ist (aA früher hier).

69 c) Herstellungskosten einer Wohnung (Zuordnung)

Da sich die stliche Förderung nicht auf das gesamte Gebäude, sondern nur auf die Wohnung als Gebäudeteil erstreckt, müssen die GebäudeHK regelmäßig der stbegünstigten Wohnung durch besondere Berechnungen anteilig zugerechnet werden (zur evtl. weitergehenden Aufteilung innerhalb einer Wohnung wegen schädlicher Fremdnutzung iSd. Abs. 1 Satz 7 s. Anm. 178–181). Dabei ist zwischen Gebäuden mit nur einer Wohnung (EinfHaus, ETWohnung) und solchen mit mehreren Wohnungen (ZweifHaus, Mietwohngrundstück) bzw. gemischtgenutzten Objekten (zB Geschäftsgrundstück) zu unterscheiden.

Wohnung im Einfamilienhaus: Eine besondere Zuordnung der HK ist entbehrlich, wenn sich im Gebäude außerhalb der Wohnung keine gewerblichen/

beruflichen oder öffentlichen Zwecken dienende Räume befinden. Das Gebäude selbst ist dann bereits mit der stbegrünstigten Wohnung identisch (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 22; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 202). Als Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags kommen deshalb, unabhängig von der Größe des Objekts, die gesamten HK in Betracht (zum Umfang im einzelnen s. Anm. 68). *Teilfertige Wohnung*: Ist die Wohnung in der Weise fertiggestellt, daß in ihrem bereits bezugsfertigen Teil ein selbständiger Haushalt geführt wird, andere bauplanmäßig vorgesehene Räume sich jedoch noch im unfertigen Zustand befinden (zur Fertigstellung in diesen Fällen s. Anm. 81), gehören uE in sinnigem Anwendung der zu § 7 Abs. 5 ergangenen Rspr. (vgl. BFH v. 9. 8. 89 X R 77/87, BFHE 158 S. 51) die gesamten HK zur Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags, auch soweit sie auf den noch unfertigen Teil der Wohnung entfallen.

Wohnung im Zwei- und Mehrfamilienhaus/gemischt-genutzten Grundstück: Die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 21 und 22) teilt hier folgendermaßen auf:

- ▷ *Individuell zurechenbare Aufwendungen*, die ausschließlich einen bestimmten Teil des Gebäudes betreffen, sind nur diesem zuzuordnen; sie gehören entweder in voller Höhe oder gar nicht zur Bemessungsgrundlage.
- ▷ *Das gesamte Gebäude betreffende Aufwendungen* sind nach dem Verhältnis der Nutzfläche der stbegrünstigten Wohnung zur Nutzfläche des gesamten Hauses zuzuordnen. Die Nutzfläche des Hauses umfaßt die nach den §§ 43 und 44 der Zweiten BerechnungsVO – II.BV – (idF v. 11. 7. 85, BStBl. I S. 505) ermittelte Grundfläche der Wohnräume (einschließlich Neben- und Zubehörräume; s. Anm. 55) sowie die unter sinngemäßer Anwendung der §§ 43, 44 II.BV ermittelte Grundfläche gewerblichen oder beruflichen Zwecken dienender Räume. Zur Berechnung der Grundfläche s. § 7b Anm. 75.

Zustimmend: Schmidt/Drensecke XII. § 10e Anm. 7f; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 76; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 31 (allerdings mit Hinweis auf Abschn. 13b Abs. 2 S. 4 EStR unter dem Vorbehalt steuerlich unangemessener Ergebnisse); *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 73; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 10. *Differenzierend: Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 205 (grundsätzliche Aufteilung nach dem Verhältnis umbauten Raumes, jedoch eine wohn (nicht nutz-) flächenmäßige Aufteilung im Interesse praktischer Handhabung billigend); ebenso *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohnungseigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 38f.

Eine Aufteilung entweder nach Wohn- oder Nutzflächen führt im Einzelfall zu erheblich voneinander abweichenden Ergebnissen. Beide Berechnungsmethoden sind letztlich ungenau: Die Aufteilung nach Wohnflächen ignoriert den abweichenden Umfang beiden Wohnungen dienender Zubehör- und Nebenräume; die Aufteilung nach Nutzflächen wiederum unterstellt deren Gleichwertigkeit gegenüber Wohnräumen, obwohl Zubehör- und Nebenräume regelmäßig mit ungleich geringerem Aufwand hergestellt werden und wesentliche Teile davon (zB Fundament, Grundmauern, Dach) dem gesamten Haus dienen (vgl. BFH v. 18. 10. 83 VI R 68/83, BStBl. II 1984 S. 112 zur Ermittlung der auf ein häusliches Arbeitszimmer entfallenden Kosten).

Beispiel: Ein für 500 000 DM hergestelltes Gebäude dient nachstehenden Zwecken:
 100 qm Wohnung Erdgeschoß (eigegenutzt);
 100 qm Wohnung Obergeschoß (vermietet);
 100 qm Kellerräume; davon gehören zur eigegenutzten Wohnung 80 qm, zur vermieteten Wohnung 20 qm.

Von den Gesamt-HK des Gebäudes entfallen 20 000 DM auf Sonderausstattungen der eigegenutzten Wohnung.

► <i>Ermittlung nach Nutzflächen</i> (Gesamtnutzfläche 300 qm; Nutzfläche der eigengenutzten Wohnung 180 qm):	
Individuell zurechenbare Aufwendungen (Sonderausstattung)	20 000 DM
Zuordnung der übrigen Aufwendungen (480 000 DM):	
<u>480 000 DM × 180 qm</u>	<u>288 000 DM</u>
300 qm	
HK der Wohnung	308 000 DM.
► <i>Ermittlung nach Wohnflächen</i> (Gesamtwohnfläche 200 qm; Wohnfläche der eigengenutzten Wohnung 100 qm):	
Individuell zurechenbare Aufwendungen (wie oben)	20 000 DM
restliche Aufwendungen	
<u>480 000 DM × 100 qm</u>	<u>240 000 DM</u>
200 qm	
HK der Wohnung	260 000 DM.

Stellungnahme: UE ist mit der FinVerw. regelmäßig nach Nutzflächen aufzuteilen. Gemeinsame Verkehrsflächen des Hauses (zB Eingangsflur, Treppen, Heizungsraum, Hausmeisterwohnung uä.) bleiben dabei aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt (glA *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 12; s. auch Abschn. 55 Abs. 2 Satz 3 EStR: Keine Einbeziehung von Treppen, die außerhalb der Wohnung liegen). Dies entspricht der insoweit vergleichbaren Behandlung gemischtgenutzter Gebäude gem. § 7 Abs. 5 a, deren AK/HK zum Zwecke der AfA-Berechnung ebenfalls nach dem Nutzflächenverhältnis den einzelnen Gebäudeteilen zuzuordnen sind (Abschn. 13 b Abs. 2 Satz 4 EStR; § 7 Anm. 508 „AfA-Bemessungsgrundlage“). § 10 e erfordert keinen abweichenden Aufteilungsmaßstab. Eventuelle Ungenauigkeiten sind aus Gründen praktikabler Handhabung hinzunehmen. Unangemessene Aufteilungsergebnisse schränken die Anwendung dieser Aufteilungsmethode jedoch ein (so bereits Abschn. 13 b Abs. 2 Satz 4 EStR; glA *Stephan* aaO; *Biergans* aaO). Dies trifft bei wesentlichen Abweichungen in der Geschoßhöhe (Abschn. 55 Abs. 2 Satz 4 EStR: Aufteilung nach umbautem Raum) ebenso zu, wie im Falle baulich vom Gebäude getrennter Nebenräume (zB Garagen), deren Aufwendungen einzelnen Gebäudeteilen gesondert zugerechnet werden. Ihre Nutzfläche kann nicht zusätzlich in die verhältnismäßige Aufteilung der übrigen Gebäudeaufwendungen einbezogen werden und sich damit ein zweites Mal auswirken. Entsprechendes gilt, wenn bei Wohngebäuden – wie im obigen Beispiel – mit geringem Aufwand geschaffene Nebenräume überproportional nur einer Wohnung dienen; eine Aufteilung nach Wohnflächen ist hier sachgerechter. Im übrigen enthält das EStG keinen allgemeingültigen Aufteilungsmaßstab (BFH VI R 68/83 aaO), so daß andere Aufteilungskriterien nicht generell ausgeschlossen werden können. Soweit die FinVerw. gleichwohl nach Nutzflächen aufteilt, handelt es sich uE lediglich um eine Vereinfachungsregelung, deren Ergebnis vom Stpfl. substantiiert widerlegt werden kann. Das einmal gewählte Aufteilungsverfahren ist dann allerdings für die Zukunft bindend, auch in bezug auf die AfA-Berechnung übriger, der Einkunftserzielung dienender Gebäudeteile.

► *Wohnung im teilfertigen Gebäude:* Bei Errichtung eines gemischt-genutzten Gebäudes ist nach BMF v. 22. 10. 93 (BStBl. I S. 827 Abs. 2; ebenso OFD Münster v. 26. 5. 93, FR 1993 S. 447) zu unterscheiden, ob zunächst die eigengenutzte Wohnung oder die anderen Zwecken (zB Vermietung, eigenbetriebliche Nutzung) dienenden Gebäudeteile fertiggestellt werden. Im ersten Fall gehören nur die anteilig auf die Wohnung entfallenden HK zur § 10 e-Bemessungsgrundlage; die auf den übrigen teilfertigen Gebäudeteil entfallenden Aufwendungen bleiben außer Ansatz. Im umgekehrten Fall gehören nach BFH v. 9. 8. 89 X R 77/87

(BStBl. II 1991 S. 132) auch die HK der teilfertigen Wohnung zur AfA-Bemessungsgrundlage des vermieteten oder beruflich genutzten Gebäudeteils. Diese „überhöhte“ AfA berührt weder Höhe noch Dauer der ab Fertigstellung der Wohnung beginnenden § 10 e-Förderung (BMF aaO; vgl. auch *B. Meyer*, FR 1994 S. 40; *Brandenberg/Küster*, NWB F. 3 S. 8864).

d) Nachträgliche Änderung der Herstellungskosten

70

Zu unterscheiden sind nachträgliche Erhöhungen und Minderungen (mit und ohne Rückwirkung) der HK, ebenso Änderungen des Wohnungszuschnitts durch Veräußerung oder Abbruch von Teilen der Wohnung oder Baumaßnahmen am Gebäude.

Nachträgliche Erhöhungen können gem. Abs. 3 Satz 2 auf den Beginn des Abzugszeitraums zurückbezogen werden, wenn sie innerhalb des achtjährigen Abzugszeitraums entstehen (s. Anm. 280). Wird von der Nachholmöglichkeit kein Gebrauch gemacht, erhöhen die nachträglichen Aufwendungen den lfd. Abzugsbetrag ab dem VZ ihrer Entstehung (s. Anm. 287 „Wahlrecht“).

Änderungen der Wohnungsgröße durch Umbau in der Weise, daß Raumeinheiten innerhalb des Hauses während des Abzugszeitraums umgestaltet werden, zB Umbau eines ZweifHauses in ein EinfHaus, bewirken eine anteilige Erhöhung der HK (zur Maßgeblichkeit der Verhältnisse im jeweiligen VZ s. Anm. 58). Es handelt sich dabei nicht um nachträgliche HK iSd. Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 273), sondern um eine lediglich geänderte Zuordnung früher entstandener HK, die erst ab dem VZ der Änderung die Bemessungsgrundlage erhöhen.

Nachträgliche Minderungen:

► *Minderung ohne gesetzliche Rückwirkung*: Eine rückwirkende Kürzung der Bemessungsgrundlage und eine damit verbundene Neuberechnung des Abzugsbetrags durch Änderung bereits ergangener StBescheide bzw. Verrechnung des Kürzungsbetrags mit lfd. Abzugsbeträgen ist unzulässig (glA *Stephan*, DB 1987 S. 304; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 8 e; aA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 213). Es kommt lediglich zur Anpassung des lfd. Abzugsbetrags (Abschnittsbesteuerung). Auch eine Verrechnung als „negative“ Sonderausgabe entsprechend der Behandlung erstatter Sonderausgaben im Rahmen des § 10 (vgl. hierzu § 10 Anm. 22 a) scheidet uE schon daran, daß der Abzugsbetrag nach HK bemessen wird, ungeachtet tatsächlicher wirtschaftlicher Belastung im jeweiligen VZ (vgl. auch § 7 b Anm. 131: Auswirkung erst auf Restwert-AfA). Anders ist die Rechtslage unter § 7: Verrechnung überhöhter AfA der Vorjahre mit lfd. AfA der Folgejahre (Berechnungsmethoden s. § 7 Anm. 132) bzw. vorzeitiges Auslaufen des Verteilungszeitraums bei Gebäuden wegen der starren AfA-Sätze des § 7 Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5, die nicht unterschritten werden dürfen (zur linearen AfA s. § 7 Anm. 414, zur degressiven AfA s. § 7 Anm. 484).

Beispiel: Eine Wohnung wird im VZ 01 für 300 000 DM (einschließlich 50 vH AK des Grund und Bodens) hergestellt. Im Laufe des VZ 06 mindern sich die HK um 50 000 DM. Der Abzugsbetrag errechnet sich ab VZ 07 wie folgt:

HK VZ 01	300 000 DM
Minderung VZ 06	– 50 000 DM
maßgebende HK ab VZ 07	250 000 DM
Abzugsbetrag 5 vH	12 500 DM
„überhöhte“ Abzugsbeträge VZ 01 bis 06 (4 × 3 000 DM + 2 × 2 500 DM)	17 000 DM.

Die sich nachträglich als „überhöht“ erweisenden Abzugsbeträge von 17 000 DM sind weder mit künftigen Abzugsbeträgen (VZ 07: 12 500 DM und VZ 08: 2 500 DM) zu

verrechnen, noch kommt eine Korrektur der bereits für die VZ 01 bis 06 gewährten Abzugsbeträge nach abgabenrechtlichen Vorschriften in Betracht. Die Voraussetzungen einer ungeschmälernten Förderung lagen während dieser Zeit vor und werden später auch nicht beseitigt.

- ▷ *Veräußerung oder Abbruch von Teilen* der Wohnung bewirkt eine nachträgliche Minderung der Bemessungsgrundlage, weil sich der Umfang der Wohnung als Gegenstand der StBegünstigung ändert (vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 8 e zum Abbruch von Teilen der Wohnung; *o. V.*, DB 1987 S. 128 zur teilweisen Veräußerung des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens; *Stephan*, DB 1987 S. 303/304 zur Minderung des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens durch weitere Baumaßnahmen auf dem Grundstück; s. dazu auch Anm. 75).
- ▷ *Durch Umbau* (zB Umwandlung eines Einf Hauses in ein Zweif Haus) bedingte Veränderungen einer dem Stpfl. unverändert eigengenutzten Wohnung führen dazu, daß nunmehr die verkleinerte Wohnung mit entsprechend verringerten HK den Fördergegenstand für den verbleibenden Abzugszeitraum bildet (vgl. Beispiele in Anm. 58; glA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 213).
- ▷ *Bei nachträglichen Baumaßnahmen* am Gebäude (zB Dachgeschoßausbau zur zweiten Wohnung) ist die Altbausubstanz der stbegünstigten alten Wohnung teilw. der neuen Baumaßnahme zuzuordnen (BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Tz. 21; s. Anm. 68, dort auch zum Aufteilungsmaßstab).
 - ▶ *Gesetzlich zurückwirkende Minderungen* der HK (zB Gewährleistungen gem. § 634 BGB) stellen uE demgegenüber ein in die Vergangenheit wirkendes Ereignis dar, das gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zur Änderung bestandskräftiger StFestsetzungen führt (glA *Schmidt/Drenseck* XII. aaO). Soweit im Geltungsbereich des § 7 eine rückwirkende Änderung überwiegend abgelehnt wird (vgl. § 7 Anm. 132), mag dies zT auf praktischen Überlegungen beruhen, weil die gebotene Korrektur ohnehin in späteren Jahren nachgeholt werden kann. Auf § 10 e ist diese Handhabung nicht übertragbar. Hier dürfte die zur Besteuerung von Veräußerungsgewinnen (§§ 16, 18 Abs. 3) ergangene Rspr. sinngem. gelten (BFH v. 23. 6. 88 IV R 84/86, BStBl. II 1989 S. 41), mit der Folge einer Änderung des StBescheids bei Herabsetzung des Kaufpreises zB aufgrund von Einwendungen gegen die Rechtswirksamkeit des Kaufvertrags (weitere Rspr.-Nachw. s. § 16 Anm. 194).

71 Einstweilen frei.

3. Hälfziger Ansatz der Anschaffungskosten des Grund und Bodens

72 a) Anschaffung des Grund und Bodens durch den Stpfl.

Die Einbeziehung der Hälfte der AK des Grund und Bodens in die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags setzt seine Anschaffung durch den Stpfl. und somit (wirtschaftliches) Eigentum des Stpfl. daran voraus (zur Begünstigung des Eigentümers s. Anm. 30; zum Förderungsausschluß des Nutzungsberechtigten s. Anm. 40–41). Regelmäßig sind danach Wohnung sowie Grund und Boden kumulativ begünstigt; Ausnahmen bestehen beim Bau auf fremdem Grund und Boden sowie beim Erbbau- und Dauerwohnrecht (s. nachfolgend).

Keine zweckgebundene Anschaffung: Das Gesetz fordert keinen zeitlichen Zusammenhang zwischen Anschaffung des Grund und Bodens einerseits und Herstellung einer stbegünstigten Wohnung andererseits (glA *Frotscher*, § 10 e EStG Rdnr. 27). Ebenso wenig muß die Anschaffung der anschließenden Bebauung dienen, also zum Zwecke der Bebauung erfolgen; sie kann im übrigen auch

vor dem 1. 1. 87 liegen (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 19). § 52 Abs. 14 EStG 1987 stellt nur auf eine Fertigstellung/Anschaffung des *Hauses* nach dem 31. 12. 86 ab. Begünstigt ist der zur Wohnung gehörende Grund und Boden auch dann, wenn diese in einem bereits bestehenden Gebäude geschaffen wird (s. nachfolgend).

Einbeziehung bei bestehendem Gebäude: Unter der Prämisse, daß der Grund und Boden ebenso in eine Förderung einbezogen werden kann, wenn die Wohnung in einem bereits bestehenden Gebäude geschaffen wird, besteht bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 die Möglichkeit mehrfacher stlicher Auswirkung der AK des Grund und Bodens.

Beispiel: Auf einem für 100 000 DM angeschafften Grund und Boden wird im VZ 01 ein EinfHaus errichtet (Wohnfläche 120 qm). Im VZ 09 wird das Gebäude zum ZweifHaus ausgebaut (Wohnfläche der zweiten Wohnung ebenfalls 120 qm). Der Grund und Boden gehört vom VZ 01 bis VZ 08 voll zur Wohnung im EinfHaus (max. Abzugsbetrag 44 vH von 50 000 DM = 22 000 DM), ab VZ 09 ist er zur Hälfte der neu geschaffenen zweiten Wohnung zuzuordnen, mit der Folge, daß sich die anteiligen AK (= 50 000 DM) nunmehr in Höhe von 44 vH von 25 000 DM (= 11 000 DM) erneut stlich auswirken.

Stephan (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 145) will in derartigen Fällen den tatsächlich in Anspruch genommenen Abzugsbetrag von der künftigen Bemessungsgrundlage kürzen, so daß sich im obigen Beispiel die AK des Grund u. Bodens nur noch in Höhe von 50 vH von 39 000 DM (50 000 DM – 11 000 DM anteiliger § 10 e-Abzug) beim zweiten Objekt auswirken können. Nach aA von *Biergans* (Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 43) ist der Grund und Boden nicht einzubeziehen, weil dieselben Aufwendungen bei einem Stpfl. nicht doppelt begünstigt sein können. Bei nur hälftiger Einbeziehung der AK in die Grundförderung (max. Abzug daher nur 22 vH der gesamten AK) ist uE jedenfalls eine zweimalige Förderung des Grund und Bodens bei unterschiedlichen Wohnungen nicht zu beanstanden. Im übrigen wird einer übermäßigen Begünstigung bereits durch die Regelungen des Objektverbrauchs begegnet.

Unentgeltliche Rechtsnachfolge: Unentgeltlich durch Einzelrechtsnachfolge erworbener Grund und Boden gehört nicht zur Bemessungsgrundlage; insoweit fehlen eigene AK des Stpfl. (glA FG München v. 30. 5. 90, EFG 1991 S. 190, rkr. sowie v. 30. 7. 91, EFG 1991 S. 670, nrkr.: sinngem. Anwendung des § 11 d EStDV scheidet bereits an der fehlenden Abnutzbarkeit). Etwas anderes gilt nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 20) beim Gesamtrechtsnachfolger; er kann die beim Erblasser entstandenen AK als eigene Aufwendungen behandeln und in die Bemessungsgrundlage des von ihm bebauten Grund und Bodens einbeziehen bzw. die beim Erblasser begonnene StBegünstigung fortführen (s. im einzelnen zur unentgeltlichen Rechtsnachfolge Anm. 36).

Bau auf fremdem Grund und Boden: Wird das Gebäude zu einem vorübergehenden Zweck (§ 95 Abs. 1 Satz 1 BGB) oder in Ausübung eines dinglichen Rechts am Grundstück (§ 95 Abs. 1 Satz 2 BGB) auf fremdem Grund und Boden errichtet, sind Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags ausschließlich die HK der Wohnung. Wegen der Begriffe Errichtung „zu einem vorübergehenden Zweck“ sowie „in Ausübung eines dinglichen Rechts“ und zur persönlichen Abzugsberechtigung des Bauherrn s. Anm. 30 „Bürgerlich-rechtliches Eigentum“.

Erbbaurecht: Str. ist, ob einmalige Aufwendungen zur Erlangung des Erbbaurechts (zB Notargebühren, Grunderwerbsteuer, Grundbuchkosten oder kapitali-

sierter) Erbbauzinsen sowie vom Berechtigten übernommene Erschließungskosten AK des Grund und Bodens darstellen.

► *Die FinVerw.* sieht darin keine AK des Grund und Bodens. Nach BMF v. 25. 10. 90 (aaO Abs. 52 iVm. Abs. 50; OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10e Nr. 52 Tz. I.3.) können zeitanteilige AK des Erbbaurechts und Erbbauzinsen nach § 10e Abs. 6 abgezogen werden. Infolgedessen kann es sich nicht zugleich um AK des Grund und Bodens handeln (OFD Münster aaO). Zu den AK des Erbbaurechts gehören auch vom Erbbauberechtigten übernommene Erschließungskosten (vgl. BFH v. 21. 11. 89 IX R 170/85, BStBl. II 1990 S. 310; BMF v. 16. 12. 91, BStBl. I S. 1011).

GlA *Stuhrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rdnr. 66–67; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 73; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 10e Rdnr. 44; *ders.*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 91; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 9; *Märkle*, StWa. 1989 S. 178; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 36 (aA noch Voraufgabe).

► *Nach aA im Schrifttum* liegen unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung AK des Grund und Bodens vor (vgl. BTDrucks. 10/5208 S. 40: „Die Förderung umfasst auch die Anschaffungskosten für ein Erbbaurecht.“).

Vgl. *Christoffel*, DB 1987 S. 403 (die Gesetzesbegründung schaffe einen gem. § 163 AO zu beachtenden Vertrauenstatbestand; kapitalisierte Erbbauzinsen seien jedoch keine AK); *ders.*, StWK Gruppe 11 S. 171; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 533; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 7 a (bei langfristigen Erbbaurechten); *Publ*, DStR 1986 S. 387; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 169 (Erbbaurecht und Eigentum sind auch in bezug auf die Behandlung des Grund und Bodens gleichzustellen, ohne Abzugsbegrenzung auf einmalige Beträge anlässlich des Vertragsabschlusses); *Frotscher*, § 10e Rdnr. 27; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 212; *Loritz*, LB zum EStRecht § 29 Rdnr. 1065 (wirtschaftlich wird durch ein Erbbaurecht dasselbe wie durch Erwerb des Grund und Bodens erreicht); *Felix*, Dr. Steuerberatertag 1988, Bonn 1989) S. 238.

► *Stellungnahme:* Nach seinem wirtschaftlichen Leistungsinhalt entspricht das Erbbaurecht eher einem Nutzungsverhältnis als einem Kaufvertrag (zum Begriff, Wirkung und Wesen des Erbbaurechtsverhältnisses s. § 5 Anm. 1050). Die Rspr. (BFH v. 20. 11. 80 IV R 126/78, BStBl. II 1981 S. 398; v. 20. 1. 83 IV R 158/80, BStBl. II S. 413; v. 11. 10. 83 VIII R 61/81, BStBl. II 1984 S. 267 u. zuletzt v. 21. 11. 89 IX R 170/85, BStBl. II 1990 S. 310) unterscheidet daher zwischen Erbbauzinsen als Entgelt der Nutzungsüberlassung des Grund und Bodens sowie Aufwendungen zur unmittelbaren Erlangung des Erbbaurechts (zB Notar-/Grundbuchgebühren, Kosten der Vermessung, Grunderwerbsteuer u. neuerdings nach BFH IX R 170/85 aaO auch Erschließungskosten; vgl. § 5 Anm. 1052) als AK eines abnutzbaren (immateriellen) Wirtschaftsguts (zur AfA s. § 7 Anm. 600). Dies spricht gegen eine Anschaffung des Grund und Bodens; der Berechtigte baut gerade auf fremdem Grund und Boden (§ 12 Abs. 1 ErbBRVO). Wenn das Gesetz die Belegenheit der Wohnung im eigenen Haus fordert und (auch dinglich) Nutzungsberechtigte von einer Förderung ausschließt (näher hierzu Anm. 40–41), kann für die Behandlung des Grund und Bodens kein anderer Maßstab angelegt werden, gleich, ob es sich bei den Kosten des Erbbaurechts um Nutzungsentgelte oder AK eines immateriellen Wirtschaftsguts handelt. Aufwendungen des Erbbaurechts sind deshalb entsprechend der VerwAuffassung (aaO) allein unter den Voraussetzungen der Abs. 6 und 6a abziehbar (glA OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10e Nr. 52 Tz. I.1; zum Abzug nach Abs. 6a vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 13).

Dauerwohnrecht: Mangels Eigentum am Grund und Boden kommt wie beim Erbbauberechtigten (s. oben) nur eine Förderung der im wirtschaftlichen Eigen-

tum befindlichen Wohnung (s. dazu Anm. 30 und BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 7) in Betracht.

b) Anschaffungskosten des Grund und Bodens

73

Zu den AK des Grund und Bodens allgem. s. § 6 Anm. 782. Zur Abgrenzung gegenüber HK des Gebäudes vgl. Abschn. 33 a Abs. 4 und Abs. 5 EStR. Der für ein bebautes Grundstück gezahlte Gesamtkaufpreis ist nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf Grund und Boden sowie Gebäude aufzuteilen (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 17; zur Berechnung s. § 6 Anm. 313). Zur Frage des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens s. Anm. 74. Wegen der Sonderbehandlung des Grund u. Bodens in den neuen Bundesländern s. aE.

Verhältnis zur Höhe der Herstellungskosten der Wohnung: Die Höhe der AK des Grund und Bodens ist unbeachtlich, auch dann, wenn sie die HK der Wohnung erheblich übersteigen.

Vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 a; *Stuhrmann*, DStZ 1986 S. 272; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 533; o. V., DB 1987 S. 127; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 37; zweifelnd nur o. V., DB 1986 S. 1852 bei einem sehr großen Garten.

Anschaffung vor dem 21. 6. 48: Nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 19 S. 2–4) ist der am 21. 6. 48 maßgebende Einheitswert des Grundstücks anzusetzen, soweit er auf den Grund und Boden entfällt (zuzügl. nachträglicher AK); zu Besonderheiten bei Belegenheit in Berlin und Saarland s. dort.

GlA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 71; *Frotscher*, § 10 e Rdnr. 27; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 a; o. V., DB 1986 S. 1852; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 534; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 40; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 9.

UE ist eine auf sinngemäßer Anwendung des § 10 a Abs. 1 Nr. 1 EStDV beruhende Erfassung des Einheitswerts abzulehnen, weil § 10 e keine AfA-Vorschrift darstellt (glA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 168). Mit *Obermeier* sind die tatsächlichen AK anzusetzen und auf DM-Basis umzurechnen (ebenso *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. B 65). Die Rechtslage entspricht § 11 d EStDV, der ebenfalls für § 10 e nicht gilt (s. Anm. 36). Nur aus Vereinfachungsgründen kann mangels nachgewiesener AK der Einheitswert herangezogen werden (ebenso *Stuhrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 63). Voraussetzung ist auch in diesen Fällen stets eine Anschaffung durch den Stpfl. selbst (Ausnahme: Gesamtrechtsnachfolge, s. Anm. 72).

Nachträgliche Änderungen der Anschaffungskosten: Zur Auswirkung auf die Höhe des lfd., bisherigen und künftigen Abzugsbetrags s. Anm. 70.

Gemischte Schenkung: Anzusetzen ist die Hälfte des tatsächlich gezahlten Kaufpreises (glA o. V., DB 1987 S. 127). In Fällen teilentgeltlichen Erwerbs eines bebauten Grundstücks sind die tats. AK nach dem Verhältnis der Verkehrswerte von Grund u. Boden und Gebäude aufzuteilen (BMF v. 7. 8. 92, BStBl. I S. 522). Zur gemischten Schenkung s. im übrigen Anm. 132.

Entnahmen: Aus dem Betriebsvermögen entnommener und anschließend mit einer stbünstigten Wohnung bebauter Grund und Boden ist uE nicht mit dem Teilwert, sondern den ursprünglich im betrieblichen Bereich entstandenen AK anzusetzen (str.; vgl. im einzelnen Anm. 78). Zur Behandlung stfrei übertragener Rücklagen iSd. §§ 6 b, 6 c s. Anm. 153, wegen stfrei gebildeter Rücklagen iSd. Abschn. 35 EStR s. Anm. 78.

Grund u. Boden in den neuen Bundesländern wird nach VerwAuffassung auch dann in die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags einbezogen, wenn er

vor dem 1. 1. 91 angeschafft wurde (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 65; zur Ermittlung s. u.).

- ▶ *Erwerb unbebauten Grund u. Bodens*: Anzusetzen ist nach VerwAuffassung (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 24; vgl. auch OFD Cottbus v. 10. 6. 92, StEK § 10 e Nr. 42 Tz. 1 u. 2; OFD Chemnitz v. 31. 8. 92, StEK § 10 e Nr. 49 Tz. 2.2)
 - bei vor dem 23. 6. 48 (Tag der Währungsumstellung) angeschafftem Grund u. Boden der nach den Wertverhältnissen zum 1. 1. 35 festgestellte Einheitswert, soweit er auf den Grund u. Boden entfällt, zuzügl. nachträglicher AK (Umrechnung 2:1);
 - bei nach dem 22. 6. 48 angeschafftem Grund u. Boden die aufgewendeten AK (Umrechnung 2:1);
 - bei nach dem 1. 7. 90 (Tag der Währungseinheit) angeschafftem Grund u. Boden mit Anzahlungen auf AK bereits vor diesem Stichtag die tats. Zahlungen zum Umrechnungskurs 2:1.

Allgem. Voraussetzung einer Einbeziehung ist, daß die genannten Beträge vom Stpfl., nicht einem unentgeltlichen Rechtsvorgänger (s. Anm. 36) aufgewendet wurden. Sie erhöhen sich im übrigen um evtl. weitere, nach dem 1. 7. 90 entstandene AK.

▶ *Erwerb bebauten Grund u. Bodens*: Grds. sind die AK des Grundstücks nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf Grund u. Boden sowie Gebäude aufzuteilen (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 17; s. oben). Aus Vereinfachungs- u. Kontrollgründen ermittelt die FinBehörde den Verkehrswert des Grund u. Bodens nach einem (vorläufigen) Schätzungsverfahren auf der Grundlage der „Arbeitsrichtlinie zur vorläufigen Bewertung von Grund u. Boden“ des Ministeriums für Wirtschaft der DDR (ausführlich dazu mit Beisp. OFD Chemnitz v. 31. 8. 92 aaO), wenn der Stpfl. eine Aufteilung unterläßt oder Zweifel an der Richtigkeit seiner Berechnung bestehen.

▶ *Nachträgliche Anschaffung des Grund u. Bodens* nach vorangegangenem Eigentumserwerb am Gebäude (s. Anm. 41 aE) ist nicht selbständig begünstigt; sie erhöht lediglich die § 10 e-Bemessungsgrundlage des lfd. Abzugszeitraums nach Abs. 3 Satz 2 (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 26; OFD Erfurt v. 18. 8. 92, StEK § 10 e Nr. 46; s. Anm. 276).

74 c) Zur Wohnung „dazugehöriger“ Grund und Boden

Schrifttum: o. V., § 10 e-Vergünstigung und Bodenanschaffungskosten, DB 1987 S. 127; *Christoffel*, Einbeziehung von Anschaffungskosten für ein Erbbaurecht in die Bemessungsgrundlage der § 10 e-Förderung, DB 1987 S. 403.

Abs. 1 Satz 1 spricht von dem zur Wohnung „dazugehörigen Grund und Boden“; im übrigen enthält § 10 e keine Bestimmungen über die Zuordnung. Der Begriff ist räumlich, nicht zeitlich zu verstehen (so zutr. *Stuhrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 65).

Allgemeines zur Zuordnung des Grund und Bodens zur Wohnung:

▶ *Keine flächenmäßige Begrenzung*: Eine flächenmäßige Begrenzung des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens kommt grundsätzlich nicht in Betracht, solange die unbebaute Grundstücksfläche in Form von Zier-, Nutzgärten, Rasenflächen oder gar Parkanlagen die Annehmlichkeit des Wohnens erhöht und insoweit als Wohnzwecken dienend anzusehen ist (vgl. *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 88 unter Hinweis auf BFH v. 10. 8. 72 III R 80/69, BStBl. II 1973 S. 10, wonach rd. 423 Ar zur Wohnung iSd. § 21 Abs. 2 gehören). *Märkle/Wacker/Franz* (BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22

S. 9/10) wollen demgegenüber die Grundstücksaufwendungen entsprechend der Zuschlagsregelung des § 82 Abs. 2 Nr. 1 BewG (ab 1 500 qm) kappen, weil § 10 e nur die Befriedigung allgemeinen Wohnbedürfnisses fördere (ebenso *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 64: aus Praktikabilitätsgründen jedoch keine Kürzung). Eine Kürzung ist uE weder vertretbar noch erforderlich (glA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 170). Die StBegünstigung aufwendig geschaffenen Wohneigentums wird bereits durch den Höchstbeträge des Abs. 1 Satz 1 sowie Satz 4 zweiter Halbs. hinreichend begrenzt. Flächenmäßige Begrenzungen lassen sich daher nur im Einzelfall unter dem Aspekt fehlenden „Dienens zu Wohnzwecken“ rechtfertigen (glA wohl auch *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 a: keine starre Regelung möglich; *o. V.*, DB 1987 S. 128; *Frotscher*, § 10 e Rdnr. 29).

► *Mehrere Grundstücke*: Befindet sich die Wohnung auf mehreren, einzeln im Grundbuch eingetragenen und mit eigener Plannummer versehenen Grundstücken, ist die gesamte Grundstücksfläche „dazugehöriger“ Grund und Boden (s. BFH v. 6. 12. 78 I R 33/75, BStBl. II 1979 S. 259: Behandlung von zwei mit einem Gebäude überbaute Grundstücksflächen als ein Wirtschaftsgut). Entsprechendes gilt für ein benachbartes Grundstück, das mit Zubehörräumen bebaut ist. Vgl. BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 8 Satz 2 Nr. 2), wonach zur Wohnung auch Garagen gehören, die sich auf einem anderen Grundstück (des Stpfl.!) in geringer Entfernung befinden. Wird allerdings ein Grundstück zum Zwecke späterer Teilveräußerung parzelliert, dient die zur Veräußerung bestimmte Fläche nicht mehr Wohnzwecken (*Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 43 unter Hinweis auf *Richter*, NWB F. 3 S. 6323).

► *In Bau befindliche Gebäude*: Nach uE zutreffender VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 14; OFD Münster v. 26. 5. 93, FR 1993 S. 447) werden nur die AK des Grund und Bodens in die Bemessungsgrundlage zur Hälfte einbezogen, die unter Berücksichtigung der Gebäudeplanung auf die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung entfallen (glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 89).

Zuordnung bei Zwei- oder Mehrfamilienhäusern: Der Grund und Boden ist wie folgt aufzuteilen:

► *Ausschließlich einer Wohnung dienende Grundstücksflächen* sind unmittelbar bei dieser zu erfassen wie zB die Terrasse einer Parterrewohnung bzw. mehrere Stellplätze einer Wohnung (so *Frotscher*, § 10 e Rdnr. 28), ebenso bei ausschließlicher Nutzung des Gartens oder der Wiese durch den Eigentümer (vgl. *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 89; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 10; *Leu*, DStZ 1991 S. 142).

► *Gemeinsame, dem gesamten Grundstück dienende (bebaute und unbebaute) Grundstücksflächen* werden entsprechend dem für die Zuordnung der GebäudeHK geltenden Aufteilungsmaßstab (s. Anm. 69) auf die einzelnen Wohnungen verteilt (vgl. *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 76; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 38; *Frotscher*, § 10 e Rdnr. 28; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 10; *Werner*, StbKongrRep. 1987 S. 367)

Beispiel: Ein für 100 000 DM angeschafftes 1 000 qm großes Grundstück ist mit einem ZweiflHaus (jeweils 100 qm Wohnfläche) bebaut. Zur eigengenutzten Parterrewohnung gehören eine nicht überdachte Terrasse (40 qm), zwei freistehende Garagen (50 qm) sowie ein Nutzgarten (100 qm). Die vermietete Obergeschoßwohnung verfügt über einen Balkon (10 qm) sowie einen Pkw-Stellplatz (10 qm).

Garagen, Stellplatz, Terrasse und Nutzgarten sind aufgrund des besonderen Nutzungszusammenhangs der jeweiligen Wohnung individuell zuzurechnen. Der Balkon hinge-

gen ist von einer gesonderten Zuordnung auszunehmen, weil er bereits in der Wohnfläche (100 qm) gem. § 43, 44 II.BV bis zur Hälfte seiner Fläche enthalten ist (die restliche Fläche von 5 qm bleibt unberücksichtigt; aA evtl. *Werner* aaO: Saldierung mit Terrassenfläche). Die verbleibende gemeinsame Grundstücksfläche gehört nach dem Wohnflächenverhältnis (100 qm: 100 qm) anteilig zu beiden Wohnungen.

Berechnung:

	Grundstück 1 000 qm	Parterre	Obergeschoß
Garagen	- 50 qm	50 qm	-
Stellplatz	- 10 qm	-	10 qm
Terrasse	- 40 qm	40 qm	-
Nutzgarten	- 100 qm	100 qm	-
gemeinsame Fläche	800 qm	400 qm	400 qm
Grundstücksanteil × 100 DM		590 qm 59 000 DM	410 qm 41 000 DM

Die anteiligen Grundstücksaufwendungen der stbegünstigten Parterrewohnung von 59 000 DM werden zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags einbezogen (= 29 500 DM).

Eine Aufteilung nach Nutzflächen führt, von einer Einbeziehung des Balkons mit nunmehr 10 qm (= Nutzfläche) abgesehen, zu keinem anderen Ergebnis; die Garagenflächen sind dann wegen ihrer gesonderten Zuordnung von der Nutzfläche der Parterrewohnung zu kürzen, um eine doppelte Auswirkung zu vermeiden.

Zuordnung bei gemischt-genutzten Grundstücken: Es ist ebenfalls ein aus individueller und verhältnismäßiger Zuordnung kombiniertes Aufteilungsverfahren (s. oben) anzuwenden (*Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 10; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 89).

Zuordnung bei zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücken: Die Errichtung einer zu eigenen Wohnzwecken dienenden Wohnung nach dem 31. 12. 86 führt zur Entnahme des dazugehörenden Grund und Bodens. Mit Wegfall der Nutzungswertbesteuerung ab 1. 1. 87 (bei Land- und Forstwirten gem. § 52 Abs. 15 Satz 1 EStG 1987 bzw. bei Gewerbetreibenden oder selbständig Tätigen gem. § 52 Abs. 21 Satz 1 iVm. § 21 Abs. 3, §§ 15, 18) können die betreffenden Gebäudeteile nicht mehr als (gewillkürtes) Betriebsvermögen ausgewiesen werden (Abschn. 14 Abs. 4 Satz 2 EStR 1987 f.). Ein eventueller Entnahmegewinn bleibt unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 15 EStG steuerfrei.

► *Die FinVerw.* (BMF v. 16. 3. 88, DB 1988 S. 886; nach *Felsmann*, Inf. 1988 S. 561 sowie *Seithel*, DStR 1989 S. 57 gilt die VerwRegelung auch im Rahmen des § 52 Abs. 15 Satz 10 idF des StReformG 1990; jetzt Satz 11) rechnet in den genannten Fällen zum Umfang steuerfrei entnehmbaren Grund und Bodens:

- ▷ *die mit dem Wohngebäude bebaute Grundstücksfläche*, sofern sich darin nur die eigen-genutzte Wohnung befindet; dazu gehört nach den jeweiligen Verhältnissen des Einzelfalles auch die Abstandsfläche des Wohnhauses (vgl. *Wacker*, Inf. 1987 S. 85: Zurechnung des katastermäßig abgegrenzten Flurstücks, hilfsweise die zur Gebäudeerrichtung baurechtlich notwendige Grundfläche);
- ▷ *Haus- und Ziergärten*; Hausgärten idR bis zur Größe von 10 Ar (vgl. ergänzend hierzu BMF v. 12. 11. 86, BStBl. I S. 528 Abschn. A III. 6 unter Hinweis auf Abschn. 133 a Abs. 4 Satz 3 EStR; s. auch *o. V.*, DB 1988 S. 1037: Zurechnung eines Hausgartens für jede Wohnung gesondert möglich, bei zwei Wohnungen also bis zu 20 Ar; *Seithel*, DStR 1989 S. 57; aA *Feldhaus*, Inf. 1987 S. 20: Größe des Hausgartens unbeachtlich; wiederum aA *Hiller*, Inf. 1985 S. 2: Hausgarten nicht entnehmbar). Voraussetzung ist ein enger räumlicher Zusammenhang

zum Wohngebäude. Je nach Interessenlage soll eine Behandlung als dazugehöriger Grund und Boden unterbleiben, insbesondere zur Vermeidung eines stpflichtigen Entnahmegewinns (so die Empfehlung des FinAussch., BTDrucks. 10/5208 S. 38: Begrenzung auf die für die bebaute Fläche baurechtlich notwendige Größe; krit. zu einem Wahlrecht *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 3 h uu).

- ▷ *Garagen*, wenn sie zu mehr als 90 vH privat genutzt werden (glA *Seithel*, DStR 1989 S. 57); im Hinblick auf BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 21 Satz 3 (keine Kürzung nach Abs. 1 Satz 7, wenn Pkw. privat u. beruflich genutzt wird) bleibt es dem Stpfl. uE aber unbenommen, die Garage stpflichtig zu entnehlen und in eine Förderung einzubeziehen;
- ▷ *andere Flächen (insbes. Zufahrts- u. Hofflächen)*, wenn sie ebenfalls zu mehr als 90 vH eigenen Wohnzwecken dienen; dienen sie hingegen mindestens zu 10 vH betrieblichen Zwecken, gehören sie zum gewillkürten oder notwendigen Betriebsvermögen (Abschn. 14 a Abs. 1 Satz 6 EStR; zustimmend *Schmidt/Seeger* XII. § 13 Anm. 65 „Grund und Boden“; aA *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 22: überwiegende Nutzung entscheidet; zweifelnd auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 426, der bemängelt, daß Abschn. 14 a EStR auf Grundstücke keine Anwendung findet); dem steht uE jedoch eine stpflichtige Entnahme bei einer betriebl. Nutzung ab 10 vH bis max. 50 vH nicht entgegen.
- ▷ *bei betrieblichen und privaten Zwecken dienenden Gebäuden* ist die Grund- und Abstandsfläche des Gebäudes idR nach dem Verhältnis der Nutzflächen (Abschn. 14 Abs. 2 Satz 6 und 8 EStR) aufzuteilen (nach *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 415, soll ebenfalls eine Aufteilung nach Wertverhältnissen zulässig sein; wohl glA *Stephan*, DB 1986 S. 1195).
- ▶ *Stellungnahme*: UE ist die obige, auf der VerwAuffassung beruhende Berechnung des stfrei oder stpflichtig entnehmbaren Grund und Bodens auch für § 10e maßgebend, dh. der in Abs. 1 Satz 1 und § 52 Abs. 15 Satz 6 verwendete Begriff des „dazugehörigen Grund und Bodens“ ist einheitlich auszulegen (glA wohl auch *Werner*, StbKongrRep. 1987 S. 367 sowie *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 3 h uu, 7 a). Vertretbar ist uE auch eine entspr. Anwendung der Zuordnungskriterien des Abschn. 14 a EStR auf gemischt-genutzte Flächen wie zB Zufahrts- u. Hofflächen, mit der Folge, daß bei einer betriebl. Nutzung zwischen 10 vH u. 50 vH eine stpfl. Entnahme mit anschließender Einbeziehung in die § 10e-Bemessungsgrundlage zulässig ist (aA wohl *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 426). Soweit allerdings Grundstücksflächen im Betriebsvermögen verbleiben, ist ihre Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags selbst dann ausgeschlossen, wenn sie tatsächlich ganz oder teilweise Wohnzwecken dienen (s. Anm. 23).

d) Nachträgliche Änderung des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens 75

Nachträgliche Erhöhungen der Grundstücksfläche durch Hinzuerwerb werden gem. Abs. 3 Satz 2 (mit Nachholmöglichkeit, s. Anm. 287 f.) berücksichtigt (glA o. V., DB 1987 S. 128; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 8 e). Entsprechendes soll nach *Stephan* (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 164) gelten, wenn sich der Anteil des Grund und Bodens etwa bei einem ZweifHaus durch Ausbau/Erweiterung der eigengenutzten Wohnung innerhalb des achtjährigen Begünstigungszeitraums erhöht. UE ist eine Nachholmöglich-

keit gem. Abs. 3 Satz 2 zu versagen, weil insoweit keine nachträglichen AK entstehen (s. Anm. 276). Jedoch erhöht sich aufgrund der geänderten Grundstückszuordnung der lfd. und künftige Abzugsbetrag.

Nachträgliche Minderungen der Grundstücksfläche durch Teilveräußerung führen zur Kürzung der Bemessungsgrundlage im Folgejahr (glA *a. V.*, DB 1987 S. 128: Kürzung nach dem Verhältnis der früheren AK), ebenso, wenn andere Grundstücksteile nutzungsmäßig ausgedehnt werden (vgl. BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Tz. 21 mit Beisp.; *Stephan aaO* zur Vergrößerung der zweiten, nicht begünstigten Wohnung; *ders.*, DB 1987 S. 303 zum Wohnungsanbau durch Nicht-eigentümer).

Beispiel: Ein für 100 000 DM angeschafftes 1 000 qm großes Grundstück ist mit einem 1990 fertiggestellten Einfamilienhaus bebaut, das eigenen Wohnzwecken dient. 1993 wird das Dachgeschoß zur zweiten Wohnung ausgebaut und vermietet. Das Verhältnis der Nutzflächen beider Wohnungen nach Beendigung der Baumaßnahmen (zur Maßgeblichkeit dieser Verhältnisse vgl. BMF aaO) beträgt 60:40. Der Grund und Boden ist bis einschließlich 1993 mit 50 000 DM, ab 1994 mit 30 000 DM (= Hälfte der AK des nur noch mit 600 qm zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens) in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

76 4. Fiktive Werte als Bemessungsgrundlage

Zur Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags gehören grundsätzlich nur tatsächlich vom Stpfl. aufgewendete HK (oder AK) der Wohnung (s. Anm. 67–70) bzw. AK des Grund und Bodens (s. Anm. 72–75). Außerdem sind als Bemessungsgrundlage denkbar:

- bei unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge sowie Gesamtrechtsnachfolge die HK/AK des Rechtsvorgängers;
- bei vor dem 21. 6. 48 angeschafftem Grund und Boden der gem. § 10 a Abs. 1 Satz 1 EStDV maßgebende Einheitswert;
- nach Entnahme aus dem Betriebsvermögen der Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5) bzw. im Falle einer Betriebsaufgabe der gemeine Wert (§ 16 Abs. 3 Satz 3);
- bei vorausgegangener Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder sneutraler Nutzungsüberlassung der nach Abzug von AfA verbleibende Restwert.

Einzel-/Gesamtrechtsnachfolge: Der unentgeltliche Einzelrechtsnachfolger ist von der StBegünstigung ausgeschlossen (s. Anm. 36), so daß sich die Frage der Bemessungsgrundlage nicht stellt. Der Gesamtrechtsnachfolger (zur persönlichen Abzugsberechtigung s. Anm. 36) hingegen führt die vom Erblasser aufgewendeten HK/AK als eigene Bemessungsgrundlage fort (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 5).

Vor dem 21. 6. 48 angeschaffter Grund und Boden: Die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 19) stellt den zum 21. 6. 48 maßgebenden Einheitswert mit AK gleich, soweit er auf den zur Wohnung gehörenden Grund und Boden entfällt (im einzelnen s. Anm. 73).

Entnahme aus einem Betriebsvermögen: Die im betrieblichen Bereich entstandenen HK/AK bilden unverändert die Bemessungsgrundlage des SA-Abzugs (s. Anm. 78 „Vorausgegangene betriebliche Nutzung“).

Nach vorangegangener Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder sneutraler Nutzungsüberlassung verbleibt es wie im Falle der Entnahme aus einem Betriebsvermögen bei den HK/AK als Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags (s. Anm. 78).

Einstweilen frei.

77

5. Bemessungsgrundlage nach vorausgegangener anderweitiger Nutzung

78

Schrifttum: *Seithel*, Neue Möglichkeiten der steuerfreien Entnahme von Grund und Boden nach dem Steuerreform-Gesetz 1990, DStR 1989 S. 55.

Die Frage nach einer evtl. von den HK/AK abweichenden Bemessungsgrundlage stellt sich, wenn innerhalb des achtjährigen Abzugszeitraums

- nach vorheriger betrieblicher Nutzung die Wohnung oder der Grund und Boden (zum Zwecke anschließender Bebauung mit einer eigengenutzten Wohnung) stfrei oder stpflichtig aus einem Betriebsvermögen entnommen wird;
- die Wohnung außerhalb eines Betriebsvermögens bis zum Beginn der Eigenutzung der Erzielung von Einkünften diente;
- die Wohnung zunächst stneutral Dritten unentgeltlich zur Nutzung überlassen wurde.

Vorausgegangene betriebliche Nutzung:

► *Stpfl. Entnahmen:* Werden Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen entnommen, bemessen sich weitere Absetzungen vom Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4).

Die Rspr. (BFH v. 9. 8. 83 VIII R 177/80, BStBl. II S. 759) und ihr folgend die FinVerm. (Abschn. 43 Abs. 6 EStR 1990) behandeln den Wechsel zwischen Betriebs- und Privatvermögen als anschaffungsähnlichen Vorgang mit der Folge, daß AfA-Methode und Nutzungsdauer regelmäßig (Ausnahme, s. u. „Steuerfreie Entnahmen“) neu zu bestimmen sind (Abschn. 44 Abs. 12 Nr. 1 EStR 1990; zur Bemessungsgrundlage der AfA sowie der AfA-Methode s. § 7 Anm. 142, 403). Der Teilwert übernimmt insoweit die Funktion von (fiktiven) AK.

Im Schrifttum wird zT die Auffassung vertreten, der Teilwert bilde entsprechend der AfA-Berechnung entnommener Wirtschaftsgüter auch die Bemessungsgrundlage für den SA-Abzug gem. § 10 e. Nach *Schmidt/Drenseck* (XII. § 10 e Anm. 7 c) läßt sich dies mit einer StPflcht des Entnahmegewinns begründen. Bei Entnahmeverlusten wiederum sei nicht einzusehen, warum die ursprünglichen Aufwendungen des Betriebs in die Bemessungsgrundlage des SA-Abzugs eingehen sollten, obwohl in Höhe des Verlustes bereits eine steuerliche Entlastung eintrete (aA noch *Drenseck*, NJW 1987 S. 13). *Seithel* (DStR 1989 S. 63) rechtfertigt einen Teilwertansatz mit der Nähe des § 10 e zum Werbungskostenabzug und einer sich daraus ergebenden Gleichbehandlung.

Gla Stuhmann in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 63; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 91: Festhalten an HK/HK bei Entnahmeverlusten ungerechtfertigt; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 69.

Nach aA bilden allein die ursprünglichen, im betrieblichen Bereich entstandenen HK/AK die § 10 e-Bemessungsgrundlage.

So *Kieschke*, DStR 1986 S. 533; *Blümlich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 203; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 74; *o. V.*, DB 1986 S. 1852; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 169; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 50; *Korn*, KÖSDI S. 7173 (lediglich vom Ergebnis her überzeuge der Teilwertansatz, weil er zum Besteuerungsmerkmal werde); *Felsmann*, Inf. 1988 S. 561 (der Abzugsbetrag nach § 10 e sei begrifflich und systematisch weder AfA noch erhöhte Absetzung, daher seien ausschließlich tatsächliche Aufwendungen in Form von HK/AK begünstigt); *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 35/36 (in Höhe der stillen Reserven mangelt es an Aufwendungen als allem. Abzugsvoraussetzung); *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. B 43: Maßgeblichkeit entspricht dem klaren Gesetzeswortlaut.

Stellungnahme: Als Bemessungsgrundlage kommen uE stets die tatsächlichen HK/AK in Betracht. Dies entspricht auch der Rechtslage unter § 7 b, wonach Entnahmevorgänge die Ermittlung erhöhter AfA ebenfalls nicht berührt (vgl. Abschn. 64 Abs. 1 EStR 1987 sowie § 7 b Anm. 117 mwN). Für § 10 e gilt das gleichfalls, er begünstigt als Subventionsnorm (wegen ihres gegenüber AfA eigenständigen Charakters s. Anm. 90) ähnlich wie § 7 b die Herstellung oder Anschaffung eigengenutzter Wohnungen auf der Grundlage tatsächlich entstandener Aufwendungen (zur Bedeutung der HK für den Abzug s. Anm. 67). Außerdem ist § 6 Abs. 1 Nr. 4 Bestandteil steuerrechtlicher Gewinnermittlungsvorschriften und nicht Ausdruck eines allgemeinen estlichen Grundsatzes in dem Sinne, daß der Teilwert entnommener Wirtschaftsgüter stets an die Stelle der HK/AK tritt. Dies ist nur im Einkünftebereich zur Vermeidung unangemessener Ergebnisse berechtigt (zur AfA-Berechnung nach Entnahme s. § 6 Anm. 1191). Der Entnahmevergänger läßt demgegenüber die Höhe der StBegünstigung unberührt und ist nicht kumulativ förderungswürdig; begünstigt ist ausschl. die Herstellung oder Anschaffung. Die Frage evtl. unberechtigten StVorteils bei Entnahmeverlusten (vgl. *Schmidt/Drenseck* aaO) stellt sich dabei erst, wenn der Teilwert innerhalb des achtjährigen Abzugszeitraums unter 44 vH (= Abzugsvolumen, s. Anm. 86) der 330 000 DM nicht übersteigenden HK/AK der Wohnung (bzw. 22 vH der AK des Grund und Bodens) sinkt, ein unwahrscheinlicher Einzelfall, den der Gesetzgeber vernachlässigen durfte.

► *Steuerfreie Entnahmen:* Bleiben Entnahmegewinne gem. § 52 Abs. 15 steuerfrei, berechnet die FinVerw. (Abschn. 43 Abs. 6 Satz 3 EStR) sowie das Nds. FG (Urt. v. 22. 8. 91, EFG 1992 S. 320, nrkr.) künftige AfA (des Gebäudes) weiter von den ursprünglichen HK/AK.

GLA *Stuhrmann*, FR 1988 S. 18; *Felsmann*, Die EinkBest. der Land- und Forstw., Abschn. B, Anm. 1038; o. V., DB 1986 S. 1852; aA und für einen Teilwertansatz als künftige AfA-Basis; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 91 u. 431: Rückgängigmachung der sachlichen StBefreiung unzulässig; *Meyer-Sievers*, DStR 1986 S. 819; *Zeiler*, BB 1987 S. 240; *Schmidt/Drenseck* XII: § 10 e Anm. 3 h mm; zweifelnd auch *Seitbel*, DStR 1989 S. 63 (die StFreiheit ändere nichts am grundsätzlichen Teilwertansatz der Entnahme).

Ungeachtet dieses Meinungsstreits kommen für § 10 e ebenso wie bei stpflichtigen Entnahmen (s. oben) allein die HK/AK als Bemessungsgrundlage in Betracht, dies um so mehr, als hier auch das Argument stbelasteter Entnahme (so *Schmidt/Drenseck* aaO zur stpflichtigen Entnahme) nicht greift.

► *Rücklagen iSd. §§ 6 b, 6 c* mindern kraft ausdrücklicher Regelung in Abs. 1 Satz 5 die Bemessungsgrundlage, so daß der verbleibende Betrag an die Stelle der HK/AK tritt. Einzelheiten und Krit. dazu s. Anm. 153.

► *Rücklagen iSd. Abschn. 35 EStR*, die vor dem Ausscheiden der Wohnung oder des Grund und Bodens stfrei übertragen wurden, lassen nach uE wohl auf § 10 e übertragbarer VerwAuffassung zu § 7 b (vgl. Abschn. 58 Abs. 3 EStR 1987) unter Hinweis auf BFH v. 18. 8. 59 I 28/59 U (BStBl. III S. 448 betr. § 7 b) anders als Rücklagen iSd. §§ 6 b, 6 c die Bemessungsgrundlage unberührt. Nach aA von *Felsmann* (Inf. 1988 S. 561) steht die Entschädigung für den Verlust eines Wirtschaftsguts infolge höherer Gewalt oder wegen drohender Enteignung in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der neu errichteten Wohnung (bzw. des ersatzbeschafften Grund und Bodens), so daß insoweit keine Belastung mit eigenen Aufwendungen vorliege. Dem ist nicht zu folgen. Auch die Verwendung von Entschädigungen beruht auf eigenen Aufwendungen des Stpfl. (s. auch § 7 b „Schadenersatz“ und „Versicherungsleistungen“). Folgte man dem Gedanken

Felsmanns (aaO) wäre im übrigen die gesamte Entschädigung (also nicht nur in Höhe aufgedeckter stiller Reserven) von den HK/AK abzuziehen. Unverständlich ist jedoch die Sonderbehandlung von Rücklagen iSd. §§ 6 b, 6 c in Abs. 1 Satz 5 (krit. dazu Anm. 153 und § 7 b Anm. 112).

Vorausgegangene Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung: Nach einem Wechsel zur Eigennutzung bilden die AK/HK der Wohnung zuzüglich der Hälfte der AK des Grund und Bodens unverändert die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags. Unzutreffend wäre, die bisher geltend gemachte AfA gem. § 7 Abs. 4 oder Abs. 5 davon abzuziehen. Die StBegünstigung kann nicht deshalb geringer ausfallen, weil die Wohnung zu Beginn des Abzugszeitraums vermietet war.

GLA *B. Meyer*, FR 1987 S. 369 Fußn. 48; *Wörner*, StbKongrRep. 1987 S. 361; *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 69; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 c (aA noch *Drenseck* in NJW 1987 S. 14; Kürzung der Bemessungsgrundlage um bereits abgezogene AfA).

Der Wechsel der Wohnung zwischen Einkunfts- und Privatsphäre ist danach kein die AK/HK als Bemessungsgrundlage stlicher Förderung berührendes Ereignis (zum umgekehrten Fall der beruflichen Tätigkeit gewidmeter, ursprünglich privat genutzter Wirtschaftsgüter vgl. auch BFH v. 14. 2. 89 IX R 109/84, BStBl. II S. 922 sowie v. 25. 3. 92 X R 30/90, BStBl. II S. 801, 803 aE).

Vorausgegangene steuerneutrale Nutzung: Mit Beginn stbegünstigter Eigennutzung sind die ursprünglichen HK/AK als Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags für den verbleibenden Begünstigungszeitraum heranzuziehen. Für die Höhe der Förderung im einzelnen VZ kann nicht ausschlaggebend sein, ob die Abzugsvoraussetzungen durchgehend erfüllt werden oder wegen anderweitiger Nutzung nur teilweise vorliegen.

Einstweilen frei.

79

III. Abzug der Steuerbegünstigung beim Bauherrn

1. Erstmaliger Abzug im Jahr der Fertigstellung

a) Bedeutung der Fertigstellung

80

„Im Jahr der Fertigstellung“ kann der Stpfl. gem. Abs. 1 Satz 1 den Abzugsbetrag in Anspruch nehmen. Die Fertigstellung (zum Begriff s. Anm. 81) bestimmt also einerseits das Jahr, in dem der Stpfl. erstmals das Recht der Inanspruchnahme hat (zum Wahlrecht der Inanspruchnahme s. Anm. 82). Unabhängig von der Inanspruchnahme durch den Stpfl. setzt die Fertigstellung zwingend den achtjährigen Begünstigungszeitraum in Lauf, unabhängig davon, ob die übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 tatsächlich vorliegen, so insbes. auch dann, wenn ein Abzug an der fehlenden Selbstnutzung scheitert (über Billigkeitsmaßnahmen s. Anm. 82; über Nachholung, wenn die Abzugsvoraussetzungen nicht vorliegen oder der Stpfl. trotz Vorliegens der Abzugsvoraussetzungen keinen Antrag auf Abzug stellt, s. Anm. 258).

Die Fertigstellung bezieht sich auf die „Wohnung in einem im Inland belegenen eigenen Haus“ oder die „Eigentumswohnung“ (Abs. 1 Satz 1) und damit nach hM nur auf die Wohnung, nicht auf das gesamte eigene Haus oder das Gebäude, in dem sich die Eigentumswohnung befindet (s. Anm. 81).

81 b) Begriff der Fertigstellung

Wann eine Wohnung als fertiggestellt iSd. Abs. 1 Satz 1 anzusehen ist, ist im Gesetz nicht bestimmt und der zu § 7b ergangenen Rspr. zu entnehmen (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 2; *Stubrmann in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 10e Rdnr. 70; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 236; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 78).

Fertigstellung setzt danach Bezugsfertigkeit in dem Sinne voraus, daß die wesentlichen Bauarbeiten abgeschlossen sind. Fertiggestellt sein muß abweichend von § 7b aber nur die begünstigte Wohnung, nicht das ganze Gebäude (s. dazu unten).

► *Ausstehende Restarbeiten* stehen der Bewohnbarkeit ungeachtet ihres wertmäßigen Umfangs nicht entgegen (so bereits BFH v. 8. 4. 54 IV 393/53 U, BStBl. III S. 175; ebenso v. 29. 3. 88 IX R 224/84, BFH/NV 1989 S. 159). Unschädlich ist daher, wenn noch Tapezierarbeiten auszuführen, Spüle und Herd anzuschließen oder Teile des Teppichbodens zu verlegen sind (*Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 238). Ebenso sind Außenputz, Anstrich des Treppenhauses, Dachrinnen oder Fensterläden verzichtbar (*Stubrmann in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 10e Rdnr. 70). Für die Bezugsfertigkeit unbeachtlich sind auch ausstehende Verputz- und Fliesenarbeiten im Keller, die Montage der Antennenanlage, die Isolierung der Rollädenkästen, die Außenisolierung des Gebäudes sowie der Einbau einiger Innentüren (FG Köln v. 18. 3. 92, EFG 1993 S. 130, rkr.).

► *Unbewohnbarkeit von Teilen der Wohnung* hindert ihre Fertigstellung dann nicht, wenn die bezugsfertigen Räume bereits eine selbständige Haushaltsführung ermöglichen (s. Anm. 53); dabei müssen diese nicht vollständig, sondern nach BFH v. 7. 4. 87 IX R 133–135/84 (BStBl. II S. 565, ergangen zu §§ 21 Abs. 2, 21 a) nur „im wesentlichen“ bezugsfertig sein. Ebenso ist eine Fertigstellung solcher Teile der Wohnung unbeachtlich, die ohnehin anderen als eigenen Wohnzwecken dienen sollen (*Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 78).

Beispiel: Ein Ehepaar mit Kleinkind errichtet ein Einfamilienhaus. Das Erdgeschoß enthält Wohn-, Schlaf-, Esszimmer, Toilette/Dusche sowie eine Küche. Im Obergeschoß sind Kinder-, Gäste- und Arbeitszimmer geplant, jedoch wegen finanzieller Schwierigkeiten zunächst nicht fertiggestellt worden (es fehlen Heizung, Stromversorgung, Trennwände, Wand- und Deckenverkleidung).

Die Wohnung ist ungeachtet teilfertiger Räume im Dachgeschoß bezugsfertig, dh. ihre Nutzung ist bereits objektiv zumutbar. Das Fehlen einzelner Räumlichkeiten (insbesondere des Kinderzimmers) berührt lediglich den Wohnkomfort, nicht die Bezugsfertigkeit der Wohnung selbst, gleichgültig, ob sie von Anfang an oder erst später entstehen sollten.

► *Ausstattung mit Einrichtungsgegenständen* ist kein Merkmal der Fertigstellung einer Wohnung. Das gilt auch für Küchenmöbel (vgl. FG Hamburg v. 17. 10. 88, EFG 1989 S. 279, rkr.: Behandlung von Küchen als Gebäudebestandteil abgelehnt).

► *Gestaltungsmöglichkeiten:* Der Stpfl. ist nicht gehalten, die eigengenutzte Wohnung zum frühestmöglichen Zeitpunkt fertigzustellen. Er kann also durch eine zögerliche Fertigstellung den Beginn des Abzugszeitraums ohne weiteres in einen anderen VZ verlagern. Andererseits muß er die Wohnung im Jahr der Beendigung wesentlicher Bauarbeiten zur Vermeidung eines Förderverlustes selbst dann beziehen, wenn er sie subjektiv noch für unbewohnbar hält. In einschlägigen Fällen ist zu empfehlen, neben ausstehenden Restarbeiten auch einen Teil der wesentlichen Bauarbeiten (s. unten) erst im nächsten Jahr auszuführen.

Gegen eine Fertigstellung sprechen fehlende Türen (wohl nicht innerhalb der Wohnung; glA FG Ba.-Württ. v. 23. 4. 92, EFG 1993 S. 132, rkr.) und Fenster,

Anschlüsse für Strom- und Wasserversorgung, Heizung sowie sanitäre Einrichtungen (ebenso *Stuhrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 70) auch dann, wenn die Wohnung tatsächlich schon genutzt wird und der Stpfl. auf der Teilfertigstellung beruhende Unzulänglichkeiten freiwillig oder aufgrund einer Zwangslage in Kauf nimmt. Die tatsächliche Nutzung hat lediglich Indizwirkung. Soweit bei vorzeitiger Selbstnutzung die StBegünstigung entfällt, kann eine darin liegende Härte uE allein in besonders gelagerten Einzelfällen wegen persönlicher Unbilligkeit gem. § 163 AO beseitigt werden.

Wohnung als Gegenstand der Fertigstellung: Abs. 1 Satz 1 verlangt die Fertigstellung der begünstigten Wohnung, nicht des eigenen Hauses, in dem die Wohnung liegt, bzw. nicht des Gebäudes, in dem die begünstigte Eigentumswohnung liegt (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 2; OFD Münster v. 26. 5. 93, FR 1993 S. 447). Nach Wortlaut und Zweck der Vorschrift kann der Förderungsbeginn nicht von Baumaßnahmen abhängig sein, die nicht selbst zum stbegünstigten Objekt (also der Wohnung) gehören. Infolgedessen ist es im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage zu § 7 b unbeachtlich, ob das Gebäude in einem Zuge oder in Bauabschnitten errichtet wurde (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 8 c; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 10).

Irrtum über die Fertigstellung: Zum Beginn und Ende des achtjährigen Abzugszeitraums bei Irrtum des Stpfl. über den Zeitpunkt der Fertigstellung s. im einzelnen Anm. 83.

c) Abzug im Jahr der Fertigstellung

82

Schrifttum: *Brych*, Die Neujahrsfälle des § 10 e EStG, DB 1988 S. 990; *Reinöhl*, Die Besteuerung leerstehender Wohnungen nach dem alten und neuen Recht, BB 1987 S. 2344; *Freundlieb*, Verkürzung des Begünstigungszeitraums nach § 10 e EStG durch Renovierung nach der Anschaffung und Einzug im darauffolgenden Jahr?, DStR 1989 S. 739.

Die StBegünstigung des § 10 e kann der Stpfl. erstmals „im Jahr der Fertigstellung“ in Anspruch nehmen (Satz 1; zum Begriff der Fertigstellung s. Anm. 81). Er hat hinsichtlich der erstmaligen Inanspruchnahme ein Wahlrecht (s. u.); allerdings setzt die Inanspruchnahme der StBegünstigung außer der Fertigstellung auch voraus, daß die übrigen tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1 (insbes. die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, s. Anm. 98–99) erfüllt sind.

Wahlrecht des Stpfl.: Der Stpfl. hat im Jahr der Fertigstellung erstmals die Möglichkeit (s. Anm. 86), die StBegünstigung in Anspruch zu nehmen (Satz 1: „kann“). Eines ausdrücklichen Antrags bedarf es nicht; es genügt, wenn sich aus der StErklärung und den dazu eingereichten Unterlagen ergibt, daß der Stpfl. von der StBegünstigung Gebrauch machen will (s. Anm. 48). Unterläßt der Bauherr die Geltendmachung trotz Fertigstellung (unter Erfüllung der sonstigen Abzugsvoraussetzungen) verlängert sich dadurch der achtjährige Begünstigungszeitraum nicht (s. Anm. 83).

Verhältnis zu den sonstigen Abzugsvoraussetzungen: Ist die Wohnung fertiggestellt, fehlt es aber an den sonstigen Abzugsvoraussetzungen, insbesondere einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, so beginnt zwar der achtjährige Begünstigungszeitraum, ein Abzug kann jedoch noch nicht vorgenommen werden. So eindeutig BFH-Beschl. v. 13. 8. 90 X B 60/90, BStBl. II S. 977 (mit zust. Anm. *B. Meyer*, FR 1990 S. 644): Maßgebend ist der tatsächliche Einzug in eine im wesentlichen bezugsfertige Wohnung (Hinweis auf BFH v. 29. 11. 88 IX R 91/85, BStBl. II 1989 S. 332); ebenso BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 24; FG Bremen v. 30. 4. 92, EFG 1992 S. 538, rkr.

Nach teilw. aA im Schrifttum ist der Verlust der StBegünstigung jedenfalls dann unvertretbar, wenn die Selbstnutzung kurze Zeit nach Fertigstellung, jedoch erst im nächsten Jahr beginnt.

So *Reinöbl*, DB 1987 S. 2344; *Brych*, DB 1988 S. 990: „Neujahrsfälle des § 10e“; *Werner*, StbKongrRep. 1986 S. 256: Nachholung jedenfalls dann, wenn die Eigennutzung aus unvertretbaren Gründen scheitert; *Freundlieb*, DSrR 1989 S. 739: die Auslegung müsse sich am § 7b Tatbestandsmerkmal „Bezugsfertigkeit“ orientieren, daraus ergäben sich für das Jahr der Fertigstellung übereinstimmende Abzugsvoraussetzungen; ggf. sei dieses Ergebnis unter Annahme einer Gesetzeslücke durch rechtsfortbildende Analogie herbeizuführen.

Billigkeitsmaßnahmen lehnt die FinVerw. in diesem Zusammenhang ab (OFD Münster v. 18. 11. 88, FR 1989 S. 26 Tz. IX Nr. 3; zustimmend *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 93: Der Gesetzgeber hat diese Problematik gekannt; für Billigkeitsmaßnahme jedoch *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 32; *Werner* aaO). Zu Ausnahmen bei abschnittsweiser Gebäudeerrichtung mit Fertigstellung der eigengenutzten Wohnung vor dem 1. 1. 87 vgl. jedoch BMF v. 15. 5. 87 (BStBl. I S. 434 Abs. 3) iVm. BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 64 (s. auch Anm. 6)).

Stellungnahme: Abs. 3 Satz 1 ermöglicht, einen nicht in Anspruch genommenen Abzug nachzuholen (s. Anm. 258 „Nicht ausgenutzte Abzugsbeträge“). Fehlt es dagegen an einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, geht der auf dieses Jahr entfallende Abzugsbetrag endgültig verloren. Es ist mit *Reinöbl* nicht zu verkennen, daß ein Förderungsausschluß insbesondere dann unverstänglich erscheint, wenn eine Wohnung am Jahresende fertiggestellt, jedoch erst im darauffolgenden Jahr bezogen wird und dies auf Umständen beruht, die vom Stpfl. nicht zu vertreten sind. Die Einführung von Karenzfristen unschädlichen Leerstehens widerspräche jedoch praktikabler Gesetzesanwendung und ließe erneute „Härten“ entstehen, sollten sie ebenfalls aus zwingenden Gründen überschritten werden. Außerdem würde sich bei vorzeitiger Gewährung des Abzugsbetrags eine mit dem Gesetzeszweck unvereinbare kumulative Förderung mit sog. Vorkosten gem. Abs. 6 ergeben und nunmehr Bauherrn benachteiligen, die ihre Wohnung unmittelbar nach Fertigstellung beziehen. Die Streitfrage dürfte sich wohl durch BFH-Beschl. X B 60/90 aaO erledigt haben.

83 2. Achtjähriger Abzugszeitraum

Der Abzugszeitraum umfaßt gem. Abs. 1 Satz 1 acht Jahre. Er beginnt stets im Jahr der Fertigstellung (s. Anm. 81) der Wohnung (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 24 Satz 1) und endet vorbehaltlich einer Veräußerung mit Ablauf des siebten darauffolgenden Kalenderjahrs.

Keine Verlängerung bei fehlender Abzugsberechtigung: Der Abzugszeitraum läuft auch dann weiter, wenn eine konkrete Abzugsberechtigung nicht durchgehend besteht, weil die Wohnung zeitweise

- leersteht (auch im Anschluß an ihre Fertigstellung, s. Anm. 82);
- anderen als eigenen Wohnzwecken dient (zB Nutzung zu beruflichen, gewerblichen, öffentlichen oder fremden Wohnzwecken);
- nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 unter die Objektbegrenzung des § 10e Abs. 4 Satz 1 fällt (vgl. hierzu Anm. 333–340)

Der Abzugszeitraum verlängert sich nach hM in diesen Fällen nicht um die Dauer fehlender Abzugsberechtigung; der SA-Abzug geht insoweit endgültig verloren (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 8c; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 235; *La-*

demann/Söffing/Brockhoff § 10e Rdnr. 83; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 47).

Stpfl. oder Finanzamt können über den Zeitpunkt der Fertigstellung der Wohnung und damit über den Beginn des Abzugszeitraums irren.

Irrtum des Stpfl. über den Beginn des Abzugszeitraums: Er kann eine verfrühte oder verspätete Gewährung der StBegünstigung zur Folge haben.

► *Verfrühter Abzug:* Die antragsgemäße Gewährung des Abzugsbetrags bereits im VZ vor Fertigstellung der Wohnung hindert uE den Stpfl. nach Treu und Glauben, eine StBegünstigung auch für das siebte, der tatsächlichen Fertigstellung folgende Jahr und damit zum neunten Mal in Anspruch zu nehmen (im Ergebnis glA Nds. FG v. 28. 1. 92, EFG 1992 S. 392, rkr. zu § 7b). Er muß das Jahr erstmaliger Gewährung des Abzugsbetrags als Beginn des Abzugszeitraums infolge der Bestandskraft des StBescheids (vgl. BFH v. 22. 4. 80 VIII R 202/78, BStBl. II S. 689) gegen sich gelten lassen. Aus dem Irrtum darf ihm kein zusätzlicher Vorteil entstehen (ähnlich BFH VIII R 202/78 aaO: Objektverbrauch auch bei zu Unrecht gewährter 7b-AfA). Ein vorzeitiger Beginn des Abzugszeitraums entfällt nur, wenn der fehlerhafte StBescheid nach abgabenrechtlichen Vorschriften (zB wegen neuer Tatsachen gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO) zum Nachteil des Stpfl. geändert werden kann oder wenn die StFestsetzung des vermeintlichen Erstjahrs gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO antragsgemäß korrigiert wird (glA Nds. FG aaO; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 8c). Die zu § 7b ergangene Rspr. (BFH v. 18. 12. 73 VIII R 101/69, BStBl. II 1974 S. 319) steht dem uE nicht entgegen: Nur erneute Ausübung des Wahlrechts unzulässig, nicht jedoch Fehlerbeseitigung; bedenklich allerdings, soweit dadurch Objektverbrauch rückgängig gemacht wird (Problematik offenlassend BFH VIII R 202/78 aaO: Kein Objektverbrauch, wenn die StBegünstigung rückgängig gemacht werden kann).

► *Verspäteter Abzug:* Irrt der Stpfl. in der Weise, daß er einen Abzugsbetrag erstmals im Jahr nach der Fertigstellung, also verspätet, beantragt, gilt folgendes:

- ▷ Nachholung des irrträglich im Vorjahr nicht geltend gemachten Abzugsbetrags bis zum Ende des Abzugszeitraumes gem. Abs. 3 Satz 1, wenn die Wohnung bereits im Vorjahr eigenen Wohnzwecken diene und der Irrtum bis zur Bestandskraft der StFestsetzung des achten Jahrs entdeckt wird; alternativ: Änderung der StFestsetzung des Erstjahrs im Rahmen abgabenrechtlicher Vorschriften. Entfällt beides: Endgültiger Verlust des versehentlich nicht beantragten Abzugsbetrags (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 8a);
- ▷ keine stliche Auswirkung, wenn die Wohnung im Vorjahr leerstand und mangels Selbstnutzung gem. Abs. 1 Satz 2 ein Abzug ohnehin ausgeschlossen war, es sei denn, der Irrtum wird erst nach bestandskräftiger StFestsetzung des 8. Jahrs nach Fertigstellung (ohne abgabenrechtliche Änderungsmöglichkeit) entdeckt.

Ist im letztgenannten Fall der Zeitpunkt der Fertigstellung und damit der Beginn des Abzugszeitraumes selbst streitig, entsteht eine sachliche Beschwer iSd. § 350 AO erst, wenn das Finanzamt die StBegünstigung im vermeintlich 9. Jahr versagt.

Irrtum des Finanzamts über den Beginn des Abzugszeitraums: Unterstellt das Finanzamt eine Fertigstellung im Zweitjahr und versagt eine für das Erstjahr begehrte StBegünstigung, ist es uE später nach Treu und Glauben gehindert, den Abzugsbetrag im neunten Jahr unter Hinweis auf eine tatsächliche Fertigstellung im Erstjahr zu versagen. Andererseits muß sich der Stpfl. durch Einspruch gegen eine vorzeitige Gewährung des Abzugsbetrags wehren, will er dieses Jahr nicht als vorzeitigen Beginn des Abzugszeitraums (= sachliche Beschwer iSd. § 350 AO

wegen Rechtsverlustes im vermeintlich 9. Jahr) gegen sich gelten lassen (glA Nds. FG v. 28. 1. 92, EFG 1992 S. 392, rkr. zu § 7 b).

Vorzeitige Beendigung des Abzugszeitraums: Der Abzugszeitraum endet erst durch Veräußerung der Wohnung, nicht bereits durch Aufgabe oder Unterbrechung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (ebenso *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 8c). Entsprechendes gilt für den Verlust wirtschaftlichen Eigentums. Allerdings kann die Abzugsberechtigung gem. Abs. 4 Satz 4 auf ein anderes (Folge-)Objekt für die Dauer des restlichen Abzugszeitraums (zur Berechnung s. Anm. 390–393) übertragen werden (allgemein dazu s. Anm. 355 f.).

84, 85 Einstweilen frei.

3. Höhe der Steuerbegünstigung im Abzugsjahr

86 a) Grundsätzliches

Die Höhe der Förderbeträge hat seit dem 1. 1. 87 mehrere Änderungen erfahren:

Herstellung vor dem 1. 1. 91 (§ 52 Abs. 14 Satz 1): In jedem Jahr des achtjährigen Begünstigungszeitraums ist gem. Abs. 1 Satz 1 ein Abzugsbetrag bis zu 5 vH der Bemessungsgrundlage (= HK der Wohnung, s. Anm. 67 zuzügl. der Hälfte der AK des dazugehörenden Grund und Bodens, s. Anm. 72), höchstens jeweils 15 000 DM zu gewähren. Dies entspricht max. förderbaren HK/AK von 300 000 DM und einem Gesamtabzugsbetrag von 120 000 DM.

Herstellung nach dem 31. 12. 90 (§ 52 Abs. 14 Satz 2): In jedem Jahr des achtjährigen Begünstigungszeitraums ist gem. Abs. 1 Satz 1 ein Abzugsbetrag bis zu 5 vH der Bemessungsgrundlage, höchstens jeweils 16 500 DM zu gewähren. Dies entspricht max. förderbaren HK/AK von 330 000 DM und einem Gesamtabzugsbetrag von 132 000 DM.

Bauantrag oder Herstellungsbeginn nach dem 30. 9. 91 (§ 52 Abs. 14 Satz 3; zum Herstellungsbeginn s. § 6 Anm. 456 u. § 6 b Anm. 243–244): In den ersten vier Jahren des achtjährigen Begünstigungszeitraums ist gem. Abs. 1 Satz 1 in jedem Jahr ein Abzugsbetrag bis zu 6 vH der Bemessungsgrundlage, höchstens jeweils 19 800 DM, zu gewähren. In den restlichen vier Jahren beträgt die jährliche Förderung bis zu 5 vH der Bemessungsgrundlage, höchstens jeweils 16 500 DM. Dies entspricht max. förderbaren HK/AK in Höhe von 330 000 DM. Insgesamt sind damit während des achtjährigen Abzugszeitraums Aufwendungen bis zu 145 200 DM wie Sonderausgaben abziehbar (44 vH der HK der Wohnung einschl. 22 vH der AK des Grund und Bodens). Im umgekehrten Fall (Herstellungsbeginn vor dem 1. 10. 91, Bauantrag nach dem 30. 9. 91) unterstellen *Stephan* (in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 30 b) sowie *Wevers* (DB 1992 S. 705) einen nicht begünstigten Schwarzbau. UE geht diese Rechtsfolge zu weit, es greifen nach genehmigtem Bauantrag lediglich die niedrigeren Förderbeträge des § 52 Abs. 14 Satz 2.

Mehr als die obigen Jahreshöchstbeträge können in einem VZ ausnahmsweise geltend gemacht werden, wenn

- in einem Jahr des Abzugszeitraums nicht in Anspruch genommene Abzugsbeträge (spätestens im achten Jahr des Abzugszeitraums) nachgeholt werden (Abs. 3 Satz 1; vgl. Anm. 250 ff.) bzw.
- im Laufe des Abzugszeitraums nachträgliche HK/AK iSd. Abs. 3 Satz 2 entstehen, die zur Ermittlung des Abzugsbetrags auf den Beginn des Abzugszeitraums zurückbezogen werden (zur Berechnung s. im einzelnen Anm. 270 ff.).

Kein Mindestabzug: Der Abzugsbetrag kann innerhalb der gesetzl. Höchstbeträge in beliebiger Höhe in Anspruch genommen werden. Einen Mindestabzug fordert das Gesetz abweichend zur Vorgängerregelung des § 7b nicht und ist auch nicht aus § 7a Abs. 3 abzuleiten; die Vorschrift findet nur auf erhöhte Absetzungen Anwendung und will verhindern, daß die Pflicht zum Ansatz einer Mindest-AfA gem. § 7 Abs. 4 umgangen wird (vgl. § 7a Anm. 58). Der SA-Abzug gem. § 10e aber ist rechtssystematisch weder AfA noch erhöhte AfA (s. Anm. 90; glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 8d).

Der Stpfl. kann (bei ausreichender Bemessungsgrundlage) in den ersten sieben Jahren des Begünstigungszeitraums Abzugsbeträge beliebig zwischen 0 DM bis 19 800 DM/16 500 DM geltend machen und nicht in Anspruch genommene Beträge spätestens im letzten Jahr abziehen (max. Gesamtabzug im 8. Jahr 145 200 DM; zur Nachholung s. auch Anm. 265). Abzugsbeträge, die sich im achten Jahr stich nicht mehr auswirken, gehen insoweit endgültig verloren. Über Baukindergeld bei einem Abzugsbetrag von 0 DM s. § 34f Anm. 53.

Gemischte Nutzung der Wohnung: Sie führt zur mittelbaren Minderung des Abzugsbetrags, indem die Bemessungsgrundlage insoweit gekürzt wird, als sie auf andere als eigenen Wohnzwecken dienende Teile der Wohnung entfällt (Abs. 1 Satz 7). Eine tatsächliche Minderung des Abzugsbetrags tritt damit erst ein, wenn die Bemessungsgrundlage unter 330 000 DM sinkt. Einzelheiten zur Berechnung s. Anm. 178–181.

Miteigentum: Zur Höhe des Abzugsbetrags bei Wohnungen im Miteigentum s. Anm. 155 f.

b) Höhe der StBegünstigung bei Eintritt oder Wegfall der Abzugsberechtigung im Laufe eines VZ 87

Die StBegünstigung ist in voller Höhe dann zu gewähren, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen gem. Abs. 1 an einem Tag im Laufe des VZ vorgelegen haben, also auch bei Fertigstellung der Wohnung im Laufe oder zum Ende des VZ, bei Veräußerung der Wohnung oder bei Nutzungswechsel während des VZ (insoweit str.).

Fertigstellung der Wohnung im Laufe des VZ: Bei Einzug noch im Jahr der Fertigstellung (über leerstehende Wohnungen s. Anm. 82) ist der Abzugsbetrag in vollem Umfang zu gewähren, eine nur teilweise Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im VZ genügt (s. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 24 S. 2; Schrifttum s. unten „Veräußerung der Wohnung im Laufe des VZ“). Das gilt unabhängig davon, ob die Selbstnutzung unverzüglich nach Fertigstellung oder später beginnt (Nutzungsbeginn am 31. 12. ausreichend).

Gesamtrechtsnachfolge im Laufe des VZ: Erfüllen im VZ des Erbfalls Erblasser und Erbe die Abzugsvoraussetzungen, kann der Erbe nach Ansicht der FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 25) wählen, in welchem Umfang der Abzugsbetrag des Todesjahres beim Erblasser bzw. ihm zu berücksichtigen ist. Dies schließt die Möglichkeit beliebiger Aufteilung und einer damit evtl. verbundenen doppelten Ausschöpfung des Baukindergelds (§ 34f) ein. Die VerwAuffassung begegnet – auch unter Billigkeitsaspekten – Bedenken, weil der Abzugsbetrag ein uE aufteilungsfeindlicher Jahresbetrag ist. UE Abzug daher entweder beim Erblasser oder Erben.

GlA wie FinVerw.: *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 6c (beliebige Aufteilung); *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 47; *Märkle*, StWa 1989 S. 175.

AA (gegen Aufteilung): *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rdnr. 34 (ausschließlicher Abzug beim Erblasser, wenn dieser mit § 10e begonnen hatte).

Veräußerung der Wohnung im Laufe des VZ: Dem Veräußerer steht der volle Abzugsbetrag zu (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 24 Satz 3); es erfolgt keine Aufteilung zwischen Veräußerer und Erwerber (zur § 10e-Berechtigung des Erwerbers s. Anm. 147). Im Veräußerungsjahr endet der Abzugszeitraum vorzeitig (s. Anm. 83 aE), dh. die Eigennutzung bis zur Veräußerung ist eine ausschließliche Nutzung der Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 2. Die Verhältnisse des Erwerbers haben auf die StBegünstigung des Veräußerers keinen Einfluß.

Vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 8c; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 253; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 82; *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rdnr. 77; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 48; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986, Beilage 8 zu Heft 22 S. 10; *Frotscher*, § 10e Rdnr. 37; *Stubrmann*, DStZ 1986 S. 273; *Publ*, DStR 1986 S. 388.

Nutzungswechsel im Laufe des VZ: Da im VZ der Fertigstellung oder Veräußerung der Wohnung ein ungekürzter Abzugsbetrag gewährt wird, obwohl die Voraussetzungen des Abs. 1 Sätze 1 und 2 nur zeitweise vorliegen (s. o.), erscheint auch beim Nutzungswechsel (zB Übergang zur Vermietung) eine Kürzung nicht zwingend; allen Gestaltungen ist die fehlende ganzjährige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gemeinsam. Allerdings dient die Wohnung nach einem Nutzungswechsel tatsächlich anderen, dh. förderungsschädlichen Zwecken.

► *Nach hM* ist der Abzugsbetrag auch in diesem Fall als Jahresbetrag neben ggf. zeitanteilig zu gewährender AfA voll zu berücksichtigen.

Beispiel: Ein 1992 (auf unentgeltlich erworbenem Grund u. Boden) fertiggestelltes Einfamilienhaus (HK 300 000 DM) ist bis zum 30. 11. 93 vermietet und dient anschließend eigenen Wohnzwecken. Nach hM ist im VZ 1993 ein Abzugsbetrag in Höhe von 18 000 DM (6 vH von 300 000 DM) zu gewähren und darüber hinaus AfA im Rahmen der Einkunftsermittlung gem. § 7 Abs. 4 Nr. 2a ($\frac{1}{2}$ von 2 vH von 300 000 DM = 5 500 DM) bzw. § 7 Abs. 5 Nr. 2 ($\frac{1}{2}$ von 7 vH von 300 000 DM = 19 250 DM; vgl. Abschn. 44 Abs. 2 EStR).

So *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin* § 10e Rdnr. 77; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 82; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 253; *Publ*, DStR 1986 S. 388; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 48; *Stubrmann*, DStZ 1986 S. 273; o. V., HFR 1987 S. 568; *Frotscher*, § 10e Rdnr. 37; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 40/41; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 88; *Handzike*, Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 64 f.: Vollabzug beruht auf verfassungsrechtlich zulässigen Praktikabilitätsaspekten; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e Rdnr. B 72.

► *Die FinVerm.* läßt die Behandlung des Nutzungswechsels offen und bestätigt beispielhaft nur die Zulässigkeit ungeschmälerter Abzugs im Anschaffungs- bzw. Veräußerungsjahr (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 24). Daraus kann wohl geschlossen werden, daß sie auch beim Nutzungswechsel einen vollen § 10e-Abzug gestattet (so *Blümich/Erhard* aaO).

► *Die Gegenmeinung* sieht darin eine unzulässige doppelte Berücksichtigung von Aufwendungen. *Obermeier* (Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 149) will dies durch entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 7 vermeiden, mit der Folge einer Kürzung (Zwölfteilung) der Bemessungsgrundlage (nicht des Abzugsbetrags) im Umfange zeitanteiliger Fremdnutzung; für die Kürzung nach Abs. 1 Satz 7 komme es nicht darauf an, ob die Fremdnutzung einen Teil der Wohnung oder einen Zeitraum im VZ betreffe (glA *B. Meyer*, FR 1987 S. 368/369; im Ergebnis ebenso *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 81; anders *Richter*, NWB F. 3 S. 6322: anteilige Kürzung des Abzugsbetrags, nicht der Bemessungsgrundlage). *Schmidt/Drenseck* (XII. § 10e Anm. 8g) wiederum wollen

den Abzugsbetrag selbst zeitanteilig kürzen, damit sich nicht bei demselben Stpfl. die AK/HK für dieselbe Zeit durch Abzugsbetrag und AfA kumulativ steuer-mindernd auswirken.

► *Stellungnahme:* Zu folgen ist der hM. Für eine monatsanteilige Kürzung des Abzugsbetrags gibt das Gesetz keinen Anhaltspunkt; für die Abweichung vom Jahresprinzip (s. § 2 Anm. 601) bedürfte es aber einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung. Auch eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 7 kommt uE nicht in Betracht. Diese Vorschrift erfaßt erkennbar nur die unterschiedliche Nutzung entsprechend der räumlichen Aufteilung, stellt jedoch keine Einschränkung zu Abs. 1 Satz 2 dar, der in zeitlicher Hinsicht eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken innerhalb des VZ, nicht aber eine Selbstnutzung über den gesamten VZ hinweg verlangt. Mißbräuchlichen Gestaltungen kann über die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Nutzung zu Wohnzwecken“ (s. Anm. 98) oder über § 42 AO begegnet werden. Auch das Argument unzulässigen Doppelabzugs greift uE bereits aus rechtssystematischen Gründen nicht, weil § 10 e im Gegensatz zu § 7 keine AK/HK auf die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilt, sondern lediglich eine an der Höhe der AK/HK orientierte Förderung gestattet (s. auch Anm. 90). Zudem hat der Gesetzgeber in anderen Fördervorschriften (vgl. § 10 f Abs. 1 Satz 3; § 10 h Satz 2 Nr. 4) eine Kumulation von AfA u. SA-Abzug ausdrücklich beseitigt, ein Indiz dafür, daß er einen ungeschmälernten § 10 e-Abzug bewußt in Kauf nimmt.

Zum Sonderfall zwischenvermieteter Ferien- und Wochenendwohnungen s. Anm. 98 aE.

c) Höhe der StBegünstigung bei Änderungen der Bemessungsgrundlage 88

Ändert sich die Bemessungsgrundlage für die StBegünstigung eines VZ des Begünstigungszeitraums, so hat dies auf die Höhe der StBegünstigung unterschiedliche Folgen. Problematisch sind insoweit die Auswirkungen eines Irrtums über die Höhe der Bemessungsgrundlage.

Änderung der Bemessungsgrundlage: Zu unterscheiden sind

- ▷ *nachträgliche HK/AK:* Sie bewirken eine Erhöhung des laufenden und künftigen Abzugsbetrags (Abs. 1 Satz 1) bis auf jährlich max. 19 800 DM/16 500 DM (s. Anm. 86) und ermöglichen kumulativ eine Nachholung gem. Abs. 3 Satz 2 im Entstehungsjahr durch Rückbeziehung des Erhöhungsbetrags auf den Beginn des Abzugszeitraums (s. Anm. 270–293). Zur Behandlung, wenn gleichzeitig die Voraussetzungen des Abs. 2 vorliegen, s. Anm. 203 „Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2“;
- ▷ *nachträgliche Minderung der HK/AK (ohne Rückwirkung):* Der Abzugsbetrag ist nach dem Jahresprinzip (s. Anm. 87) erst ab dem der Minderung folgenden VZ zu kürzen. Eine rückwirkende Kürzung früher gewährter Abzugsbeträge unterbleibt, ebenso die Verrechnung mit künftig zu gewährenden Abzugsbeträgen (zur Unterscheidung zwischen Minderungen mit und ohne Rückwirkung vgl. Anm. 70);
- ▷ *nachträgliche Minderung der HK/AK (mit Rückwirkung):* Rückwirkende Neuberechnung der Abzugsbeträge bis zum Beginn des Abzugszeitraums bzw. bis zum Entstehungsjahr der nachträglich entfallenden Aufwendungen gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (s. auch Anm. 70).

Änderungen der Bemessungsgrundlage durch „Veräußerung oder Abbruch“ von Teilen der Wohnung sowie „Umbau“ der Wohnung s. Anm. 70; zur Neuschnei-

dung der Wohnung innerhalb des Abzugszeitraums nach Aufgabe des sog. „Erstarrungsprinzips“ s. auch Anm. 58.

Irrtum über die Höhe der Bemessungsgrundlage: Ist die StBegünstigung von einer fehlerhaft hohen Bemessungsgrundlage berechnet und bestandskräftig veranlagt worden, ist für § 7 b umstritten, ob das „Zuviel“ mit erhöhten Absetzungen späterer VZ verrechnet werden kann (Rspr.-Nachweise unter § 7 b Anm. 131 „Änderung der Herstellungskosten“). Eine Verrechnung wurde überwiegend unter Hinweis auf das Prinzip der Abschnittsbesteuerung und einer ausschließlichen Fehlerbeseitigung durch abgabenrechtliche Änderungsvorschriften abgelehnt (zuletzt FG Berlin v. 12. 1. 88, EFG S. 350, rkr.). Ein Ausgleich erfolgt jedoch beim späteren Übergang zur Restwert-AfA (§ 7 b Abs. 1 Satz 2), weil sich nicht mehr als die tatsächlichen HK/AK eines Wirtschaftsguts – verteilt auf dessen Nutzungsdauer – im Wege der AfA stlich auswirken dürfen (FG Berlin aaO). § 10 e ist eine derartige periodenübergreifende Beurteilung unter Beachtung einer gedanklichen 100 vH-Grenze bereits mangels Restwertberechnung fremd. Jedes Abzugsjahr ist vielmehr wie bei anderen Sonderausgaben eigenständig zu beurteilen, dh. der Abzugsbetrag ist periodisiert ohne Bindungswirkung für künftige Besteuerungszeiträume zu gewähren (Abschnittsbesteuerung); eine Ausnahme macht nur Abs. 3 Satz 1. Der fehlerhaft ermittelte Abzugsbetrag eines VZ steht daher seiner zutreffenden Gewährung in späteren VZ nicht entgegen; der Fehler kann nur im Entstehungsjahr gem. §§ 172 f. AO beseitigt werden (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 8 a; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 381; o. V., DB 1987 S. 1967). Zur Fehlerkompensation bei Nachholung von Abzugsbeträgen s. Anm. 258, bei nachträglichen AK/HK s. Anm. 293 „Fehlerhaft gewährte Abzugsbeträge“.

Beruhet die fehlerhafte Berechnung des Abzugsbetrags (gleich aus welchen Gründen) auf zu niedrigen Aufwendungen und ist dies nach abgabenrechtlichen Vorschriften nicht mehr änderbar, kann eine Nachholung nur im Rahmen des Abs. 3 Satz 1 bis zum Ende des Abzugszeitraumes erfolgen. Die Fehleraufdeckung kann auch nicht mit der Entstehung nachträglicher HK/AK iSd. Abs. 3 Satz 2 gleichgesetzt werden.

Ungewißheit über die Höhe der Bemessungsgrundlage: Ist die endgültige Höhe der HK/AK einer Wohnung sowie des dazugehörenden Grund und Bodens ungewiß, sollte zur Vermeidung von Rechtsverlusten gem. § 165 Abs. 1 AO vorläufig veranlagt werden (ähnlich wie hier *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 8 a, jedoch für eine Vorbehaltsfestsetzung nach § 164 Abs. 1 AO; uE wegen fehlender Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 8 AO kein gleichwertiger Rechtsschutz). Zu der mit § 7 b vergleichbaren Problematik s. § 7 b Anm. 131 „Höhe der Herstellungskosten“.

89 Einstweilen frei.

4. Abzug „wie Sonderausgaben“

90 a) Allgemeines zur Systemumstellung

Als besondere Ausprägung der Neuregelung stlicher Förderung selbstgenutzten Wohneigentums ist die StBegünstigung nicht mehr im WK/BA-Bereich angesiedelt; ein Abzug erfolgt nunmehr systemgerecht „wie eine Sonderausgabe“.

Rechtssystematische Bedeutung: Der Abzug „wie Sonderausgaben“ gem. Abs. 1 Satz 1 ist einerseits ermittlungstechnisch zu verstehen, dh. er ist entspre-

chend der allgemeinen Behandlung von Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorzunehmen (§ 2 Anm. 570; vgl. auch *Stubrmann*, DStZ 1986 S. 271). Andererseits liegen rechtssystematisch gerade keine Sonderausgaben iSd. §§ 10 bis 10 c vor. *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin* (§ 10 e Rdnr. 8) folgert daraus, daß weder im SA-Bereich bestehende Abzugsbeschränkungen auf § 10 e durchschlagen noch eine Anrechnung auf den SA-Pauschbetrag des § 10 c Abs. 1 erfolgt (glA *Richter/Boveleth*, Die neue Wohnraumbesteuerung, 2. Aufl. 1987 Rdnr. 73; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 526).

► *Ähnlichkeit mit BA/WK?: Schmidt/Drenseck* (XII. § 10 e Anm. 4 c unter Hinweis auf Vorauslagen) entnehmen der Formulierung „wie Sonderausgaben“ eine gegenüber Werbungskosten/Betriebsausgaben nähere Verwandtschaft als zu den eigentlichen Sonderausgaben. Dies beruhe auf der Fortführung des § 7 b durch § 10 e Abs. 1–5, der Parallelwertung des § 10 e Abs. 6, einer durch § 26 a Abs. 2 Satz 4 u. § 39 a Abs. 1 Nr. 6 zum Ausdruck kommenden Eigenständigkeit des Abzugsbetrags gegenüber Sonderausgaben sowie der § 10 e Abs. 1 zugrunde liegenden Verteilung von HK/AK. Daraus folge insbesondere die Möglichkeit analoger Anwendung im Einkünftebereich geltender Vorschriften (zB § 11 d EStDV).

► *Stellungnahme*: Eine Nähe zum BA-/WK-Abzug besteht uE nicht. Zwar war die StBegünstigung bislang in Form erhöhter Absetzungen gem. § 7 b im BA-/WK-Bereich angesiedelt. Mit Wegfall der Nutzungswertbesteuerung wurden jedoch zwangsläufig neue Wege stlicher Förderung notwendig, weil der systematische Ansatzpunkt für einen Werbungskostenabzug entfiel (s. Begründung des RegE, BTDrucks. 10/3633 S. 10). Ein Abzug „wie Sonderausgaben“ erschien dabei besonders geeignet, zumal bereits andere der Altersvorsorge dienende Ausgaben wie Versicherungs- u. Bausparbeiträge als Sonderausgaben abgezogen werden (ebenso *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 10 e Rdnr. 80). Die Nähe zum SA-Bereich war also im Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich erwünscht und kommt unmißverständlich im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck. Andernfalls hätte der Gesetzgeber einen Abzug „wie Werbungskosten“ anordnen können. Dagegen bestanden offensichtlich systematische Bedenken (vgl. *Wendt*, Dt. Steuerberatermag 1986, Bonn 1987 S. 174). Es ist daher nicht überzeugend, zur rechtlichen Qualifizierung des Abzugsbetrags die historische Behandlung vergleichbarer Sachverhalte als Werbungskosten (Betriebsausgaben) heranzuziehen und daraus eine „Nähe zum Werbungskostenabzug“ abzuleiten. Zudem ist auch § 7 b keine typische, den Werbungskostenabzug betreffende Regelung, weil sie nach ihrem Zweck nicht leistungsgerechter besteuern (Nettoprinzip), sondern Wohnungsbau und Eigentumbildung fördern will (zur Bedeutung des § 7 b s. § 7 b Anm. 11). § 10 e unterstreicht diesen eigentlichen Charakter seiner Vorgängerregelung als Sozialzwecknorm. Allein daran hat sich seine künftige Auslegung zu orientieren, nicht jedoch an der für den Einkünftebereich eher technischen Bedeutung des § 7 b als AfA-Vorschrift (glA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 27). In diesem Sinne hat sich auch die Rspr. (vgl. BFH v. 4. 12. 91 X R 89/90, BStBl. II 1992 S. 295) entwickelt und mangels sinngem. Anwendung des § 11 d EStDV einem unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolger die Fortsetzung des SA-Abzugs versagt (s. Anm. 36). Eine entsprechende Differenzierung ist schließlich § 32 d Abs. 2 zu entnehmen, der zwar § 10 e-Abzugsbeträge (Nr. 2), nicht aber Normal-AfA (Nr. 9) als Erwerbsbezüge behandelt.

Rechtsfolgen der Systemumstellung: Die Verlagerung der StBegünstigung vom Einkünfte- in den SA-Bereich ändert deren Verhältnis zu anderen stlichen Vorschriften (im einzelnen s. dazu Anm. 23–27).

91 **b) Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte**

Ein Abzug der StBegünstigung vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4) ist unstrittig (s. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 4 c) und ergibt sich zwingend aus ihrer Behandlung „wie Sonderausgaben“.

Abzug „wie eine Sonderausgabe“ bedeutet im übrigen abweichend von der vergleichbaren Formulierung in § 10 d nicht, daß lediglich eine Art „Verrechnungsposten“ und keine echten Ausgaben vorliegen (zur Bedeutung des Abzugs „wie Sonderausgaben“ gem. § 10 d vgl. dort Anm. 18 „Verlustabzug als Steuerbegünstigung?“). Das „Wie“ in § 10 e bestimmt nur die Abzugsposition in der Reihenfolge der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (§ 2 Abs. 5), außerdem einen gegenüber anderen Sonderausgaben (§§ 10–10 c) eigenständigen Abzug auf der Grundlage tatsächlicher Ausgaben in Form von HK/AK (zur Bedeutung von Ausgaben für den HK/AK-Begriff vgl. § 6 Anm. 460).

Reihenfolge beim Abzug der Sonderausgaben: Innerhalb der Sonderausgaben ist die für den Stpfl. günstigste Reihenfolge maßgebend (*Stubermann/Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 8; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 526). Dies bedeutet – vorbehaltlich eines kumulativen Verlustabzugs gem. § 10 d (zur Abzugskonkurrenz s. unten) – einen Abzug nach Sonderausgaben iSd. §§ 10–10 c (so *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 35).

Die FinVerw. geht in Abschn. 3 Abs. 1 EStR über diesen engen Rahmen hinaus und plaziert die StBegünstigung zum Vorteil des Stpfl. an die vorletzte Stelle der Einkommensermittlung (vor Verlustabzug). Damit führen außergewöhnliche Belastungen nicht zum Verbrauch des Abzugsbetrags und ermöglichen ggf. eine Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 (zustimmend *Korn*, KÖSDI 1988 S. 7172; *Stubermann*, DStZ 1986 S. 271; *Werner*, StbKongrRep. 1987 S. 363).

UE bestehen gegen die *Verw*Auffassung keine grundsätzlichen Bedenken. Nach der Gesetzessystematik wäre § 10 e zwar vor den außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigen, jedoch ist die Reihenfolge vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbarer Beträge gesetzlich unregelt. Außerdem hat eine genaue Platzierung der StBegünstigung im Berechnungsschema des zu versteuernden Einkommens keine materiellen Auswirkungen auf die Abzugshöhe, weil

- der Abzugsbetrag nur auf Antrag (zur Ausübung des Antragsrechts s. Anm. 48) gewährt wird, ein Mindestabzug entfällt (s. Anm. 86) und damit selbst vom Einkommen abzuziehende Beträge (§ 2 Abs. 5) den Umfang seiner Inanspruchnahme mindern; dh. der Stpfl. wird die Höhe des zur optimalen Gestaltung benötigten Abzugsbetrags am späteren zu versteuernden Einkommen (und nicht am höheren Einkommen) orientieren;
- im übrigen die *FinVerw.* nur den § 10 e-Betrag als iSd. Abs. 3 Satz 1 verbraucht ansieht, der zur StFreistellung benötigt wird (s. Anm. 258 „Nicht ausgenutzte Abzugsbeträge“).

Bedeutung hat die Abzugsreihenfolge in Abschn. 3 Abs. 1 EStR damit allein für den Verlustabzug gem. § 10 d (s. nachfolgend).

92 **c) Abzugskonkurrenz bei gleichzeitigem Verlustabzug nach § 10 d**

Werden in einem VZ die Voraussetzungen der §§ 10 e, 10 d gleichzeitig erfüllt, ist die Abzugsreihenfolge strittig.

Die FinVerw. berücksichtigt § 10 d nachrangig als letzte Stufe der Einkommensermittlung (Abschn. 3 Abs. 1 EStR; s. oben; ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 36 unter Bezugnahme auf FG Saarl. v. 22. 5. 81, EFG 1991 S. 547, rkr.; *Frotscher*, § 10 e

Rdnr. 39). Nach teilweise aA wird im Schrifttum eine Vorrangigkeit eines der beiden Tatbestände verneint und stets die günstigste Reihenfolge für maßgebend gehalten (Wahlrecht).

So *Horlemann*, DStZ 1986 S. 526; *Stubrmann* aaO; *Werner*, StbKongrRep. 1986 S. 254; *ders.* aaO S. 363/364 unter Hinweis auf weitere Besonderheiten in Zusammenhang mit einer späteren Berichtigung der Steuererklärung sowie beim Zusammentreffen von Verlustvor- und -rücktrag, jeweils mit Beispielen; glA wohl auch *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 4 c, mit der Empfehlung nachrangigen Verlustabzugs, wenn noch Vortragszeiträume verfügbar sind; *Sauer* in Hdb. der Besteuerung des Grundbesitzes IV. Rdnr. 203.

Ein Wahlrecht iSd. der teilw. im Schrifttum vertretenen Auffassung entfällt uE – von seiner Zulässigkeit ganz abgesehen – bereits aus tatsächlichen Gründen (glA *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 156). § 10 e ist als Antragstatbestand (s. Anm. 48) im Gegensatz zu § 10 d disponibel, so daß eine Abzugskonkurrenz in der vom Schrifttum (aaO) angenommenen Weise kaum eintritt. Der Stpfl. kann die Abzugsreihenfolge selbst bestimmen, indem er eine § 10 e-Förderung entweder uneingeschränkt, begrenzt oder durch Verzicht erst in Folgejahren in Anspruch nimmt. Im Umfange tatsächlicher § 10 e-Förderung verringert sich zwangsläufig der Verbrauch kumulativ zulässigen Verlustabzugs. So geschehen ist ein vorrangiger § 10 e-Abzug iSd. VerwRegelung stets vorteilhaft. Er dient zugleich der Verfahrensökonomie, weil in Fällen des Verlustrücktrags eine Neuberechnung „verbraucher“ § 10 e-Beträge iSd. Abs. 3 Satz 1 entfällt. Nach *Werner* (aaO s. 363/364) sollte die FinVerw. hier ein nochmaliges Wahlrecht hinsichtlich des § 10 e-Abzugs einräumen (uE unzulässiger Austausch von Besteuerungsgrundlagen, s. Anm. 265). Bedenken gegen eine Vorrangigkeit des § 10 e-Abzugs bestehen uE jedoch allgemein wegen der systematischen Einordnung des Verlustabzugs als gemeinsame Einkünfteermittlungsvorschrift (vgl. § 10 d Anm. 18). Sie verlangt einen Verlustabzug im SA-Bereich an erster Stelle nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte (zur Begründung s. § 10 d Anm. 187). Folgt man dem, wird der Verlustabzug auch in Höhe möglicher § 10 e-Abzugsbeträge verbraucht; letztere können dann nur im Rahmen des Abs. 3 Satz 1 nachgeholt werden.

Ein kumulativer Abzug nach § 10 e + § 10 d ist unproblematisch, solange das allein um den § 10 e-Abzug geminderte Einkommen die Eingangsstufe der Grund-/Splittingtabelle übersteigt. Fraglich erscheint die Behandlung darüber hinausgehender Abzugsbeträge.

Beispiel: Verlustvortrag § 10 d 40 000 DM; Abzugsbetrag gem. § 10 e 19 800 DM; Anwendung der Grundtabelle.

	Variante a) ohne 10 e-Abzug		Variante b) mit 10 e-Abzug	
Gesamtbetrag der Einkünfte		20 000 DM		20 000 DM
Sonderausgaben (§ 10)		6 000 DM		6 000 DM
Abzug nach	10 e	0 DM	10 d	14 000 DM
Abzug nach	10 d	14 000 DM	10 e	0 DM
Einkommen		0 DM		0 DM

Die ausschließliche Inanspruchnahme eines Verlustabzugs (Variante a) stellt sich nachteilig dar, da sie unverkennbar den Verlustvortrag um 14 000 DM reduziert. Wird hingegen lediglich ein § 10 e-Abzug (Variante b) begehrt, bleibt einerseits der Verlustvortrag ungeschmälert (= 40 000 DM) erhalten. Andererseits verbraucht sich die § 10 e-Förderung ungeachtet des in StErklärung und StBescheid dokumentierten Betrags nach allem. Auffassung nur in der Höhe, die zu einer tatsächlichen EStMinderung führt (= 14 000 DM–5 669 DM); der übersteigende

Betrag ist iSd. Abs. 3 Satz 1 nachholfähig (s. Anm. 258). UE darf die gewählte Abzugsreihenfolge nicht mit zusätzlichen StVorteilen verbunden sein. Nimmt der Stpfl. im obigen Beispiel zur Erhaltung des Verlustvortrags einen § 10e-Abzug von 14 000 DM in Anspruch, muß er diesen Betrag insgesamt als verbraucht gegen sich gelten lassen. Der Ausgleich für den bis zur Eingangsstufe der Grundtabelle scheinbar verlorenen Förderbetrag (5 669 DM) erfolgt künftig durch entsprechend höheren Verlustvortrag, uE ebenfalls eine Form stlicher Auswirkung des Abzugsbetrags iSd. Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 258).

Kein erneutes Abzugswahlrecht: Hat sich der Stpfl. im Abzug nach § 10e und (oder) § 10d festgelegt, ist er mit Bestandskraft der StFestsetzung an einer erneuten Ausübung des Abzugswahlrechts gehindert. Die Bindung an ein solches Wahlrecht besteht nach BFH v. 25. 2. 92 IX R 41/91 (BStBl. II S. 621) auch bei sog. Freistellungsbescheiden, die mangels sachlicher Beschwer (§ 350 AO) nicht durch Einspruch angegriffen werden können (krit. dazu *Leu*, DStZ 1993 S. 277). Eine Änderung des Abzugswahlrechts dürfte dann nur noch innerhalb der (theoretischen) Einspruchsfrist erreichbar sein (vgl. dazu BFH v. 9. 7. 92 XI R 29/91, BStBl. II 1993 S. 29: Verlustverbrauch richtet sich nach den Grundsätzen getrennter Vlg., wenn diese vor Bestandskraft des Freistellungsbescheids beantragt wird).

C. Weitere Voraussetzungen der Steuerbegünstigung beim Bauherrn (Abs. 1 Satz 2)

I. Herstellung der Wohnung durch den Stpfl.

93 1. Begriff der Herstellung

Der Stpfl. muß gem. Abs. 1 Satz 2 die Wohnung hergestellt haben. Seit Geltung des Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. (s. Anm. 139) bedarf es wegen der Förderunterschiede einer strengeren Abgrenzung zur Anschaffung (s. Anm. 128).

Herstellung ist nach allgem. Auffassung die Neuschaffung eines bisher noch nicht bestehenden Wirtschaftsguts (s. § 6 Anm. 454), bezogen auf § 10e jedoch bloße Neuschaffung einer Wohnung. Ob diese gleichzeitig einen selbständigen Gebäudeteil iSd. § 7 Abs. 5a (Voraussetzungen s. § 7 Anm. 503) und damit ein Wirtschaftsgut darstellt (zB Aufstockung eines im übrigen gewerblich genutzten Gebäudes) oder einen unselbständigen Gebäudeteil (Abgrenzung vom selbständigen Gebäudeteil s. § 7 Anm. 503) bildet (zB Aufstockung eines bereits eigengenutzten Einfhauses zum Zweifhaus), ist für § 10e unbeachtlich (glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 145).

94 2. Arten der Herstellung

Herstellung iSd. Abs. 1 Satz 2 erfolgt danach im einzelnen durch:

Neubau, wobei Fertigstellung nur der Wohnung genügt (s. Anm. 81).

Anbau/Aufstockung eines Gebäudes führt zur Wohnungsherstellung, wenn Gegenstand der Baumaßnahme eine bisher nicht vorhandene abgeschlossene Wohnung (s. Anm. 53) ist. Sind dagegen die Baumaßnahmen aber so umfassend, daß gleichzeitig ein Gebäude als neues Wirtschaftsgut entsteht (s. „Umbau“), ist zugleich die im ursprünglichen Altbau evtl. vorhandene Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 2 neu hergestellt.

Abgrenzung gegenüber Ausbau/Erweiterung iSd. Abs. 2: Bezwecken die Baumaßnahmen lediglich eine Vergrößerung der bereits vorhandenen Wohnung, ist fraglich, ob die Rspr. des BFH zur Gebäudeherstellung (s. „Umbau“) sinngem. auch auf die Wohnungsherstellung Anwendung findet. Nach Meinung des FG München v. 21. 5. 91 (EFG 1993 S. 151, rkr.) gilt im Rahmen des § 10 e eine wohnungsbezogene Betrachtung, so daß nach Maßgabe des Größen- und Wertverhältnisses von Alt- und Neubauteilen eine Herstellung vorliegen soll, wenn die Neubauteile der Wohnung das Gepräge geben (im Streitfall angesichts einer Verdoppelung der Wohnfläche bejaht; glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 143). UE bedenklich. Ausbau u. Erweiterung einer Wohnung sind in Abs. 2 ausdrücklich und abschließend geregelt. Damit entfällt eine Abzugskonkurrenz gegenüber Abs. 1 ungeachtet des Größen- u. Kostenverhältnisses von Alt- u. Neubauteilen. Die Annahme einer nach Abs. 1 förderbaren hergestellten Wohnung hätte demgegenüber die gesetzgeberisch unerwünschte (evtl. sogar mehrfache) Begünstigung von Altbausubstanz (s. Anm. 68) sowie des dazugehörenden Grund u. Bodens (s. Anm. 234) zur Folge.

Umbau eines Gebäudes durch wesentliche Baumaßnahmen in der Weise, daß es bei objektiver Betrachtung als neues Wirtschaftsgut erscheint. Sein Zustand muß danach so wesentlich verändert und grundlegend umgestaltet werden, daß die Neubauteile dem Ganzen das Gepräge bzw. einen anderen Charakter geben (vgl. Abschn. 43 Abs. 5 EStR sowie § 7 Anm. 398; glA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 160). Nach BFH v. 31. 3. 92 IX R 175/87 (BStBl. II S. 808) liegen diese Voraussetzungen nur ausnahmsweise vor, wenn das Gebäude in bautechnischer Hinsicht als neu anzusehen ist (Eingriff in die wesentliche Bausubstanz wie Fundamente, tragende Außen- u. Innenwände, Geschoßdecken u. Dachkonstruktion).

► *Verbindung mehrerer Wohnungen zu einer Wohnung* oder das Einfügen einzelner Räumlichkeiten in eine bereits bestehende Wohnung soll nach *Stephan* (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 143; *ders.* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 84; zustimmend *Günther*, StLex. 3 § 10 e EStG S. 55) unter Hinweis auf Abschn. 43 Abs. 5 EStR ebenfalls die Herstellung eines neuen Objekts bedeuten, wenn eine der zusammengefügt ursprünglichen Wohnungen oder die eingefügten Räume der neu entstandenen Wohnung das Gepräge geben (zB Umbau eines Zweiflhauses nach Auszug der Mieter in ein Einfhaus). AA wohl *Biergans* (Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 41/42), der in einer bloßen Zusammenlegung mehrerer Wohnungen keine Herstellung mit der Rechtsfolge anschließender achtjähriger StBegünstigung erblickt. Allerdings sei nach einer Verbindung für den restlichen Abzugszeitraum nunmehr die vergrößerte Wohnung Gegenstand des SA-Abzugs (s. dazu Anm. 58), wenn die ursprünglichen Wohnungen vermietet waren; bei Eigennutzung einer Wohnung fände Abs. 2 Anwendung.

Stellungnahme: UE ist die zum Umbau von Gebäuden ergangene Rspr. (BFH IX R 175/87 aaO sowie § 7 Anm. 398) entgegen *Stephan* aaO nicht in dem Sinne auf § 10 e übertragbar, daß bereits die bloße Neuschneidung von Wohnungen innerhalb eines bestehenden Gebäudes als Herstellung einer neuen Wohnung angesehen werden kann. Vielmehr müssen die Umbaumaßnahmen einem Neubau gleichkommen (s. auch „Anbau/Aufstockung“). Dies schließt regelmäßig die Möglichkeit aus, etwa die Umgestaltung eines Zweiflhauses in ein Einfhaus (zum umgekehrten Fall s. u. „Teilung von Wohnraum“) stbegünstigt vorzunehmen. § 10 e will anders als § 7 c nicht die Vermehrung vorhandener Wohnungen schlechthin begünstigen (s. § 7 c Anm. 5). Zur Frage, ob die Wohnung für den

verbleibenden Abzugszeitraum in ihren geänderten Ausmaßen Fördergegenstand wird, s. Anm. 58.

► *Teilung von Wohnraum* ist keine Herstellung. Nach aA des FG Saarl. v. 17. 2. 93 (EFG 1993 S. 437, nrkr.) hingegen liegt Herstellung vor, wenn der Stpfl. ein (im Streitfall unentgeltlich erworbenes) EinfHaus unter erheblichem Aufwand zum ZweifHaus umgestaltet, um zwei wohnungswirtschaftlich sinnvoll und unabhängig voneinander nutzbare Wohneinheiten zu schaffen. Bemessungsgrundlage der § 10e-Förderung soll in diesem Fall lediglich der aktuelle Bauaufwand (also ohne Altbausubstanz) sein, wodurch eine mißbräuchliche Handhabung vermieden würde. In weiterer Konsequenz dieser Auffassung entstünden bei einer Wohnraumteilung während des achtjährigen Begünstigungszeitraums zwei völlig neue Wohnungen, mit der Rechtsfolge endgültigen Förderverlustes der Altwohnung. Die Auffassung des FG Saarl. aaO widerspricht uE sowohl dem Wohnungs- (s. Anm. 53 u. 57 f.) als auch Herstellungsbegriff u. ist daher abzulehnen. Tatsächlich sind die betreffenden Aufwendungen nachträgliche HK iSd. Abs. 3 Satz 2 und ausschließlich nach dieser Vorschrift stbegünstigt (zur Behandlung nachträglicher HK bei unentgeltlich erworbenen Wohnungen s. Anm. 271).

► *Umgestaltung eines gewerblichen/beruflichen oder sonstigen Zwecken dienenden Gebäudes/Gebäudeteils* zur Wohnung ist uE ebenfalls nur dann Herstellung, wenn so intensiv umgestaltet wird, daß ein neues Wirtschaftsgut iSd. Abschn. 43 Abs. 5 EStR entsteht. Bloßer Nutzungswechsel in Verbindung mit geringfügigen Baumaßnahmen (zB nachträglicher Einbau von Küchenanschlüssen, Bad/Dusche und WC) an einer bspw. bislang beruflichen Zwecken dienenden ETWohnung erfüllt diese Voraussetzungen nicht (aA wohl FG Saarl. v. 17. 2. 93, EFG 1993 S. 437, nrkr. zur Teilung von Wohnraum; s. o.). Zur Anschaffung eines Gebäudes mit anschließender Umgestaltung zur Wohnung s. Anm. 128.

Erwerb eines Rohbaus:

► *Entgeltlicher Erwerb:* Ob die Anschaffung und anschließende Fertigstellung eines noch nicht fertiggestellten Gebäudes als eine Mischung von Anschaffung und Herstellung oder insgesamt als Herstellung anzusehen ist (s. § 7 Anm. 467 u. § 7 b Anm. 60), kann für die Anwendung des § 10e dahinstehen, weil er beide Erwerbsformen jedenfalls dann gleichermaßen begünstigt sind, wenn der Stpfl. die Wohnung bis zum Ende des zweiten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres anschafft (Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs.; s. Anm. 139 f.). Diese Voraussetzungen sind in Fällen bloßen Rohbauerwerbs stets gegeben (s. Anm. 139 e). Im übrigen ist uE jedenfalls bei wesentlichen Baumaßnahmen des Stpfl. von einem einheitlichen Herstellungsvorgang auszugehen (s. § 7 b Anm. 60 sowie oben).

► *Unentgeltlicher Erwerb:* Der unentgeltliche Erwerber ist nicht abzugsberechtigt (s. Anm. 36), so daß fraglich erscheint, ob die nachfolgende Fertigstellung noch als Herstellung einer Wohnung angesehen werden kann. Dies wird uE im Einzelfall vom Fertigstellungsgrad der Wohnung abhängen, also davon, ob noch wesentliche Bauarbeiten auszuführen sind. Auch wenn danach Herstellung vorliegt, bleiben die vom Rechtsvorgänger getragenen HK/AK bei der Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags außer Betracht (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 20 zur Behandlung unentgeltlich erworbenen Grund und Bodens; aA FG München v. 30. 7. 91, EFG 1991 S. 670, nrkr.: der Rohbau ist Teil der zur Wohnungsherstellung verbrauchten Güter, so daß seine Einbeziehung in die HK bereits aus dem HKBegriff des § 255 Abs. 2 HGB folgt).

► *Teilentgeltlicher Erwerb*: UE gelten je nach Überwiegen des entgeltlichen oder unentgeltlichen Teils entweder die Grundsätze des entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerbs (s. oben).

3. Herstellung „durch den Steuerpflichtigen“

95

Herstellung „durch den Stpfl.“ bedeutet, daß er Bauherr ist, dh. auf eigene Rechnung und Gefahr eine Wohnung baut oder bauen läßt. Definition und Merkmale des Bauherrnbegriffs s. eingehend § 7b Anm. 87 u. 88.

Bauen ohne die erforderliche Baugenehmigung führt nach VerwAuffassung zum Förderungsverlust (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 3 sowie v. 28. 4. 93, StEK § 10e Nr. 55 betr. Wintergarten; s. auch § 7b Anm. 82). Der Stpfl. soll bei rechtswidrig erstellten Objekten nicht in den zusätzlichen Genuß staatlicher Förderung kommen (so *Hahn*, DB 1990 S. 2440; zustimmend *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 102; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5a; *Stephan* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 16a).

Ist jedoch keine Baugenehmigung erforderlich, unterstellt die FinVerw. (BMF aaO) die Einhaltung baurechtlicher Vorschriften.

Nach gegenteiliger Auffassung des FG Saarl. v. 10. 4. 92 (EFG 1992 S. 519, rkr.; glA FG Münster v. 25. 8. 93, EFG 1994 S. 204, nrkr.) ist das baurechtliche Genehmigungsverfahren kein Tatbestandsmerkmal des § 10e. Auch ein ohne Baugenehmigung errichtetes Gebäude sei geeignet, den Wohnraumbedarf zu lindern und damit den Gesetzeszweck zu verwirklichen (ebenso *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 156: Fehlende Genehmigung hindert nicht Nutzung zu eigenen Wohnzwecken). UE ist das Erfordernis der Baugenehmigung mit dem Subventionscharakter des § 10e (s. Anm. 8) vereinbar. Ob die Neuschaffung einer Wohnung zur Linderung des Wohnraumbedarfs beiträgt, kann nicht der subjektiven Betrachtung des einzelnen Stpfl. überlassen bleiben. Zudem ist ein (mangels Baugenehmigung) vom Abriß bedrohtes Gebäude kein wesentlicher Bestandteil der privaten Altersvorsorge (aA FG Münster aaO: Vermögenswert erst nach Ergehen baurechtlicher Verfügungsbeschränkungen beeinträchtigt). Im übrigen unterstellt der Gesetzgeber wohl selbst stillschweigend eine Baugenehmigung als Tatbestandsvoraussetzung, weil er den zeitlichen Geltungsbereich der unterschiedlichen Gesetzesfassungen davon abhängig macht (s. Anm. 6).

Nachträglich erteilte Baugenehmigung: Sie berechtigt nach allem. Auffassung zur rückwirkenden Inanspruchnahme der StBegünstigung (vgl. *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 102; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5a). Bestandskräftige StBescheide sind insoweit nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO änderbar (alternativ: Nachholung gem. Abs. 3 Satz 2).

Abgrenzung Herstellung/Anschaffung: s. Anm. 128 u. 139 c.

Einstweilen frei.

96, 97

II. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

1. Nutzung zu Wohnzwecken

98

Abs. 1 Satz 2 fordert eine Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken (wegen „eigener“ Wohnzwecke s. Anm. 99).

Wohnzwecke iSd. Abs. 1 Satz 2 liegen vor, wenn in den Räumen der Wohnung ein selbständiger Haushalt geführt wird. Insoweit besteht Übereinstimmung mit dem gleichlautenden Begriff „Wohnzwecke“ in § 7b (s. § 7b Anm. 65 „Wohnung“), § 34f (s. § 34f Anm. 33 „Wohnzwecke“) sowie den zur Nutzungswertbesteuerung der Wohnung im eigenen Haus maßgeblichen §§ 21 Abs. 2, 21a, die ebenfalls auf eine selbständige Haushaltsführung abstellen (vgl. BFH v. 7. 4. 87 IX R 133–135/84, BStBl. II S. 565). Die dortigen Ausführungen gelten daher für § 10e entsprechend.

„Nutzen“ zu Wohnzwecken: Die Wohnung muß zu eigenen Wohnzwecken „genutzt“ werden. Nutzung erfordert tatsächliche Ingebrauchnahme. Die Rechtslage entspricht der gem. § 34f Abs. 1 Satz 2 zur Inanspruchnahme des sog. § 7b-Baukindergelds. Zum Nutzungsbegriff können daher die hierzu ergangenen BFH-Urteile v. 29. 11. 88 IX R 91/85 (BStBl. II 1989 S. 322) und v. 14. 3. 89 IX R 45/88 (BStBl. II S. 776) herangezogen werden. Der Begriff ist uE folglich enger als das in § 7b verwendete Tatbestandsmerkmal „Dienen zu Wohnzwecken“, wonach ein Bereithalten ohne tatsächlichen Gebrauch genügt (zur Unterscheidung zwischen „Nutzen“ und „Dienen“ s. auch § 34f Anm. 33).

► *Nutzungsbeginn* iSd. Abs. 1. Satz 2 setzt deshalb voraus, daß

- die Wohnung im wesentlichen fertiggestellt und bezugsfertig ist (BFH IX R 91/85 aaO; allgem. zur Fertigstellung sowie zur Bedeutung ausstehender Restarbeiten bzw. der Unbewohnbarkeit von Teilen der Wohnung für die Bezugsfertigkeit s. Anm. 81) und
- der Stpfl. tatsächlich einzieht und in den Räumen der wenigstens notdürftig mit Möbeln und sonstigen Einrichtungsgegenständen ausgestatteten Wohnung einen selbständigen Haushalt führt (BFH IX R 91/85 aaO; *gIA o. V.*, HFR 1989 S. 367).

► *Keine Nutzung* liegt demzufolge vor, wenn die Wohnung

- leersteht oder zwar eingerichtet ist, aber lediglich zur künftigen Selbstnutzung bereitgehalten wird.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 10 Satz 1; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 49, *Frotscher*, § 10e Rdnr. 14, *Werner*, StbKongrRep. 1986 S. 251; *Stubmann*, RWP SG 5. 2 S. 1303; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 7; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 45; *Stephan in Littmann/Bitz/Helwig*, § 10e Rdnr. 52.

Das Motiv fehlender Nutzung bzw. verzögerten Nutzungsbeginns hat keine Bedeutung. Gleichgültig ist daher, ob die Wohnung nach ihrer Fertigstellung bis zur anschließenden Selbstnutzung etwa deshalb leersteht, weil persönliche Erwägungen einem sofortigen Einzug entgegenstehen oder ein solcher wegen des bevorstehenden Jahreswechsels im alten Jahr aus tatsächlichen Gründen unmöglich geworden ist. Wegen der sich daraus für die Gewährung des Abzugsbetrags ergebenden nachteiligen Rechtsfolgen s. Anm. 82;

- vor Bezug instandgesetzt wird (s. BFH IX R 91/85 aaO), selbst dann nicht, wenn der Stpfl. bei dieser Gelegenheit behelfsmäßig darin übernachtet (vgl. BFH v. 29. 3. 88 IX R 224/84, BFH/NV 1989 S. 159 zu § 21 Abs. 2).

Umfang der Nutzung:

► *In räumlicher Hinsicht* muß sich die Nutzung zu Wohnzwecken nicht zwingend auf die gesamte Wohnung erstrecken, gleich, ob Teile der Wohnung wegen ausstehender Restarbeiten noch unbewohnbar sind (vgl. BFH IX R 91/85 aaO; zur Bedeutung für die Fertigstellung der Wohnung s. Anm. 80), aus persönlichen Gründen leerstehen oder beruflichen bzw. gewerblichen Zwecken dienen. Ausreichend ist, wenn in den tatsächlich nutzbaren Räumen ein selbständiger Haus-

halt besteht. Eine Mindestnutzung zu Wohnzwecken sieht Abs. 1 Satz 2 abweichend von § 7b Abs. 1 Satz 1 (das Objekt mußte „zu mehr als $66 \frac{2}{3}$ vH Wohnzwecken dienen“) nicht mehr vor, lediglich eine Kürzung der Bemessungsgrundlage im Falle einer Nutzung zu anderen als eigenen Wohnzwecken gem. Abs. 1 Satz 7 (s. Anm. 170 f).

► *In zeitlicher Hinsicht* bedarf es nach Einzug des Stpfl. keiner ununterbrochen fortdauernden tatsächlichen Nutzung. Es genügt vielmehr, daß die Wohnung ständig für Wohnzwecke bereitsteht, also entsprechend eingerichtet ist, und außerdem in jedem Jahr des Abzugszeitraums wenigstens zeitweise tatsächlich bewohnt wird (glA *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 79; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 d). Dies entspricht der Rechtslage des § 34 f Abs. 1 Satz 2 (vgl. BFH v. 14. 3. 89 IX R 45/88, BStBl. II S. 776 sowie § 34 f Anm. 33). Ein ganzjähriges Bereithalten der Wohnung ohne tatsächlichen Aufenthalt des Stpfl. oder seiner haushaltszugehörigen Familienmitglieder ist jedoch unzureichend. Schädlich soll außerdem nach *Obermeier* (DStR 1989 S. 768) sein, die Wohnung nur während des Urlaubs selbst zu nutzen, im übrigen aber an Feriengäste zu vermieten. Dem ist uE zuzustimmen, weil die Wohnung in der Zeit fehlender Eigennutzung dem Stpfl. nicht wenigstens jederzeit zur Verfügung steht. Zur Frage, ob sich in der Wohnung zugleich der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. befinden muß, s. Anm. 99; zur StBegünstigung bei Beginn, Unterbrechung oder Beendigung der Nutzung im Laufe des VZ s. Anm. 106.

Laufender Wechsel zwischen Eigen- u. Fremdnutzung, zB bei Ferienwohnungen, ist nach *Obermeier* (DStR 1989 S. 768; *ders.*, DStR 1991 S. 1615) im Falle ständiger Vermietungsbereitschaft nur unter der Voraussetzung begünstigt, daß der Zeitraum der Eigennutzung mindestens 1 Monat beträgt (zum Förderumfang s. Anm. 87). UE mangelt es ungeachtet des Umfangs tatsächlicher Nutzung durch den Stpfl. am Tatbestandsmerkmal „Wohnzwecke“, wenn er die Wohnung ständig zur Vermietung bereithält (vgl. auch Hess. FG v. 19. 3. 91, EFG 1991 S. 660, rkr., zu § 7 b). Ein laufender Nutzungswechsel hindert insoweit eine selbständige Haushaltsführung, als die Wohnung dem Stpfl. nicht wenigstens ständig zur Verfügung steht (aA wohl *Paus*, NWB F. 3 S. 8300).

2. Eigene Wohnzwecke

99

Die StBegünstigung ist auf die vom Stpfl. eigengenutzte Wohnung begrenzt. Darin liegt ihr wesentlicher Unterschied zur Vorgängerregelung des § 7 b, der jegliche Nutzung zu eigenen und fremden Wohnzwecken begünstigte.

Bedeutung der Nutzung zu „eigenen“ Wohnzwecken (Eigennutzung):

Nach der Begründung des RegE zu § 10 e (vgl. BTDrucks. 10/3633 S. 10) entspricht es dem Ziel der Neuregelung, stärker als bisher die Wohneigentumsbildung durch Familien mit Kindern zu fördern. Hierzu gehört, „daß die steuerrechtliche Förderung auf selbstgenutztes Wohneigentum konzentriert wird“. Abs. 1 Satz 2 übernimmt insoweit (nicht nur klarstellend; vgl. *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 63) die Regelung des § 34 f Abs. 1 Satz 2, der zur Gewährung des § 7 b-Baukindergelds (gegenüber den Tatbestandsmerkmalen des § 7 b verschärfend; s. § 34 f Anm. 32–34) ebenfalls eine Nutzung des Objekts (EinfHaus, ETWohnung, Wohnung im ZweifHaus) zu eigenen Wohnzwecken voraussetzt.

„**Eigennutzung**“: Der Stpfl. muß die Wohnung allein oder gemeinsam mit seiner Familie (BFH v. 31. 10. 91 X R 9/91, BStBl. II 1992 S. 241; *Blümich/Erhard*,

§ 10e Rdnr. 107; *Drenseck*, NJW 1987 S. 13) bewohnen, dh. darin einen Haushalt führen. Nutzungsüberlassung an Dritte ist daher keine Eigennutzung, sondern Fremdnutzung (ebenso FG München v. 21. 5. 92, EFG 1993 S. 151, rkr.). Ist die Wohnung mit einem dinglichen Nutzungsrecht (Nießbrauch, Wohnrecht) belastet und wird sie dem Eigentümer vom Nutzungsberechtigten ganz oder teilweise zur unentgeltlichen Nutzung überlassen, liegt darin keine auf Eigentum beruhende Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2, sondern eine vom Nutzungsberechtigten abgeleitete Fremdnutzung (zweifelnd *Zimmermann*, DStR 1988 S. 411; vgl. aber BFH v. 11. 11. 88 III R 268/84, BStBl. II 1989 S. 872: Keine AfA, weil Nutzung auf abgeleitetem Recht als Mieter beruht).

► *Ausschließliche Nutzung durch Kinder*: Der Eigennutzung steht es gleich, wenn der Stpfl. die Wohnung nicht selbst bewohnt, sondern einem nach § 32 Abs. 1–5 estl. zu berücksichtigenden Kind zur alleinigen Nutzung überläßt (bislang umstr.; so aber BFH v. 26. 1. 94 X R 94/91, FR 1994 S. 294). Überwiegend wurde diese Auffassung bisher abgelehnt, so auch hier.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626, Abs. 10 Satz 2; FG Saarl. v. 7. 12. 90, EFG 1991 S. 384, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 5. 12. 91, EFG 1992 S. 327, nrkr.; FG München v. 24. 3. 92, EFG 1992 S. 675, rkr.; *Schmidt/Drenseck*, XII. § 10e Anm. 5d; *Publ*, DStR 1986 S. 387; *Werner*, StbKongrRep. 1986 S. 252; Biergans, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum, ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 22; *Leh*, DStZ 1992 S. 399; *B. Meyer*, FR 1992 S. 379; *Stubmann*, DStZ 1992 S. 264; differenzierend *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 53: bei volljährigen Kindern keine Eigennutzung.

► *Bei Ehegatten* liegt nach *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig* (§ 10e Rdnr. 105) Eigennutzung auch dann vor, wenn die Wohnung ausschließlich einem Ehegatten gehört und vom anderen im Rahmen stlich nicht anerkannter doppelter Haushaltführung bewohnt wird. UE bedenklich; zur Bedeutung des § 26b für die Zurechnung des Abzugsbetrags s. auch Anm. 34. Keine Eigennutzung liegt dagegen vor, wenn der Stpfl. die Wohnung seiner dauernd von ihm getrennt lebenden Ehefrau unentgeltlich zur Nutzung überläßt (BFH v. 26. 1. 94 X R 17/91, FR 1994 S. 295).

Unentgeltliche Überlassung von Teilen der Wohnung steht einer Eigennutzung grundsätzlich nicht entgegen. Sie ist im Gegenteil gem. Abs. 1 Satz 3 eine Form der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (Rechtsfolge: Keine Kürzung der Bemessungsgrundlage, vgl. Anm. 111–118).

Nach *Schmidt/Drenseck* (XII. § 10e Anm. 5d) müssen die Verhältnisse aber so gestaltet sein, daß der Dritte in Teilen der Wohnung des Stpfl. wohnt und nicht umgekehrt der Stpfl. als in die überlassene Wohnung aufgenommen erscheint. Ebenso *Bliemich/Erhard*, § 10e Rdnr. 121; *Boveleth*, Inf. 1986 S. 470 sowie *Richter*, NWB F. 3 S. 6573: Die dem Stpfl. zur Verfügung stehenden Räume müssen noch eine Wohnung bilden. Einschränkend auch *Werner*, StbKongrRep. 1986 S. 252, der lediglich die Überlassung einzelner Räume von untergeordneter Bedeutung als gegenüber der Eigennutzung unschädlich ansieht. UE sind enge Grenzziehungen abzulehnen, sie hätten im Gesetz geregelt werden müssen. Entscheidend ist, ob der Stpfl. in der betreffenden Wohnung tatsächlich lebt und darin einen Haushalt führt. Dazu kann er eine oder mehrere Personen in die Wohnung aufnehmen, mit der Folge, daß seine persönliche Nutzung nicht zwingend überwiegen muß, sondern gegenüber dem Nutzungsanteil Dritter zurücktreten kann (vgl. auch *Gumpp*, DStR 1991 S. 240: Es genügt, wenn die eigene Nutzung nach § 598 BGB während der Überlassung nicht ausgeschlossen ist).

Beispiel: Der Stpfl. nimmt seine Freundin sowie deren Kinder in seine Wohnung auf und führt mit ihnen einen gemeinsamen Haushalt. Trotz untergeordneter persönlicher Nutzung liegt Eigennutzung vor. Etwas anderes gilt uE nur, wenn sich der

Stpfl. dort lediglich besuchsweise ohne persönliche Beteiligung an der Haushaltsführung aufhält. Unerheblich ist allerdings, ob eine gemeinsame oder getrennte Haushaltsführung vorliegt (glA wohl auch *Sauer* in Hdb. der Besteuerung des Grundbesitzes IV. Rz 102; *Blümich/Erhard*. § 10 e Rdnr. 112). Dies könnten die FinBehörden ohnehin nur durch unzumutbares Eindringen in die Intimsphäre des Stpfl. feststellen und ist schon aus Gründen praxisgerechter Handhabung der Vorschrift abzulehnen.

Entgeltliche Mitbenutzung der Wohnung ist ausnahmsweise Teil der Eigennutzung, wenn der „Mieter“ zum Haushalt des Stpfl. gehört (zB Ehegatte, Lebensgefährte) und er nicht lediglich Vermieterrechte an den vermieteten Räumen hat (so BFH v. 8. 8. 90 IX R 122/86, BStBl. II 1991 S. 171 zu §§ 21 Abs. 2, 21 a: Mietverhältnis nicht anzuerkennen; zustimmend *Stubmann*, DStZ 1992 S. 264; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 141).

Mittelpunkt der Lebensinteressen kein Merkmal der Eigennutzung: Die früher (s. unten) str. Frage, ob Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2 begrifflich den Lebensmittelpunkt des Stpfl. in der betreffenden Wohnung voraussetzt, ist seit dem Ergehen der BFH Urt. v. 14. 3. 89 IX R 45/88 (BStBl. II S. 776), v. 14. 3. 89 IX R 43/88 (BStBl. II S. 829) und insbesondere dem zur Behandlung von Ferien- und Wochenendwohnungen ergangenen Urt. v. 28. 3. 90 X R 160/88 (BStBl. II S. 815) geklärt. Danach erfordert Abs. 1 Satz 2 kein qualifiziertes Wohnen im Sinne gleichzeitigen Lebensmittelpunktes, es genügt ein gelegentliches Bewohnen der im übrigen zur jederzeitigen Nutzung zur Verfügung stehenden Wohnung. Auch nicht ständig bewohnte Zweitwohnungen erfüllen den Gesetzeszweck und dienen der Vermögensbildung durch Wohneigentum als wesentlicher Bestandteil der privaten Altersvorsorge (BFH X R 160/88 aaO). Die FinVerw. hat diese Rechtsentwicklung in Abschn. 213 a Abs. 2 EStR 1990 (zu § 34 f) inzwischen nachvollzogen, womit eine evtl. unterschiedliche Auslegung des Begriffs „eigene Wohnzwecke“ in § 10 e sowie § 34 f Satz 2 Nr. 1 gegenstandslos geworden ist.

Zum früher teilw. geforderten Lebensmittelpunkt als Merkmal der Eigennutzung vgl. *Schmidt/Drenseck* VIII. § 10 e Anm. 3 d und § 34 f Anm. 3 a; *Drenseck*, NJW 1987 S. 13; glA auch *Stephan*, DB 1986 S. 1144; *ders.*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums 2. Aufl. 1987 S. 33/34, *Publ*, DStR 1986 S. 387; *Werner* StBKongrRep. 1986 S. 251; *Kieschke*, StBKongrRep. 1986 S. 235, der darauf hinweist, daß damit eine Förderung unentgeltlich überlassener Wohnungen entfallen sollte.

Einstweilen frei.

100–104

III. Nutzung im „Abzugszeitraum“

1. „Abzugszeitraum“

105

Der Abzugszeitraum ist nach der Legaldefinition des Abs. 1 Satz 2 der „Zeitraum nach Satz 1“, dh. das Jahr der Fertigstellung der Wohnung (s. Anm. 81) und die darauffolgenden 7 Jahre unabhängig von der Abzugsberechtigung des Stpfl. Er umfaßt somit 8 zusammenhängende Jahre, auch wenn in einzelnen Jahren keine Abzugsberechtigung besteht; eine Verlängerung des Abzugszeitraums ist ausgeschlossen (s. Anm. 83). Wegen Irrtums über den Beginn sowie zum vorzeitigen Ende des Abzugszeitraums s. Anm. 83.

2. Nutzung „in dem jeweiligen Jahr“

106

Die Inanspruchnahme der stlichen Förderung setzt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Abzugszeitraum voraus.

Maßgeblichkeit der Verhältnisse im einzelnen VZ: Die Abzugsvoraussetzungen sind in jedem Jahr des Abzugszeitraums eigenständig und unabhängig von früheren oder künftigen Verhältnissen zu prüfen. Zur vollen Ausschöpfung der StBegünstigung bedarf es einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 98–99) in jedem Jahr des achtjährigen Abzugszeitraums. Eigennutzung etwa nur zu Beginn des Abzugszeitraums genügt daher nicht zur Inanspruchnahme des Abzugsbetrags auch in nachfolgenden Jahren. Umgekehrt ist unbeachtlich, ob die Abzugsvoraussetzungen auch im vorangegangenen Jahr vorgelegen haben (vgl. *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 81)

Umfang der Nutzung im VZ:

► *Im Jahr der Fertigstellung:* Ausreichend ist, wenn der Stpfl. die Wohnung noch vor Ablauf des Jahres der Fertigstellung bezieht. Die Dauer der Eigennutzung ist dabei unerheblich (vgl. Anm. 87). Wegen der Behandlung bis zur Eigennutzung leerstehender Wohnungen s. Anm. 82.

► *Nutzungswechsel im Laufe des VZ:* Wird die Wohnung nach vorangegangener Fremdnutzung zu eigenen Wohnzwecken genutzt, ist der Abzugsbetrag im Einzugsjahr ungeschmälert zu gewähren. Auf den zeitlichen Umfang oder gar ein Überwiegen der Eigennutzung im Jahr des Nutzungswechsels kommt es hingegen nicht an. Im einzelnen s. Anm. 87.

► *Unterbrechung der Eigennutzung:* Die StBegünstigung ist zu versagen, wenn eine Eigennutzung ganzjährig unterbleibt; der Abzugszeitraum läuft indes weiter (s. Anm. 83). Bei erneuter Eigennutzung lebt die unterbrochene Förderung für den verbleibenden Abzugszeitraum wieder auf.

► *Veräußerung der Wohnung:* Der Veräußerer kann den Abzugsbetrag in vollem Umfang in Anspruch nehmen. Voraussetzung ist eine wenigstens zeitweise Eigennutzung im Veräußerungsjahr, jedoch nicht zwingend bis zur Veräußerung selbst. Eine Fortsetzung der StBegünstigung, etwa bei Rückkauf der Wohnung, ist wegen vorzeitiger Beendigung des Abzugszeitraums (s. Anm. 83) ausgeschlossen.

107–109 Einstweilen frei.

110 IV. Keine Begünstigung für Ferien- und Wochenendwohnungen

Schrifttum: *Obermeier*, Die Ferienwohnung und die neueste Rechtsprechung des BFH, DStR 1991 S. 1613

Abs. 1 Satz 2 schließt Ferien- und Wochenendwohnungen ungeachtet ihrer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken von einer StBegünstigung ausdrücklich aus.

Rechtsbegründender Förderungs Ausschluss: Die Versagung des SA-Abzugs hat nicht nur klarstellende, sondern rechtsbegründende Bedeutung (vgl. das zu § 34 f aF ergangene BFH-Urt. v. 14. 3. 89 IX R 45/88, BStBl. II S. 776; ebenso FG Düsseldorf v. 15. 9. 88, EFG 1989 S. 55, nrkr.), weil Abs. 1 Satz 2 an die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (Begriffs. Anm. 98/99) weder besondere zeitliche noch qualitative Anforderungen stellt und damit grundsätzlich jede Form der Eigennutzung erfaßt (s. unten).

Begriff „Ferien- und Wochenendwohnung“: Das Gesetz enthält keine Begriffsbestimmung. Umstritten war deshalb, ob sich die Qualifikation als Ferien- oder Wochenendwohnung nach Umfang und Motiv tatsächlicher Nutzung oder Belegenheit im baurechtlichen Sondergebiet bestimmt. Seit BFH v. 28. 3. 90 X R 160/88 (BStBl. II S. 815), dem sich die FinVerw. angeschlossen hat (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 9), sind Ferien- und Wochenendwohnungen

solche Wohnungen, die wegen ihrer Belegenheit in einem Sondernutzungsgebiet nach § 10 Abs. 1 BauN-VO (zB Wochenend- oder Ferienhausgebiet) vom Eigentümer nicht ganzjährig bewohnt werden dürfen (zur früheren Rechtsauffassung s. u.).

Vgl. Hess. FG v. 18. 5. 93, EFG 1993 S. 717, rkr.; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5 a; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 153; *Frotscher*, § 10e Rdnr. 13; *Kirchhoff/Kleeberg*, § 10e B 4; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 33 f; kritisch jedoch *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 132: Abgrenzung unbefriedigend, da Förderung von planungsrechtlichen Zufälligkeiten abhängig ist.

Unbeachtlich ist die Belegenheit im Sondernutzungsgebiet, wenn die Wohnung ausnahmsweise baurechtlich ganzjährig bewohnt werden darf (so FG Münster v. 4. 6. 92, EFG 1993 S. 75, rkr.; OFD Hannover v. 21. 5. 93, DStR 1993 S. 1103; vgl. aber Hess. FG v. 15. 7. 93, EFG 1994 S. 32, rkr.: Bloße Duldung einer rechtswidrigen ganzjährigen Nutzung durch die Gemeinde unbeachtlich).

► *Nach bisheriger VerwAuffassung* (BMF v. 15. 5. 87, BStBl. I S. 434 Abs. 8 Satz 3) war der Umfang tatsächlicher Nutzung maßgeblich und infolgedessen waren solche Wohnungen Ferien- und (oder) Wochenendwohnungen, „die vom Eigentümer tatsächlich nicht dauernd zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden, sondern bei denen Erholungs- und Freizeit Zwecke im Vordergrund standen“. Vgl. dazu auch BTDrucks. 10/3633 S. 15: „Da sich die StBegünstigung anders als im bisherigen Recht auf zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnungen bezieht, sind Ferien- und Wochenendwohnungen entsprechend der Behandlung bei der Kinderkomponente nach § 34 f EStG von der Begünstigung ausgeschlossen. Bei diesen Wohnungen steht die Befriedigung des allgemeinen Wohnbedürfnisses im Vordergrund.“

So auch *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 131–133 (eingeschränkte Nutzungsmöglichkeit durch entsprechende bauliche Ausstattung oder Belegenheit der Wohnung förderungsschädlich); *Lademann/Sjöfing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 42–43; *Drenseck*, DStR 1986 S. 381; *Publ*, DStR 1986 S. 387; *Stubrmann*, RWP SG 5. 2 S. 1302; *Christoffel*, StWK Gruppe 11 S. 163; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 2. Aufl. 1987 S. 20; *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 101 f. schließt bereits aus der Gesetzesüberschrift, daß „Wohn“-Eigentum gefordert werden solle und ein im Vordergrund stehender „Erholungs“-Zweck daher nicht begünstigt sei; käme es lediglich auf baurechtliche Nutzungsbeschränkungen an, könnte der Förderungsausschluß leicht umgangen werden; aA (für Maßgeblichkeit der Belegenheit im Sondergebiet) *Frotscher*, § 10e EStG Rdnr. 13 (objektive Eigenschaft als Ferien- oder Wochenendwohnung maßgebend); *Stephan*, DB 1986 S. 1142; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum ab 1987, 2. Aufl. 1988 Rdnr. 131; *B. Meyer*, FR 1987 S. 368.

► *Übergangsregelung*: In Fällen einer Belegenheit der Wohnung im baurechtlichen Sondergebiet gilt die bisherige VerwAuffassung zugunsten des Stpfl. weiter, wenn der Bauantrag vor dem 1. 12. 90 gestellt oder bei Anschaffung der notarielle Kaufvertrag vor diesem Zeitpunkt abgeschlossen wurde. Erforderlich ist außerdem eine dauernde, nicht nur nach Art einer Ferien- u. Wochenendwohnung erfolgende Nutzung zu Wohnzwecken (OFD Kiel v. 28. 1. 91, StEK § 10e Nr. 26; OFD Düsseldorf v. 17. 1. 91, StEK § 10e Nr. 28).

D. Unschädlichkeit der unentgeltlichen Teilüberlassung der Wohnung (Abs. 1 Satz 3)

111

I. Bedeutung des Abs. 1 Satz 3

Abs. 1 Satz 3 stellt die unentgeltliche Überlassung von Teilen (s. Anm. 113) der Wohnung zu Wohnzwecken einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gleich (Begriff s. Anm. 99 „Eigennutzung“). Nach der Begründung des RegE (BTDrucks. 10/3633 S. 15) soll vermieden werden, „daß die unentgeltliche Überlassung zB eines Zimmers in der ansonsten vom Stpfl. bewohnten Wohnung an einen Angehörigen zu Wohnzwecken zu einer Kürzung des Abzugsbetrages führt“.

Bedeutung der erweiterten Eigennutzung: Die Ausdehnung begünstigter Eigennutzung auf unentgeltlich überlassenen Wohnraum entspricht dem die Wohneigentumsbildung fördernden Gesetzeszweck. Der Stpfl. soll nicht gehindert sein, die betreffende Wohnung in jeder ihm geeignet erscheinenden Weise zu nutzen. Das kann sowohl durch persönliches Bewohnen einschl. der Nutzung haushaltszugehöriger Familienmitglieder (insbes. Ehegatte und Kinder) geschehen als auch in Form gemeinsamer oder getrennter Nutzung durch in die Wohnung aufgenommene Freunde, Bekannte oder fremde Personen. Dabei stellt uE die Mitbenutzung der Wohnung durch Dritte im Rahmen gemeinsamer Haushaltsführung, die nicht unbedingt zum Kreis enger Angehöriger (§ 15 AO) gehören müssen, ohnehin einen Teil der Eigennutzung des Stpfl. iSd. Abs. 1 Satz 2 selbst dar (s. Anm. 113; vgl. dazu auch § 21 a Anm. 200 „Unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken“ zum vergleichbaren Tatbestandsmerkmal der Selbstnutzung iSd. § 21 Abs. 2); insoweit ist Abs. 1 Satz 3 lediglich klarstellend. Auswirkungen hat eine Anwendung entweder des Abs. 1 Satz 2 oder Satz 3 allerdings nur für die Frage der StBegünstigung von Ausbauten/Erweiterungen gem. Abs. 2 (s. Anm. 223). Die Regelung entspricht im übrigen einem praktischen Bedürfnis, denn sie erspart nur unter schwierigen Umständen mögliche Nachprüfungen darüber, ob, in welchem Umfang und aus welchen Gründen der Stpfl. andere Personen in seine Wohnung aufgenommen hat. Zur Frage möglichen Umfangs unschädlicher Nutzungsüberlassung s. Anm. 113.

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 2: Satz 3 erweitert konstitutiv den Begriff der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken iSd. Abs. 1 Satz 2 über eine tatsächliche Nutzung des Eigentümers hinaus auf die unentgeltliche Überlassung von Teilen der Wohnung zu Wohnzwecken an Dritte. *Handzik* (Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 71) sieht darin einen sachlich gerechtfertigten Systembruch.

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 7: Satz 3 ist gegenüber Satz 7 *lex specialis*, denn eine Nutzung Dritter stellt grds. eine Nutzung zu anderen als eigenen Wohnzwecken iSd. Satz 7 dar, deren Rechtsfolgen jedoch durch Satz 3 wieder beseitigt werden. Liegen die Voraussetzungen des Satz 3 aber mangels Unentgeltlichkeit der Überlassung oder Nutzung zu anderen als Wohnzwecken nicht vor, greift Satz 7 als allgem. Kürzungstatbestand (vgl. *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 61).

Keine Förderung bei Überlassung der gesamten Wohnung: Im Umkehrschluß folgt aus Abs. 1 Satz 3, daß die unentgeltliche Nutzungsüberlassung der gesamten Wohnung einer Eigennutzung nicht gleichsteht, eine Förderung also mangels Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entfällt.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 10 Satz 2; *Schmidt/Drensecke* XII. § 10 e Anm. 5 d; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 121; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rdnr. 57; *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 14; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 142; *Boveleth*, Inf. 1986 S. 470; einschränkend aber BFH v. 18. 12. 91 X B 72/91, HFR 1992 S. 283 bei zum Haushalt gehörenden, unterhaltsberechtigten Kindern: Keine Nutzungsüberlassung, sondern unmittelbare Eigennutzung des Stpfl.

Darin unterscheidet sich die Rechtslage von §§ 21 Abs. 2, 21 a, wonach der Nutzungswert unentgeltlich (ohne gesicherte Rechtsposition) überlassener Wohnungen dem überlassenden Eigentümer als Selbstnutzung zuzurechnen war (BFH v. 29. 11. 83 VIII R 215/79, BStBl. II 1984 S. 366; s. auch § 21 a Anm. 71 „Unentgeltliche Überlassung“).

Einstweilen frei.

112

II. Eigennutzung trotz unentgeltlicher Teilüberlassung

1. Unentgeltliche Teilüberlassung

a) Teile der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung

113

Die Überlassung darf sich nur auf Teile der im übrigen vom Eigentümer aufgrund eigener Haushaltsführung genutzten Wohnung beziehen.

Teile der Wohnung werden überlassen, wenn die Nutzungsüberlassung nur einzelne oder mehrere Räume der Wohnung umfaßt, also räumlich abgegrenzte Flächen innerhalb der Wohnung. Unschädlich ist ebenso die Überlassung in Form einer Mitbenutzung der gesamten Wohnung. Insoweit korrespondiert Abs. 1 Satz 3 mit Satz 7 (s. Anm. 175). Eine flächen- oder quotenmäßige Begrenzung unschädlicher Fremdnutzung sieht das Gesetz dabei nicht vor. Die Begründung des RegE zu § 10 e (BTDrucks. 10/3633 S. 15) verweist hier nur beispielhaft auf die Überlassung eines Zimmers an Angehörige des Stpfl., ohne umfangreichere Überlassungen als förderungsschädlich zu qualifizieren (offenlassend auch BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 10 Satz 3).

► *Im Schrifttum* wird überwiegend die Auffassung vertreten, es genüge, wenn dem Eigentümer verbleibende Räumlichkeiten noch den Wohnungsbegriff (s. Anm. 53) erfüllen.

Vgl. *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 121; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 57 (dem Stpfl. muß Zutrittsrecht zu allen Räumen verbleiben); *Boveleth*, Inf. 1986 S. 470; *Richter*, NWB F. 3 S. 6573; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 60 (die überlassenen Räume dürfen keine Wohnung bilden, zB wegen fehlenden eigenen Zugangs); *Stubrmann*, DStZ 1986 S. 273; *Christoffel*, StWK Gruppe 11 S. 163/164; *Werner*, StbKongrRep. 1986 S. 252 (es darf sich nur um die Überlassung einzelner Räume von untergeordneter Bedeutung handeln); *Sauer* in Hdb. der Besteuerung des Grundbesitzes, IV. Rdnr. 102 (die andere Person muß in den Haushalt des Stpfl. aufgenommen sein); evtl. glA auch *Korn*, KÖSDI 1988 S. 7172 (das Wohnen des Stpfl. muß dominieren).

► *Stellungnahme*: UE ist zwischen gemeinsamer und getrennter Nutzung der Wohnung durch den Stpfl. mit anderen Personen zu unterscheiden:

▷ *Mitbenutzung der Wohnung durch Dritte im Rahmen gemeinsamer Haushaltsführung (Regelfall)*: Führt der Stpfl. mit einer oder mehreren anderen Personen einen gemeinsamen Haushalt, liegt uE bereits Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2 vor. Gleichgültig ist, ob es sich um unterhaltsberechtignte Familienmitglieder, andere Angehörige iSd. § 15 AO oder sonstige Personen handelt (ebenso BFH v. 18. 12. 91 X B 72/91, HFR 1992 S. 283 bei unterhaltsberechtigten Kindern). Auf den Umfang der Nutzung des Stpfl. in flächenmäßiger Hinsicht kommt es dabei

nicht an (zur Eigennutzung s. Anm. 99 „Überlassung von Teilen der Wohnung“), selbst dann nicht, wenn in diesem Zusammenhang Haushaltsangehörigen einzelne Räume (zB Schlafzimmer) zur ausschließlich persönlichen Nutzung zur Verfügung stehen.

- ▷ *Überlassung einzelner Räume ohne gemeinsame Haushaltsführung*: Beschränkt sich die Nutzung des Dritten auf einzelne, unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassene Räume ohne Teilnahme an einer gemeinsamen Haushaltsführung, ist zur Frage des Umfangs unschädlicher Nutzungsüberlassung positiv darauf abzustellen, ob dem Eigentümer verbleibende Räumlichkeiten noch den Wohnungsbegriff erfüllen (vgl. obiges Schrifttum), insbes. also die Möglichkeit selbständiger Haushaltsführung besteht. Negativ gesehen darf dem Dritten keine vollständige Wohnung überlassen werden. Das Flächenverhältnis eigengenutzter sowie überlassener Teile der Wohnung ist allerdings ebenso unbeachtlich wie eine evtl. eigenständige (zweite) Haushaltsführung innerhalb der einheitlichen Wohnung durch den unentgeltlich Nutzenden.

Beispiel: Ein Stpfl. überläßt die im Dachgeschoß seines Einfhauses belegenen Wohnräume unentgeltlich der Familie seiner verheirateten Tochter; er selbst bewohnt das Erdgeschoß. Die Räumlichkeiten im Dachgeschoß sind mit Küche, Dusche und WC ausgestattet und ermöglichen eine selbständige Haushaltsführung. Mangels baulicher Abgeschlossenheit und eigenem Zugang liegt keine zweite, sondern lediglich eine einheitliche Wohnung vor (zur Bedeutung dieser Merkmale für den Wohnungsbegriff s. Anm. 53).

Die Tochter nutzt weder die gesamte Wohnung noch wird dem überlassenden Eigentümer die Möglichkeit selbständiger Haushaltsführung genommen. Es liegt folglich eine Überlassung iSd. Abs. 1 Satz 3 vor. Der Stpfl. muß sich nicht darauf beschränken, einzelne Räume von untergeordneter Bedeutung oder lediglich ein Zimmer zu überlassen. Ebenso wäre es ihm ohne Verlust der StBegünstigung möglich, die Dachgeschoßräume zu bewohnen und das größere Erdgeschoß seiner Tochter zur Verfügung zu stellen.

Bei allem muß aber bedacht werden, daß sich die internen Nutzungsverhältnisse der Wohnung durch die FinBehörden weder sicher feststellen lassen noch intime Ermittlungen den Beteiligten zuzumuten sind. Eine schädliche Nutzungsüberlassung dürfte daher uE ohne weiteres jedenfalls dann nicht in Betracht kommen, wenn der Stpfl. tatsächlich in der betreffenden Wohnung lebt und keine weitere Wohnung innehat.

Erfordernis kumulativer Eigennutzung des Eigentümers: Die Wohnung muß neben einer unentgeltlichen Nutzung Dritter tatsächlich auch eigenen Wohnzwecken des Eigentümers iSd. Abs. 1 Satz 2 dienen. Eine ausschließliche Nutzung zu Wohnzwecken Dritter ist deshalb förderungsschädlich (aA BFH v. 18. 12. 91 X B 72/91, HFR 1992 S. 283 bei ausschließlicher Nutzung durch unterhaltsberechtigtes Kind), ebenso eine teilweise Vermietung, berufliche oder gewerbliche Nutzung neben einer unentgeltlichen Überlassung von Wohnungsteilen. Entsprechendes gilt, wenn dem Eigentümer nur einzelne Räume ohne selbständige oder gemeinsame Haushaltsführung zu Wohnzwecken dienen, zB in Form gelegentlicher besuchsweiser Nutzung eines Zimmers in der ansonsten von nicht haushaltszugehörigen Angehörigen genutzten Wohnung (vgl. auch *Gumpp*, DStR 1991 S. 240: Eigennutzung muß nach § 598 BGB ausgeschlossen sein). Abs. 1 Satz 3 begünstigt also nicht originär, sondern nur in Verbindung mit Abs. 1 Satz 2.

b) Unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken

Förderungsunschädlich ist nur die unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken. Wegen der Begriffe „Überlassung“ sowie „Unentgeltlichkeit“ s. unten, wegen des Begriffs „Wohnzwecke“ s. Anm. 98.

Nutzungsüberlassung von Wohnraum iSd. Abs. 1 Satz 3 setzt begrifflich voraus, daß der Nutzende seine Berechtigung vom Eigentümer ableitet. Gleichgültig ist, ob dies aufgrund schuldrechtlichen (zB Leihe) oder dinglichen Rechts (zB Wohnrecht) geschieht und ob die Nutzung evtl. jederzeit entzogen werden kann, also ohne sog. gesicherte Rechtsposition (zum Begriffs. § 21 a Anm. 75) gewährt wird.

GlA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 123; *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 79/80; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 60; *Stubrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rdnr. 14; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. B 25.

Keine Überlassung, sondern Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2 liegt uE vor, wenn der Eigentümer mit Dritten in der Wohnung einen gemeinsamen Haushalt führt (s. Anm. 113 „Teile der Wohnung“).

Vorbehalt eines dinglichen Nutzungsrechts (anlässlich entgeltlicher Grundstücksübertragung) an einzelnen Räumen: Die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 23; ebenso *Stephan* aaO) kürzt anteilig die Bemessungsgrundlage, weil die Nutzung formal gesehen nicht auf einem Überlassungsakt des neuen Eigentümers, sondern ununterbrochen auf eigenem Recht beruht (vgl. BFH v. 28. 7. 81 VIII R 124/76, BStBl. II 1982 S. 378). UE ist die VerwAuffassung durch das zu § 21 Abs. 2 ergangene BFH-Urt. v. 11. 8. 92 IX R 223/87 (BStBl. II 1993 S. 32; ebenso BFH v. 25. 7. 91 XI R 4/89, BFH/NV 1992 S. 32) weitgehend überholt. Danach ist dem Eigentümer auch dann der gesamte Nutzungswert einer Wohnung zuzurechnen, wenn sich der Voreigentümer an einzelnen Räumen im Rahmen eines Leibgedinges ein Wohnungsrecht daran vorbehält. Insoweit entsteht eine familiäre Lebensgemeinschaft und demzufolge Mitbesitz des Eigentümers an sämtlichen Räumen der Wohnung. Die Überlassung einzelner Räume ist daher im Gegensatz zum Wohnrecht an der gesamten Wohnung (vgl. BFH VIII R 124/76 aaO) keine originäre Nutzung des Wohnberechtigten, sondern eine die eigene Nutzung schmälernde Versorgungsleistung durch Nutzungsüberlassung. Im übrigen besteht uE bereits nach Sinn und Zweck des Abs. 1 Satz 3 (Vermeidung von Förderungsverlusten bei Aufnahme von anderen Personen in die Wohnung) kein Anlaß, zwischen vorbehaltenen und zugewendeten Nutzungsrechten zu unterscheiden (wegen der einheitlichen Behandlung bei Nutzungswertbesteuerung s. § 21 a Anm. 68).

Die Person des Nutzungsberechtigten spielt für eine förderungsunschädliche Nutzungsüberlassung keine Rolle. Es steht im Belieben des Stpfl., wen und aus welchen Gründen er Dritte in seine Wohnung aufnehmen will (zB Erfüllung einer gesetzlichen Unterhaltspflicht). Soweit die Gesetzesbegründung (BTD Drucks. 10/3633 S. 15) nur die Überlassung an Angehörige erwähnt, kommt dem lediglich beispielhafte Bedeutung zu.

GlA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 122; *Frötscher*, § 10 e Rdnr. 17; *Schmidt/Drensecke* XII. § 10 e Anm. 5 d; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. B 25; enger evtl. *Stubrmann*, NWB F. 3 b S. 3747 (es sollen Nachteile bei Überlassung an Eltern oder andere nahe Verwandte vermieden werden).

Unentgeltliche Überlassung ist anzunehmen, wenn für die Nutzungsüberlassung keine Gegenleistung erbracht wird. Auch die vom Nutzungsberechtigten anteilig übernommenen verbrauchsabhängigen (umlagefähigen) Betriebskosten

der Wohnung (zB Heizung, Strom, Wasser) sind kein Entgelt (glA *Lenz*, DStZ 1988 S. 306; enger evtl. *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 124: jede Art von Gegenleistung ist Entgelt); anders jedoch bei Übernahme anderer Grundstücksaufwendungen wie zB Finanzierungs- und Instandhaltungskosten (vgl. auch § 21a Anm. 204 „Unentgeltliche Überlassung“; BFH v. 24. 3. 76 I R 138/73, BStBl. II S. 537 zur Übernahme von Reparatur- und Instandsetzungskosten). Jedoch muß ein unmittelbarer Bezug zur Nutzungsüberlassung bestehen. Er fehlt, wenn persönliche Erwägungen der Kostenübernahme zugrunde liegen, etwa bei Mitfinanzierung von Baukosten (glA *Spiegelberger*, DNotZ 1988 S. 221) oder gelegentlich anfallenden größeren Erhaltungsaufwendungen durch nahe Angehörige, ohne daß nähere Vereinbarungen über Dauer und Umfang des „Abwohnens“ getroffen werden (Zuwendungen iSd. § 12 Nr. 2).

Verbilligte Überlassung: Zu unterscheiden ist uE,

- ob das Entgelt mindestens 50 vH der ortsüblichen Miete beträgt (vollentgeltliche Überlassung; Umkehrschluß aus § 21 Abs. 2 Satz 2);
- das Entgelt unter 50 vH der ortsüblichen Miete liegt (teilentgeltliche Überlassung);
- das Entgelt so gering ist, daß von einer Gegenleistung nicht mehr ausgegangen werden kann (unentgeltliche Überlassung).

► *Bei vollentgeltlichen Nutzungsüberlassungen* sind die gesamten auf den überlassenen Teil der Wohnung entfallenden Grundstücksaufwendungen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dementsprechend ist die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags unstr. gem. Abs. 1 Satz 7 zu kürzen (s. Anm. 170–181); Abs. 1 Satz 3 findet keine Anwendung.

► *Bei unangemessen niedrigem Entgelt* kann dagegen von ernstgemeinter Vermietung nicht mehr ausgegangen werden. Eine genaue Grenzziehung iS eines festen vH-Satzes dürfte aber nicht möglich sein. Wegen der vergleichbaren Problematik verbilligter Vermietung einer Wohnung gem. § 21a Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 vgl. § 21a Anm. 107; zur Abgrenzung teilentgeltlicher/unentgeltlicher Nießbrauchbestellung s. BMF v. 15. 11. 84 (BStBl. I S. 561 Tz. 8 und 9). Die dortigen Grenzen sind uE auf § 10e übertragbar; es wäre widersprüchlich, einerseits eine Vermietung vollständig zu verneinen, andererseits aber eine schädliche Entgeltlichkeit iSd. Abs. 1 Satz 7 zu bejahen (aA wohl *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 124: jegliches Entgelt schädlich).

► *Teilentgeltliche Überlassung:* Die hM verneint eine Anwendung des Abs. 1 Satz 3 auch in Fällen, in denen das Entgelt nicht mehr als 50 vH der ortsüblichen Miete beträgt. Nach *Blümich/Erhard*, (§ 10e Rdnr. 124) sowie *Handzick* (Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 70) soll die Nutzungsüberlassung nur unschädlich sein, wenn jegliches Entgelt fehlt (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5 d; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e B 25). Andernfalls bestehe über § 21 Abs. 2 Satz 2 die Möglichkeit wenigstens teilweisen Werbungskostenabzugs, allerdings unter Ausschuß der auf den unentgeltlich überlassenen Teil entfallenden Aufwendungen. Ebenso *Stephan* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 10e Rdnr. 62, mit ergänzendem Hinweis auf praktische Erwägungen (notwendige Ermittlung der ortsüblichen Miete und komplizierte Berechnung der Bemessungsgrundlage). Lediglich *Hartmann/Tavenrath* (FR 1987 S. 412) schlagen im Interesse praktikabler Handhabung vor, das gezahlte Entgelt nicht als verbilligte Miete, sondern Haushaltsbeitrag zu behandeln.

Stellungnahme: Wegen § 21 Abs. 2 Satz 2 ist uE eine getrennte Beurteilung dann vertretbar, wenn das Entgelt 50 vH der ortsüblichen Miete nicht übersteigt und

infolgedessen die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil zerlegt wird. Es ist deshalb folgerichtig, nicht nur hinsichtlich des entgeltlichen Teils Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit anteiligem Werbungskostenabzug, sondern auch in bezug auf den unentgeltlichen Teil Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 3 anzunehmen (ebenso *Güntber*, StSem. 1988 S. 281 sowie *Hartmann/Tavenrath*, FR 1987 S. 412, jeweils mit Berechnungsbeispiel). Jedenfalls ist eine einheitliche Behandlung nicht zwingend. Praktische Erschwernisse ergeben sich daraus nicht, der für Abs. 1 Satz 3 verbindliche Aufteilungsmaßstab ist ohnehin zur Einkunftsermittlung gem. § 21 Abs. 2 Satz 2 festzustellen.

Beispiel: Der Stpfl. überläßt 20 vH der Nutzfläche seines für 300 000 DM (einschl. 50 vH der AK des Grund u. Bodens) erworbenen Einfhauses für 40 vH der ortsüblichen Miete ($\frac{2}{3}$ entgeltlich; $\frac{1}{3}$ unentgeltlich).

Ermittlung der Bemessungsgrundlage gem. Abs. 1 Satz 1:

Maßgebende AK	300 000 DM
– $\frac{2}{3}$ von 20 vH von 300 000 DM (Abs. 1 Satz 7)	24 000 DM
Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags	276 000 DM

Mitbenutzungsrechte an weiteren Räumlichkeiten bleiben dabei uE entgegen *Hartmann/Tavenrath* (aaO) für die Feststellung des Verhältnisses (vgl. obiges Beispiel) außer Betracht (s. Anm. 175).

Einstweilen frei.

116, 117

2. Keine Kürzung der Steuerbegünstigung

118

Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3 ist, daß trotz unentgeltlicher Mitbenutzung der Wohnung durch Dritte der Abzugsbetrag gem. Abs. 1 Satz 1 von den ungekürzten HK/AK berechnet wird, eine Schmälerung stlicher Förderung also nicht erfolgt. Insoweit tritt die Kürzungsregelung des Abs. 1 Satz 7 zurück; zum Verhältnis beider Regelungen zueinander s. auch Anm. 111.

Einstweilen frei.

119–124

E. Steuerbegünstigung des Erwerbers (Abs. 1 Satz 4)

I. Vorbemerkung zu Abs. 1 Satz 4

125

Abs. 1 Satz 4 erweitert den persönlichen Anwendungsbereich des § 10 e auf Erwerber.

Rechtsentwicklung: Abs. 1 Satz 4 erster Halbs. (bisher: Satz 4; s.u.) entspricht inhaltlich § 7 b Abs. 1 Satz 1, der in seiner ab 1. 1. 77 geltenden Fassung jede Anschaffung, also nicht nur solche vom Bauherrn oder Ersterwerber, begünstigt. Die Bedeutung der Begünstigung auch des Erwerbers ist nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 10/3633 S. 10) insbes. darin zu sehen, im Hinblick auf die Normalisierung des Wohnungsmarktes die Erhöhung der Eigentumsquote durch Erwerb bereits vorhandener Wohnungen in gleichem Maße wie durch Neubau zu ermöglichen.

Durch das Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms v. 23. 6. 93 (BGBl. I S. 944; BStBl. I S. 510) wurde die StBegünstigung ab VZ 1994 angeschaffter Wohnungen durch Einfügung eines zweiten Halbs. erheblich eingeschränkt und auf einen max. Abzugsbetrag von 9 000 DM/7 500 DM jährlich reduziert (zum zeitlichen Anwendungsbereich s. Anm. 139 a). Im Ergebnis wird

damit der SA-Abzug stärker auf Neubauten konzentriert (vgl. BTDrucks. 12/4401 S. 51; *Stubermann*, NWB F. 3 b S. 4477). Folge davon ist eine weitere Rechtskomplizierung, weil künftig zwischen Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung genauer differenziert werden muß (s. Anm. 128–133).

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 8: Die Anschaffung einer Wohnung oder eines Anteils daran vom Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 schließt eine Förderung des erworbenen Objekts nach Abs. 1 Satz 4 aus; Satz 8 ist insoweit gegenüber Satz 4 *lex specialis*. Der Förderungsausschluß haftet dem betreffenden Objekt über einen evtl. Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 hinaus an (s. Anm. 190).

Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2: Zur Frage, ob nachträgliche HK einer Wohnung ohne vorangegangene Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 stbegrünstigt sind, s. Anm. 271.

Voraussetzungen und Rechtsfolgen:

- ▶ *Voraussetzungen* einer begünstigten Anschaffung sind, daß
 - der Stpfl. eine Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 1 bzw. einen Anteil daran (s. Anm. 128 „Anteil an einer Wohnung“) anschafft (s. Anm. 131);
 - diese im jeweiligen Jahr des achtjährigen Abzugszeitraums (s. Anm. 150) zu eigenen Wohnzwecken nutzt (s. Anm. 138) und
 - weder eine Anschaffung vom Ehegatten iSd. Abs. 1 Satz 8 (s. Anm. 185 f.) vorliegt noch vom Ehegatten gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. ein Miteigentumsanteil erworben wird (s. Anm. 462 f.).
- ▶ *Rechtsfolgen:* Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags sind die AK der Wohnung (s. Anm. 140–143) zzgl. der Hälfte der AK des dazugehörenden Grund und Bodens (s. Anm. 144); zur Bemessungsgrundlage in Sonderfällen s. Anm. 145. Ein Abzug erfolgt ab dem VZ der Anschaffung (s. Anm. 147). Zum max. jährlichen Förderbetrag s. Anm. 152; zur evtl. Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 s. Anm. 151.

126, 127 Einstweilen frei.

II. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung beim Erwerber

1. Anschaffung der Wohnung durch den Stpfl.

128 a) Wohnung als Gegenstand der Anschaffung

Stbegrünstigt ist die vom Stpfl. angeschaffte Wohnung. Abs. 1 Satz 4 erster Halbs. stellt Anschaffung und Herstellung durch ausdrücklichen Verweis auf Satz 1 und 2 gleich. Für Ausbauten/Erweiterungen iSd. Abs. 2 hat Abs. 1 Satz 4 keine Bedeutung; Abs. 2 begünstigt nur HK.

Der Erwerbsvorgang bezieht sich regelmäßig auf eine bereits fertiggestellte (Fertigstellung s. Anm. 81) Wohnung (Sonderfälle s.u.). Das ist der Fall, wenn die betreffenden Räumlichkeiten die allgem. Merkmale des Wohnungsbegriffs erfüllen (s. dazu Anm. 53). Bezugsfertigkeit des gesamten Gebäudes ist nicht erforderlich, es genügt Bezugsfertigkeit der darin befindlichen Wohnung (zur Begünstigung einer hergestellten Wohnung im teilfertigen Gebäude s. Anm. 81 „Wohnung als Gegenstand der Fertigstellung“).

Rohbau: Erwirbt der Stpfl. ein im Rohbau befindliches Gebäude, ist uE jedenfalls dann eine Anschaffung einer Wohnung anzunehmen, wenn lediglich unwe-

sentliche Baumaßnahmen zur Fertigstellung erforderlich sind. Andernfalls ist einheitlich von einer Herstellung der Wohnung auszugehen (s. Anm. 94).

Umgestaltung erst nach Anschaffung zur Wohnung: Dient das angeschaffte Gebäude/der Gebäudeteil gewerblichen/beruflichen oder sonstigen Zwecken und liegen folglich die Merkmale einer Wohnung nicht vor (s. Anm. 53), entfiel nach dem sog. Erstarrungsprinzip (s. Anm. 57) jegliche Förderung (keine „angeschaffte“ Wohnung). Die von der hM bevorzugte Maßgeblichkeit der Verhältnisse im jeweiligen VZ hingegen gestattet eine Förderung ab dem VZ der Umgestaltung zur Wohnung für den restlichen (unverändert im Anschaffungsjahr beginnenden) Abzugszeitraum (s. Anm. 58 Beisp. 3), es sei denn, die Umbaumaßnahmen erfüllen ausnahmsweise die Voraussetzungen der Herstellung (s. Anm. 94 u. 139 c).

Erweiterung der Wohnung nach Anschaffung: Mit der nach Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. erforderlichen Unterscheidung zwischen Wohnungsanschaffung und -herstellung ist fraglich geworden, ob die flächenmäßige Erweiterung der angeschafften Wohnung durch nachträgliche Baumaßnahmen

- a) zur Herstellung einer neuen Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 2 führt, so daß die Abzugsbegrenzungen des Abs. 1 Abs. 4 zweiter Halbs. entfallen;
- b) unverändert die angeschaffte Wohnung Förderobjekt iSd. Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. bleibt, während für Kosten der Erweiterung als nachträgliche HK Abs. 3 Satz 2 greift;
- c) eine Förderung der vergrößerten Wohnung kumulativ nach Abs. 1 Satz 4 (soweit angeschafft) und Abs. 1 Satz 1 (soweit hergestellt) unter Berücksichtigung der Gesamtkosten in Betracht kommt;
- d) wahlweise eine Förderung der neu gestalteten Wohnung nach Abs. 1 Satz 1 oder Satz 4 mit den HK oder AK als ausschließliche Bemessungsgrundlage zulässig ist;
- e) der Stpfl. alternativ eine eigenständige Förderung der Erweiterung nach Abs. 2 oder der angeschafften Wohnung nach Abs. 1 Satz 4 (zzügl. Abs. 3 Satz 2) in Anspruch nehmen kann.

UE führt die Erweiterung nur ausnahmsweise zur Herstellung einer neuen Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 94). Ebenfalls entfällt eine Mischförderung nach beiden Vorschriften (s. Anm. 58). Infolgedessen reduzieren sich die obigen Gestaltungsmöglichkeiten auf das Wahlrecht einer Wohnungsförderung entweder nach Abs. 1 Satz 4 zzügl. nachträglicher HK iSd. Abs. 3 Satz 2 oder einer abschließlichen Begünstigung der Erweiterung nach Abs. 2 (Fall e).

Beispiel: Der Stpfl. erwirbt zum 1. 4. 94 ein EinfHaus für 250 000 DM (davon 100 000 DM Grund u. Boden) und erweitert es anschließend durch Anbau für 200 000 DM (Einzug Dez. 1994). Der SA-Abzug beträgt 1994 entweder gem. Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. 6 vH von 330 000 DM (150 000 DM + 50 000 DM Grund u. Boden + nachträgl. HK 200 000 DM), max. 9 000 DM oder gem. Abs. 2 6 vH von 200 000 DM = 12 000 DM. Der Stpfl. wird sich für die zweite Alternative entscheiden.

Anteil an einer Wohnung: Eine Förderung ist auch möglich, wenn nicht die gesamte Wohnung angeschafft wird, sondern nur ein Anteil daran. Dies folgt mittelbar aus Abs. 1 Satz 6, der bei Wohnungsanteilen eine quotale Kürzung des Förderungshöchstbetrags verlangt (s. Anm. 166), eine StBegünstigung dem Grunde nach also unterstellt. Erwirbt der Stpfl. gleichzeitig mehrere Anteile an derselben Wohnung von mehreren Miteigentümern durch einheitliches Rechtsgeschäft (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 39), sind diese jedoch zu einem Objekt zusammenzufassen. Wegen der sich daraus ergebenden Folgerungen für

die Höhe des Abzugsbetrags nach Abs. 1 Satz 6 s. Anm. 158 sowie für den Objektverbrauch s. Anm. 416 „Gleichzeitiger Erwerb mehrerer Miteigentumsanteile“.

129, 130 Einstweilen frei.

131 b) Anschaffung

Schrifttum: *B. Meyer*, Zur Behandlung der gemischten Schenkung im Rahmen des § 7b EStG bzw. § 10e EStG, DB 1987 S. 1555; *Märkle/Franz*, Selbstgenutzte Wohnungen in Bauten auf fremdem Grund und Boden, BB 1988 S. 2005; *Handzijk*, Teilentgeltlicher Erwerb und § 10e EStG, FR 1990 S. 71; *Obermeier*, Vermögensübertragungen bei vorweggenommener Erbfolge als teilentgeltliche Rechtsgeschäfte?, NWB F. 3 S. 7349.

Nach allgem. Grundsätzen ist Anschaffung der entgeltliche Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut (vgl. BFH v. 28. 1. 81 IV R 111/77, BStBl. II S. 430; eingehend zur Begriffsbestimmung s. § 6 Anm. 274). Für § 10e gilt Entsprechendes (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 2; ebenso BFH v. 13. 1. 93 X R 53/91, BStBl. II S. 346 zu § 10e Abs. 6 unter ausdrücklicher Aufgabe seiner zunächst gegenteiligen Rspr. im Urte. v. 11. 3. 92 X R 113/89, BStBl. II S. 886). Der Erwerb muß von einem Dritten erfolgen. Darunter fällt auch ein Erwerb im Zwangsversteigerungs- oder Konkursverfahren (*Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 192). Zur Entnahme aus dem Betriebsvermögen s. unten. *Wirtschaftliches Eigentum* erlangt der Stpfl. dadurch, daß Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr des begünstigten Objekts auf ihn übergehen (näher dazu s. § 2 Anm. 144). Auf die nachfolgende Eintragung des neuen Eigentümers im Grundbuch kommt es dann nicht mehr an (*Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 6a), ebensowenig auf den Abschluß des obligatorischen Kaufvertrags (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 2).

Entgeltlichkeit erfordert, daß Aufwendungen zur Erlangung wirtschaftlichen Eigentums am Objekt erbracht werden (s. § 6 Anm. 282a) und Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Überlegungen ausgewogen sind. Unentgeltlicher Erwerb ist nicht begünstigt (s. Anm. 36; zum Begriff des unentgeltlichen Erwerbs vgl. § 6 Anm. 414). Dies bedeutet jedoch nicht, daß gemischte Erwerbsvorgänge für die StBegünstigung unberücksichtigt bleiben oder wenigstens ein Überwiegen der Entgeltlichkeit erforderlich ist (s. Anm. 132).

Umwandlung von Miteigentum in Wohnungseigentum mit anschließender Übertragung des Alleineigentums auf die jeweiligen Miteigentümer ist nach Verw.-Auffassung (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 1) keine Anschaffung, wenn sich Alleineigentum an der Wohnung und bisheriger Miteigentumsanteil wertmäßig entsprechen. Miteigentumsanteil am Gebäude und ETWohnung sind dann dasselbe Objekt iSd. § 10e mit der Folge, daß die stliche Förderung des ursprünglichen Anteils für den restlichen Abzugszeitraum einerseits unverändert weitergewährt wird, andererseits aber keine neue stliche Förderung ab dem Zeitpunkt der Umwandlung beginnt (BMF aaO; glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rdnr. 41: Bloße zivilrechtliche Änderung der Eigentumsart; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5b; *Blümich/Erhard*, § 10e Rdnr. 165). Übersteigt jedoch die ETWohnung den bisherigen Miteigentumsanteil wertmäßig und leistet der Stpfl. Ausgleichszahlungen an die anderen Wohnungseigentümer, liegt insoweit eine Anschaffung eines Wohnungsanteils vor.

Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen ist zwar grds. Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4; ursprünglicher und hinzuerworbener Miteigentumsanteil bleiben aber ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Verschmelzung selbständige Förderobjekte

(vgl. Abs. 5 Satz 1; eingehend dazu s. Anm. 416). Eine Förderung des hinzu-erworbenen Anteils kommt deshalb nur in Betracht, wenn entweder der ursprüngliche Anteil noch nicht Gegenstand stlicher Förderung gem. § 10 e bzw. § 7 b war (s. Anm. 423) oder die Erwerber Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 sind (s. Anm. 416 „Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen“). Zum Sonderfall erstmaliger Inanspruchnahme des SA-Abzugs erst nach Anteilsvereinigung s. Anm. 158.

Entnahme aus dem Betriebsvermögen soll nach *Handzike* (Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 117) unter Hinweis auf BFH v. 9. 8. 83 VIII R 177/80 (BStBl. II S. 759) einer Anschaffung gleichstehen. Dem ist für § 10 e ebensowenig wie bereits zu § 7 b (s. § 7 b Anm. 117) zu folgen, weil hierbei entgegen dem Förderziel des Gesetzes kein Wohneigentum gebildet, sondern vorhandenes Vermögen nur umgeschichtet wird (im Ergebnis glA *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. B 43). BFH VIII R 177/80 aaO zwingt nicht zu anderer Behandlung. Die Wertung der Entnahme als „anschaffungsähnlicher Vorgang“ stellt nur eine dogmatische Rechtfertigung des Teilwerts als AfA-Bemessungsgrundlage dar. Die Entscheidung kann nicht verallgemeinert werden (vgl. BFH v. 28. 1. 81 IV R 111/77, BStBl. II S. 430: Entnahme keine Anschaffung iSd. § 6 b). Im übrigen befriedigt an *Handzikes* Auffassung nicht, daß sie einen Nutzungswechsel unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob die vorangegangene Nutzung eine betriebliche oder außerbetriebliche (zB Vermietung) war.

Bau auf fremdem Grund und Boden: Die FinVerw. (BdF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 1) unterstellt regelmäßig eine Anschaffung, wenn ein Nutzungsberechtigter auf fremdem Grund und Boden eine Wohnung auf eigene Kosten errichtet und – ohne bürgerlich-rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes geworden zu sein (s. Anm. 40–41) – das Eigentum am Objekt gegen Aufgabe seines gegen den Eigentümer gerichteten Aufwendungsersatzanspruchs (§§ 951, 812 BGB) erwirbt (zur Bemessungsgrundlage s. Anm. 142).

Zustimmend *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 106 f., allerdings mit der Einschränkung, daß der Nutzungsberechtigte regelmäßig als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei (s. dazu Anm. 41); *B. Meyer*, FR 1991 S. 37 mit Gestaltungshinweisen; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 f (krit. noch Voraufgaben: Bauherr grds. wirtschaftlicher Eigentümer); *Stubrmann*, DStZ 1992 S. 267; *Brych*, DStR 1991 S. 971, ebenfalls mit Gestaltungsempfehlungen.

Auf die bisherige stliche Behandlung des auf fremdem Grund und Boden errichteten Bauwerks stellt die FinVerw. nicht ab. Folglich kann die Wohnung bis zum Eigentumserwerb ggf. einer Nutzungswertbesteuerung gem. § 52 Abs. 21 Satz 2 (vgl. BdF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480) unterlegen haben (zum Doppelabzug nach § 7 b + § 10 e s. aber unten).

Zu Besonderheiten der Gebäudeerrichtung durch den Nutzungsberechtigten auf Grundstücken in der ehemaligen „DDR“ s. Anm. 41 aE.

► *Ein zeitlicher Zusammenhang* zwischen Gebäudeerrichtung und Eigentumserwerb ist nach VerwAuffassung aaO nicht erforderlich. Die stliche Förderung ist folglich auch dann noch möglich, wenn das Gebäude zunächst nicht in der Absicht späteren Eigentumserwerbs errichtet wurde. Allenfalls kann sich der Nachweis einer Gebäudeerrichtung durch den Nutzungsberechtigten und späteren Eigentümer durch Zeitablauf schwieriger gestalten. Dem Stpl. eröffnen sich damit erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten, weil er den Förderbeginn (= Jahr der Eigentumsübertragung), ohne Mißbrauch (§ 42 AO) befürchten zu müssen, in einen ihm geeignet erscheinenden VZ verlagern kann (s. aber unten Erbfall).

Vgl. *Stubrmann*, DStZ 1992 S. 267; *Brych*, DStR 1991 S. 971; *B. Meyer*, FR 1991 S. 38, der bis zur Eigentumsübertragung von einem „schlummernden § 10 e-Objekt“ spricht; *Obermeier*,

Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 120; *Theilacker*, Vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, S. 254: Herstellungsnaher Eigentumserwerb nicht erforderlich.

► *Eigentumserwerb durch Erbfall* ist nach VerwAuffassung beim Nutzungsberechtigten (Erben) keine Anschaffung (vgl. BdF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 1). Offensichtlich soll dann eine stliche Förderung endgültig verloren gehen, weil schon der Erblasser mangels eigener HK nicht abzugsberechtigt war. UE ist es vertretbar, mit Eintritt des Erbfalls einen SA-Abzug für den verbleibenden, ab Fertigstellung beginnenden Abzugszeitraum zu gewähren (glA *Brych*, DStR 1991 S. 971; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 134).

► *Doppelförderung nach § 7b + § 10e*: Nach bisheriger VerwAuffassung zu § 7b (vgl. BMF v. 4. 6. 86, BStBl. I S. 318) erhielt der Bauherr für sein gebäudeähnliches Nutzungsrecht § 7b-AfA und war damit einem Eigentümer gleichgestellt. Im Falle des Eigentumserwerbs nach dem 31. 12. 86 erfüllt er kumulativ den Tatbestand stbegünstigter Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 (s. oben). Die FinVerw. versagt nach vorangegangener erhöhter § 7b-AfA eine § 10e-Förderung (vgl. OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. II.2. aE). UE handelt es sich um eine von der FinVerw. selbst geschaffene Begünstigung, die für eine begrenzte Anzahl von Objekten (Bau vor dem 1. 1. 87, Übertragung nach dem 31. 12. 86) hingenommen werden muß. Einem Abzugsverbot fehlt die Rechtsgrundlage. GlA *B. Meyer*, FR 1991 S. 38; wohl auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 109; aA *Stubmann*, DStZ 1992 S. 267, der den Begriff der „wirtschaftlichen Objektidentität“ einführt und daran eine weitere Förderung scheitern läßt; kritisch auch *Märkle/Franz*, BB 1988 S. 2009, die eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung unterstellen.

► *Übertragung nur eines Miteigentumanteils* am betreffenden Grundstück ist uE zur Inanspruchnahme des ungeschmälernten SA-Abzugs ausreichend, wenn er umfangmäßig der vom Nutzungsberechtigten hergestellten Wohnung entspricht. Die Bildung von Wohnungseigentum nach dem WEG ist insoweit entbehrlich. Damit entfallen Rechtsnachteile, wenn der Nutzungsberechtigte kein vollständiges Gebäude errichtet, sondern lediglich ein bestehendes Gebäude ausbaut oder erweitert; ein in der Praxis besonders häufiger Fall des Bauens auf fremdem Grund u. Boden (ebenso *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 108; *Paus*, DStZ 1992 S. 172; *B. Meyer*, FR 1991 S. 39).

Erwerb durch Rückkauf/Tausch der Wohnung ist im Gegensatz zu § 7b Abs. 1 Satz 4 Nr. 2 u. 3 ebenfalls stbegünstigte Anschaffung, so daß beim Rückkauf für dieselbe Wohnung die stliche Förderung ggf. zweimal in Anspruch genommen werden kann. Mißbräuchlichen Gestaltungen kann nur im Rahmen des § 42 AO begegnet werden.

So auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 43 (Gründe wechselseitiger Anschaffung unbeachtlich); *Richter*, NWB F. 3 S. 6575 (gesundheitliche oder andere überzeugende private Gründe für Erwerb unbeachtlich); enger *Sauer* in Hd. der Besteuerung des Grundbesitzes IV. Rz. 96, der zwingende wirtschaftliche oder persönliche Gründe für den Rückkauf fordert.

132 c) Anschaffung bei Schenkung

Schrifttum: *Obermeier*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, Herne/Berlin 1993; *Theilacker*, Vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, Stuttgart 1993

Gemischte Schenkung: Wird nach dem Willen der Vertragsparteien die Leistung des einen Vertragspartners nur zu einem Teil durch die Leistung des anderen aufgewogen und liegt deshalb eine gemischte Schenkung vor (eingehend

dazu § 6 Anm. 420), ist ungeachtet der Teilentgeltlichkeit eine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 gegeben (BFH v. 7. 8. 91 X R 116/89, BStBl. II 1992 S. 736; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 16). Auf die Entgeltsquote (Verhältnis Verkehrspreis zur tatsächlichen Gegenleistung) kommt es dabei ebensowenig an wie auf ein etwaiges Überwiegen des entgeltlichen Teils des Erwerbsgeschäfts. Es ist also nicht von einem unentgeltlich und einen entgeltlich erworbenen Anteil iSd. Abs. 1 Satz 6 (s. Anm. 158) bzw. des Abs. 5 Satz 1 (s. Anm. 416) auszugehen. Entstehen bei einem ansonsten vollentgeltlichen Erwerb lediglich Nebenkosten (zB Notar- u. Gerichtsgebühren), sind diese allein keine AK, so daß eine gemischte Schenkung entfällt (vgl. BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Abs. 13; ebenso Hess. FG v. 19. 12. 90, EFG 1991 S. 472, nrkr.; B. Meyer, FR 1993 S. 574).

GlA *a. V.*, HFR 1989 S. 423; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 75; *a. V.*, DSStR 1989 S. 355; *Handzik*, FR 1990 S. 71; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 63; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 d.

Der Stpfl. erwirbt das gesamte Objekt (teil-)entgeltlich, nicht einen Anteil daran voll entgeltlich (glA bereits *B. Meyer*, DB 1987 S. 1555), so daß eine Kürzung des Förderhöchstbetrags unterbleibt (so ausdrücklich BFH v. 21. 3. 89 IX R 58/86, BStBl. II S. 778 zu § 7 b; uE auf § 10 e übertragbar; s. dazu BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 16). Einzelheiten zu Entgeltsformen sowie zur Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags s. Anm. 141.

Schenkung unter Auflage (im Rahmen vorweggenommener Erbfolge) war nach früherer Rechtsauffassung (vgl. BFH v. 26. 11. 85 IX R 64/82, BStBl. II 1986 S. 161) im Gegensatz zur gemischten Schenkung voll unentgeltlicher Erwerb und demzufolge von dieser abzugrenzen (s. dazu § 6 Anm. 419). Infolgedessen entfiel nach allgem. Auffassung ein SA-Abzug (ausführlich zur früheren Rechtslage *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum ab 1987 2. Aufl. 1988 S. 105). Seit dem Beschl. des Großen Senats des BFH v. 5. 7. 90 4–6/89 (BStBl. II S. 847) wird die Schenkung unter Auflage jedenfalls dann als gemischte Schenkung behandelt, wenn sie im Rahmen vorweggenommener Erbfolge stattfindet (so BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Abs. 1; ebenso *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 69: Außerhalb vorweggenommener Erbfolge ist die Auflagenschenkung weiter als unentgeltlicher Erwerb anzusehen; glA wohl auch *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 d). Darunter versteht die FinVerw. aaO Vermögensübertragungen unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge. UE sollte diese Einschränkung schon wegen ihrer unscharfen Abgrenzung gegenüber anderen Zuwendungen aufgeben und jede Auflagenschenkung als gemischte Schenkung angesehen werden.

► *Aufschiebend bedingte oder befristete Zahlungen* im Rahmen von Ausgleichs- und Abstands Zahlungen an Angehörige des Übergebers oder Dritte (sog. Gleichstellungsgelder) führen erst dann zu einer Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4, wenn das die Leistungspflicht begründende Ereignis eintritt (BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Abs. 21). Daher liegt bis zum Ereignisseintritt zunächst eine unentgeltliche u. damit nicht stbegünstigte Vermögensübertragung vor (zur Abzugshöhe und einer evtl. Nachholung gem. Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 141).

► *Nachholung*: Infolge der raschen Entscheidung des GrS über die Vorlagebeschlüsse des IX. Senats des BFH v. 7. 3. 89 (BStBl. II S. 766–768 u. S. 772) gehen nicht geltend gemachte § 10 e-Abzugsbeträge trotz evtl. bestandskräftiger StBescheide stlich nicht verloren, wenn sie gem. Abs. 3 Satz 1 bis zum Ende des vierten Jahres des Abzugszeitraums nachgeholt werden (frühestes Vierteljahr = VZ 1990).

► *Übergangsregelung*: Die FinVerw. (BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Abs. 48) gestattet eine Anwendung der bisher maßgeblichen Grundsätze, wenn die Vermögensübertragung vor dem 1. 1. 91 rechtlich bindend festgelegt und bis spätestens 31. 12. 93 vollzogen wurde. Übernehmer und Übergeber müssen nicht einheitlich verfahren (aaO Abs. 49). Im Rahmen des § 10e empfiehlt sich eine Anwendung der Übergangsregelung für den Übernehmer wegen des damit verbundenen vollunentgeltlichen Erwerbs nicht (s. Anm. 36).

Mittelbare Grundstücksschenkung:

► *Schenkung nur eines Teils der Grundstückskosten*: Trägt der Beschenkte einen Teil der AK der Wohnung selbst, während die restlichen Aufwendungen (mind. 10 vH; vgl. BMF v. 2. 11. 89, BStBl. I S. 443 Tz. II.1.2) als Grundstück zugewendet werden, ist nach den Grundsätzen gemischter Schenkung zu verfahren (keine Kürzung des Förderhöchstbetrags; s. oben) und lediglich der eigene Aufwand des Stpfl. in die § 10e-Bemessungsgrundlage einzubeziehen (glA *Stephan* aaO; *Ott* aaO; aA OFD Stuttgart v. 20. 3. 92, zitiert von *Theilacker*, Vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, S. 205: Kürzung nach Abs. 1 Satz 6). Entsprechendes gilt, wenn der Schenker einen Teil des Geldbetrags ohne Zweckbestimmung zuwendet (s. *Obermeier*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, 1993 S. 72; *B. Meyer*, FR 1994 S. 38).

► *Schenkung der gesamten Grundstückskosten*: Wird dem Stpfl. (Beschenkter) eine Geldsumme aus Mitteln des Schenkers in der Weise zugewendet, daß eine endgültige Bereicherung erst durch ein davon errichtetes Gebäude (oder einen Gebäudeteil; vgl. FG Hamb. v. 17. 9. 93, EFG 1994 S. 253, nrkt.) eintritt, ist nach der Rspr. zum Schenkungsteuerrecht (vgl. BFH-Urt. v. 3. 8. 88 II R 39/86, BStBl. II S. 1025 mwN) nicht der Geldbetrag, sondern das (mit dem Einheitswert zu bewertende) Grundstück Gegenstand der Zuwendung. Nicht darunter fällt eine Geldzuwendung erst nach Anschaffung/Fertigstellung des Gebäudes (s. *Theilacker*, Vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, S. 199). Diese Grundsätze gelten nach BFH v. 15. 5. 90 IX R 21/86 (BStBl. II 1992 S. 67) auch im Ertragsteuerrecht, mit der Folge einer Gleichstellung von mittelbarer und unmittelbarer Grundstücksschenkung. Voraussetzung ist eine im voraus getroffene klare und eindeutige Schenkungsabrede, daß ein ganz bestimmtes Grundstück Gegenstand der Schenkung sein soll. Im Streitfall erhielt der Beschenkte Geldbeträge mit der Maßgabe, ein Grundstück zu kaufen und dem Schenker daran ein Nießbrauchsrecht einzuräumen. Infolgedessen gestand der BFH dem Schenker § 7b-Afa vergleichbar einem Vorbehalt Nießbraucher zu. Die FinVerw. (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 1) folgt dieser Rspr. im Rahmen des § 10e und versagt eine Förderung des Beschenkten.

Vgl. o. V., HFR 1991 S. 338; *Schmidt/Drenseck* XII, § 10e Anm. 6 d; ebenso *Ott*, DStZ 1990 S. 402; *Dickgießer*, Inf. 1991 S. 10; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 79; *B. Meyer*, FR 1994 S. 37; *Stuhrmann*, DStZ 1992 S. 266; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 40; aA aber evtl. FG München v. 30. 5. 90, EFG 1991 S. 190, nrkt.: Gleichstellung beruht auf schenkungsteuerrechtlichen Besonderheiten; *Brandenberg/Küster*, NWB F. 3 S. 8864.

Die Frage evtl. mittelbarer Grundstücksschenkung wird regelmäßig von Amtswegen im Zuge routinemäßiger Erforschung der Grundstücksfinanzierung geprüft (OFD Düsseldorf v. 2. 6. 93, StEK § 10e Nr. 56).

► *Übergangsregelung*: Die FinVerw. hat sich nur zögernd die schenkungsteuerlichen Grundsätze auch im Rahmen des § 10e zu eigen gemacht (vgl. *Stuhrmann*, DStZ 1992 S. 266). Soweit daher nach bisheriger Verwaltungspraxis die mittelbare Grundstücksschenkung als Geldschenkung angesehen wurde (vgl. OFD Mün-

chen v. 11. 7. 91, StEK § 10 e Nr. 37 Tz. 6), findet die verschärfende Rechtsauffassung nach OFD München v. 13. 7. 92 (StEK § 10 e Nr. 43) erst bei Schenkungen nach dem 31. 1. 92 Anwendung. Ausdrücklich gegen eine Übergangsregelung jedoch OFD Düsseldorf v. 2. 6. 93 (StEK § 10 e Nr. 56 Tz. 3). Seit BMF v. 22. 10. 93 (BStBl. I S. 827 Abs. 1 u. 27: Anwendung auf alle offenen Fälle) dürfte einer Übergangsregelung wohl die Grundlage entzogen sein (B. Meyer, FR 1994 S. 40; aA Stephan, DB Beilage 14/93 zu Heft 46 S. 2: Regionale VerwAnweisungen gelten weiter; ebenso Brandenburg/Küster, NWB F. 3 S. 8864).

► *Die Gegenmeinung im Schrifttum* verneint eine Übertragung der schenkungsteuerlichen Grundsätze auf § 10 e.

Vgl. N. Mayer, DStR 1992 S. 1266; Obermeier, DStR 1992 S. 211; ders., Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 189; Neufang, Inf. 1990 S. 540; Kirchhof/Kleeberg, § 10 e Rdnr. B 60; Voß/Depping, DNotZ 1992 S. 768 f.; Theilacker, Vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, S. 210 f.; einschränkend auch Märkle/Franz, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 53: § 10 e-Verlust nur, wenn sich der Schenker unmittelbar im Kaufvertrag zur Übernahme des Kaufpreises verpflichtet.

Entscheidend soll danach sein, daß im Gegensatz zur unmittelbaren Grundstücksschenkung zwei rechtlich unabhängige Rechtsgeschäfte vorliegen: Einerseits die Schenkung von Geldkapital, andererseits der für § 10 e allein relevante anschließende Grundstückskauf auf eigene Rechnung des Beschenkten (so Voß/Depping aaO; Theilacker aaO). Das von der FinVerw. herangezogene BFH-Urt. v. 15. 5. 90 IX R 21/86 (aaO) sei demgegenüber nicht einschlägig, weil es den auch für § 10 e geltenden HK-Begriff des § 255 HGB verletze, aufgrund der Verknüpfung von Schenkung und Nießbrauch der Schenker im Gegensatz zur üblichen mittelbaren Grundstücksschenkung eigene Ziele verfolge und die Entscheidung allein den Abzug von AfA betreffe, so daß sie schon wegen der dogmatischen Andersartigkeit des § 10 e nicht auf den SA-Abzug übertragen werden dürfe (ausführlich dazu N. Mayer, aaO).

► *Stellungnahme:* UE ist der schenkungsteuerlichen Beurteilung für § 10 e zu folgen. Eine nach Schenkungsteuerrecht gegebene und demzufolge mit dem niedrigeren Einheitswert zu besteuerte Grundstücksschenkung kann ertragsteuerlich nicht als Geldschenkung behandelt werden (glA Stephan aaO). Auch die zivilrechtliche Trennung in zwei Rechtsgeschäfte vermag daran nichts zu ändern. Die Bedenken gegen eine allgem. ertragsteuerliche Anwendung des BFH-Urt. v. 15. 5. 90 IX R 21/86 (aaO) sind uE nicht durchschlagend; es betrifft zwar einen Sonderfall. Entscheidend ist jedoch die Gleichstellung des Schenkers mit einem (AfA-berechtigten) Vorbehaltsnießbraucher, eine Rechtsfolge, die zumindest wirtschaftlich betrachtet einen Grundstückskauf noch in der Person des Schenkers voraussetzt.

d) Anschaffung bei Erbauseinandersetzung

133

Die Wohnungsübernahme aus der Erbmasse durch einen Miterben kann unentgeltlich oder teilentgeltlich erfolgen. Seit Beschl. des GrS 2/89 des BFH v. 5. 7. 90 (BStBl. II S. 837) und dem dazu ergangenen BMF-Schreiben v. 11. 1. 93 (BStBl. I S. 62) ist zwischen Realteilung des Nachlasses mit und ohne Abfindungszahlungen sowie Teil-Erbauseinandersetzungen mit evtl. anschließender umgekehrter Abfindung zu unterscheiden. Die hierzu entwickelten Grundsätze gelten nach VerwAuffassung (vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 5) auch im Rahmen des § 10 e.

Zur Unbeachtlichkeit des beim Erblasser eingetretenen Objektverbrauchs für die Abzugsberechtigung des Erben vgl. BMF v. 22. 10. 93 (BStBl. I S. 827 Abs. 4) sowie Anm. 312.

Realteilung als Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge? Nach dem Beschl. des GrS 2/89 des BFH v. 5. 7. 90 (BStBl. II S. 837) bilden Erbfall und Erbaueinandersetzung für die Einkommensbesteuerung abweichend zur früheren Rechtslage wie im Zivilrecht keine rechtliche Einheit mehr. Das Vermögen des Erblassers geht zunächst im ganzen unentgeltlich auf die Erbengemeinschaft und anschließend im selbständigen Rechtsvorgang der Erbaueinandersetzung aus dem Gesamthandsvermögen in das Alleineigentum des Miterben über. Umstritten ist, ob es sich um einen Vermögensübergang durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge handelt (offenlassend BFH v. 12. 2. 92 XI R 8/89, BFH/NV 1992 S. 460 zu § 21 a Abs. 6 Nr. 2 EStG 1981).

► *Die FinVerw.* (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 5) betrachtet die Realteilung als Fall der Gesamtrechtsnachfolge und billigt dem übernehmenden Miterben grds. einen SA-Abzug zu (Einzelheiten s. u.). Der Miterbe steht danach so, als habe er unmittelbar vom Erblasser erworben.

► *Im Schrifttum* werden unterschiedliche Meinungen vertreten. *Stubermann* (FR 1992 S. 287) geht infolge des unmittelbaren Vermögensübergangs auf die Erbengemeinschaft davon aus, der Miterbe erwerbe das anlässlich der Auseinandersetzung zugewiesene Vermögen weder ganz noch teilweise vom Erblasser, sondern unmittelbar von der Erbengemeinschaft aufgrund unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge. Nach *Schmidt/Drenseck* (XII. § 10e Anm. 6c) erlangt der Miterbe wenigstens entsprechend seiner Erbquote Eigentum durch Gesamtrechtsnachfolge vom Erblasser, im übrigen allerdings von den anderen Miterben unentgeltlich als Einzelrechtsnachfolger. *Stephan* (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 57) wiederum meint, der Gedanke unentgeltlichen Erwerbs von der Erbengemeinschaft befremde schon deshalb, weil die Erbengemeinschaft an den Miterben nichts zu verschenken habe. Die Unentgeltlichkeit der Realteilung beruhe allein auf dem vorangegangenen Erbfall (glA *B. Meyer*, FR 1993 S. 189).

► *Stellungnahme:* Trotz Aufgabe der Einheitstheorie ist der FinVerw. darin zu folgen, daß der Miterbe durch Gesamtrechtsnachfolge erwirbt. Sein Eigentumserwerb beruht letztlich bei Realteilung allein auf dem Erbfall, nicht auf einer unentgeltlichen Zuwendung der anderen Miterben (glA *Stephan* aaO). Es wäre kaum einzusehen, warum der Alleinerbe unstreitig einen SA-Abzug fortführen darf (s. Anm. 36), dem Miterben jedoch die StBegünstigung ganz oder teilw. versagt werden soll. Eine differenzierte Behandlung ist sachlich nicht gerechtfertigt, solange sich der Eigentumserwerb im Rahmen seiner Erbquote bewegt.

Realteilung des Nachlasses ohne Abfindungszahlungen führt nicht zur Entstehung von AK, auch nicht in Form eines Tausches von Gesamthandsanteilen gegen Alleineigentum am zugewiesenen Wirtschaftsgut (GrS 2/89 aaO; BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62 Abs. 10 u. 23). Infolgedessen erwirbt der Miterbe eine durch Realteilung zugewiesene Wohnung nach VerwAuffassung (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 5) in vollem Umfang unentgeltlich, wenn ihr Wert dem Wert seines Anteils am Nachlaß entspricht. Ihm steht somit bis zum Ende des beim Erblasser begonnenen Abzugszeitraums ein SA-Abzug für die gesamte Wohnung zu. Entsprechendes gilt aus Vereinfachungsgründen für eine Erbaueinandersetzung innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall (BMF v. 22. 10. 93 aaO Abs. 5 iVm. BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62 Abs. 8 u. 9).

Beispiel 1: A und B sind Miterben zu je $\frac{1}{2}$ nach dem am 1. 8. 93 verstorbenen V. Zum Nachlaß des V gehören zwei vermietete Einfhäuser (Haus I + II) im Wert von jeweils 500 000 DM, die V 1990 bzw. 1992 für 400 000 DM (Haus I) bzw. 480 000 DM (Haus II) erwarb (Anteil Grund u. Boden 20 vH). Im Zuge der Erbauseinandersetzung am 1. 12. 93 übernimmt A Haus I u. B Haus II. Beide Häuser werden bereits seit dem Erbfall jeweils von A bzw. B zu eigenen Wohnzwecken genutzt. A erhält ab VZ 1993 (Auseinandersetzung innerhalb von sechs Monaten) bis einschl. VZ 1997 einen SA-Abzug von 15 000 DM, B einen SA-Abzug bis einschl. VZ 1999 von 19 800 DM/ab VZ 1996 von 16 500 DM. Die Förderunterschiede der wertgleichen Nachlaßobjekte sind ggf. zivilrechtlich auszugleichen. Ob der Erblasser im übrigen für die jeweiligen Wohnungen einen SA-Abzug in Anspruch genommen hat bzw. aus tatsächlichen (fehlende Eigennutzung) oder rechtlichen Gründen (Objektverbrauch; s. Anm. 312) daran gehindert war, ist unbeachtlich.

► *Auseinandersetzung nach Ablauf von sechs Monaten:* Die Miterben sind bis zur Erbauseinandersetzung als Miteigentümer der stbegünstigten Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 6 anzusehen (BMF v. 22. 10. 93 aaO Abs. 5 Beisp. 2), so daß eine Förderung nur entsprechend dem Miteigentumsanteil erfolgen kann. Würden sich im obigen Beispiel 1 A u. B erst 1994 auseinandersetzen, erhielten beide im VZ 1993 nur einen SA-Abzug von 7 500 DM (A) bzw. 9 900 DM (B). Miteigentum und späteres Volleigentum am Einfhaus bleiben aber dasselbe Objekt iSd. Abs. 4 Satz 1 (BMF v. 22. 10. 93 aaO; vgl. auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. S. 53, der anschaulich von einer „Metamorphose“ der bisherigen Rechtsposition spricht; str., s. oben; aA *Theilacker*, Vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht, S. 187: voller Abzugsbetrag bereits ab Erbfall, weil Miterbe nicht schlechter als Alleinerbe gestellt sein darf).

► *Nachlaßverbindlichkeiten* stellen abweichend zur Übernahme von Verbindlichkeiten im Rahmen vorweggenommener Erbfolge (s. Anm. 141) keine AK dar. Das gilt auch, soweit sie die Erbquote übersteigen (GrS aaO; BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62 Abs. 25) und unabhängig davon, ob ein Finanzierungszusammenhang zur übernommenen Wohnung besteht. Dies ermöglicht es den Miterben, durch entsprechende Zuweisung von Verbindlichkeiten eine reale und damit unentgeltliche Nachlaßteilung bewußt herbeizuführen.

Beispiel 2: Der Nachlaß des am 2. 1. 93 verstorbenen E (Erben sind A u. B zu $\frac{1}{2}$) besteht aus einem Einfhaus (Anschaffung durch E 1980) im Wert von 400 000 DM, Steuerschulden von 200 000 DM sowie Schmuck im Wert von 200 000 DM. A übernimmt im Zuge der Erbauseinandersetzung (Febr. 1993) das Einfhaus sowie die Steuerschulden (Nettowert 200 000 DM), B den Schmuck. A erwirbt das Einfhaus in vollem Umfang unentgeltlich und kann daher mangels Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 keinen SA-Abzug in Anspruch nehmen (vgl. *B. Meyer*, NSt. Grundstücke, Selbstgenutztes Wohneigentum, Darst. 1 S. 42).

► *Abfindungszahlungen*, die ihre Ursache allein in der Verteilung der Nachlaßverbindlichkeiten haben, behandelt die FinVerw. (BMF v. 11. 1. 93 aaO Abs. 26) ebenfalls nicht als AK. Sie beruhen auf einer unbeachtlichen internen Freistellungsverpflichtung.

Beispiel 3: B übernimmt abweichend von Beispiel 2 Schmuck und Steuerschulden. A erhält das Einfhaus und zahlt an B eine Abfindung von 200 000 DM. Diese durch die Art der Verteilung von Nachlaßverbindlichkeiten „provozierte“ Abfindung läßt die Unentgeltlichkeit der Realteilung unberührt (glA *Märkle/Franz*, BB Beilage zu Heft 5/91 S. 9; aA und für AK *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 63 f.).

Keine AK sind auch solche Abfindungen, die dem Wert übernommener liquider Mittel (zB Bargeld, Bankguthaben Schecks) entsprechen (BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62 Tz. 31).

Beispiel 4: Der Nachlaß des E (Erben sind A u. B zu ½) besteht aus einem EinfHaus im Wert von 400 000 DM (Anschaffung durch E 1980) sowie Festgeld von ebenfalls 400 000 DM. A übernimmt den gesamten Nachlaß (EinfHaus u. Festgeld) und zahlt an B eine Abfindung von 400 000 DM. Es ist von einer Realteilung auszugehen, bei der A das EinfHaus (durch Gesamtrechtsnachfolge) und B das Festgeld erhalten hat. Durch die Art der Verteilung liquider Nachlaßmittel kann also kein Abfindungspotential geschaffen werden, so daß eine StBegünstigung des A entfällt.

► *Tilgung von Nachlaßverbindlichkeiten durch liquide Nachlaßmittel* begründet in Höhe dadurch erforderlich gewordener Abfindungen zusätzliche AK, so daß die Tilgung von Nachlaßverbindlichkeiten vor Erbauseinandersetzung je nach Zusammensetzung des Nachlasses ggf. erhebliche Auswirkungen hat (glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 66).

Beispiel 5: Der Nachlaß des E (Erben sind A u. B zu ½) besteht aus einem 1980 angeschafften EinfHaus (Wert 400 000 DM), einer darauf lastenden Hypothek von 200 000 DM sowie einem Bankguthaben von 200 000 DM. A erhält im Zuge der Erbauseinandersetzung das EinfHaus und zahlt an B eine Abfindung von 200 000 DM, weil die Nachlaßverbindlichkeiten (Hypothek 200 000 DM) unter Verwendung der liquiden Nachlaßmittel (Bankguthaben 200 000 DM) getilgt wurden. A hat in Höhe von 200 000 DM AK des EinfHauses iSd. Abs. 1 Satz 6 (s. nachfolgend „Realteilung mit Abfindungszahlungen“).

► *Wohnung im Zwei- und Mehrfamilienhaus:* Befindet sich die vom Miterben eigengenutzte Wohnung in einem Gebäude mit mehreren Wohnungen und übersteigt ihr Wert nicht den Wert seines Nachlasses, liegt ungeachtet der späteren Erbauseinandersetzung ab Erbfall eine sog. Nutzung im Rahmen eigener Rechtszuständigkeit iSd. BMF-Schreibens v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 27; s. Anm. 159) vor, so daß bereits aus dieser Rechtsposition heraus eine ungeschmälerete Förderung in Betracht kommt (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 5; glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 50 f. mit weiteren Beisp.; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 181).

Realteilung des Nachlasses mit Abfindungszahlungen: Erhält ein Miterbe im Rahmen der Erbauseinandersetzung mehr als es seiner Erbquote entspricht und zahlt er für dieses „Mehr“ an die Miterben eine Abfindung, liegt insoweit ein entgeltlicher Erwerb von den übrigen Miterben vor (BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62 Tz. 28). In Höhe der Abfindung entstehen AK, unabhängig davon, ob sie aus dem Nachlaß selbst oder eigenen Mitteln des Miterben erbracht werden (GrS 2/89 aaO Tz. C.II.5). Die weitere Beurteilung richtet sich nicht nach den Grundsätzen teilentgeltlichen Erwerbs (s. Anm. 132). Vielmehr ist von zwei rechtlich eigenständigen Wohnungsanteilen iSd. Abs. 1 Satz 6 auszugehen: Einen durch Gesamtrechtsnachfolge unentgeltlich vom Erblasser erworbenen sowie einen entgeltlich vom Miterben erworbenen Anteil.

Vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 5 Beisp. 3; *B. Meyer*, FR 1994 S. 47; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 58; *Frotscher*, § 10e Rdnr. 22; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 49; *Obermeier*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, 1993 S. 235 f.; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 184.

Der Umfang unentgeltlichen sowie entgeltlichen Erwerbs bestimmt sich nach dem Verkehrswert der gesamten Wohnung zur Höhe der Abfindung (BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 28; BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Tz. 5 Beisp. 3).

► *Wahlrecht:* Der Stpfl. kann wahlweise einen SA-Abzug in Anspruch nehmen:

- für den unentgeltlich durch Gesamtrechtsnachfolge vom Erblasser erworbenen Wohnungsanteil, allerdings nur für den verbleibenden Abzugszeitraum;
- für den entgeltlich durch Einzelrechtsnachfolge vom Miterben erworbenen Wohnungsanteil für den gesamten Abzugszeitraum von acht Jahren;

- gleichzeitig für beide Wohnungsanteile, wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, jedoch mit der Rechtsfolge doppelten Objektverbrauchs (zur Unbeachtlichkeit des räumlichen Zusammenhangs iSd. Abs. 4 Satz 2 s. Anm. 323).

GlA *Obermeier*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, 1993 S. 237; *B. Meyer*, FR 1994 S. 48; wohl auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 59; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 49.

► *Zuweisung mehrerer Nachlassgegenstände*: Die Abfindung ist entsprechend dem Verhältnis der Verkehrswerte der übernommenen Wirtschaftsgüter aufzuteilen (BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 29). Folglich erwirbt der Miterbe alle durch Realteilung zugewiesenen Wirtschaftsgüter im selben Verhältnis entgeltlich/unentgeltlich. Eine davon abweichende Zuordnung der Abfindung (= AK) ist unzulässig (aA noch BMF v. 31. 12. 88, BStBl. I S. 546 Tz. 9; zur übergangsweisen Geltung s. aber BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 96).

► *Wohnung im Zwei- oder Mehrfamilienhaus*: Befindet sich die vom Miterben zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung im Zwei- oder Mehrfamilienhaus, steht ihm (als Gesamtrechtsnachfolger) bis zur Erbauseinandersetzung eine ungeschmälerete Förderung zu, wenn er diese Wohnung im Rahmen eigener Rechtszuständigkeit (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 27) nutzt; Abs. 1 Satz 6 gilt insoweit nicht (s. Anm. 159). Durch Realteilung mit Abfindung erwirbt der Miterbe das Haus und demzufolge jede einzelne darin befindliche Wohnung teilweise entgeltlich, so daß nunmehr zwei selbständig zu beurteilende Wohnungsanteile iSd. Abs. 1 Satz 6 mit entsprechend reduziertem Förderungsumfang entstehen (aA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 60: Der entgeltliche Erwerb bezieht sich nicht zwingend auf alle zu Alleineigentum übernommenen Wirtschaftsgüter).

Beispiel: Zum Nachlaß des am 2. 1. 93 verstorbenen E (Miterben sind A und B zu ½) gehört ein 1990 für 400 000 DM hergestelltes Zweifelhäus sowie ein Sparbuch über 100 000 DM. Ab 1. 2. 93 bewohnt A die Erdgeschoßwohnung, die Obergeschoßwohnung wird von B vermietet (beide Wohnungen sind gleichgroß). Im Zuge der Erbauseinandersetzung am 1. 1. 94 übernimmt A das Zweifelhäus (Wert 500 000 DM) und B das Sparbuch (100 000 DM). A zahlt an B eine Abfindung in Höhe von 200 000 DM. Bis zur Erbauseinandersetzung (VZ 1993) steht A zunächst ein ungekürzter SA-Abzug von 15 000 DM (5 vH von 300 000 DM) zu, weil er die Erdgeschoßwohnung im Rahmen seiner Erbquote aufgrund eigener Rechtszuständigkeit nutzt (s. Anm. 159). Durch Realteilung ändert sich die rechtliche Beziehung zur Wohnung in der Weise, daß sich die historische Rechtszuständigkeit nunmehr auf beide Wohnungen erstreckt und gleichzeitig ein entgeltlicher Erwerb iSd. Abs. 1 Satz 4 hinzutritt. Infolge davon reduziert sich die StBeförderung des Vollobjekts auf einen Wohnungsanteil gem. Abs. 1 Satz 6 mit einer max. Förderung von 7 500 DM (½ v. 5 vH von 300 000 DM). Zum umgekehrten Fall der Ausdehnung des Wohnungsanteils zum Vollobjekt s. oben „Realteilung des Nachlasses ohne Abfindung“.

Teilerbauseinandersetzung: Sie liegt vor, wenn nicht der gesamte Nachlaß im Rahmen einer Erbauseinandersetzung den einzelnen Miterben zugewiesen wird, sondern Teile davon zunächst im Gesamthandsvermögen zurückbleiben. An die Miterben zu erbringende Abfindungen sind unabhängig davon AK, ob das dem Stpfl. zugewiesene Wirtschaftsgut seinen Erbanteil übersteigt oder nicht (BMF v. 11. 1. 93, BStBl. I S. 62 Tz. 59). Die Teilerbauseinandersetzung führt damit seit dem Beschl. des GrS 2/89 v. 5. 7. 90 (BStBl. II S. 837) nicht zum selben Ergebnis wie eine Gesamtauseinandersetzung (so bereits BFH v. 6. 2. 87, BStBl. II S. 423 sowie BMF v. 31. 12. 88, BStBl. I S. 546 Tz. 10; aA noch BFH v. 9. 7. 85, BStBl. II S. 722).

Beispiel: Zum Nachlaß des E (Erben A u. B zu ½) gehören zwei EinfHäuser (Anschaffung 1970 u. 1980) im Wert von jeweils 500 000 DM. A übernimmt im Rahmen einer Teilauseinandersetzung zum 1. 1. 93 eines der beiden Häuser u. zahlt an B eine Abfindung von 250 000 DM. A erwirbt damit einen Wohnungsanteil iSd. Abs. 1 Satz 6 iVm. Abs. 1 Satz 4 entgeltlich, so daß ihm ein Abzugsbetrag von max. 9 900 DM/8 250 DM zusteht. Würde jeder Miteigentümer durch Gesamtauseinandersetzung an jeweils einem Haus Alleineigentum erwerben, entfiele eine Förderung wegen unentgeltlichen Erwerbs.

Umgekehrte Abfindungen mindern die bei einer Teilerbauseinandersetzung zunächst angenommenen AK, wenn die Miterben eine weitere Auseinandersetzung „im Auge“ hatten (so BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 62). Davon ist bei mehreren Teilerbauseinandersetzungen innerhalb von fünf Jahren auszugehen (BMF aaO; vgl. aber *Paus*, Inf. 1993 S. 172: Fünfjahresfrist nur widerlegbare Vermutung geplanter Gesamtauseinandersetzung). Rechtsfolge ist eine rückwirkende Änderung der ursprünglichen AK gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO (BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 66; aA noch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 67: Keine Rückwirkung). Die insoweit günstigere frühere VerwAuffassung (Vgl. BMF v. 31. 12. 88, BStBl. I S. 546 Tz. 14: Keine Rückwirkung) gilt nur noch übergangsweise (vgl. BMF v. 11. 1. 93 aaO Tz. 96). Die Miterben werden dann so behandelt, als hätten sie von vorneherein eine Gesamtauseinandersetzung vorgenommen (vgl. *B. Meyer*, FR 1994 S. 48).

134 Einstweilen frei.

135 e) Anschaffung durch den Steuerpflichtigen

Der Stpfl. muß die Wohnung angeschafft haben, dh. Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr müssen unmittelbar vom Veräußerer auf ihn als Käufer übergegangen sein. Ebenso ist Voraussetzung, daß er die AK getragen hat (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 5; zur mittelbaren Grundstücksschenkung s. aber Anm. 132). Eigentumserwerb durch Dritte mit anschließender unentgeltlicher Übertragung auf den Stpfl. genügt nicht (zum Förderungsausschluß des unentgeltlichen Einzelrechtsnachfolgers s. Anm. 36). Bei Gesamtrechtsnachfolge tritt er jedoch in die Rechtsstellung des Erblassers als Hersteller oder Erwerber (s. Anm. 36). Zu Besonderheiten bei Wohnungserwerb durch teilentgeltlichen Erwerb s. Anm. 132, durch Erbauseinandersetzung s. Anm. 133.

136, 137 Einstweilen frei.

138 2. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Weitere Abzugsvoraussetzung auch bei angeschafften Wohnungen ist eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken iSd. Abs. 1 Satz 2. Wegen der Begriffe „Wohnzwecke“, „Nutzen zu Wohnzwecken“ sowie zum erforderlichen „Umfang der Nutzung zu Wohnzwecken“ kann daher auf die Ausführungen in Anm. 98 verwiesen werden; wegen der Nutzung zu „eigenen Wohnzwecken“ und der Rechtsfolge evtl. „Überlassung von Teilen der Wohnung“ s. Anm. 99.

III. Eingeschränkte Förderung nach dem 31. 12. 93 angeschaffter „Altbauten“ gem. Satz 4 zweiter Halbs.

1. Vorbemerkung

139

Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. reduziert den Förderbetrag auf max. 4×9000 DM u. 4×7500 DM (s. Anm. 151), wenn der Stpfl.

- aufgrund obligatorischen Rechtsakts nach dem 31. 12. 93 (s. Anm. 139 a)
- eine Wohnung anschafft (Abgrenzung zur hergestellten Wohnung s. Anm. 139 c),
- und die Anschaffung bis zum Ende des zweiten auf das Fertigstellungsjahr folgenden Kalenderjahrs erfolgt (sog. „Altwohnung“ s. Anm. 139 d).

2. Zeitlicher Anwendungsbereich

139 a

Die eingeschränkte Förderung nach Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. ist gem. § 52 Abs. 14 Satz 5 auf Objekte anzuwenden, die der Stpfl. auf Grund eines nach dem 31. 12. 93 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts (Begriffe s. § 21 a Anm. 235) angeschafft hat. Unter Objekt sind nur Wohnungen iSd. Abs. 1 zu verstehen (s. Anm. 139 d „*Verhältnis zu Abs. 2*“).

► *Dingliche Eigentumsübertragung nach dem 31. 12. 93* auf Grund eines vor dem 1. 1. 94 abgeschlossenen Kaufvertrags (oder gleichstehenden Rechtsakts) fällt nicht unter Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. (glA *Brych*, DB 1993 S. 1391; *Zens*, DB 1993 S. 1540), anders jedoch im umgekehrten Fall (*Stubrmann*, NWB F. 3 b S. 4477). Die StBe-günstigung erfolgt dann ab VZ 1994 (oder später) für volle acht Jahre nach den bisherigen Förderkonditionen. Dies soll nach VerwAuffassung (BMF-Finanznachrichten v. 16. 11. 93 S. 4) jedoch mißbräuchlich sein, wenn für den vorzeitigen Vertragsabschluß keine wirtschaftlich vernünftigen Gründe sprechen. Nach aa von *Stubrmann* (NWB F. 3 b S. 4478) ist die Dauer der zwischen Kaufvertrag und Eigentumsübertragung liegenden Zeitspanne unbeachtlich (wohl ebenso *Zens* aaO; *Angstenberger*, DSzZ 1994 S. 115).

► *Kritik*: UE ist *Stubrmann* aaO zu folgen. Der Gesetzgeber hat sich zum zeitlichen Geltungsbereich des Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. gem. § 52 Abs. 14 Satz 5 bewußt am obligatorischen Rechtsakt orientiert und damit uE aus Gründen des Vertrauensschutzes einen Eingriff in Kaufverträge vermieden, die am Tage der Gesetzesverkündung (= 13. 9. 93) bereits beurkundet waren. Es gibt keinen Grund, diese eindeutige gesetzgeberische Entscheidung dadurch zu korrigieren, daß der Stpfl. bei einer als unangemessen lang empfundenen Zeitspanne zwischen Vertragsabschluß und Eigentumsübergang den Vorwurf des Gestaltungs-mißbrauchs entkräften muß. Andernfalls hätte der Gesetzgeber, wie in § 52 Abs. 14 Sätze 1 u. 2 geschehen, die Neuregelung von einer Anschaffung (= Nutzen/-Lastenübergang) nach dem 31. 12. 93 abhängig machen können und müssen. Im übrigen ist unklar, was der BMF aaO unter wirtschaftlich vernünftigen Gründen für einen vorzeitigen Vertragsabschluß versteht, zumal in der Praxis obligatorisches und dingliches Rechtsgeschäft aus vielerlei Gründen häufig auseinanderfallen.

3. Bedeutung der eingeschränkten Förderung

139b a) Finanzielle Bedeutung und stärkere Förderung des Wohnungsbaus

Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. senkt den Förderhöchstbetrag des Abs. 1 Satz 1 von 330 000 DM auf 150 000 DM unter Beibehaltung der Vomhundertsätze (6 vH bzw. 5 vH). Damit erhalten nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 12/4401 S. 51) Neubauten gegenüber Altbauten neben dem befristeten Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a von max. $3 \times 12\,000$ DM einen weiteren Fördervorsprung. Tatsächlich liegt wohl nur ein Subventionsabbau zur Haushaltskonsolidierung vor (vgl. BTDrucks. 12/4401 S. 1 u. 4), mit erwarteten Steuermehreinnahmen von 160, 350 u. 550 Mio DM in den Jahren 1994–1996 (vgl. BTDrucks. 12/4401 S. 52). Mit Rücksicht auf die neuen Bundesländer ist eine zunächst geplante Halbierung der Vomhundertsätze unterblieben (vgl. *Brych*, DB 1993 S. 1390), so daß die Förderung extrem preiswerter oder teilentgeltlich (s. Anm. 132) erworbener Immobilien von der Neuregelung weitgehend unberührt bleibt. Die gegenüber hergestellten Wohnungen eingeschränkte Förderung angeschaffter Wohnungen ist uE sachlich hinreichend differenziert und damit frei von verfassungsrechtlichen Bedenken. Es ist nicht zwingend, beide Erwerbsarten gleichermaßen zu begünstigen. Damit verlagert sich jedoch der Gesetzeszweck des § 10 e von einer allgem. Förderung privaten Wohneigentums (s. Anm. 8) zur schwerpunktmäßigen Förderung privaten Wohnungsbaus nach dem Vorbild des früheren § 7 b in seinen bis einschl. VZ 1976 geltenden Fassungen (s. § 7 b Anm. 6 u. 11).

Die Neuregelung demonstriert augenfällig die gesetzgeberische Kurzatmigkeit. Wurde noch im Zuge der Beratungen des StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BStBl. I S. 146) der Vorschlag der SPD-Fraktion nach unterschiedlicher Förderung hergestellter u. angeschaffter Wohnungen zur Linderung der Wohnungsnot (vgl. BTDrucks. 12/1368 S. 12) strickt abgelehnt (BTDrucks. 12/1506 S. 159), ist eine Differenzierung jetzt mit einer als neu empfundenen Begründung geeignet, den erwünschten Fördervorsprung hergestellter Wohnungen sicherzustellen.

139c b) Abgrenzung zur hergestellten Wohnung

Die Förderbegrenzung macht ebenso wie der erweiterte Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a eine bislang nicht bedeutsame Abgrenzung hergestellter gegenüber angeschafften Wohnungen erforderlich und führt damit zu weiterer Komplizierung des § 10 e. Das ist insbes. der Fall, wenn der Stpfl. die angeschaffte Wohnung durch Ausbau/Erweiterung der vorhandenen Bausubstanz vergrößert oder bislang nicht Wohnzwecken dienende Räumlichkeiten zur Wohnung umgestaltet (näher dazu s. Anm. 94). Entsprechendes gilt für die Erweiterung eines angeschafften Einfhauses zum Zweifhaus, eine gerade wegen zunehmender Bodenknappheit häufige Gestaltung.

Beispiel: A erwirbt ein zweigeschossiges älteres Einfhaus (Wohnfläche 100 qm) für 200 000 DM und erweitert es anschließend durch horizontalen Anbau mit einem Aufwand von 200 000 DM zum Zweifhaus (Gesamtwohnfläche 200 qm). Die Altbausubstanz entfällt zur Hälfte auf Erd- und Obergeschoßwohnung. Werden beide Wohnungen iSd. Abs. 1 hergestellt oder nur eine davon und wenn ja, welche?

UE können nicht beide Wohnungen hergestellt sein, weil durch die Baumaßnahmen lediglich eine Wohnung zusätzlich geschaffen wurde. Allerdings ist weder die Erd- noch die Obergeschoßwohnung vorrangig als hergestellt anzusehen, da beide Wohnungen gleichermaßen unter Einbeziehung vorhandener Altbausubstanz entstanden sind und die ursprüngliche Wohnung damit ihre Identität verloren hat. Eine sinnvolle Lösung ist uE nur über ein Wahlrecht erreichbar, indem

der Stpfl. verbindlich eine der Wohnungen als hergestellt qualifiziert (ähnlich BMF v. 17. 2. 92, BStBl. I S. 115 Abs. 2 aE zur insoweit vergleichbaren Vorschrift des § 7 c). Die Entscheidung bindet ihn dann aber zugleich für die Inanspruchnahme linearer oder degressiver Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 oder 5. Zu weiteren Abgrenzungsproblemen s. Anm. 94 u. 128.

c) Verhältnis zu anderen Vorschriften

139d

Verhältnis zu Abs. 2: Abs. 2 bleibt von der eingeschränkten Förderung des Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. unberührt, weil Ausbauten/Erweiterungen nicht eigenständig angeschafft werden können u. Abs. 2 folgerichtig nur HK begünstigt. Wird daher eine nach dem 31. 12. 93 angeschaffte und somit unter Satz 4 zweiter Halbs. fallende Wohnung ausgebaut oder erweitert, kann der Stpfl. anstelle der auf 9 000 DM/7 500 DM limitierten Grundförderung nach Abs. 1 alternativ einen ungeschmälernten SA-Abzug von den HK des Ausbaus/der Erweiterung nach Abs. 2 (max. 19 800 DM/16 500 DM) in Anspruch nehmen.

Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2: Nachträgliche HK teilen das stliche Schicksal der betreffenden Wohnung. Wurde diese nach dem 31. 12. 93 angeschafft, sind auch sie nur eingeschränkt stbegünstigt. Zum Abzugswahlrecht, wenn gleichzeitig die Voraussetzungen eines Ausbaus/einer Erweiterung iSd. Abs. 2 vorliegen, s. Anm. 203.

Verhältnis zu Abs. 4 Satz 4: Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. gilt ebenso für Wohnungen, die Folgeobjekt iSd. Abs. 4 Satz 4 einer vor dem 1. 1. 94 angeschafften oder hergestellten Wohnung (Erstobjekt) sind. Erst- u. Folgeobjekt unterliegen einer eigenständigen Beurteilung (ebenso *Zens*, DB 1993 S. 1540).

Verhältnis zu Abs. 6: Der Vorkostenabzug bleibt auch für nach dem 31. 12. 93 angeschaffte Wohnungen uneingeschränkt erhalten. Zum begrenzten Abzug von Erhaltungsaufwendungen vgl. aber Abs. 6 Satz 3 idF des StMBG.

Verhältnis zu § 34 f: Das Baukindergeld beträgt für angeschaffte u. hergestellte Objekte einheitlich 1 000 DM für jedes Kind.

4. Voraussetzungen eingeschränkter Förderung für Altwohnungen

139e

Der nach Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. geminderte Abzugsbetrag trifft Wohnungen, die der Stpfl. nicht bis zum Ende des zweiten auf das Jahr der Fertigstellung folgenden Jahres angeschafft hat.

Anschaffung bis zum Ende des zweiten dem Fertigstellungsjahr folgenden Jahrs: Hält der Stpfl. diese Frist ein, wird die angeschaffte mit einer hergestellten Wohnung gem. Abs. 1 Satz 4 erster Halbs. gleichgestellt, überschreitet er sie, liegt eine gem. Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. nur eingeschränkt förderbare „Alt“-Wohnung vor.

► *Die förderunschädliche Anschaffungsfrist* umfaßt das Jahr der Fertigstellung (s. unten) der Wohnung sowie die beiden darauffolgenden Jahre, insgesamt also je nach Fertigstellung annähernd drei Kalenderjahre. Damit fallen erstmals solche Objekte unter die eingeschränkte Förderung des Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs., die vor dem 1. 1. 92 fertiggestellt und vom Stpfl. nach dem 31. 12. 93 angeschafft werden. Die großzügig bemessene Frist soll nach *Stubmann* (NWB F. 3b S. 4477) den Wohnungskauf vom Bauträger erleichtern und Härten bei der kurzfristigen Weiterveräußerung neuerrichteter Wohnungen vermeiden.

► *Anschaffung*: Siehe dazu Anm. 131–134. Zwischenerwerb innerhalb der genannten Frist ist unschädlich. Der Stpfl. muß nicht vom Hersteller erwerben (*Stubermann aaO*). Ebenso unbeachtlich ist eine StBegünstigung des Voreigentümers nach Abs. 1 Satz 1 oder Satz 4 (so *Zens*, DB 1993 S. 1540).

Anschaffung einer fertiggestellten Wohnung: Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. setzt Fertigstellung der angeschafften Wohnung voraus. Daher entfällt eine Förderbegrenzung, wenn die Wohnung entweder im Zeitpunkt der Anschaffung nur teilfertig oder erst nach Beginn des zweiten der Anschaffung vorhergehenden Kalenderjahrs bezugsfertig war (Begriff s. Anm. 81).

► *Rohbau*: Seine Anschaffung mit anschließender Fertigstellung der Wohnung fällt ungeachtet dessen nicht unter Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs., ob die später entstehende Wohnung als hergestellt oder angeschafft anzusehen ist (zur Abgrenzung s. Anm. 94). Entscheidend ist, daß der Rohbau noch keinen Fertigstellungsgrad erreicht hat, der einer annähernd bezugsfertigen Wohnung entspricht. Infolgedessen kann die förderunschädliche Anschaffungsfrist durch eine verzögerte Fertigstellung faktisch verlängert werden.

► *Wohnung im teilfertigen Gebäude*: Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. bezieht sich auf die angeschaffte Wohnung. Die Begrenzung greift daher auch, wenn die eigengenutzte Wohnung außerhalb, das Gebäude selbst wiederum innerhalb der förderunschädlichen Anschaffungsfrist oder erst nach Anschaffung fertiggestellt wird.

► *Umgestaltung zur Wohnung nach Anschaffung des Gebäudes*: Werden die Räumlichkeiten erst nach Anschaffung zur Wohnung umgestaltet, ist eine Anwendung des Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. fraglich. UE ist die Förderbegrenzung nur zu verneinen, wenn aufgrund der Intensität der Umbaumaßnahmen zugleich ein neues Wirtschaftsgut entsteht (s. Anm. 94). Andernfalls könnte sie durch nachträglichen Einbau etwa eines Küchenanschlusses, Bad/Dusche oder Wohnungsabchlusses leicht umgangen werden.

► *Wohnung im Zwei- oder Mehrfamilienhaus*: Jede im Gebäude befindliche Wohnung ist eigenständig daraufhin zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. vorliegen. Stellt infolgedessen der Voreigentümer durch Ausbau/Erweiterung im Gebäude eine weitere Wohnung her und veräußert er das Grundstück innerhalb der Frist des Satz 4 zweiter Halbs., fällt diese Wohnung nicht unter die Förderbegrenzung. Auf die frühere Gebäudefertigstellung kommt es nicht an.

IV. Bemessungsgrundlage der Steuerbegünstigung beim Erwerber

1. Anschaffungskosten der Wohnung

140 a) Allgemeines

AK sind nach allgem. Grundsätzen alle durch die Anschaffung der Wohnung veranlaßten Aufwendungen (s. § 6 Anm. 274, 276 u. 282). Die sich so für das gesamte Grundstück ergebenden AK sind wiederum zu kürzen, soweit sie auf

- Grund u. Boden (s. u.),
- Wohnungseinrichtung u. Hausrat,
- Außenanlagen und
- besondere, nicht übliche Anlagen und Einrichtungen (str.; s. Anm. 68) entfallen.

Wegen der vergleichbaren Problematik bei hergestellten Wohnungen s. dazu im einzelnen Anm. 68. Ist das angeschaffte Gebäude kein Einfhaus bzw. keine ETWohnung, sind darüber hinaus wegen Förderung nur der Wohnung als Gebäudebestandteil die Gebäude-AK nach einem kombinierten Verfahren individueller und verhältnismäßiger Aufteilung der stbegünstigten Wohnung zuzuordnen (zur Berechnung s. Anm. 69).

Kürzung der AK des Grund u. Bodens: Der Kaufpreis eines bebauten Grundstücks ist nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf den Grund und Boden sowie das Gebäude aufzuteilen (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 17 unter Hinweis auf BFH v. 15. 1. 85 IX R 81/83, BStBl. II S. 252; s. dazu auch § 6 Anm. 313). Der auf den Grund und Boden entfallende Kaufpreisanteil ist zur Hälfte der § 10 e-Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen (s. Anm. 144 u. 72 f.).

b) Anschaffungskosten bei gemischter Schenkung

141

Bemessungsgrundlage ist bei gemischter Schenkung (zum Begriff s. Anm. 132) nach BFH v. 7. 8. 91 X R 116/89 (BStBl. II 1992 S. 736; ebenso BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 16) der tatsächlich entrichtete Kaufpreis (Teilentgelt) bis zum max. Förderbetrag von 330 000 DM (bei Anschaffungen nach dem 31. 12. 93 150 000 DM; s. Anm. 139). Eine Kürzung des Förderhöchstbetrags im Umfange unentgeltlichen Erwerbs entfällt, weil der Stpfl. keinen Miteigentumsanteil erwirbt (so ausdrücklich BFH v. 21. 3. 89 IX R 58/86, BStBl. II S. 778 zu § 7 b; uE auf § 10 e übertragbar; ebenso BMF aaO). Die HK/AK des Rechtsvorgängers bleiben allerdings unter dem Gesichtspunkt des Förderverbots bei unentgeltlicher Einzelrechtsnachfolge unberücksichtigt (s. Anm. 36).

Vgl. BMF v. 25. 10. 90 (aaO) Abs. 16; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 d; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 75; *Handzick*, FR 1990 S. 71; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 63; zum bisherigen Meinungsstreit (Kürzung des Förderhöchstbetrags) vgl. *B. Meyer*, DB 1987 S. 1555).

Anschaffungsnebenkosten (zB Notar- u. Gerichtsgebühren) sind in voller Höhe dem Teilentgelt als AK zuzurechnen (BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Abs. 13). Dazu gehört nicht die Schenkungsteuer, sie ist stets Teil des unentgeltlichen Erwerbs (BMF aaO; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 227).

Nach dem Beschl. des GrS des BFH v. 5. 7. 90 4–6/89 (BStBl. II S. 847) ist zu unterscheiden, ob die Vermögensübertragung gegen Übernahme von Verbindlichkeiten, Ausgleichs- u. Abstandszahlungen an Dritte, Versorgungsleistungen oder Nutzungsvorbehalt am übertragenen Vermögen erfolgt.

Übernahme von Verbindlichkeiten: Sie stellen für den Übernehmer unabhängig davon AK der Wohnung dar, ob sie zu dieser in einem Finanzierungszusammenhang stehen (BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Abs. 9). Soweit BFH v. 7. 8. 91 X R 116/89 (BStBl. II 1992 S. 736) einschränkend fordert, die Verbindlichkeit müsse auf die vom Rechtsvorgänger getragenen AK/HK der Wohnung entfallen, steht dies in Widerspruch zum Beschl. des Großen Senats aaO und wird daher allem. abgelehnt.

Vgl. BMF v. 7. 8. 92, BStBl. I S. 522 (Nichtanwendungserlaß); *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 74; *ders.*, DB 1991 S. 2418; *Obermeier*, DStR 1992 S. 209; *B. Meyer*, NSt. Grundstücke, Selbstgenutztes Wohneigentum Darst. 1 S. 32; Paus, DStZ 1992 S. 48; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 d: Verstoß gegen die Rechtsgrundsätze des GrS aaO.

Ausgleichs- und Abstandszahlungen an Angehörige des Übergebers oder Dritte (sog. Gleichstellungsgelder) sind gleichfalls AK, ebenso Abstandszahlun-

gen an den Übergeber selbst (BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Abs. 7). Das gilt unabhängig davon, ob die Zahlungsverpflichtungen in Geld oder durch Übertragung im eigenen Vermögen befindlicher Wirtschaftsgüter erfüllt werden (BMF aaO). Keine AK sind allerdings Sachleistungen aus dem übernommenen Vermögen (BFH v. 10. 4. 91 XI R 7–8/84, BStBl. II S. 791; BMF aaO Abs. 8; vgl. auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 72; *Mundt*, DStR 1991 S. 700). Zu unterscheiden ist zwischen betagten sowie aufschiebend bedingten bzw. befristeten Zahlungsverpflichtungen:

- *Betagte Zahlungsverpflichtungen* führen bereits im Zeitpunkt der Vermögensübertragung zu AK (vgl. BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Abs. 20 iVm. Abs. 11: Bewertung mit dem abgezinsten Gegenwartswert) und damit zu einer Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 (*B. Meyer*, NSt. Grundstücke, Selbstgenutztes Wohneigentum, Darst. 1 S. 33; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 227).
- *Aufschiebend bedingte oder befristete Zahlungen* (zur Abgrenzung gegenüber betagten Zahlungsverpflichtungen s. BFH v. 24. 11. 72 III R 76/72, BStBl. II 1973 S. 354) bilden demgegenüber erst dann AK, wenn das die Leistungspflicht begründende Ereignis eintritt (BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Abs. 21). Infolgedessen liegt bis zum Ereignisseintritt zunächst eine unentgeltliche, nicht stbezügliche Vermögensübertragung vor. Die Abzugsberechtigung reduziert sich auf den verbleibenden, bereits im Jahr der Übertragung beginnenden Abzugszeitraum (vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 6d; s. aber *B. Meyer*, NSt. Grundstücke, Selbstgenutztes Wohneigentum, Darst. 1 S. 33: Keine Rückwirkung der AK gem. § 175 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 AO, aber Nachholung gem. Abs. 3 Satz 2).

Nutzungsrechte am übertragenen Vermögen mindern den Wert des übertragenen Vermögens und können daher keine AK mehr sein (BFH v. 24. 4. 91 XI R 5/83, BStBl. II S. 793; BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 80 Abs. 10). Aufgrund ihrer wertmindernden Eigenschaft erhöhen sie jedoch die Quote entgeltlichen Erwerbs, wenn weitere Leistungen im Zuge der Vermögensübertragung erfolgen.

Beispiel: A übernimmt von seinem Vater ein Zweifelhäus (Verkehrswert 500 000 DM) gegen ein Gleichstellungsgeld an seine Schwester in Höhe von 200 000 DM sowie Einräumung eines Wohnrechts an der Erdgeschoßwohnung (Kapitalwert 100 000 DM) zugunsten des Vaters. Es ist von einem teilentgeltlichen Erwerb in Höhe von 50 vH auszugehen, weil die Ausgleichszahlung von 200 000 DM dem um 100 000 DM (Kapitalwert des Wohnrechts) geminderten Grundstückswert (= 400 000 DM), nicht aber dem Gesamtverkehrswert von 500 000 DM gegenüberzustellen ist (ebenso *Obermeier*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, 1993 S. 91). Zur näheren Ermittlung des Abzugsbetrags s. u.

Spätere Zahlungen zur Ablösung des Nutzungsrechts sind nachträgliche AK des Grundstückseigentümers (vgl. BFH v. 21. 7. 92 IX R 14/89, BStBl. II 1993 S. 484, IX R 72/90, BStBl. II 1993 S. 486 und v. 15. 12. 92 IX R 323/87, BStBl. II 1993 S. 488) iSd. Abs. 3 Satz 2, lassen also den ursprünglich unentgeltlichen Erwerb unberührt (zum Verhältnis des Abs. 3 Satz 2 zu Abs. 1 Satz 4, s. Anm. 271).

Versorgungsleistungen (Renten, dauernde Lasten) an den Übergeber stellen ebenfalls keine AK des übertragenen Vermögens dar und stehen damit wirtschaftlich einem vorbehaltenen Nutzungsrecht (s. oben) gleich (BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I 80 Abs. 4–6). Das gilt unabhängig davon, ob sie aus den Erträgen des übernommenen Vermögens geleistet werden können (BFH v. 23. 1. 92 XI R 6/87, BStBl. II S. 526). AK entstehen nur, wenn die Leistungen an den Übergeber nach kaufmännischen Gesichtspunkten mit dem Wert des übernommenen Vermögens abgestimmt werden (BMF aaO Abs. 2 u. 5).

c) Anschaffungskosten bei Bau auf fremdem Grund und Boden

Erwirbt der Nutzungsberechtigte unter Verzicht auf seinen durch eigene Baumaßnahmen auf fremdem Grund und Boden entstandenen Aufwendungsersatzanspruch (§§ 951 iVm. 812 BGB) das Eigentum an der Wohnung, entstehen in Höhe des aufgegebenen Ersatzanspruchs Anschaffungskosten. Baumaßnahme im obigen Sinne ist sowohl die Herstellung einer Wohnung, eines Ausbaues bzw. eine Erweiterung daran oder die bloße Durchführung nachträglicher Herstellungsarbeiten am bestehenden Gebäude. Der Stpfl. muß also nicht die iSd. Abs. 1 Satz 4 angeschaffte Wohnung vorher als solche auch hergestellt haben (wohl ebenso OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. II.2; enger evtl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 15: begünstigt ist die vom Stpfl. hergestellte Wohnung).

Die Bewertung des Ersatzanspruchs kann im Einzelfall erhebliche Schwierigkeiten bereiten. Aus Vereinfachungsgründen ist es daher nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 15; ebenso OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK Nr. 52 Tz. II.2) nicht zu beanstanden, wenn er in Höhe der vom Stpfl. getragenen HK geschätzt wird (glA wohl auch *Märkle/Franz*, BB 1988 S. 2006). Die sich so ergebende Bemessungsgrundlage ist nach Auffassung der OFD Münster v. 19. 1. 93 aaO weder um fiktive noch (wegen vorhergehender Vermietung der Wohnung durch den Bauherrn) tatsächlich in Anspruch genommene AfA-Beträge (vgl. BMF v. 19. 9. 86, BStBl. I S. 480) zu kürzen. Nach *Stephan* (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 108) schließt die Vereinfachungsregelung nicht aus, anstelle der tatsächlichen HK den Verkehrswert der Baumaßnahme im Erwerbszeitpunkt anzusetzen (glA *Paus*, DStZ 1992 S. 172, der damit auch den Wert der eigenen Arbeitsleistung des Stpfl. einbezieht; aA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum 3. Aufl. 1992 S. 120: aus systematischen Gründen darf sich die eigene Arbeitsleistung estlich nicht auswirken).

Unentgeltlicher Erwerb des Grund u. Bodens: Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 17) ist bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags zugunsten des Stpfl. davon auszugehen, daß sich die AK (= Wegfall des Aufwendungsersatzanspruchs) nur auf das Gebäude beziehen. Der Grund u. Boden hingegen wird unentgeltlich übertragen.

Ebenso *Märkle/Franz*, BB 1988 S. 2006: Vollentgeltlicher Gebäudeerwerb bei gleichzeitiger Grundstücksschenkung möglich, weil zwei verschiedene Wirtschaftsgüter vorliegen; *Felix*, Dt. Steuerberatertag 1988, Bonn 1989 S. 246; *Brych*, DStR 1991 S. 971; *Stubermann*, DStZ 1992 S. 267, verteidigt die VerwAuffassung damit, daß im Falle einer Grundstücksschenkung vor Baubeginn ebenfalls nur die Gebäude-HK begünstigt wären; aA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 119: AK entfallen auf Gebäude und Grund u. Boden, so daß eine gemischte Schenkung vorliegt.

UE ist der großzügigen VerwAuffassung nicht zu folgen. Maßgebend für die stliche Beurteilung kann nur der tatsächlich verwirklichte, nicht ein zwar möglicher, aber gerade nicht durchgeführter Sachverhalt sein (s. FG München v. 30. 5. 90, EFG 1991 S. 190, rkr.). Das Gebäude ist zivilrechtlich unselbständiger (wesentlicher) Grundstücksbestandteil (§ 94 BGB) und nur zusammen mit dem Grundstück übertragbar. Die Grundstücksübertragung gegen Wegfall des Aufwendungsersatzanspruchs (= Gebäude-HK) zwingt damit wie jede andere Grundstücksanschaffung zur Kaufpreisaufteilung und begrenzter Förderung der anteiligen AK des Grund u. Bodens (s. oben sowie Anm. 144; glA *Obermeier* aaO).

Übertragung eines Zwei- oder Mehrfamilienhauses: Die vom Stpfl. getragenen HK bilden in Höhe des Aufwendungsersatzanspruchs (s. oben) AK des gesamten Gebäudes und müssen im Verhältnis der Nutzflächen der Wohnungen

aufgeteilt werden (OFD Münster v. 19. 1. 93 aaO). Bemessungsgrundlage des SA-Abzugs sind nur die anteilig auf die vom Stpfl. eigengenutzte Wohnung entfallenden AK.

Übertragung nur eines Miteigentumsanteils: Entspr. der zu Abs. 1 Satz 6 entwickelten Rechtsauffassung der Nutzung einer Wohnung im Rahmen eigener Rechtszuständigkeit (s. Anm. 159) erhält der Stpfl. uE dann einen ungeschmäler-ten SA-Abzug, wenn die von ihm getragenen HK wertmäßig einer darin befindli-chen Wohnung entsprechen und ihm außerdem ein diesem Wertverhältnis ent-sprechender Miteigentumsanteil am Grundstück übertragen wird.

Beispiel: A errichtet 1993 für 150 000 DM am EinfHaus (Nutzfläche 200 qm) seines Vaters (V) einen Anbau (Nutzfläche 100 qm). Nach Durchführung der Baumaßnahme hat das Grundstück einen Verkehrswert von 450 000 DM (Anteil Alt-Wohnung 300 000 DM). Zum 1. 1. 94 überträgt V $\frac{1}{3}$ Miteigentum am Grundstück auf seinen Sohn A (Nutzung der Alt-Wohnung weiterhin durch V). A erhält ab 1994 einen SA-Abzug in Höhe von 6 % v. 150 000 DM = 9 000 DM. Hätte V das gesamte Grundstück auf A übertragen, würde der Abzugsbetrag lediglich $\frac{1}{3}$ v. 6 % v. 150 000 DM = 3 000 DM betragen, weil seine AK (150 000 DM) zu $\frac{2}{3}$ auf die von V genutzte Alt-Wohnung entfielen (glA wohl *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 108; *Paus*, DStZ 1992 S. 172).

143 d) **Anschaffungskosten bei teilweise wohnrechtsbelasteten Grundstücken**

Beim Erwerb einer Wohnung unter Vorbehalt eines obligatorischen oder dingli-chen Wohnrechts an Teilen eines *Einfamilienhauses* gehört nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 23) einerseits der Kapitalwert des Wohnrechts zu den AK (uE nur ermittlungstechnisch, s. Anm. 180), andererseits sind die so er-rechneten AK wiederum gem. Abs. 1 Satz 7 zu kürzen, soweit sie auf den wohn-rechtsbelasteten Teil entfallen. Wegen der im einzelnen erforderlichen Berech-nungen s. Anm. 180 „Vorbehaltswohnrecht“.

Wird beim Erwerb eines Grundstücks mit *mehreren Wohnungen* ein Wohnrecht an einer dieser Wohnungen vorbehalten, stellt der Kapitalwert des Wohnrechts keine Gebäude-AK dar (BFH v. 24. 4. 91 XI R 5/83, BStBl. II S. 793; BMF v. 13. 1. 93, BStBl. I S. 8 Abs. 10). Die nähere Zuordnung der um den Kapitalwert geminder-ten AK hat daher uE auf der Grundlage des Nutzflächenverhältnisses der einzel-nen Wohnungen auch ihrem unterschiedlichen Wertigkeitsgehalt Rechnung zu tragen (im Ergebnis wohl ebenso BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 23 zur Kürzung gem. Abs. 1 Satz 7, s. Anm. 180; glA *Lecher*, DStR 1993 S. 678; *Schoor*, StSem. 1993 S. 227; *B. Meyer*, NSt. Grundstücke, Selbstgenutztes Wohneigentum, Darst. 1 S. 35).

Beispiel: Vater V überträgt 1994 sein ZweifHaus (beide Wohnungen 100 qm) auf seinen Sohn S unter Vorbehalt eines Wohnrechts an der Erdgeschoßwohnung. S zahlt nach Abzug des mit 100 000 DM bewerteten Kapitalwerts des Wohnrechts noch 300 000 DM (= Verkehrswert) an V. Der Anteil des Grund u. Bodens beträgt 20 vH. UE ist der Kaufpreis wie folgt aufzuteilen:

	Erdgeschoßwohnung	Obergeschoßwohnung
Verkehrswert	400 000 DM	200 000 DM
Kapitalwert Wohnrecht	$\frac{1}{3}$ 100 000 DM	–
AK (einschl. Grund u. Boden)	100 000 DM	200 000 DM.

Der Kapitalwert des Wohnrechts mindert nur die AK der Erdgeschoßwohnung. S erhält danach im VZ 1994 einen Abzugsbetrag von 6 vH von 180 000 DM (200 000 DM–20 000 DM Grund u. Boden); max. von 150 000 DM (s. Anm. 139 f.) = 9 000 DM.

Nach Auffassung des FG Rhld.-Pf. v. 19. 12. 91 (EFG 1992 S. 253, nrkr.) sind die Gebäude-AK einheitlich nach dem Nutzflächenverhältnis zuzuordnen. Eine Differenzierung nach der „Wertigkeit“ der jeweiligen Räumlichkeiten entfalle, weil das Wohnrecht nur das Recht am Grundstück einschränke und sich nicht auf das Grundstück selbst beziehe. Soweit BMF aaO etwas anderes bestimme, respektiere er nur die Besonderheiten des Abs. 1 Satz 7 (ähnlich FG Saarl. v. 27. 8. 91, EFG 1992 S. 267, rkr. zum WK-Abzug: Kaufpreiszahlung bezieht sich auf das nutzungsrechtbelastete Grundstück als einheitliches Wirtschaftsgut). UE sind diese Bedenken gegen eine individuelle Zuordnung der AK unberechtigt. Es ist wirtschaftlich gesehen kaum nachvollziehbar, warum die Wohnrechtsbelastung einer Wohnung gleichmäßig dem Gesamtgebäude angelastet werden soll. Nichts anderes gilt schließlich bei nachträglichen Baumaßnahmen an eigenständig genutzten Teilen des Gebäudes, die allein diesem Gebäudeteil als nachträgliche HK zugeordnet werden.

Gemischte Schenkung: Liegt der Kaufpreis aus persönlichen Gründen unter dem Verkehrswert des Grundstücks (abzügl. kapitalisiertem Wohnrecht) und ist infolgedessen ein teilentgeltlicher Erwerb gegeben, wird das Teilentgelt nach dem Verhältnis der unterschiedlichen Verkehrswerte der Wohnungen aufgeteilt (ebenso *Schoor*, StSem. 1993 S. 227).

Beispiel: V überträgt 1994 sein ZweifHaus (beide Wohnungen 100 qm) auf seinen Sohn S für 250 000 DM. V behält sich an der Erdgeschoßwohnung ein Wohnrecht zurück (Kapitalwert 100 000 DM), die andere Wohnung nutzt S zu eigenen Wohnzwecken. Der Verkehrswert des Grundstücks beträgt 500 000 DM, davon entfallen 100 000 DM auf den Grund u. Boden. Die § 10 e-Bemessungsgrundlage der von S eigengenutzten Wohnung errechnet sich wie folgt:

	Erdgeschoßwohnung (mit Wohnrecht)	Obergeschoßwohnung (eigengenutzt)
Bruttoverkehrswert	200 000 DM	200 000 DM
– Wohnrecht	100 000 DM	–
Nettoverkehrswert	100 000 DM (1/3)	200 000 DM (2/3)
Anteil Gebäude-AK	66 666 DM (1/3)	133 334 DM (2/3)
Anteil AK Grund u. Boden	16 667 DM (1/3)	33 333 DM (2/3)
§ 10 e-Bemessungsgrundlage	entfällt	150 000 DM.

Maßgebend für die Zuordnung des Teilentgelts von 250 000 DM ist das Verhältnis der unterschiedlichen Nettoverkehrswerte beider Wohnungen (hier 1:2). Demzufolge entfallen auf die Obergeschoßwohnung anteilige Gebäude-AK von 133 334 DM zuzügl. 50 vH der anteiligen AK des Grund u. Bodens = 16 666 DM (50 vH von 33 333 DM).

2. Hälfte Anschaffungskosten des Grund und Bodens

144

Die AK des Grund und Bodens gehören gem. Abs. 1 Satz 4 iVm. Abs. 1 Satz 1 zur Hälfte zur Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags. Gegenüber der Behandlung der AK des Grund und Bodens bei hergestellten Wohnungen ergeben sich keine Besonderheiten, so daß insoweit auf die Ausführungen in Anm. 72–75 verwiesen werden kann.

Wegen der Aufteilung des Kaufpreises beim Erwerb bebauter Grundstücke s. Anm. 140.

145 **3. Bemessungsgrundlage in Sonderfällen**

Gesamtrechtsnachfolge: Der Rechtsnachfolger führt die vom Erblasser aufgewendeten AK als Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags (vgl. BdF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 20) bis zum Ende des Begünstigungszeitraums fort (zur Abzugsberechtigung s. Anm. 36).

Vor dem 21. 6. 48 angeschaffter Grund und Boden: In die Bemessungsgrundlage ist der zum 21. 6. 48 maßgebende, auf den Grund und Boden entfallende Einheitswert einzubeziehen (BdF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 21; str., s. Anm. 73).

Bei Entnahme aus dem Betriebsvermögen sind unverändert die im betrieblichen Bereich entstandenen AK anzusetzen (s. Anm. 78 „Vorausgegangene betriebliche Nutzung“). Zur Behandlung evtl. auf die Wohnung/den Grund und Boden übertragener Rücklagen iSd. §§ 6 b, 6 c s. Anm. 153.

Nach vorangegangener Vermietung verbleibt es ebenfalls bei den ursprünglich aufgewendeten AK als Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags (s. Anm. 78).

Beitrittsgebiet: Wegen der Behandlung vor dem 1. 1. 91 angeschafften Grund u. Bodens im Beitrittsgebiet s. Anm. 78. Zum besonderen Bewertungsverfahren nach dem 31. 12. 90 fertiggestellter Wohnungen (zeitlicher Geltungsbereich s. Anm. 6) mit vor dem 1. 7. 90 entstandenen Teil-HK s. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 25.

146 Einstweilen frei.

V. Abzug der Steuerbegünstigung beim Erwerber

147 **1. Erstmaliger Abzug im Jahr der Anschaffung**

Die StBegünstigung kann gem. Abs. 1 Satz 4 iVm. Abs. 1 Satz 1 erstmals „im Jahr der Anschaffung“ in Anspruch genommen werden (zur Anschaffung s. Anm. 131). Damit beginnt unabhängig von einer tatsächlichen Inanspruchnahme der achtjährige Begünstigungszeitraum auch dann, wenn ein Abzug an der fehlenden Eigennutzung scheitert. Zum Abzugswahlrecht des Stpfl. und zur Behandlung im Anschaffungsjahr leerstehender Wohnungen s. Anm. 82.

Jahr der Anschaffung ist das Jahr des Übergangs von Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr, also der Erlangung wirtschaftlichen Eigentums (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 2; allgem. zum Anschaffungszeitpunkt s. auch § 6 Anm. 279). Auf den Zeitpunkt des Abschlusses des notariellen Kaufvertrags kommt es nicht an, auch nicht auf den nachfolgenden bürgerlich-rechtlichen Eigentumswechsel durch Eintragung der Eigentumsänderung im Grundbuch. Das gilt grds. auch beim Wohnungserwerb durch den Mieter, wobei hier anstelle erstmaliger Besitzverschaffung auf den Wechsel vom Fremd- zum Eigenbesitz abzustellen ist. Dabei können sich nach *Märkle* (StWa. 1989 S. 178) Zweifel am vertraglichen Übergabezeitpunkt ergeben, wenn der Mieter bereits vorher umfangreiche Renovierungs- oder gar Umbauarbeiten vornimmt bzw. den Kaufpreis ganz oder zu einem wesentlichen Teil vor Vertragsabschluß bezahlen muß.

Anschaffung vor Fertigstellung: Ist die Wohnung im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht fertiggestellt, beginnt der achtjährige Abzugszeitraum mit der späteren Fertigstellung (vgl. *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 242; *Handzik*, Wohneigen-

tumsförderung nach § 10 e, 1990 S. 117). Zur Frage, ob in diesen Fällen von einer angeschafften oder hergestellten Wohnung auszugehen ist, s. Anm. 94.

Einstweilen frei.

148, 149

2. Achtjähriger Abzugszeitraum

150

Der Abzugszeitraum umfaßt gem. Abs. 1 Satz 4 iVm. Abs. 1 Satz 1 acht Jahre und beginnt im Jahr der Anschaffung (s. Anm. 147) der Wohnung (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 1); er endet mit Ablauf des siebten darauffolgenden Kalenderjahrs. Eine Verlängerung wegen fehlender Abzugsberechtigung in einzelnen VZ ist ausgeschlossen (s. Anm. 83).

Zur Behandlung, wenn FinBehörde oder Stpfl. über den Beginn des Abzugszeitraums irrten und ein Abzug verfrüht bzw. verspätet berücksichtigt wurde, sowie zum vorzeitigen Ende des Abzugszeitraums s. Anm. 83.

3. Höhe der Steuerbegünstigung beim Erwerber

151

Die Förderung beträgt bei

► *Anschaffung vor dem 1. 1. 91* (§ 52 Abs. 14 Satz 1) in jedem Jahr des achtjährigen Begünstigungszeitraums 5 vH der AK der Wohnung (s. Anm. 140–143) zzgl. 50 vH der AK des dazugehörenden Grund und Bodens (s. Anm. 144), max. 15 000 DM; dies entspricht max. förderbaren AK (= Bemessungsgrundlage) von 300 000 DM;

► *Anschaffung nach dem 31. 12. 90* (§ 52 Abs. 14 Satz 2) in jedem Jahr des achtjährigen Begünstigungszeitraums 5 vH der Bemessungsgrundlage, max. jährlich 16 500 DM (Höchstbemessungsgrundlage 330 000 DM);

► *Kaufvertrag oder gleichstehendem Rechtsakt nach dem 30. 9. 91* (§ 52 Abs. 14 Satz 3) in den ersten vier Jahren des Begünstigungszeitraums 6 vH der Bemessungsgrundlage, max. jährlich 19 800 DM; in den restlichen vier Jahren beträgt die Förderung 5 vH der Bemessungsgrundlage, max. jährlich 16 500 DM (Höchstbemessungsgrundlage 330 000 DM);

► *„Altvohnungen“ mit Kaufvertrag oder gleichstehendem Rechtsakt nach dem 31. 12. 93* (§ 52 Abs. 14 Satz 5) in den ersten vier Jahren des Begünstigungszeitraums 6 vH der Bemessungsgrundlage, max. 9 000 DM. In den restlichen vier Jahren beträgt die Förderung 5 vH der Bemessungsgrundlage, max. jährlich 7 500 DM (Höchstbemessungsgrundlage 150 000 DM). Zu den Voraussetzungen der eingeschränkten Förderung s. Anm. 139 f.

Ein höherer Abzugsbetrag kann sich ergeben, wenn Abzugsbeträge gem. Abs. 3 Satz 1 bis zum Ende des vierten Jahres des Abzugszeitraums nachgeholt werden (vgl. Anm. 255 f.) oder nachträgliche AK/HK gem. Abs. 3 Satz 2 anfallen (s. Anm. 270 f.). Ein Mindestabzug ist nicht erforderlich (s. Anm. 86). Zur Höhe der StBegünstigung bei Eintritt oder Wegfall der Abzugsberechtigung im Laufe eines VZ s. Anm. 87; zur nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage s. Anm. 88.

4. Abzug „wie Sonderausgaben“

152

Die Systemumstellung stlicher Förderung selbstgenutzten Wohneigentums bewirkt ihren Abzug wie Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte (im

einzelnen dazu s. Anm. 90). Zur „rechtssystematischen Bedeutung“ sowie weiteren Rechtsfolgen der Systemumstellung s. Anm. 90–92 und Anm. 23–27.

F. Sinngemäße Geltung des § 6b Abs. 6 (Abs. 1 Satz 5)

Rechtswicklung: Durch das WoBauFG v. 22. 12. 89 (BGBl. I S. 2408; BStBl. I S. 505) wurde in Abs. 1 folgender Satz 5 eingefügt: „§ 6b Abs. 6 gilt sinngemäß“. Die bisherigen Sätze 5–7 wurden dadurch Sätze 6–8.

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 1 Satz 5 gilt gem. § 52 Abs. 1 EStG idF des WoBauFG erstmals ab VZ 1990.

Bedeutung: Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 11/5970 S. 39) wird durch Abs. 1 Satz 5 die bisherige Rechtslage nicht geändert. Es soll sich lediglich um eine Folge der Neufassung des § 6b Abs. 6 handeln, der nunmehr deutlicher als bisher klarstellt, daß auch nach der Inanspruchnahme eines Abzugs gem. § 6b die Möglichkeit späterer Zuschreibung bis zur Höhe der ursprünglichen HK/AK besteht; Obergrenze der Zuschreibung sind also nicht die um Rücklagen geminderten HK/AK. § 6b Abs. 6 gilt nur für die weitere Abschreibung des Reinvestitionsguts (BTDrucks. 11/5970 S. 37).

Auswirkungen hat Abs. 1 Satz 5 auf die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags. Sind danach Rücklagen iSd. §§ 6b, 6c auf die HK/AK der Wohnung oder des Grund und Bodens übertragen worden und wird die Wohnung während des achtjährigen Begünstigungszeitraums bzw. der Grund und Boden zum Zwecke anschließender Bebauung mit einer stbegünstigten Wohnung aus dem Betriebsvermögen entnommen, tritt der nach § 6b Abs. 6 verbleibende Betrag (HK/AK abzgl. Rücklage) an die Stelle der HK/AK. Die sich aus der Rücklage ergebenden Vorteile werden damit über eine Minderung der Bemessungsgrundlage neutralisiert. Der Stpfl. soll nicht in den Genuß doppelter Begünstigungen gelangen, sondern im Ergebnis so gestellt werden, als sei er in Höhe der Rücklage mit HK/AK wirtschaftlich nicht belastet.

Die Rechtslage entspricht damit der VerwAuffassung zur Behandlung von Rücklagen (§§ 6, 6b, 6c) gem. § 7b (vgl. Abschn. 58 Abs. 3 EStR bis 1987; krit. dazu § 7b Anm. 112).

Gesetzeskritik: Abs. 1 Satz 5 ist uE entgegen der Gesetzesbegründung nicht lediglich klarstellend (aA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 7 a; *Blümich/Erhard*, § 10e Anm. 203), sondern rechtsbegründend. Er übernimmt die zu § 7b ergangene VerwRegelung in Abschn. 58 Abs. 3 EStR, der eine Rechtsgrundlage fehlte; § 6b Abs. 6 bezweckt, nach einer Rücklagenübertragung die Bemessungsgrundlage anschließender Abschreibungen zu mindern. Die Rücklage bewirkt also keine StFreiheit, sondern bloße StStundung (s. § 6b Anm. 4). Für § 10e bedeutet dies, daß über eine Kürzung der Abzugsbeträge die Besteuerung sichergestellt werden soll. Dieser Zweck wird allerdings für den Normalfall einer stpflichtigen Entnahme verfehlt, weil die Rücklagen über den Entnahmegewinn vorzeitig aufgedeckt und besteuert werden. Dann aber gibt es keinen Grund mehr, die Bemessungsgrundlage zu mindern. Zutreffend will deshalb *Biergans* (Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 36) eine Anwendung des Abs. 1 Satz 5 auf Fälle stfreier Entnahme einschränken (wegen des eindeutigen Wortlauts jedoch nicht unbedenklich). *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 35 b meint sogar, die Regelung gehe völlig ins Leere, weil einerseits nach stpflichtiger Entnahme der Teilwert an die Stelle

ursprünglicher HK/AK trete (s. § 7 Anm. 403), andererseits bei stfreier Entnahme die sachliche StBefreiung erhalten bleiben müsse (aaO § 21 EStG Rz. 610). Auch wenn dem uE nicht zuzustimmen ist, so erscheint es doch verfehlt, zur Verhinderung vermeintlich unangemessener StVorteile Gewinnermittlungsvorschriften systemwidrig in § 10 e einfließen zu lassen, zumal unklar ist, warum bei Rücklagen für Ersatzbeschaffung (Abschn. 35 EStR) anderes gelten soll und welche Erwägungen eine differenzierte Behandlung rechtfertigen könnten. Gerade die Gründe des zu § 7 b ergangenen BFH-Urt. v. 18. 8. 59 I 28/59 U (BStBl. III S. 448) zur Behandlung von Rücklagen für Ersatzbeschaffung lassen eher an einer Berechtigung des Abs. 1 Satz 5 zweifeln:

„Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist daher von den tatsächlichen HK auszugehen, nicht von einem von diesen abweichenden Buchwert des Gebäudes, wie er sich aus der Übertragung der Rücklage für Ersatzbeschaffung auf das neue Gebäude ergibt. Der Wortlaut des Gesetzes entspricht dem Zweck der Vorschrift, den Wohnungsbau durch die Vergünstigung zu fördern. Es ist nicht zu erkennen, warum ein Bauherr, weil er auf das neu errichtete Gebäude eine Rückstellung für Ersatzbeschaffung überträgt, die ihm aus dem Zweck des § 7 b EStG fremden Gründen zusteht, hinsichtlich der Inanspruchnahme dieser Vergünstigung anderen Bauherren gegenüber benachteiligt werden soll.“

Auf die Behandlung von §§ 6 b-, 6 c-Rücklagen im Rahmen des § 10 e treffen diese Ausführungen uE ebenfalls zu. Abs. 1 Satz 5 sollte daher wieder gestrichen werden.

Einstweilen frei.

154

G. Anteil an einer eigengenutzten Wohnung (Abs. 1 Satz 6)

I. Vorbemerkung zu Abs. 1 Satz 6

155

Schrifttum: *Unverricht*, Abzugsbetrag nach § 10 e EStG bei Miteigentum, DB 1989 S. 2568, *Breidecker*, Zur (anteiligen) Gewährung des Abzugsbetrags nach § 10 e EStG bei Grundstücksgemeinschaften, FR 1989 S. 295; *Grundschock*, Miteigentum und § 10 e EStG, FR 1989 S. 523; *Korth*, Nutzung von Grundstücks-Miteigentum durch Miteigentümer für eigene Zwecke, KÖSDI 1989 S. 7713; *Paus*, Miteigentum an Grundbesitz, DSz 1991 S. 72; *B. Meyer*, Neue Probleme bei § 10 e EStG in Miteigentumsfällen, FR 1991 S. 677.

„Bei einem Anteil an der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung“ beschränkt sich nach Abs. 1 Satz 6 der SA-Abzug auf „den entsprechenden Teil der Abzugsbeträge nach Satz 1“. Die Vorschrift läßt sich von ihrem Wortlaut her unmittelbar auf die Fälle anwenden, in denen der Stpfl. einen Miteigentumsanteil an einer einzigen Wohnung hat, also an einer ETWohnung oder im eigenen EinfHaus (s. Anm. 159 „Miteigentum am EinfHaus“). Sie paßt dagegen nicht, wenn der Stpfl. Miteigentümer eines Gebäudes mit mehreren Wohnungen ist; unter einem Anteil an der eigengenutzten Wohnung ist in diesen Fällen uE mit Rücksicht auf den Gesetzeszweck (s. Anm. 8) der Teil einer Wohnung zu verstehen, den der Stpfl. im Rahmen seiner Rechtszuständigkeit zu Wohnzwecken nutzt (s. Anm. 159).

Die Bedeutung der Regelung besteht darin, eine grundsätzliche Förderung auch des Miteigentümers zu bestätigen (s. Anm. 128), insbes. aber, eine wohnungsbezogene, nicht personenbezogene Förderung sicherzustellen. Andernfalls könnte der Förderungshöchstbetrag durch die Bildung von Miteigentum am EinHaus oder einer ETWohnung vervielfältigt und damit zu einer gegenüber der Bildung von Alleineigentum sachlich unvertretbaren Besserstellung führen (glA *Handzirk*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 51: § 10 e will Wohneigen-

tum, nicht Mit- oder Gesamthandseigentum fördern; ebenso *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 62). Umgekehrt soll Abs. 1 Satz 6 aber keine übermäßige Benachteiligung des Miteigentums dahingehend bewirken, daß sich in Fällen des Miteigentums am Zwei- oder Mehrfamilienhaus alle Miteigentümer mit einem Gesamtabzugsbetrag von 19 800 DM (Abs. 1 Satz 1) bzw. 9 000 DM (Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs.) begnügen müssen, obwohl sie tatsächlich mehrere Wohnungen hergestellt/angeschafft haben (ausführlich dazu s. Anm. 159).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1:* Abs. 1 Satz 6 findet uE keine Anwendung, wenn der Miteigentümer seine im Zwei- oder Mehrfamilienhaus belegene Wohnung aufgrund eigener Rechtszuständigkeit nutzt. Die Förderung erfolgt dann unmittelbar nach Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 159).

► *Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2:* Erwirbt der Stpfl. einen Miteigentumsanteil an der Wohnung hinzu, bilden vorhandener und hinzuerworbener Anteil selbständige Förderobjekte (s. Anm. 158). Der hinzuerworbene Anteil erfüllt damit im Verhältnis zum vorhandenen Anteil nicht die Voraussetzungen nachträglicher HK/AK iSd. Abs. 3 Satz 2. Entstehen anschließend weitere HK/AK, sind diese zur Anwendung des Abs. 3 Satz 2 beiden (gedanklich weiter zu trennenden) Miteigentumsanteilen (s. Anm. 158) quotal zuzuordnen.

► *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 1:* Abs. 1 Satz 6 begrenzt den SA-Abzug auf einen Bruchteil des Förderungshöchstbetrags, Abs. 5 Satz 1 knüpft daran die Rechtsfolge des Objektverbrauchs. Beide Regelungen zusammen bewirken damit eine nur eingeschränkte Förderung des Miteigentümers (wegen Hinzuerwerbs weiterer Miteigentumsanteile s. Anm. 158).

► *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 2:* Die Miteigentumsanteile der Ehegatten gelten aus der Sicht des Objektverbrauchs als nur ein Objekt. Abs. 5 Satz 2 bleibt uE in seiner Wirkung auf den Objektverbrauch beschränkt, suspendiert also nicht Abs. 1 Satz 6 (str., s. Anm. 440); wegen praktischer Auswirkungen s. Anm. 158 „Miteigentum bei Ehegatten“.

156, 157 Einstweilen frei.

II. Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 6

1. Anteil

158 a) Anteil an nur einer Wohnung

„Anteil“ iSd. Abs. 1 Satz 6 ist der Miteigentumsanteil des Stpfl. an einer eigengenutzten Wohnung (über Miteigentum an Gebäuden mit mehreren Wohnungen s. Anm. 159). Dieser Anteil bestimmt sich nach der Quote, mit der der Stpfl. zivilrechtlich als Miteigentümer beteiligt ist, also nach seiner Miteigentümerquote, obwohl Miteigentum nicht an der Wohnung, sondern beim EinfHaus nur am Gebäude und Grund und Boden und bei der ETWohnung nur am Gemeinschafts- und am Sondereigentum bestehen kann (*Münchener Kommentar zum BGB*, § 741 Rz. 2).

Beim gleichzeitigen Erwerb mehrerer Miteigentumsanteile durch einheitliches Rechtsgeschäft liegen nicht verschiedene Anteile, sondern nur ein einziger Anteil vor. Die stliche Beurteilung richtet sich nach den Verhältnissen des Er-

werbers, nicht der Veräußerer. Zur Behandlung gleichzeitigen sowie sukzessiven Erwerbs mehrerer Miteigentumsanteile innerhalb eines VZ s. Anm. 416.

Hinzuerwerb und Vereinigung von Miteigentumsanteilen: Ursprünglicher und erworbener Miteigentumsanteil bleiben unverändert selbständige Anteile iSd. Abs. 1 Satz 6, wenn der Anteilserwerb in unterschiedlichen VZ erfolgt. Somit kommt bei Alleinstehenden weder eine eigenständige achtjährige Förderung des hinzuerworbenen Anteils (s. Anm. 416 „Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen“) noch eine Inanspruchnahme des SA-Abzugs aus dem Volleigentum für den restlichen Abzugszeitraum in Betracht. Zum sog. Erstarrungsprinzip s. aber unten.

► *Erstarrungsprinzip:* Beurteilt man den Fördergegenstand unter Aufgabe des Erstarrungsprinzips iS der inzwischen hM nach den Verhältnissen im jeweiligen VZ des achtjährigen Abzugszeitraums (ausführlich u. krit. dazu s. Anm. 57 f.), so kann man zu der Auffassung kommen, den vorhandenen sowie hinzuerworbenen Anteil bis zum Ende des Abzugszeitraums als einheitliches Objekt iSd. Abs. 4 Satz 1 anzusehen (vgl. *Paus*, DStZ 1987 S. 74 f.). Dem steht uE jedoch entgegen, daß Abs. 1 Satz 4 jeden Anteilserwerb selbständig begünstigt (s. Anm. 128), unabhängig davon, ob der vorhandene Anteil selbst Gegenstand einer Fördermaßnahme war oder noch ist. Durch den Anteilshinzuerwerb verändert sich folglich nicht der vorhandene, sondern es entsteht ein neuer Fördergegenstand (wegen des Verhältnisses zu Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 155).

► *Hinzuerwerb vor erstmaliger Inanspruchnahme des SA-Abzugs:* Nach dem zu § 7 b ergangenen BFH-Urt. v. 28. 7. 93 IX R 74/91 (FR 1994 S. 12, mit krit. Anm. von *B. Meyer*) sind beide Anteile als ein Objekt iSd. Objektverbrauchs begünstigt, wenn der Stpfl. für den vorhandenen Anteil selbst noch keine Förderung in Anspruch genommen hat.

Beispiel: Die ledigen Brüder A und B kaufen 1993 für 600 000 DM (ohne Grund u. Boden) ein EinfHaus in Miteigentum zu 1/2 und nutzen es gemeinsam zu Wohnzwecken. 1994 erwirbt A wegen beruflicher Veränderung des B dessen Miteigentumsanteil für 300 000 DM hinzu. Wendet man BFH IX R 74/91 aaO auf diesen Sachverhalt an und verzichtet A 1993 auf einen SA-Abzug für seinen Miteigentumsanteil, steht ihm ab VZ 1994 sowohl eine Förderung des „Alt“-Anteils in Höhe von 9 900 DM (6 vH v. 330 000 DM : 1/2) für 7 Jahre als auch des hinzuerworbenen Anteils in Höhe von 4 500 DM (6 vH v. 150 000 DM : 1/2) für 8 Jahre zu (aA BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 39).

UE ist es wenig einsichtig, die stliche Förderung des hinzuerworbenen Anteils davon abhängig zu machen, daß der Stpfl. auf eine Förderung des vorhandenen Miteigentumsanteils (wohl eher zufällig) verzichtet (vgl. auch *B. Meyer*, FR 1994 S. 14).

Miteigentum bei Ehegatten: Solange die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, werden die Miteigentumsanteile aufgrund der Sonderregelung des Abs. 5 Satz 2 (s. Anm. 431 f.) nicht als selbständige Objekte iSd. Objektverbrauchs behandelt (vgl. auch die zu § 7 b ergangenen und uE auf § 10 e übertragbaren BFH-Urt. v. 7. 10. 86 IX R 78/82, BFH/NV 1987 S. 236 und v. 13. 1. 87 IX R 90/83, BFH/NV 1987 S. 445). Das gilt auch dann, wenn ein Ehegatte den Anteil des anderen während des Begünstigungszeitraums erwirbt und nunmehr Alleineigentümer wird (s. Anm. 458 „Übertragung zwischen Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1“). Gleichwohl bleiben es Anteile iSd. Abs. 1 Satz 6 (teilw. aA *Ramisch*, DB 1991 S. 2357; gilt nur bei getr. Vlg.; ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rdnr. 261). Praktische Bedeutung hat dies für die Aufteilung des Abzugsbetrags bei gem. §§ 26, 26 a getrennt bzw. für die Frage des Objektverbrauchs bei gem. §§ 26, 26 b

zusammen zur ESt. veranlagten Ehegatten nach Wegfall der Voraussetzungen der Zusammenverlagung (s. Anm. 339). Wegen des Verhältnisses zu Abs. 5 Satz 2 s. auch Anm. 155.

Erbaueinandersetzung: Übernimmt ein Miterbe die Wohnung im Zuge der Erbaueinandersetzung unter Abfindung der anderen Miterben durch Verwendung eigener (auch aus dem Nachlaß stammender) Vermögenswerte (Realteilung mit Abfindungszahlungen, ausführlich dazu s. Anm. 133), liegen zwei selbständig zu beurteilende Anteile vor: Ein unentgeltlich durch Gesamtrechtsnachfolge vom Erblasser erworbener Anteil und ein entgeltlich von dem/den Miterben angeschaffter Anteil. Zu den sich daraus ergebenden Rechtsfolgen für die Höhe des SA-Abzugs s. Anm. 133 sowie zur Frage des Objektverbrauchs s. Anm. 416 „Gesamtrechtsnachfolge mit anschließender Erbaueinandersetzung“.

Erwerb einer Wohnung durch gemischte Schenkung insbesondere im Rahmen vorweggenommener Erbfolge begründet hinsichtlich des entgeltlichen Teils des Rechtsgeschäfts keinen Anteil iSd. Abs. 1 Satz 6. Erworben wird die gesamte Wohnung teilentgeltlich, nicht jedoch ein Anteil daran vollentgeltlich (s. Anm. 132).

159 b) Umfang des Anteils an der Wohnung

Für die Bestimmung des Umfangs des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 6 ist zwischen einer Wohnung einerseits im EinfHaus bzw. in der ETWohnung, andererseits in einem anderen Gebäude zu unterscheiden.

Miteigentum am EinfHaus (bzw. ETWohnung): Die Behandlung ist wegen der Existenz nur einer Wohnung unproblematisch. Anteil iSd. Abs. 1 Satz 6 und Miteigentumsquote entsprechen sich hier, weil der Gegenstand der StBegünstigung (= Wohnung) und des Eigentumsrechts (bebautes Grundstück iSd. § 94 BGB) übereinstimmen. Dabei ist gleichgültig, ob nur ein Miteigentümer das Haus bewohnt bzw. eine gemeinsame, den Miteigentumsanteilen entsprechende oder eine hiervon abweichende Nutzung erfolgt.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 26; glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 i; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 67; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 78; *Unvericht*, DB 1989 S. 2568; aA *Grundschock*, FR 1989 S. 525, für den Fall alleiniger Nutzung eines Miteigentümers: Kein Anteil, sondern Vollobjekt; zustimmend *Netzer*, StQ 1989 S. 726; ebenso *Korn*, KÖSDI 1989 S. 7708.

Miteigentum an anderen Grundstücken, insbes. an Zwei-/Mehrfamilienhäusern bzw. gemischt-genutzten Grundstücken: Die Bestimmung des Anteils kann entweder wie beim EinfHaus (ETWohnung) ausschließlich nach der Miteigentumsquote oder danach vorgenommen werden, in welchem Umfang der Miteigentümer die Wohnung im Rahmen seiner Rechtszuständigkeit nutzt.

► *Die FinVerm.* (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 27 mit Beisp. sowie BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 5) wendet nach Aufgabe ihrer früheren gegenteiligen Auffassung (s. u.) Abs. 1 Satz 6 nur an, wenn der Miteigentumsanteil geringer ist als der Wert der vom Miteigentümer zu Wohnzwecken genutzten Wohnung im Verhältnis zum Wert des Gebäudes (Berechnung s. Anm. 160) oder wenn mehrere Miteigentümer gemeinsam eine Wohnung nutzen. Grundlage dieser Rechtsauffassung ist das zum WK-Abzug ergangene BFH-Urteil v. 12. 2. 88 VI R 141/85 (BStBl. II S. 764, sog. „Arbeitszimmerurteil“). Die darin enthaltene Wertung des BFH, „daß bei gemeinschaftlichem Bruchteilseigentum die Sache selbst weder real noch ideell, sondern lediglich die Rechtszuständigkeit am gemeinschaftlichen Gegenstand geteilt wird“, ist nach hM (s. unten) auch auf § 10 e

anzuwenden. Danach fällt eine vom Miteigentümer im Rahmen seines Miteigentumsanteils genutzte Wohnung nicht unter Abs. 1 Satz 6, mit der Folge eines max. möglichen Abzugsbetrags von 19 800 DM/9 000 DM (s. Anm. 151) für jeden Miteigentümer, weil dieser zwar nicht das gesamte Gebäude, wohl aber die gesamte Wohnung im Rahmen eigener Rechtszuständigkeit iSd. § 745 BGB, also aufgrund eigenen Rechts nutzt.

GlA *Stephan* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 10e EStG Rdnr. 72; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1994 S. 274; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e EStG Anm. 6 i; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 81; *B. Meyer*, FR 1991 S. 42; *ders.* FR 1991 S. 677. So bereits vor BMF 25. 10. 90 aaO: Hess. FG v. 3. 4. 89, EFG 1989 S. 410, nrkr.; *Unvericht*, DStR 1988 S. 627; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 3. Auf. 1989 S. 59 f.; *Breidecker*, FR 1989 S. 295; *Märkle/Franz*, BB 1989 S. 268; *Korn*, KÖSDI 1989 S. 7708; *Grundschock*, FR 1989 S. 523.

Nach früherer VerwAuffassung (BMF v. 15. 5. 87, BStBl. I S. 434 Abs. 21) wurde ein Abzugsbetrag nur im Verhältnis der Miteigentumsanteile gewährt. Eigentumsquote und Anteil iSd. Abs. 1 Satz 6 waren danach stets identisch. Dienten also zB beide Wohnungen eines im Miteigentum zu 1/2 stehenden Zweiflhauses Wohnzwecken jeweils eines Miteigentümers, stand jedem von ihnen ein max. Abzugsbetrag von nur 7 500 DM (zur Höhe der Abzugsbeträge s. Anm. 151) für „seine“ Wohnung zu, dh. es wurde unterstellt, als nutzte jeder eine Hälfte der Wohnung aufgrund eigenen, die andere aber aufgrund fremden Rechts. Im Ergebnis bedeutete dies unabhängig von der Anzahl im Haus befindlicher stbegünstigter Wohnungen eine max. Förderung von zusammen 15 000 DM.

Ebenso *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rz. 91; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rz. 81 (Empfehlung der Bildung von Wohnungseigentum als Ausweichgestaltung); *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage B zu Heft 22 S. 11; *Stubrmann/Christoffel*, Die Neu-Besteuerung des Hausbesitzes, 3. Aufl. 1989 Rz. 175; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum ab 1987, 2. Aufl. 1988 Rz. 90; *Frotscher*, § 10e Rz. 39 a; *Wendt*, Dt. Steuerberatertag 1986, Bonn 1987 S. 188; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 4. Aufl. 1989 S. 61 f; *Christoffel*, StWK Gruppe 11 S. 179.

► *Erneute Kehrtwende durch BFH v. 20. 9. 90 IV R 300/84 (BStBl. II 1991 S. 82)?*: Im Streitfall unterhielt die Ehefrau im gemeinsamen EinfHaus der Ehegatten eine Facharztpraxis. Der IV. Senat billigte ihr nur eine ihrem Miteigentumsanteil entsprechende, auf die Facharztpraxis entfallende hälftige Gebäude-AfA zu. Nur insoweit liege nach bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen notw. Betriebsvermögen vor (vgl. Abschn. 14 Abs. 1 Satz 1 EStR 90; OFD Düsseldorf v. 8. 10. 90, StEK § 5 EStG Bil. Nr. 65). Ein Widerspruch zum Arbeitszimmerurteil des VI. Senats (VI R 141/85 aaO) sei darin nicht zu sehen. Beide Entscheidungen lassen sich aber uE entgegen den Bekundungen des IV. Senats nicht miteinander vereinbaren. Steht dem Arbeitnehmer-Miteigentümer die volle Arbeitszimmer-AfA zu, so kann bei freiberuflicher Nutzung des Arbeitszimmers nicht eine nur hälftige AfA richtig sein (glA *Märkle/Franz*, BB 1991 S. 665; *B. Meyer*, FR 1991 S. 678; *Stephan*, StbKongrRep. 1993 S. 436). Eine Klärung der bilanzsteuerrechtlichen Fragen dürfte die Entscheidung des GrS zum Vorlagebeschl. des IV. Senats v. 9. 7. 92 (BStBl. II S. 948) bringen. Folgt der GrS der Rechtsauffassung des IV. Senats und versagt er dem Miteigentümer eine nutzungsbezogene AfA im Rahmen seines Miteigentumsanteils (BFH VI R 141/85 aaO), ist auch für § 10e eine Rückkehr zur früheren VerwAuffassung nicht auszuschließen (vgl. *Stephan* aaO, der uE zutreffend für eine Beibehaltung der jetzigen Grundsätze plädiert).

► *Im Schrifttum* wird neuerdings wieder in Zweifel gezogen, ob dem Miteigentümer angesichts der zivilrechtlichen Gegebenheiten ein ungeschmälerter SA-Abzug zusteht. Nach *Blümich/Erhard* (§ 10e EStG Rdnr. 263) wird gerade beim

Mehrfamilienhaus die fehlende Identität zwischen der zivilrechtlichen Sache (Grundstück) und dem Förderobjekt (Wohnung) deutlich. Der Miteigentümer ist am gesamten Grundstück (anteilig) berechtigt, ein Umstand, der im möglichen finanziellen Ausgleich der Miteigentümer untereinander seinen sichtbaren Ausdruck findet. Auch *Obermeier* (Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 96) verweist darauf, daß sich zivilrechtlich dem Miteigentümer keine konkreten Wohnungen zuordnen lassen und die hM die Bedeutung des Abs. 1 Satz 6 auf ein Maß reduziert, das die Regelung gänzlich entbehrlich macht.

► *Stellungnahme*: Abs. 1 Satz 6 übernimmt die auf den Miteigentumsanteil begrenzte StBegünstigung des § 7b Abs. 1 Satz 3 (vgl. BTDrucks. 10/3633 S. 15). Die undifferenzierte Übernahme seiner früheren Auslegung würde im Gegensatz zu § 7b in Verkennung der zivilrechtlichen Rechtslage zu teilweise unsinnigen, dem Gesetzeszweck widersprechenden Ergebnissen führen (glA *Stephan aaO*; *Unvericht aaO* mit zahlreichen Beispielen), weil unberücksichtigt bleibt, daß der Miteigentümer zwar nicht das gesamte Gebäude, jedoch eine darin befindliche Wohnung aufgrund seiner Rechtszuständigkeit im Rahmen einer Nutzungsvereinbarung iSd. § 745 BGB und damit ausschließlich aufgrund eigenen (Mit-)Eigentumsrechts nutzen kann. Das Gebäude ist nicht in Wohnungen und diese wiederum entsprechend der Zahl der Miteigentümer in Wohnungsanteile aufzugliedern, was letztlich eine gebäudebezogene Maximalförderung von 19 800 DM/9 000 DM unabhängig von der Anzahl stbegünstigter Wohnungen bewirken würde. Nach dem Regelungszweck des Abs. 1 Satz 6 soll die StBegünstigung nur wohnungs-, nicht gebäudebezogen auf 19 800 DM/9 000 DM begrenzt und bei Miteigentum zur Vermeidung unberechtigter stlicher Vorteile gegenüber dem Alleineigentum eine Vervielfältigung des Höchstbetrags vermieden werden (s. Anm. 155 „Bedeutung“). Zur Benachteiligung der Wohneigentumsbildung durch Miteigentum besteht kein sachlich begründeter Anlaß. Bei verständiger Würdigung ist daher in Übereinstimmung mit der hM und der jüngeren VerwAuffassung durch teleologische Reduktion unter „Anteil“ iSd. Abs. 1 Satz 6 der Teil der Wohnung zu verstehen, den der Miteigentümer im Rahmen seiner Rechtszuständigkeit zu Wohnzwecken nutzt, so daß bei vollständiger Nutzung der Wohnung aufgrund eigener Rechtszuständigkeit eine Kürzung des Abzugsbetrags gem. Abs. 1 Satz 6 entfällt. Natürlich ist nicht zu verkennen, daß sich diese Auffassung in Widerspruch zur gegenwärtigen bilanzsteuerrechtlichen Behandlung des Miteigentums (vgl. BFH v. 9. 7. 92 IV R 115/90, BStBl. II S. 950 Tz. B.I.2) befindet. Im Falle einer Rückkehr zur früheren quotenmäßigen Berechnung des Abzugsbetrags (s. oben) müßte wohl eine wechselseitige Vermietung von Wohnungsanteilen der Miteigentümer untereinander anerkannt werden (s. Anm. 160 aE). Damit wäre die gem. § 52 Abs. 21 Satz 1 EStG 1987 ab VZ 1987 aufgegebene Nutzungswertbesteuerung teilweise gescheitert (ebenso *Stephan*, StbKongrRep. 1993 S. 436).

160 2. Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken

Der Miteigentümer muß die Wohnung zu eigenen Wohnzwecken iSd. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 98–99) nutzen. Als Gestaltungsmöglichkeit kommt sowohl die alleinige Nutzung der Wohnung durch einen Miteigentümer als auch eine gemeinsame Nutzung mehrerer bzw. aller Miteigentümer entsprechend dem Miteigentumsanteil oder davon abweichend mit und ohne Ausgleichszahlung in Betracht. Ebenso kann ein Miteigentümer mit Ausgleichszahlung auch das gesamte Gebäude nutzen (zur stlichen Relevanz derartiger Vereinbarungen s. *Seithel*, FR 1982

S. 238; *Wollny*, FR 1988 S. 138; zur zivilrechtlichen Behandlung s. auch *Palandt*, BGB 50. Aufl. § 741 Rz. 5).

Nutzung der Wohnung durch nur einen Miteigentümer:

► *Im EinfHaus/in der ETWohnung*: Der Umfang der Eigennutzung des Miteigentümers entspricht hier stets seiner Miteigentumsquote (s. Anm. 159), weil Gegenstand des Eigentumsrechts und der StBegünstigung identisch sind. Darüber hinaus nutzt er die Wohnung aufgrund fremder Rechtszuständigkeit entweder als entgeltlich/unentgeltlich Nutzungsberechtigter mit gesicherter Rechtsposition oder aufgrund unentgeltlicher Überlassung ohne gesicherte Rechtsposition; insoweit mangelt es an einer Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2. Allerdings umfaßt nach BFH v. 21. 2. 89 IX R 246/84 (BFH/NV 1990 S. 25 zu § 21 Abs. 2) das gesetzliche Gebrauchsrecht gem. § 743 Abs. 2 BGB auch den Alleingebrauch durch nur einen Miteigentümer (damit Zurechnung des gesamten Nutzungswerts nach § 21 Abs. 2 1. Alt.). Daraus folgt uE aber kein ungeschmälerter SA-Abzug des nutzenden Miteigentümers. § 10e Abs. 1 verlangt eine Wohnung im eigenen Haus, er begnügt sich nicht mit der bloßen Nutzungsmöglichkeit aufgrund eigenen Rechts (vgl. *B. Meyer*, FR 1991 S. 43). Für den überlassenden Miteigentümer kommt ein (anteiliger) SA-Abzug nicht in Betracht; es liegt auch keine (mittelbare) Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 3 vor, weil er die Wohnung nicht wenigstens mitbewohnt (s. unten „Gemeinsame Nutzung der Wohnung durch mehrere Miteigentümer“). Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung berechtigt ebensowenig zur Inanspruchnahme des § 10h; es entsteht keine Wohnung durch Baumaßnahmen an einem bereits bestehenden Gebäude (s. § 10h Satz 2 Nr. 2).

► *Im anderen Haus*: Miteigentumsquote sowie Umfang der Eigennutzung (und damit des Anteils iSd. Abs. 1 Satz 6, s. Anm. 159) entsprechen sich anders als beim EinfHaus (ETWohnung) nicht. Für die umfangmäßige Bestimmung der Nutzung der Wohnung aufgrund eigener Rechtszuständigkeit kommt es vielmehr darauf an, ob und in welchem Maße der Miteigentumsanteil geringer ist als der Wert der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im Verhältnis zum Wert des Gebäudes (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 27 S. 1). Davon ist nach VerwAuffassung regelmäßig auszugehen, wenn die Nutzfläche der Wohnung im Verhältnis zur Gesamtnutzfläche dem Miteigentumsanteil entspricht. Unschädlich iS einer widerlegbaren Vermutung soll dabei eine Divergenz zwischen Nutzflächen- und Miteigentumsanteil sein, wenn die Miteigentümer keine Angehörigen sind und keine Ausgleichzahlung vereinbart wurde (BMF aaO Abs. 27 aE).

Beispiel: A und B sind Miteigentümer zu 1/2 eines hergestellten ZweifHauses. Wohnung I hat eine Nutzfläche von 200 qm, Wohnung II von 100 qm. Wohnung I wird von A, Wohnung II von B bewohnt. Das Wertverhältnis der Wohnungen entspricht der jeweiligen qm-Zahl.

Ausgehend von dem nach Nutzflächen berechneten Wertverhältnis entspricht die von A genutzte Wohnung I 4/6 (200 qm:300 qm) des Werts des gesamten Hauses. Die Rechtszuständigkeit des A aufgrund seines 1/2-Miteigentums erstreckt sich jedoch lediglich auf 3/6 des Hauses. 1/6 (= 50 qm) des Hauses werden ihm folglich von B überlassen. Bezogen auf Wohnung I bedeutet dies, daß A 150 qm iSd. Abs. 1 Satz 2 zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Daraus errechnet sich ein Wohnungsanteil iSd. Abs. 1 Satz 6 von 75 vH (150 qm:200 qm) mit einem max. Abzugsbetrag von 14 850 DM (75 vH von 19 800 DM). B hingegen nutzt die kleinere Wohnung II vollständig aufgrund eigener Rechtszuständigkeit, so daß eine Kürzung des Abzugsbetrags nach Abs. 1 Satz 6 unterbleibt (vgl. BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 27 Beisp. 3; glA *Umericht*, DStR 1988 S. 630; aA *Grundschoke*, FR 1989 S. 524, der eine Anwendung des Abs. 1 Satz 6 grundsätzlich nur dann bejaht, wenn eine Aufteilung des Höchstbetrags unter mehreren in der Wohnung lebenden Miteigentümern in Betracht kommt; dagegen zu Recht *Umericht*, DB 1989 S. 2568). Eigenartig mutet jedoch an, daß der die kleinere Wohnung

nutzende Miteigentümer eine Maximalförderung von 19 800 DM erhält, der andere bei gleichen oder sogar höheren Aufwendungen hingegen nicht (vgl. *Bieryans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 68: Ergebnis unbefriedigend; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 119: Unbefriedigende Lösung nach Abs. 1 Satz 6 zwingend).

Nutzung des gesamten Gebäudes durch einen Miteigentümer:

► *Ein/Haus/ETWohnung*: Behandlung s. zunächst oben „Nutzung der Wohnung durch nur einen Miteigentümer“. Problematisch ist die teilweise Nutzung zu gewerblichen/beruflichen Zwecken.

Beispiel: Das im Miteigentum zu 1/2 von A u. B befindliche Ein/Haus wird ausschließlich von A gegen eine Ausgleichszahlung an B bewohnt. 50 vH der Nutzfläche des Hauses nutzt A zu freiberuflichen Zwecken. Fraglich ist, ob A den Wohnzwecken bzw. den freiberuflichen Zwecken dienenden Gebäudeteil allein aufgrund eigenen Rechts nutzt oder das gesamte Haus entsprechend seiner Eigentumsquote. UE ist der Gegenstand der unentgeltlichen Nutzungsvereinbarungssache iSd. § 745 BGB (s. unten; ebenso *B. Meyer*, FR 1991 S. 43; ggf. aA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 127: Unentgeltliche berufliche Nutzung vorrangig).

► *Anderes Haus mit ausschließlich privater Nutzung*: Zu prüfen ist, welcher Teil des Gebäudes im Rahmen des Miteigentumsanteils aufgrund eigener Rechtszuständigkeit genutzt wird.

Beispiel: A und B sind Miteigentümer zu 1/2 eines hergestellten Zweifelhäuses. Beide Wohnungen entsprechen sich im Wert und werden ausschließlich von A gegen eine Ausgleichszahlung in Höhe der ortsüblichen Miete einer Wohnung an B zu eigenen Wohnzwecken genutzt.

Fraglich ist hier, ob sich die Nutzung aufgrund eigener Rechtszuständigkeit zwingend entsprechend der Miteigentumsquote anteilig auf beide Wohnungen erstreckt mit der Folge einer Maximalförderung einer der beiden Wohnungen von nur 9 900 DM (50 vH von 19 800 DM) oder ob die Eigennutzung einer der beiden Wohnungen beliebig zugeordnet werden kann, so daß eine Wohnung vollständig eigenen Wohnzwecken dient (Abzugsbetrag dann max. 19 800 DM) und die andere fremdgenutzt wird. UE ist wie folgt zu verfahren:

▷ *Nutzungsvereinbarung*: Trifft der Miteigentümer mit dem anderen Miteigentümer eine Nutzungsvereinbarung iSd. § 745 BGB dergestalt, daß eine bestimmte Wohnung unentgeltlich genutzt und die andere entgeltlich überlassen wird, ist dem uE auch stlich zu folgen. Abs. 1 Satz 6 findet in diesem Fall keine Anwendung, wenn der Wert des Miteigentumsanteils mindestens dem Wert der aufgrund Nutzungsvereinbarung unentgeltlich genutzten Wohnung entspricht. *GLA Schmidt/Drenseck* XII. § 10e EStG Anm. 6i, jedoch ohne ausdrücklichen Hinweis auf eine Nutzungsvereinbarung; *B. Meyer*, FR 1991 S. 43: Nutzungsvereinbarung zwingend; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 127: Nutzungsvereinbarung ggf. auch stillschweigend möglich; *Blümich/Erhard*, § 10e EStG Rdnr. 268.

▷ *Bei fehlender Nutzungsvereinbarung* iSd. § 745 BGB liegt eine nur anteilige, der Miteigentumsquote entsprechende Eigennutzung beider Wohnungen vor, weil korrespondierend hierzu vom anderen Miteigentümer die ideelle Hälfte des Hauses (nicht eine bestimmte Wohnung) mit entsprechender Auswirkung auf den WKAbzug entgeltlich überlassen wird. Nicht der einzelne Miteigentümer, sondern die Eigentümergemeinschaft bestimmt über Art und Umfang entgeltlicher bzw. unentgeltlicher Nutzungsüberlassung (*B. Meyer*, FR 1991 S. 43).

► *Anderes Haus mit teilweiser betrieblicher Nutzung*: Problematisch ist hier ein sich evtl. zwischen betrieblicher und privater Sphäre ergebendes Rangverhältnis.

Beispiel: A und B sind Miteigentümer zu 1/2 eines ZweifHauses. Beide Wohnungen stimmen im Wert überein und werden allein von A gegen eine Ausgleichszahlung von B zu eigenen Wohnzwecken (Wohnung I) bzw. zu freiberuflichen Zwecken (Wohnung II) genutzt.

A kann uE im Einvernehmen mit dem anderen Miteigentümer iSd. § 745 BGB frei vereinbaren (s. oben), ob Wohnung I oder Wohnung II als eigengenutzt angesehen werden soll. Die Annahme vorrangiger Eigennutzung der freiberuflichen Zwecken dienenden Wohnung II und eine damit verbundene Behandlung als notwendiges Betriebsvermögen mit entsprechendem Förderungsausschluß für Wohnung I ist nicht zwingend. AA evtl. BFH v. 12. 2. 88 V I R 141/85 (BStBl. II S. 764), wonach für die AfA-Zurechnung auf das zwischen den Einkunftsarten bestehende Rangverhältnis abzustellen sei; vgl. auch *Stephan*, DB 1988 S. 2483: Wahlrecht (nur?) im Verhältnis eigen-/fremdbetrieblicher Nutzung; wiederum aA *Korn*, KÖSDI 1989 S. 7706, der aus BFH VI R 141/85, aaO, bei partiell betrieblicher Nutzung keine von der bisherigen Behandlung abweichende allgem. Folgerungen ziehen will. Dem ist uE nicht zu folgen. Was der Stpfl. eigennutzt, ist ausschließlich Tatfrage (also Vereinbarungssache iSd. § 745 BGB), nicht eine Frage des Rangverhältnisses zwischen Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben.

Eine nutzungs- u. vereinbarungsbezogene Betrachtung steht allerdings zur gegenwärtigen bilanzsteuerrechtlichen Behandlung in Widerspruch, die den beruflich/gewerblich genutzten Gebäudeteil zwingend im Umfang der Miteigentumsquote als (notw.) Betriebsvermögen ansieht (vgl. Anm. 159; *Paus*, DStZ 1991 S. 75: wirtschaftliches Nutzungseigentum kennt das Gesetz nicht). Folgt man ihr, wäre im Beispielfall die Hälfte der Wohnung II freiberufliches Betriebsvermögen und die Hälfte von Wohnung I gem. Abs. 1 Satz 6 bis max. 9 900 DM stbegünstigt. Ausgleichszahlungen treffen dann anteilig beide Nutzungsbereiche.

Gemeinsame Nutzung der Wohnung durch mehrere Miteigentümer:

► *EinfHaus/ETWohnung:* Jeder Miteigentümer erfüllt den Tatbestand der Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2. Auf den Umfang der Nutzung des einzelnen Miteigentümers kommt es nicht an, nach allgem. Auffassung ebensowenig darauf, ob die Nutzung dem Miteigentumsanteil entspricht. Dies festzustellen, wäre auch aus tatsächlichen Gründen kaum möglich.

Vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 i; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 68; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1994 Rz. 272; *Blümich/Erhard*, § 10 e EStG Rdnr. 264 u. 266; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 114; *Unvericht*, DStR 1988 S. 627.

Eigenen Wohnzwecken des Miteigentümers dient die Wohnung allerdings nur, wenn er darin einen eigenen (ggf. mit den übrigen Miteigentümern gemeinsamen) Haushalt führt. Umstritten ist daher die tatbestandliche Erfüllung der Eigennutzung durch einen minderjährigen Miteigentümer (vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 d: Keine Eigennutzung, wenn die Wohnung einem minderjährigen Kind gehört). Ein gelegentlich besuchsweser Aufenthalt oder das Bereithalten nur eines Zimmers für einen Miteigentümer genügt diesen Anforderungen nicht (s. Anm. 99).

Nutzt ein Miteigentümer die Wohnung über seinen Miteigentumsanteil hinaus, liegt insoweit aus der Sicht des anderen Miteigentümers eine unschädliche Nutzungsüberlassung iSd. Abs. 1 Satz 3 vor, die beim anderen Miteigentümer nicht zur Kürzung des anteiligen Abzugsbetrags führt (glA *Unvericht* aaO); bei entgeltlicher Nutzungsüberlassung ist jedoch gem. Abs. 1 Satz 7 zu kürzen.

► *Haus mit mehreren Wohnungen*: Die Nutzungsverhältnisse können auch so gestaltet sein, daß die Miteigentümer mehrere Wohnungen im Haus gemeinsam bewohnen.

Beispiel: A und B sind Miteigentümer zu 1/2 eines ZweifHauses. Die beiden gleichgroßen und -wertigen Wohnungen werden von ihnen gemeinsam bewohnt.

Fraglich erscheint, ob jeweils eine Wohnung allein von A bzw. B iSd. Abs. 1 Satz 2 im Rahmen eigener Rechtszuständigkeit als eigengenutzt behandelt werden kann (insoweit keine Kürzung nach Abs. 1 Satz 6) und die Mitbenutzung durch den anderen Miteigentümer eine unschädliche Überlassung iSd. Abs. 1 Satz 3 darstellt. Oder erstreckt sich die Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2 gleichzeitig auf beide Wohnungen nach Maßgabe der Miteigentumsquote? Dann wäre nur der entsprechende Anteil an einer der beiden Wohnungen gem. Abs. 1 Satz 6 bis max. 9900 DM stbegünstigt. *Unvericht* (DStR 1988 S. 629/630) meint, daß nur die zweite Lösung in Betracht kommt und eine wechselseitig unentgeltliche Überlassung nach Abs. 1 Satz 3 ausscheidet (glA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 69). UE ist die erste Lösungsalternative zu bevorzugen, weil es für den Umfang stlicher Förderung keinen Unterschied machen kann, ob beide Wohnungen von den Miteigentümern allein oder gemeinsam zu Wohnzwecken genutzt werden.

► *Gemischt-genutztes Haus*: Weitere Zweifel entstehen, wenn Teile des Hauses gewerblichen/beruflichen Zwecken nur eines Miteigentümers dienen und außerdem eine darin befindliche Wohnung von den Miteigentümern gemeinsam genutzt wird.

Beispiel: A und B sind Miteigentümer zu 1/2 eines zur Hälfte gemeinsamen Wohnzwecken und zur Hälfte gewerblichen Zwecken des A (ohne Ausgleichszahlung an B) dienenden Hauses.

Bei Annahme einer gewerblichen Nutzung aufgrund eigener Rechtszuständigkeit des A fällt die Nutzung der Wohnung unter die alleinige Rechtszuständigkeit des B. Folge: Eigennutzung des B iSd. Abs. 1 Satz 2 bzw. – soweit unentgeltlich an A überlassen – nach Satz 3 (so unter Hinweis auf BFH v. 12. 2. 88 VI R 141/85, BStBl. II S. 764 *Stephan*, DB 1988 S. 2483; *ders.*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 128; *Märkle/Franz*, BB 1989 S. 261; kritisch zu BFH VI R 141/85 aaO aber *Grzaslewicz*, DB 1988 S. 1924). Ebenso wäre uE die Annahme einer den Miteigentumsanteilen entsprechende Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2 durch A und B sowie eine teilweise unentgeltliche Nutzungsüberlassung der gewerblich genutzten Fläche von B an A möglich (Rechtslage weitgehend ungeklärt, s. auch Anm. 159).

Wechselseitige Vermietung unter den Miteigentümern entsprechend der Eigentumsquote ist uE nicht anzuerkennen. Eine aufgrund eigener Rechtszuständigkeit mögliche unentgeltliche Nutzung kann nicht alternativ entgeltlich gestaltet werden.

Beispiel: A und B nutzen jeweils eine Wohnung eines beiden zu je 1/2 gehörenden ZweifHauses zu Wohnzwecken. Beide Wohnungen sind gleich groß und entsprechen sich im Wert.

Eine wechselseitige Vermietung von Wohnungshälften mit der Folge, daß jeder Miteigentümer nur die Hälfte der Wohnung eigennutzt und im übrigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, wird nach VerwAuffassung und hM im Schrifttum verneint. Das gilt auch, wenn nur ein Miteigentümer eine Wohnung des im übrigen vermieteten Hauses bewohnt.

Vgl. Abschn. 164 Abs. 3 Beisp. 2 EStR 1990; glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e EStG Anm. 6i; *Märkle/Franz*, BB 1989 S. 268; *Unvericht*, DStR 1988 S. 629; *Breidecker*, FR 1989 S. 296; *Stephan*, StbKongrRep. 1993 S. 437, der zutr. darauf verweist, daß andernfalls die Aufgabe der Nutzungswertbesteuerung unterlaufen würde; aA *Paus*, DStZ 1989 S. 113 f. es liegt eine wechselseitige, tauschähnliche und damit entgeltliche Überlassung vor.

Einstweilen frei.

161–164

III. Begünstigung in Höhe des entsprechenden Teils des Abzugsbetrags

1. Maßgebender Abzugsbetrag nach Abs. 1 Satz 1

165

Abzuziehen ist nach Abs. 1 Satz 6 der entsprechende Teil der Abzugsbeträge (s. dazu Anm. 166) nach Satz 1. Die Kürzung trifft also nicht die Bemessungsgrundlage (HK zzgl. AK des Grund und Bodens), sondern den Abzugsbetrag selbst. Abzugsbetrag in diesem Sinne ist ein Betrag in Höhe von 6 vH/5 vH der auf die Wohnung entfallenden und vom betreffenden Miteigentümer getragenen HK/AK, max. 19 800 DM/16 500 DM (Berechnungsschritte s. Anm. 166). Der Verweis auf Abs. 1 Satz 1 bewirkt damit, daß sich der Höchstbetrag von 19 800 DM/16 500 DM nicht personenbezogen nach der Zahl der Miteigentümer vervielfältigt, sondern wohnungsbezogen gewährt und ggf. aufgeteilt wird. Andernfalls ließe sich die StBegünstigung durch Bildung von Miteigentum systemwidrig ausdehnen (s. Anm. 155). Zur Berechnung im einzelnen s. Anm. 166.

Die fehlende Bezugnahme auf Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. bedeutet nicht, daß im Falle der Anschaffung einer Altwohnung (s. Anm. 139 f.) durch Miteigentümer eine Kürzung der Abzugsbeträge von 9 000 DM/7 500 DM unterbleibt. Es handelt sich uE um ein redaktionelles Versehen.

2. Entsprechender Teil des Abzugsbetrags

166

Die Höhe des dem Miteigentümer zu gewährenden Abzugsbetrags beträgt 6 vH/5 vH der HK/AK, die auf seinen Anteil an der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung entfallen, max. des Teils der Förderhöchstbeträge von 19 800, 16 500 DM, 9 000 DM oder 7 500 DM, der seinem Anteil (Begriff s. Anm. 158) an der Wohnung entspricht.

Die Kürzung des Abzugsbetrags erfordert folgende Berechnungsschritte:

1. Zurechnung der HK/AK des Gebäudes auf die stbegünstigte Wohnung (Aufteilungsmethoden s. Anm. 69);
2. Ermittlung der vom betreffenden Miteigentümer für seinen Miteigentumsanteil getragenen HK/AK, wobei über seine Eigentumsquote hinausgehende Aufwendungen unberücksichtigt bleiben (zur evtl. Erhöhung des Abzugsbetrags beim anderen Miteigentümer s. Anm. 35);
3. Kürzung des in Betracht kommenden Förderungshöchstbetrags (s. oben) auf den Anteil des Miteigentümers, den er aufgrund eigener Rechtszuständigkeit nutzt (s. Anm. 160);
4. Der sich nach 1. oder 2. ergebende geringere Betrag wird mit 6 vH/5 vH multipliziert und mit dem nach 3. errechneten anteiligen Förderungshöchstbetrag verglichen. Der niedrigere Betrag ist der nach Abs. 1 Satz 6 zu gewährende Abzugsbetrag.

Beispiel: A und B sind Miteigentümer zu 1/2 eines für 450 000 DM (einschl. hälftiger AK des Grund und Bodens) hergestellten ZweifHauses. Die HK wurden entsprechend den Miteigentumsanteilen getragen. Wohnung I (Nutzfläche 200 qm) wird von A bewohnt, Wohnung II (Nutzfläche 100 qm) von B. Das Wertverhältnis der Wohnungen entspricht der jeweiligen qm-Zahl. Auf die von A genutzte Wohnung I entfallen HK/AK in Höhe von 200/300 von 450 000 DM = 300 000 DM (1.). Davon hat A jedoch nur 225 000 DM nach Maßgabe seiner Eigentumsquote getragen (2.). Dieser geringere Betrag bildet die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags, der folglich 6 vH von 225 000 DM = 13 500 DM beträgt und dem anteiligen Förderungshöchstbetrag (150/200 von 19 800 DM = 14 850 DM) (3.) entspricht. Auf die von B genutzte Wohnung II hingegen entfallen HK/AK von nur 100/300 = 150 000 DM, während seine tatsächlich getragenen Aufwendungen 225 000 DM betragen. Der Unterschiedsbetrag von 75 000 DM entfällt damit auf die von A genutzte Wohnung I und läßt die Berechnung des Abzugsbetrags unberührt: 6 vH von 150 000 DM = 9 000 DM. Insoweit liegt kein Anwendungsfall des Abs. 1 Satz 6 vor, weil B die gesamte Wohnung aufgrund eigener Rechtszuständigkeit nutzt (s. Anm. 160; glA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 67/68; *Unverricht*, DStR 1988 S. 630; aA *Grundschoke*, FR 1989 S. 524 (Kürzung nur bei gemeinsamer Nutzung der Miteigentümer).

167–169 Einstweilen frei.

H. Gemischte Nutzung der Wohnung (Abs. 1 Satz 7)

170

I. Überblick zu Abs. 1 Satz 7

Abs. 1 Satz 7 betrifft die Behandlung von Wohnungen, die nicht ausschließlich eigenen Wohnzwecken iSd. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 98 und 99) und Satz 3 (s. Anm. 111–118) dienen.

Bedeutung des Satzes 7: Sie besteht darin, dem Gesetzeszweck nach gezielter Förderung eigengenutzten Wohnraums besonderen Ausdruck zu verleihen (s. BTDrucks. 10/3633 S. 15). Er vermeidet gleichzeitig eine kumulative stliche Auswirkung der HK/AK der Wohnung als Betriebsausgaben/Werbungskosten sowie Sonderausgaben und respektiert insoweit die grundsätzliche Trennung zwischen Einkunftserzielung und -verwendung (vgl. *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 72). Ein potentieller Doppelabzug ist jedoch nicht Tatbestandsmerkmal des Satzes 7. Zu kürzen ist daher auch bei unentgeltlicher Überlassung zu beruflichen/gewerblichen Zwecken (s. Anm. 174). Andererseits ist wiederum nicht bereits deshalb zu kürzen, weil tatsächlich ein Doppelabzug eintritt (s. Anm. 175).

Voraussetzungen des Satzes 7 sind, daß

- Teile der Wohnung (s. Anm. 173) nicht zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 174, 175) genutzt oder
- die anderen Zwecken dienenden Teile nicht bzw. nur geringfügig zu eigenen Wohnzwecken mitbenutzt werden (s. Anm. 175),
- die (nahezu) ausschließliche Nutzung zu anderen als eigenen Wohnzwecken ganzjährig oder ab Beginn bzw. bis zur Beendigung der Eigennutzung vorliegt (s. Anm. 175 „Erforderlicher zeitlicher Umfang der Fremdnutzung“).

Rechtsfolge des Satzes 7 ist, daß die maßgebende Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags (s. Anm. 178) insoweit gekürzt wird, als sie auf den nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzten Teil der Wohnung entfällt (s. Anm. 180).

171, 172 Einstweilen frei.

II. Nutzung von Teilen der Wohnung nicht zu eigenen Wohnzwecken

Schrifttum: *Horlemann*, Arbeitszimmer und § 10 e EStG, DStR 1987 S. 758; *Günther*, Förderung selbstgenutzten Wohneigentums – Kürzung der Bemessungsgrundlage bei einem steuerlich nicht anerkannten Arbeitszimmer?, DB 1988 S. 2330.

1. Teile einer Wohnung

173

Eine Kürzung der Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags setzt gem. Abs. 1 Satz 7 voraus, daß Teile der Wohnung nicht zu eigenen Wohnzwecken (Begriff s. Anm. 99) genutzt werden.

Abs. 1 Satz 7 ähnelt insoweit § 21 a Abs. 5 Satz 2, der eine vergleichbare Kürzung des zur Einkunftsermittlung dienenden Einheitswerts für den Fall vorsah, daß „Teile des Einfamilienhauses oder Teile einer Wohnung ... vermietet“ waren (s. dazu im einzelnen § 21 a Anm. 211).

„Teile“ der Wohnung sind die einzelnen Haupt- oder Nebenräume einer Wohnung, also abgrenzbare Flächen; s. auch Anm. 113 „Teile der Wohnung“.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 21; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 271; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 e; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 18; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 120.

► **Garagen:** Gekürzt wird bei Unterstellung eines Pkw, der ausschließlich beruflichen/gewerblichen Zwecken dient (vgl. *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 134), nicht aber (aus Vereinfachungsgründen) im Falle auch privater Pkw-Nutzung (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 21 S. 3).

► **Grund und Boden:** Wird ein unbebauter Teil des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens (s. Anm. 74) vermietet (zB als Kfz.-Abstell- oder Lagerplatz), ist insoweit die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags gem. Abs. 1 Satz 7 zu kürzen. Er stellt ebenfalls einen Teil der Wohnung dar. Kürzungsmaßstab ist hier jedoch nicht das Nutzflächen- oder Wohnflächenverhältnis (s. dazu Anm. 180), sondern das Verhältnis zwischen vermieteter Fläche zur Gesamfläche des Grund und Bodens, wobei nur dessen AK gekürzt werden.

► **Reklamefläche** an der Fassade des Gebäudes ist kein Wohnungsbestandteil und erfordert deshalb keine Kürzung der Bemessungsgrundlage (s. auch § 21 a Anm. 211).

2. Nutzung nicht zu eigenen Wohnzwecken

a) Begriff der Fremdnutzung

174

Nutzung nicht zu eigenen Wohnzwecken iSd. Abs. 1 Satz 7 (nachfolgend „Fremdnutzung“) liegt vor, wenn Teile der Wohnung (s. Anm. 173)

- eigenen gewerblichen oder beruflichen Zwecken des Stpfl. dienen (Abschn. 42 a Abs. 4 S. 2 EStR 90 gilt insoweit nicht; ebenso *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 i);
- zu gewerblichen oder beruflichen Zwecken entgeltlich bzw. unentgeltlich überlassen werden;
- entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden;
- mit einem dinglichen Vorbehaltswohnrecht belastet sind (str., s. unten „Vorbehaltswohnrecht“).

Vgl. *Frotscher*, § 10 e Rz. 30; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 e; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 271; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1994 Rz. 257 f.; *Stephan* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 74.

► *Vorübergehende Vermietung* ist auch dann Fremdnutzung, wenn nach Abschn. 164 Abs. 2 EStR 1987 f. aus Vereinfachungsgründen mit Einverständnis des Stpfl. von einer Besteuerung der Einnahmen aus der vorübergehenden Vermietung von Teilen der Wohnung abgesehen wird, weil sie 1000 DM im VZ nicht übersteigen (vgl. *Stubermann*, DStR 1987 S. 713). Zur Behandlung, wenn sich die Vermietung nicht auf den gesamten VZ erstreckt, s. Anm. 175.

► *Haushaltszugehörigkeit des Mieters* steht nach BFH v. 8. 8. 90 IX R 122/86 (BStBl. II 1991 S. 171) der stlichen Anerkennung des Mietverhältnisses entgegen. Rechtsfolge ist eine unentgeltliche, nach Abs. 1 Satz 3 nicht zur Kürzung zwingende Nutzungsüberlassung (glA *Obermeier*, DStR 1991 S. 342).

Keine Fremdnutzung liegt vor, wenn Teile der Wohnung

- unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden (Behandlung als Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 3; wegen des Verhältnisses zu Abs. 1 Satz 7 s. Anm. 111);
- zu anderen als eigenen Wohnzwecken mitbenutzt werden, die Eigennutzung jedoch nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. Anm. 175).

► *Leerstehende Räume* innerhalb einer im übrigen eigengenutzten Wohnung sind uE (schon aus Vereinfachungsgründen; Leerstehen kaum nachprüfbar) noch als Wohnzwecken dienend anzusehen und erhöhen die Annehmlichkeit des Bewohnens der übrigen Räume (anstelle einer evtl. unerwünschten Vermietung). Das gilt nicht bei nur vorübergehendem Leerstehen bis zur geplanten Fremdnutzung.

► *Nutzung zu Ausbildungszwecken* iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 7 ist uE als Nutzung zu Wohnzwecken anzusehen (aA *Güntber*, DB 1988 S. 2330; zweifelnd *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 e: Aufteilung nur bei gemischter Nutzung zu Wohn- u. Ausbildungszwecken; ähnlich *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 271). Wegen der damit verbundenen Problematik evtl. Doppelabzugs von AK/HK s. Anm. 175.

Vorbehaltswohnrecht: Wird eine Wohnung unter Vorbehalt eines obligatorischen oder dinglichen Wohnrechts (§ 1090 BGB) an Teilen der Wohnung veräußert, findet nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 23 mit Beisp.) auf den belasteten Teil Abs. 1 Satz 7 Anwendung. Die Gründe sind allerdings unterschiedlicher Art. Beim zurückbehaltenen obligatorischen (nicht im Grundbuch eingetragenen) Nutzungsrecht erklärt sich die Kürzung damit, daß sein Kapitalwert beim Erwerb zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 gehört (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 23 unter Hinweis auf BMF v. 14. 11. 84, BStBl. I S. 561 Tz. 53 b), die betreffenden Räumlichkeiten also entgeltlich zur Nutzung überlassen werden. Beim dinglichen Vorbehaltswohnrecht hingegen dürfte der Gedanke fehlender (Nutzungs-)Überlassung stillschweigend Beachtung gefunden haben: Der Vorbehaltswohnberechtigte nutzt die mit seinem dinglichen Recht belasteten Räume nach BFH v. 28. 7. 81 VIII R 124/76 (BStBl. II 1982 S. 378 betr. den insoweit vergleichbaren Vorbehaltsnießbrauch) ununterbrochen aufgrund eigenen, nicht vom neuen Eigentümer abgeleiteten Rechts. Damit fehlt es an einer unschädlichen Überlassung iSd. Abs. 1 Satz 3 (uE bedenklich, s. Anm. 115 „Nutzungsüberlassung“). Zur Berechnung des Kürzungsbetrags in diesen Fällen s. Anm. 180.

175 b) Erforderlicher Umfang der Fremdnutzung

Die Fremdnutzung muß sich im Gegensatz zur 66 2/3-Regelung des § 7 b Abs. 1 Satz 1 nicht in bestimmten flächenmäßigen oder quotalen Grenzen halten. Dem

Stpfl. für eigene Wohnzwecke verbleibende Räumlichkeiten müssen lediglich den Wohnungsbegriff erfüllen und ihm die Führung eines selbständigen Haushalts ermöglichen. Insoweit korrespondiert Abs. 1 Satz 7 mit der unentgeltlichen Überlassung von Teilen der Wohnung zu Wohnzwecken gem. Abs. 1 Satz 3, dh. in beiden Fällen bedarf es einer noch ins Gewicht fallenden Eigennutzung des Stpfl. (vgl. Anm. 113 „Teile der Wohnung“). Innerhalb dieses Rahmens kann er die Intensität schädlicher Nutzung frei bestimmen. Entfällt aber die Möglichkeit selbständiger Haushaltsführung, liegt insgesamt keine Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 99) mehr vor; eine Anwendung des Abs. 1 Satz 7 ist dann bereits mangels Grundförderung nach Abs. 1 Satz 1 ausgeschlossen.

Maßgeblichkeit der Verhältnisse des Abzugszeitraums: Maßgebend für eine Kürzung der Bemessungsgrundlage sind die jeweiligen Verhältnisse im VZ. Ändern sich diese gegenüber dem Vorjahr, hat dies nur Einfluß auf die Berechnung des laufenden und künftigen Abzugsbetrags (s. *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 76 d mit Beispiel). Eine Änderung des SA-Abzugs zurückliegender Jahre ist ausgeschlossen (*Littmann/Bitz/Hellwig* aaO).

Erforderlicher zeitlicher Umfang der Fremdnutzung: Beginnt oder endet eine Nutzung zu anderen als eigenen Wohnzwecken im Laufe des VZ, fragt sich, ob Abs. 1 Satz 7 bereits in diesem VZ anzuwenden ist.

Beispiel: Ein Stpfl. nutzt 20 vH seines 1994 für 300 000 DM hergestellten Einfhauses ab 1. 7. 94 als Arbeitszimmer.

Teilweise wird hierzu die Auffassung vertreten (vgl. *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 273), Abs. 1 Satz 7 sei als Spezialregelung auch anzuwenden, wenn eine Nutzung zu anderen Zwecken nur während eines Teils des Jahres bestehe. Einer Mittelmeinung (s. *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 149; glA früher *B. Meyer*, FR 1987 S. 368) zufolge soll die monatsanteilige Fremdnutzung auf einen Jahreswert umgerechnet werden. Dies ergäbe im Beispielfall eine auf das Jahr 1994 bezogene Nutzung zu anderen als Wohnzwecken von (6/12 von 20 vH =) 10 vH und demzufolge eine § 10 e-Bemessungsgrundlage von 270 000 DM. Nach *Felix* (zitiert von *B. Meyer*, NSt., Grundstücke, Selbstgenutztes Wohneigentum, Darst. I S. 15 Fußn. 69) wiederum gilt ein sog. zweidimensionales Meistbegünstigungsprinzip: Zeitlich genügt die kürzeste Eigennutzung des Objekts pro Jahr und quantitativ die umfänglichste irgendwann im Jahr (glA *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 76 d; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 i; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1994 Rz. 260), so daß eine Kürzung entfällt.

UE ist *Felix* (aaO) zu folgen. Der Abzugsbetrag ist ein Jahresbetrag und verlangt keine ganzjährige ausschließliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (näher hierzu s. Anm. 87). Steht danach einer ungeschmälernten StBegünstigung weder die Veräußerung noch die vollständige Vermietung der Wohnung während des VZ entgegen, muß dies für teilweise Fremdnutzung erst recht gelten. Es genügt also, wenn die Wohnung im VZ – wenigstens kurzfristig – vollständig iSd. Abs. 1 Satz 2 eigengenutzt wurde. Sieht man Abs. 1 Sätze 2 und 7 hingegen gleichermaßen tatbestandlich als verwirklicht an, ist es vertretbar, das Konkurrenzproblem in der für den Stpfl. günstigsten Weise zu lösen und den SA-Abzug ungeschmäkert zu gewähren.

Bei Ferienwohnungen mit laufendem Wechsel zwischen Eigen- u. Fremdnutzung scheidet uE eine Förderung bereits an der mangelnden Nutzung zu Wohnzwecken (s. Anm. 98 aE).

Erforderlicher räumlicher Umfang der Fremdnutzung: Werden einzelne Räume Dritten entgeltlich zur Mitbenutzung zu Wohnzwecken überlassen oder erfolgt eine gewerbliche/berufliche Mitbenutzung, so führt dies uE nicht zur Kürzung.

► *Nach VerwAuffassung* soll (aus Vereinfachungsgründen: vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 21) dann keine Kürzung der Bemessungsgrundlage erfolgen, wenn eine Garage der Unterbringung eines Pkws dient, der gewerblich/beruflich und privat genutzt wird. Zu anderen Fällen gemischter Raumnutzung hat sich die FinVerw. bislang nicht geäußert.

► *Im Schrifttum* wird die obige VerwRegelung gebilligt (vgl. *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 135; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 121). *Günther* (DB 1988 S. 2330) sieht darin eine Vereinfachungsmaßnahme, die nicht darüber hinwegtäuschen dürfe, daß grundsätzlich die Voraussetzung des Abs. 1 Satz 7 vorliege (ebenso *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 40). Danach wäre der schädliche Nutzungsanteil zu schätzen (so evtl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 e), um eine ungerechtfertigte Doppelbegünstigung anteilig auf gemischt-genutzte Räume entfallender HK/AK zu vermeiden. Wegen des damit verbundenen Bearbeitungsaufwands könne jedoch auf eine Kürzung generell verzichtet werden (zustimmend *Netzer*, StQ 1989 S. 211). *Unvericht* (DStR 1988 S. 630) will die Bemessungsgrundlage für den Fall kürzen, daß der Stpfl. einen Dritten gegen Entgelt in seine Wohnung aufnimmt und beide die Wohnung nunmehr gemeinsam nutzen.

► *Stellungnahme:* UE sind zwei Fallvarianten zu unterscheiden, aber im Ergebnis gleich zu behandeln:

▷ *Mischnutzung von Wohnungsteilen ohne BA-/WK-Abzugsmöglichkeit* (zB stlich nicht anerkanntes Arbeitszimmer): Dienen einzelne Räume der Wohnung beruflichen/gewerblichen Zwecken und erfolgt darüber hinaus eine ins Gewicht fallende private Mitbenutzung des Stpfl. zu Wohnzwecken (zum schädlichen Umfang privater Nutzung beim Arbeitszimmer s. § 9 Anm. 547), so daß die anteiligen Raumkosten gem. § 12 Nr. 1 Satz 2 nicht als BA/WK abziehbar sind, ist Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2 anzunehmen. Der private Nutzungsanteil kann nicht einerseits für Zwecke des BA-/WK-Abzugs unzureichend, andererseits aber aus der Sicht des § 10 e schädlich sein (wohl ebenso *Hornstein*, DStR 1987 S. 551; *Horlemann*, DStR 1987 S. 758). Der Begriff der Eigennutzung ist zugunsten des Stpfl. weit auszulegen (s. Anm. 99) und auch dann erfüllt, wenn weder eine ausschließliche noch überwiegende Nutzung zu Wohnzwecken vorliegt.

Der Verzicht auf einen BA-/WK-Abzug hingegen läßt die tatsächliche Fremd-nicht in Eigennutzung umschlagen und zwingt gleichwohl zur Kürzung der § 10 e-Bemessungsgrundlage. Abs. 1 Satz 7 setzt keinen Abzug der auf die fremdgenutzten Räume entfallenden Aufwendungen mit stlicher Auswirkung als BA/WK voraus (aA *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 411, die sogar empfehlen, zur Vermeidung der § 10 e-Kürzung auf einen BA-/WK-Abzug zu verzichten; hier droht § 370 AO).

▷ *Mischnutzung von Wohnungsteilen mit BA-/WK-Abzug:* Dem Gesetzeszweck (BTDrucks. 10/3633 S. 15) zufolge will Abs. 1 Satz 7 auch eine mehrfache stliche Auswirkung der AK/HK vermeiden, weshalb eine Kürzung der Bemessungsgrundlage geboten wäre. Der Gesetzgeber hat allerdings die Möglichkeit eines Doppelabzugs nicht konsequent verhindert, wie die ungeschmälerte För-

derung im VZ des Nutzungswechsels (s. Anm. 87) bzw. die unterjährig eintretende schädliche Fremdnutzung (s. oben) zeigt. UE hat er wegen geringerer praktischer Bedeutung gemischt-genutzter Räumlichkeiten ihre Einbeziehung in Abs. 1 Satz 7 vernachlässigt und eine mehrfache stliche Auswirkung als BA/WK und SA in Kauf genommen.

Beispiel: Der Stpfl. vermietet ein Zimmer seiner Wohnung an einen Studenten unter Mitbenutzung von Küche, Bad, WC, Waschküche und eines Abstellraums. Maßgebend für eine Kürzung der Bemessungsgrundlage ist nur die Wohnfläche des vermieteten Zimmers. Die Möglichkeit einer Mitbenutzung anderer Räumlichkeiten bleibt dabei außer Betracht und ließe sich mangels gesetzlich angeordneten Aufteilungsmaßstabs kaum realistisch in eine dem vermieteten Zimmer zuzuschlagende Fläche umrechnen (glA *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 76 b; aA *Unvericht*, DStR 1988 S. 630).

► *Mitbenutzung der gesamten Wohnung* durch einen gegen Entgelt aufgenommenen Dritten rechtfertigt uE ebenfalls keine Kürzung der Bemessungsgrundlage (aA *Unvericht*, DStR 1988 S. 630). Insoweit ist die Rechtslage der zu § 21 a Abs. 5 Satz 2 ergangenen Rspr. (s. unten) vergleichbar, die ungeachtet entgeltlicher Mitbenutzung eine Eigennutzung des Stpfl. bejaht (Rechtsfolge: Keine EW-Kürzung). Umstritten war lediglich der für § 10 e unerhebliche Aspekt, ob die tatsächlich erzielten Mieten getrennt ermittelt und besteuert werden (vgl. *Breitenbach*, DB 1989 S. 903). Siehe hierzu auch § 21 a Anm. 211 sowie FG Münster v. 29. 8. 85, EFG 1986 S. 123, nrkr. und Nds. FG v. 20. 10. 87, EFG 1988 S. 173, nrkr. Mißbräuchlichen Gestaltungen ist gem. § 42 AO zu begegnen.

Bei Haushaltszugehörigkeit des Dritten erstreckt sich nach BFH v. 8. 8. 90 IX R 122/86 (BStBl. II 1991 S. 171 zu §§ 21 Abs. 2, 21 a) die Selbstnutzung des Stpfl. aufgrund seines unbeschränkten Zutrittsrechts zu allen Räumen auf die gesamte Wohnung (ebenso FG Ba.-Württ. v. 29. 10. 93, EFG 1994 S. 192, nrkr. zu § 21 a; *Obermeier*, DStR 1991 S. 342). Infolgedessen ist das tatsächlich gezahlte Entgelt keine Mieteinnahme iSd. § 21 Abs. 1 Nr. 1 (wohl nur Haushaltsbeitrag; vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 i).

Einstweilen frei.

176, 177

III. Anteilige Kürzung der Bemessungsgrundlage

1. Maßgebende Bemessungsgrundlage

178

Gekürzt wird die Bemessungsgrundlage iSd. Abs. 1 Satz 1, dh.

– die HK/AK der Wohnung (zum Umfang s. Anm. 68 und 140–143) zuzüglich
– der Hälfte der AK des dazugehörenden Grund und Bodens (s. Anm. 73).

Der Abzugsbetrag selbst unterliegt nach allgem. Auffassung keiner Kürzung. Eine Minderung tritt erst ein, wenn die gem. Abs. 1 Satz 7 geminderte Bemessungsgrundlage unter den Förderhöchstbetrag (s. Anm. 86 u. 151) sinkt. Der Stpfl. ist daher nicht gezwungen, gewerblich/beruflich genutzte oder vermietete Flächen von seinen Wohnräumen bautechnisch zu trennen.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 21 Satz 1; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 74; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 e; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordwin*, § 10 e Rz. 20; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 272; *Lademann/Siffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 59.

Beispiel: Ein Arzt nutzt 40 vH seines für 600 000 DM (einschl. der Hälfte der AK des Grund und Bodens) hergestellten Einfhauses zu freiberuflichen Zwecken.

Berechnung des Abzugsbetrags:	
Maßgebende AK der Wohnung	600 000 DM
./.. Anteil der Praxisräume 40 vH (Abs. 1 Satz 7)	240 000 DM
korrigierte Bemessungsgrundlage	360 000 DM
Abzugsbetrag 6 vH, max.	19 800 DM.

179 Einstweilen frei.

2. Kürzung

180 a) Die anzuwendenden Aufteilungsmaßstäbe

Die Bemessungsgrundlage ist insoweit zu kürzen, als sie auf den Teil der Wohnung entfällt, der nicht eigenen oder iSd. Abs. 1 Satz 3 unschädlichen fremden Wohnzwecken dient. Über Kürzung bei Miteigentum s. Anm. 181.

Einen bestimmten Aufteilungsmaßstab enthält das Gesetz nicht. Die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 21) verfährt folgendermaßen:

- ▷ *Bei gewerblichen/beruflichen Zwecken dienenden Räumen:* Aufteilung nach dem Verhältnis der Grundfläche der gewerblich/beruflich genutzten Räume zur gesamten gem. §§ 43 und 44 der II. BV ermittelten *Nutzfläche* der Wohnung;
- ▷ *bei einem häuslichen Arbeitszimmer:* Aufteilung nach dem Verhältnis der sich gem. §§ 42 bis 44 der II. BV ergebenden *Wohnfläche* zur Grundfläche des häuslichen Arbeitszimmers (Hinweis auf BFH v. 18. 10. 83 VI R 68/83, BStBl. II 1984 S. 112);
- ▷ *für ausschließlich auf einen Teil der Wohnung entfallende Aufwendungen:* bei dem betreffenden Teil der Wohnung *individuelle Zurechnung* mit der Folge, daß sie entweder voll oder nicht zur Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags gehören;
- ▷ *beim Vorbehaltswohnrecht* hält sie eine besondere Berechnung für erforderlich (s. u.).

Nutzflächenverhältnis bei gewerblicher/beruflicher Nutzung: Im Schrifttum wird eine Aufteilung nach Nutzflächen (zur Berechnung nach der II. BV im einzelnen s. § 7b Anm. 75) weitgehend gebilligt:

Vgl. *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 74; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rz. 20 unter Hinweis auf die in Abschn. 164b Abs. 20 EStR angeordnete vergleichbare Aufteilungsmethode zur Berechnung der EW-Kürzung gem. § 21a Abs. 5; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rz. 59–63; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 7f; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1994 Rz. 259; *Sauer* in Hdb. der Besteuerung des Grundbesitzes IV. Rz. 104f ebenfalls unter Hinweis auf eine evtl. Aufteilung nach dem Verhältnis umbauten Raumes; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22 S. 8; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohnungseigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 39; aA nur *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 81 (Beispiel); evtl. auch *Werner*, StbKongrRep. 1987 S. 364.

Stellungnahme: UE ist einer Aufteilung nach Nutzflächen nur mit Einschränkungen zu folgen. Dem Stpfl. muß es zur Vermeidung offensichtlich unzutreffender Ergebnisse (vgl. das zu § 7b ergangene BFH-Urteil v. 29. 7. 60 VI 181/59 U, BStBl. II S. 406) gestattet sein, eine andere den tatsächlichen Verhältnissen eher entsprechende Aufteilung vorzunehmen (s. hierzu auch Anm. 69). Eine grundsätzliche Aufteilung nach Nutzflächen unter dem Aspekt der Rechtssicherheit ist im Gegensatz zur Rechtslage gem. § 7b (vgl. BFH VI 181/59 U aaO) nicht mehr geboten, weil der Umfang der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken kein Tatbestandsmerkmal zur Inanspruchnahme der StBegünstigung dem Grunde nach ist (s. Anm. 99).

Wohnflächenverhältnis bei häuslichem Arbeitszimmer: Auf der Grundlage des zum WKAbzug ergangenen BFH-Urt. v. 18. 10. 83 VI R 68/83 (aaO) ist nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90 aaO) ausnahmsweise das Wohnflächenverhältnis maßgeblich, dh. das Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zur Wohnfläche der gesamten Wohnung einschl. Arbeitszimmer (letzteres klarstellend: BFH v. 10. 4. 87 VI R 94/86, BStBl. II S. 500). Nebenräume der Wohnung wie Keller, Waschküche, Abstellräume, Dachboden oder Garagen sind also nicht in die Verhältnisrechnung einzubeziehen. Diese für den Stpfl. beim WKAbzug günstige Aufteilungsmethode rechtfertigt der BFH damit, daß bei Einbeziehung von Nebenräumen erhebliche Berechnungsschwierigkeiten eintreten können und im übrigen deren HK regelmäßig geringer seien als die für Wohnräume; zudem dienten wesentliche Teile der Nebenräume (zB Fundament, Grundmauern und Dach) nicht nur den Nebenräumen (Keller, Dachboden) selbst, sondern zugleich dem gesamten Haus. Im Rahmen des Abs. 1 Satz 7 führt diese Aufteilung zwangsläufig zu einem größeren Kürzungsvolumen.

Beispiel: Ein Stpfl. nutzt 30 qm seines 1994 fertiggestellten Einfhauses (HK zuzügl. 50 vH der AK des Grund und Bodens 300 000 DM) als Arbeitszimmer. Die Wohnfläche einschl. Arbeitszimmer beträgt 150 qm, die Nebenräume (Keller, Dachgeschoß) 60 qm.

Kürzungsbetrag
nach dem Verhältnis der Wohnflächen: $\frac{300\,000\text{ DM} \times 30\text{ qm}}{150\text{ qm (Wohnfläche)}} = 60\,000\text{ DM}$

Kürzungsbetrag
nach dem Verhältnis der Nutzflächen: $\frac{300\,000\text{ DM} \times 30\text{ qm}}{210\text{ qm (Nutzfläche)}} = 42\,857\text{ DM}$

Nach VerwAuffassung mindert sich im VZ 1994 folglich der Abzugsbetrag um 3 600 DM (6 vH von 60 000 DM); bei einer Aufteilung nach Nutzflächen hingegen wäre eine Kürzung von lediglich 2 571 DM vorzunehmen (6 vH von 42 857 DM), so daß in Höhe des Unterschiedsbetrags von 1029 DM ein endgültiger Förderverlust eintritt.

Beide Berechnungsmethoden aber sind letztlich ungenau, weil eine Aufteilung nach Wohnflächen die Zugehörigkeit von Nebenräumen zum Arbeitszimmer fingiert, die Aufteilung nach Nutzflächen wiederum aus den vom BFH (aaO) genannten Gründen ebenfalls verzerrend wirkt und gleiche HK für Neben- und Haupträume unterstellt. Kritik an der VerwAuffassung äußern *Lademann/Söffing/Brockhoff* (§ 10 e Rz. 63). Danach sei eine unterschiedliche Behandlung von häuslichen Arbeitszimmern einerseits und vermieteten, gewerblich oder freiberuflich genutzten Räumen andererseits unberechtigt. Auch sei die BFH-Rspr. (aaO) nicht stets vorteilhaft, weil sie die StBegünstigung gem. § 10 e schmälere. Aufgeteilt werden müsse daher allein nach dem Verhältnis der Nutzflächen.

Stellungnahme: Einer Aufteilung nach Wohnflächen iSd. VerwAuffassung ist im allgemeinen zuzustimmen. Der Kritik von *Lademann/Söffing/Brockhoff* (aaO) kann nur insoweit gefolgt werden, als eine Sonderbehandlung häuslicher Arbeitszimmer kaum sachlich begründbar ist. Die für eine Aufteilung nach Wohnflächen sprechenden Gründe der BFH-Rspr. (aaO) treffen nämlich ebenso zu, wenn sich in der Wohnung zB ein gewerblichen Zwecken dienendes Ladenlokal oder freiberufliche Praxisräume befinden (anders Abschn. 14 Abs. 2 Satz 6 EStR: Feststellung des Umfangs eigenbetrieblich genutzter Grundstücksteile nach dem Wohnflächenverhältnis). Gerade in diesen Fällen entsteht ein nicht unbeachtlicher Vereinfachungseffekt, wenn eine aufwendige und letztlich doch ungenaue Zuordnung einzelner Nebenräume entfällt. Da keine der beiden obigen in Betracht kommenden typisierenden Aufteilungsmethoden zu sicheren Ergebnissen führt,

sollte die einfachere bevorzugt und nach Wohnflächen ohne Einbeziehung von Nebenräumen aufgeteilt werden. Auch ist angesichts der ständigen Rspr. zum WKAbzug beim häuslichen Arbeitszimmer eine evtl. wahlweise Aufteilung nach Nutzflächen abzulehnen, weil eine Zuordnung von Aufwendungen im Einkünfte- und Sonderausgabenbereich nach einheitlichen Kriterien, weniger nach individuellem Vorteil zu erfolgen hat.

Vorbehaltswohnrecht: Eine besondere Berechnung des Kürzungsbetrags läßt die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 23) zu, wenn der Stpfl. eine Wohnung anschafft, an der sich der Veräußerer teilweise ein obligatorisches oder dingliches Wohnrecht vorbehalten hat (keine Nutzung iSd. Abs. 1 Satz 3, s. Anm. 174 „Vorbehaltswohnrecht“). Danach wird nicht beanstandet, „wenn in diesem Fall die Bemessungsgrundlage für den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Teil in der Weise ermittelt wird, daß der Kaufpreis der Wohnung einschließlich des Grund und Bodens zuzüglich des Kapitalwerts des vorbehaltenen Nutzungsrechts im Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbs dem Grund und Boden und der Wohnung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte zugerechnet und der auf die Wohnung entfallende Anteil zuzüglich der Hälfte des auf den Grund und Boden entfallenden Anteils nach § 10 e Abs. 1 Satz 7 gekürzt wird“.

Beispiel: Ein Stpfl. kauft eine Wohnung (Wohnfläche 100 qm) für 250 000 DM (einschließlich 50 000 DM AK des Grund und Bodens; Verhältnis der Verkehrswerte 4:1), an der sich der Veräußerer an zwei Räumen (20 qm Wohnfläche) ein dinglich gesichertes Wohnrecht vorbehält (Kapitalwert 50 000 DM).

Berechnung:

Kaufpreis (Wohnung)	200 000 DM
+ auf die Wohnung entfallender Anteil des Kapitalwerts des Wohnrechts ($\frac{1}{5}$ von 50 000 DM)	40 000 DM
+ 50 vH der AK (50 000 DM) des Grund und Bodens	25 000 DM
+ 50 vH des auf den Grund und Boden entfallenden Anteils des Kapitalwerts des Wohnrechts ($\frac{1}{5}$ von 50 000 DM)	5 000 DM
Bemessungsgrundlage	270 000 DM
Kürzung gem. Abs. 1 Satz 7 ($\frac{20}{100}$)	./.. 54 000 DM
Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags	216 000 DM.

Die von der Verwaltung vorgesehene Berechnung irritiert, weil sie den Kapitalwert des Wohnrechts scheinbar als AK der Wohnung (gegen BFH v. 28. 7. 81 VIII R 124/76, BStBl. II 1982 S. 378) behandelt und somit in Widerspruch zu BMF v. 15. 11. 84 (BStBl. I S. 561 Abs. 48: Kapitalwert keine AK) stünde. Tatsächlich will sie jedoch nur den Wertunterschieden der wohnrechtsbelasteten sowie unbelasteten Räume der Wohnung Rechnung tragen und unzutreffende Aufteilungsergebnisse vermeiden, die bei unmittelbarer Anwendung des Wohn(Nutz-)flächenmaßstabs auf die tatsächlichen AK entstünden (so *Hahn*, DB 1990 S. 2442; *B. Meyer*, FR 1991 S. 41; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 125). Würde hingegen die wohnrechtsbedingte Wertminderung gleichmäßig auf alle Wohnräume des Hauses verteilt (so die Rspr., s.u.), ergäbe sich im obigen Beispiel eine Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags von lediglich 180 000 DM (225 000 DM ./.. $\frac{20}{100}$). Die Rspr. lehnt allerdings eine individuelle Zuordnung des Wohnrechts im obigen Sinne ab (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 19. 12. 91, EFG 1992 S. 253, nrkr.: keine unterschiedliche Wertigkeit der einzelnen Räume; FG Saarl. v. 27. 8. 91, EFG 1992 S. 267, rkr. zur AfA-Berechnung bei Teilvermietung; glA evtl. auch BFH v. 21. 7. 92 IX R 14/89, BStBl. II 1993 S. 484, 486 aE zu Ablösezahlungen eines Wohnrechts als nachträgliche Gebäude-AK). UE sollte nicht zuletzt aus Vereinfachungsgründen das Vorbehaltswohnrecht als Nutzungsüberlassung iSd. Abs. 1 Satz 3 angesehen (s. Anm. 115) und im obigen

Beispiel mit einer Bemessungsgrundlage von 225 000 DM (gegenüber 216 000 DM lt. FinVerw.) gerechnet werden.

Obligatorisches Wohnrecht: Die Begrenzung der § 10 e-Bemessungsgrundlage auf die Höhe des tatsächlich gezahlten Kaufpreises ist uE unzutrf., weil sein Kapitalwert nach vorangegangener Erfassung als Mieteinnahme (vgl. BMF v. 15. 11. 84 aaO Abs. 53 b) Teil der AK ist (ebenso *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 125; *Obermeier*, das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 131).

b) Kürzung bei Wohnungen in Miteigentum

181

Eine Kürzung hat auch bei im Miteigentum befindlichen Wohnungen zu erfolgen. Dabei ist gleichgültig, ob die Nutzung zu anderen als eigenen Wohnzwecken durch einen, mehrere oder alle Miteigentümer gemeinsam vorgenommen wird. Von praktischer Relevanz ist dies vor allem für die Behandlung des häuslichen Arbeitszimmers. Zu unterscheiden ist eine Fremdnutzung im Rahmen des Miteigentumsanteils, über den Anteil hinaus sowie die Behandlung bei Ehegatten-Miteigentum.

Fremdnutzung im Rahmen des Miteigentumsanteils: Nach BFH v. 12. 2. 88 VI R 141/85 (BStBl. II S. 764) steht einem Stpfl. auch dann die auf sein Arbeitszimmer entfallende AfA in voller Höhe zu, wenn sich das betreffende Gebäude im Miteigentum (im Streitfall zu ½) befindet. Dies beruht darauf, „daß bei gemeinschaftlichem Bruchteilseigentum die Sache selbst (hier das Haus) weder real noch ideell – also auch nicht bezüglich des Arbeitszimmers geteilt wird. Geteilt wird nur die Rechtszuständigkeit am gemeinschaftlichen Gegenstand (*Palandt*, Bürgerliches Gesetzbuch, 50. Aufl., § 741, Rz. 5), hier also das Recht auf Vornahme einer AfA entsprechend dem halben Miteigentumsanteil unter Zurechnung der halben AK/HK des Gebäudes bzw. der Eigentumswohnung“ (BFH aaO). Eine Kürzung nach Abs. 1 Satz 7 ist daher nur zu Lasten desjenigen Miteigentümers vorzunehmen, der im Rahmen seiner Rechtszuständigkeit die Wohnung zu anderen als eigenen Wohnzwecken nutzt und damit in seiner Person den Kürzungstatbestand verwirklicht (glA *Märkle/Franz*, BB 1989 S. 261 f.; *Stephan*, DB 1988 S. 2483; *B. Meyer*, FR 1991 S. 41; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 274). Dadurch können gegenüber dem Alleineigentum Fördernachteile eintreten.

Beispiel 1: A und B sind Miteigentümer zu ½ eines hergestellten und gemeinsam bewohnten Einfhauses (Bemessungsgrundlage iSd. Abs. 1 Satz 1 250 000 DM, also unter der Höchstgrenze von 330 000 DM). 20 vH der Wohnfläche nutzt A als Arbeitszimmer, die restlichen 80 vH dienen gemeinsamen Wohnzwecken.

Berechnung des Abzugsbetrags:

	A	B
Dem Miteigentumsanteil entsprechende HK/AK	125 000 DM	125 000 DM
./. Anteil Arbeitszimmer 20 vH von 250 000 DM	50 000 DM	
Bemessungsgrundlage	75 000 DM	125 000 DM
Abzugsbetrag 6 vH	4 500 DM	7 500 DM

Die Summe entspricht dem bei Alleineigentum zu gewährenden Abzugsbetrag von 12 000 DM.

Beispiel 2: Sachverhalt wie im obigen Beispiel 1, jedoch beträgt die § 10 e-Bemessungsgrundlage iSd. Abs. 1 Satz 1 400 000 DM (also über der Höchstgrenze von 330 000 DM). 20 vH der Wohnfläche nutzt A als Arbeitszimmer:

Berechnung des Abzugsbetrags:

Dem Miteigentumsanteil entsprechende	A	B
HK/AK (jeweils ½)	200 000 DM	200 000 DM
./.. Anteil Arbeitszimmer 20 vH von 400 000 DM	80 000 DM	
Bemessungsgrundlage	120 000 DM	200 000 DM
Abzugsbetrag 6 vH; max. 9900 DM	7 200 DM	9 900 DM

Der von A nicht ausgeschöpfte Teil der StBegünstigung in Höhe von 2 700 DM (= 9 900 DM – 7 200 DM) kann nicht auf B übertragen werden und geht endgültig verloren; seine Förderung ist gem. Abs. 1 Satz 6 auf den Teil des Abzugsbetrags begrenzt, der seinem Miteigentumsanteil entspricht (glA *Märkle/Franz*, BB 1989 S. 262; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 76).

Nach aA von *Stephan* (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 127; ebenso *Grundschock*, FR 1989 S. 525) hingegen soll der aufgrund beruflicher Nutzung des Miteigentümers „verbrauchte“ SA-Abzug dem anderen Miteigentümer zufallen. Infolge dieser Auffassung stünde ihm sogar der volle Abzugsbetrag von max. 19 800 DM bei eigenen Aufwendungen von mind. 330 000 DM zu, falls die Fremdnutzung des anderen Miteigentümers dessen Eigentumsquote ausschöpft (im obigen Beispiel Nutzung des Hauses zu 50 vH für berufliche Zwecke des A). Dieser Auffassung ist uE nicht zu folgen. Der Abzugsbetrag eines Miteigentümers kann nicht deshalb höher sein, weil ein anderer Miteigentümer die Wohnung „im Rahmen seiner Rechtszuständigkeit“ wohnfremden Zwecken widmet. Maßgebend sind ausschließlich die persönlichen Verhältnisse des einzelnen Miteigentümers. Die Gewährung eines über die Eigentumsquote hinausgehenden Abzugsbetrags verletzt Abs. 1 Satz 6, wenn Förderobjekt eine Wohnung im EinfHaus bzw. einer ETWohnung ist (s. Anm. 159; im Ergebnis glA wohl Abschn. 174 a Abs. 4 EStR 1990, der zwar wörtlich nur getrennt veranlagte Ehegatten betrifft, bei einander fremden Miteigentütern aber erst recht gelten dürfte; s. u.).

Fremdnutzung über den Miteigentumsanteil hinaus: Soweit die Nutzung des Miteigentümers über seine Rechtszuständigkeit hinausgeht, beruht sie auf einer Nutzungsüberlassung des anderen Miteigentümers. Daraus folgt: Wegfall der StBegünstigung für den das Arbeitszimmer nutzenden Miteigentümer, weil er seinen Anteil an der Wohnung vollständig zu anderen als eigenen Wohnzwecken nutzt; Kürzung der Bemessungsgrundlage des überlassenden Miteigentümers gem. Abs. 1 Satz 7 im Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers im Rahmen seiner Rechtszuständigkeit.

Beispiel 3: A und B sind Miteigentümer zu ½ bzw. ¼ eines gemeinsam bewohnten EinfHauses (Bemessungsgrundlage iSd. Abs. 1 Satz 1 300 000 DM). 30 vH der Wohnfläche nutzt A als Arbeitszimmer.

Berechnung des Abzugsbetrags:

Dem Miteigentumsanteil entsprechende	A	B
HK/AK (1/5; 4/5 v. 300 000 DM)	60 000 DM	240 000 DM
./.. Anteil Arbeitszimmer 30 vH von 300 000 DM	60 000 DM	30 000 DM
Bemessungsgrundlage	0 DM	210 000 DM
Abzugsbetrag 6 vH	–	12 600 DM

Nach BFH-Urt. v. 12. 2. 88 VI R 141/85 (BStBl. II S. 764) ist wohl so zu verfahren, daß die Nutzung zu Wohnzwecken (gemeinschaftlich durch A u. B) allein aufgrund eigener Rechtszuständigkeit des B erfolgt, während die Nutzung des Arbeitszimmers auf der eigenen Rechtszuständigkeit des A beruht (vgl. *Stephan*, DB 1988 S. 2484; Wahlrecht, für welchen Gebäudeteil der Stpfl. im Rahmen seiner Rechtszuständigkeit AfA geltend machen will). UE kann der Stpfl. frei iSd. § 745 BGB im Einvernehmen mit dem anderen Miteigentümer bestimmen, welchen Teil des Gebäudes/der Wohnung er im Rahmen seines Eigentumsanteils und damit als Eigentümer zu nutzen beabsichtigt (s. Anm. 160). Die Rechtslage ist jedoch weitgehend ungeklärt (s. Anm. 159).

Fremdnutzung bei Miteigentum von Ehegatten: Nach *Märkle/Franz* (BB 1989 S. 262) ist wie bei einem Alleineigentümer zu verfahren, dh. nicht mit Eigentumsanteilen zu rechnen. Eine einheitliche Betrachtung ergebe sich aus § 10 e Abs. 5 Satz 2 (Behandlung von Miteigentumsanteilen als ein Objekt) sowie daraus, daß bei zusammenveranlagten Ehegatten Sonderausgaben gemeinsam zu ermitteln seien (§ 26 b). Danach wäre im obigen Beispiel 2 den Ehegatten ein Abzugsbetrag von insges. 19 800 DM (A 7 200 DM; B 12 600 DM) zu gewähren (glA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 76; *Ramisch*, DB 1991 S. 2358). Abschn. 174 a Abs. 4 EStR 1990 (ebenso BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 21) sieht eine einheitliche Behandlung von Ehegatten sogar dann vor, wenn sie

- zusammen veranlagt oder
- getrennt veranlagt werden und die getrennte Veranlagung VZ vor 1990 betrifft (krit. dazu *Ramisch*, aaO).

UE ist diese Handhabung im Hinblick auf Abs. 1 Satz 6 bedenklich und eine individuelle Abzugsberechtigung jedes einzelnen Ehegatten ungeachtet der Veranlagungsform geboten (s. Anm. 34; ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 274). Ehegatten sollen zwar hinsichtlich des Objektverbrauchs gem. Abs. 5 Satz 2 durch die Bildung von Miteigentum nicht benachteiligt werden (s. Anm. 431). Die Regelung schließt aber Nachteile in bezug auf die Höhe des SA-Abzugs nicht aus. „Behandlung gemeinsam als Stpfl.“ gem. § 26 b bedeutet nur Abzug der § 10 e-Beträge von einem (gemeinsamen) Gesamtbetrag der Einkünfte, nicht aber gemeinsame § 10 e-Berechtigung (s. auch § 26 b Anm. 42). Ebenso unverständlich ist eine Differenzierung innerhalb getrennter Veranlagungen. § 26 a Abs. 2 sah nach den bis einschl. VZ 1989 geltenden Fassungen wohl eine Berechnung der SA iSd. §§ 10 und 10 b wie im Falle der Zusammenveranlagung vor; dies galt aber nicht für § 10 e (s. § 26 a Anm. 73). Zudem geht Abschn. 174 a Abs. 4 Satz 3 EStR 1990 selbst von der eigentumsanteiligen Abzugsberechtigung der Ehegatten aus.

Einstweilen frei.

182–184

K. Anschaffung vom Ehegatten (Abs. 1 Satz 8)

I. Allgemeine Erläuterungen zur Ehegattenregelung des Abs. 1 Satz 8

185

Rechtsentwicklung des Abs. 1 Satz 8: Die Vorschrift übernimmt die inhalts- und bedeutungsgleiche Regelung des § 7 b Abs. 1 Satz 4 Nr. 1. Nicht übernommen wurde der Förderungsausschluß bei wechselseitigen Anschaffungsgeschäften und Tauschgeschäften (§ 7 b Abs. 1 Satz 4 Nr. 2) sowie der Rückkauf nach früherer Veräußerung (§ 7 b Abs. 1 Satz 4 Nr. 3). Eine Förderung entfällt in den beiden letztgenannten Fällen nur unter der Voraussetzung mißbräuchlicher Gestaltung gem. § 42 AO (glA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 70; aA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 199: Der Gesetzgeber wollte durch die Nichtübernahme zugleich eine Anwendung des § 42 AO ausschließen; wohl ebenso *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 43; uE unzutreffend, gerade der fehlende Förderungsausschluß zwingt zur Prüfung mißbräuchlicher Gestaltungen; s. auch unten „Bedeutung des Abs. 1 Satz 8“).

Bedeutung des Abs. 1 Satz 8:

► *Durchsetzung vermögenspolitischer Ziele:* Eine StBegünstigung soll ausgeschlossen sein, wenn sich der Eigentumswechsel lediglich innerhalb der Ehegemeinschaft vollzieht. Die Begünstigung derartiger Anschaffungsvorgänge widerspricht nach der Begründung des RegE (BTDrucks. 10/3633 S. 15) der vermögenspolitischen Zielsetzung des § 10e, die darin besteht, die Bildung von Wohneigentum zu fördern (aaO S. 10). Abs. 1 Satz 8 verhindert damit angesichts unveränderter Nutzungsverhältnisse (uE zu Recht) eine nochmalige Förderung derselben Wohnung, sollte diese unter Ehegatten übertragen werden. Diesem Zweck entspricht es außerdem, die Förderung unabhängig davon auszuschließen, ob die Wohnung beim veräußernden Ehegatten rechtlich und tatsächlich stbegünstigt war (glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rz. 35). Hiervon zu trennen ist die Frage, ob der erwerbende Ehegatte den SA-Abzug für das gemeinsame Objekt bis zum Ende des Abzugszeitraums in der bisherigen Höhe fortführen darf (s. unten „Verhältnis zu Abs. 5 Satz 2“).

Verfehlt wird der Gesetzeszweck uE beim Erwerb vom beschr. oder nicht stpflichtigen Ehegatten, der ungeachtet des Eigentumswechsels innerhalb der Ehegemeinschaft stbegünstigt bleibt (keine Anschaffung vom Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1; s. Anm. 188).

► *Vereinfachung und Mißbrauchsvermeidung:* Die Regelung bewirkt in nicht unerheblichem Maße eine praktikable Anwendung des § 10e, denn sie beseitigt Anreize einer im Grunde unüblichen entgeltlichen Wohnungsübertragung unter Ehegatten (so im Ergebnis auch *Sauer* in Hdb. der Besteuerung des Grundbesitzes IV. Rz. 97: Es werde der Gefahr des Mißbrauchs vorgebeugt). Ohne Abs. 1 Satz 8 würden derartige Erwerbsvorgänge häufiger auftreten und unter dem Verdacht des Gestaltungs- mißbrauchs (§ 42 AO) zu prüfen sein (vgl. auch *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993 Bd. III S. 1346: Die Spezialklausel des § 7b Abs. 1 Satz 4 – Vorgängerregelung des Abs. 1 Satz 8 – will § 42 AO nicht verdrängen, sondern den Zugriff in bestimmten typischen Fällen erleichtern und sichern; aA *Blümich/Erhard* aaO).

Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 8: Nach *Paus* (FR 1992 S. 470; *ders.*, BB 1989 S. 1033) verstößt Abs. 1 Satz 8 gegen Art. 6 GG, weil er Ehegatten gegenüber Unverheirateten allein wegen Bestehens der Ehe benachteiligt. Auch *Handzick* (Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 73 f.) gelangt nach eingehender Untersuchung zum Ergebnis verfassungswidriger Benachteiligung von zusammenlebenden Ehegatten gegenüber zusammenlebenden Ledigen (Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG) sowie einer Besserstellung getrennt lebender Ehegatten (Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1, 6 Abs. 1 GG; glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 42). UE ist die unterschiedliche Behandlung von Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 und anderen Personen sachlich hinreichend differenziert und nicht zuletzt in Zusammenhang mit ihrer Privilegierung gem. Abs. 5 Satz 2 zu sehen, wonach Ehegatten ihre Eigentumsverhältnisse ohne Rechtsnachteil beliebig gestalten können, dh. als Einheit angesehen werden (s. Anm. 431–440). Dann aber ist es gerechtfertigt, auch bei Veränderungen der Eigentumsverhältnisse innerhalb der Ehegemeinschaft die Ehegatten einheitlich zu betrachten und den Anschaffungsvorgang nicht zu begünstigen (glA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 210; ähnlich *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rz. 40).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4:* Abs. 1 Satz 8 verhindert eine wegen entgeltlichen Erwerbs ansich gegebene Förderung nach Abs. 1 Satz 4. Eine andere Frage ist

jedoch, ob der erwerbende Ehegatte den SA-Abzug des übertragenden Ehegatten bis zum Ende des achtjährigen Abzugszeitraums fortsetzen darf. Angesichts der zu § 7 b vom BFH gebilligten förderneutralen Anteilsübertragung unter Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 (s. Anm. 188 „Anschaffung“) ist es uE sachgerecht, dies auch bei Übertragung des Volleigentums zu bejahen (wohl glA *Ramisch*, DB 1991 S. 2358: Änderung der Eigentumsverhältnisse innerhalb der Ehegattengemeinschaft hat auf den SA-Abzug keinen Einfluß; *Stephan*, DB 1991 S. 15). Der Gesetzeszweck steht dem nicht entgegen (s. oben), er will insbes. eine mehrfache StBegünstigung innerhalb der Ehegattengemeinschaft verhindern.

► *Verhältnis zu Abs. 4 Satz 4*: Die vom Ehegatten angeschaffte Wohnung kann nicht Folgeobjekt iSd. Abs. 4 Satz 4 (s. Anm. 370) sein. Abs. 4 Satz 4 verweist zwar nicht ausdrücklich auf Abs. 1 Satz 8, sondern definiert das Folgeobjekt als Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 1. Andererseits soll der Stpfl. dafür Abzugsbeträge nach Abs. 1 erhalten. Dies schließt eine Beachtung der Ehegattenklausel notwendig ein.

► *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 2*: Im Miteigentum der Ehegatten befindliche Wohnungen werden gem. Abs. 5 Satz 2 als ein Objekt behandelt (s. Anm. 431). Daran ändert sich nach der zu § 7 b ergangenen und auf § 10 e übertragbaren BFH-Rspr. (vgl. Urteile IX R 78/82 v. 7. 10. 86, BFH/NV 1987 S. 236 und IX R 90/83 v. 13. 1. 87, BFH/NV 1987 S. 445) auch dann nichts, wenn der Miteigentumsanteil des einen auf den anderen Ehegatten unentgeltlich oder entgeltlich übertragen wird, weil es sich insoweit nicht um den Erwerb eines selbständigen Anteils (Begriff s. Anm. 431), sondern um eine bloße „Vereinigung“ von Miteigentumsanteilen handelt. Der SA-Abzug ist dann in unveränderter Höhe fortzuführen (s. Anm. 458 „Übertragung zwischen Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1“). Das in Abs. 5 Satz 2 verankerte Recht beliebiger Gestaltung der Eigentumsverhältnisse (s. Anm. 431) schließt uE deren spätere Änderung während des Abzugszeitraums ein und geht insoweit Abs. 1 Satz 8 vor. Außerdem entfällt hier die Gefahr mißbräuchlicher Gestaltung, da der Anteilserwerb keine Mehrfachförderung desselben Objekts bewirkt.

► *Verhältnis zu Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbsatz*: Entfallen bei Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 während des achtjährigen Abzugszeitraums einer in ihrem (ausschließlichen) Miteigentum befindlichen Wohnung und erwirbt ein Ehegatte den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten hinzu, kann er gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. den darauf entfallenden Abzugsbetrag weiter in der bisherigen Höhe abziehen (s. Anm. 458–467). Ein Konkurrenzverhältnis zu Abs. 1 Satz 8 ist uE in jeder erdenklichen Weise ausgeschlossen (wohl glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 6 j). Im Falle eines Anteilserwerbs vor Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 liegt eine bloße Vereinigung unselbständiger Anteile vor (BFH IX R 78/82, IX R 90/83 aaO), die mangels Anschaffung nicht unter Abs. 1 Satz 8 fällt (s. Anm. 188 „Anschaffung“). Ein späterer Anteilsübergang aber wird tatbestandlich von Abs. 1 Satz 8 nicht erfaßt (zum zeitlichen Wirkungsbereich der Ehegattenklausel s. Anm. 190). Der Erwerb einer ganzen Wohnung vom Ehegatten wiederum fällt nicht unter Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs.

► *Verhältnis zu Abs. 6*: Nach Abs. 6 Satz 1 sind bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung einer Wohnung iSd. Abs. 1 zu eigenen Wohnzwecken entstehende Aufwendungen wie Sonderausgaben abziehbar. Unter Abs. 1 Satz 8 fallende Wohnungen stellen keine Wohnungen in diesem Sinne dar; sie werden bereits dem Grunde nach von einer stlichen Förderung nach Abs. 1 ausgeschlossen. Daher entfällt auch eine StBegünstigung gem. Abs. 6 Satz 1 (glA *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 158).

► *Verhältnis zu anderen estlichen Vorschriften:* Der Förderungsausschluß hat keine über § 10e hinausgehende Bedeutung, insbesondere fingiert Abs. 1 Satz 8 keinen unentgeltlichen Erwerb (glA o. V., DB 1988 S. 2280/2281; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 190). Die Entgeltlichkeit des Erwerbsvorgangs bleibt daher (vorbehaltlich des § 42 AO) im Rahmen anderer estlicher Vorschriften (zB §§ 7 f.) unberührt.

186, 187 Einstweilen frei.

II. Voraussetzungen der Ehegattenregelung des Abs. 1 Satz 8

188 1. Anschaffung vom Ehegatten

Abs. 1 Satz 8 setzt voraus, daß der Stpfl. die Wohnung oder einen Anteil daran von seinem Ehegatten anschafft und bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen (s. Anm. 190).

Ehegatten sind standesamtlich getraute Personen. Ob eine Ehe besteht, ist ausschließlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen (im einzelnen s. § 26 Anm. 15). Auf nichteheliche Lebensgemeinschaften findet Abs. 1 Satz 8 keine Anwendung, auch nicht analog (glA *Paus*, BB 1989 S. 1032: Das Gesetz enthält insoweit keine planwidrige Unvollständigkeit). Das gilt erst recht beim Erwerb von anderen Familienangehörigen wie Eltern, Kindern, Großeltern, Geschwistern oder Enkeln.

glA *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 196; *Lademann/Söffing/Brockhoff* § 10e Rz. 36; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 72; *Saver*, Hdb. der Besteuerung des Grundbesitzes IV Rz. 99; *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 94, der von einer konsequenten und systemgerechten unterschiedlichen Behandlung spricht; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohnungseigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 69, jedoch unter Hinweis auf eine dadurch allerdings unvollkommene Verhinderung mißbräuchlicher Ausnutzung des SA-Abzugs.

Anschaffung „vom Ehegatten“: Die Wohnung oder der Anteil daran muß vom Ehegatten angeschafft werden. Dies setzt unmittelbaren Eigentumsübergang zwischen den Ehegatten voraus.

► *Zwischenerwerb durch andere Personen:* Erfolgen mehrere Anschaffungsvorgänge in der Weise, daß der Ehegatte zunächst an einen Dritten und dieser wiederum an den Stpfl. veräußert, liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 8 nicht vor, ggf. jedoch Gestaltungsmissbrauch nach § 42 AO (glA *Märkle/Franz* aaO; vgl. auch *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 94: Mißbrauch, wenn dadurch ein letztlich nicht begünstigter Erwerb des anderen Ehegatten ermöglicht werden soll; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 41).

► *Zwangsversteigerung:* Wird die Wohnung des Ehegatten im Rahmen einer Zwangsversteigerung erworben, ist darin keine Anschaffung vom Ehegatten zu sehen (BFH v. 23. 9. 92 X R 159/90, BStBl. II 1993 S. 152: Das durch Zuschlag erworbene Eigentumsrecht ist nicht vom Schuldner abgeleitet).

► *Erbengemeinschaft:* Erwirbt der Stpfl. die Wohnung aus dem Gesamthandseigentum einer Erbengemeinschaft (§ 2032 BGB), der auch sein Ehegatte als Miterbe angehört, erwirbt er nur entsprechend der Erbquote seines Ehegatten förder-schädlich. Der Anteil am Gesamthandsvermögen ist ebenfalls Anteil iSd. Abs. 1 Satz 8 (gegen einen anteiligen Förderungsausschluß *Obermeier*, Das selbstgenutzte

Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 211: Keine Anwendung der Ehegattenklausel beim Erwerb von Gesamthandsgemeinschaften).

Anschaffung: Die Wohnung (oder ein Anteil daran) muß vom Ehegatten angeschafft werden. Anschaffung bedeutet entgeltlicher oder zumindest teilentgeltlicher Erwerb (s. Anm. 131 u. 132) des wirtschaftlichen Eigentums an einem selbständigen Förderobjekt. Wegen des Verhältnisses zu Abs. 1 Satz 4 s. Anm. 185.

Keine steuerschädliche Anschaffung im obigen Sinne liegt deshalb vor:

- ▷ *bei unentgeltlichem Erwerb* durch Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge; der Förderungsausschluß ist mangels Grundförderung nach Abs. 1 Satz 4 ohnehin entbehrlich (s. Anm. 131; zur Fortsetzung der StBegünstigung durch den Gesamtrechtsnachfolger s. Anm. 36);
- ▷ *bei der Vereinigung von Miteigentumsanteilen* einer den Ehegatten gemeinsam gehörenden Wohnung in der Hand eines Ehegatten während des Abzugszeitraums (zur Übertragung des Volleigentums s. Anm. 185 „Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4“). Nach der zu § 7b Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 ergangenen und auf § 10e übertragbaren Rspr. (vgl. BFH-Urteile v. 1. 10. 86 IX R 78/82, BFH/NV 1987 S. 236 und v. 13. 1. 87 IX R 90/83, BFH/NV 1987 S. 445; im Ergebnis in Abschn. 62 Abs. 4 Satz 2 EStR 1987 übernommen) greift die Ausschlußklausel nur, wenn der Stpfl. ein „selbständiges“ Objekt anschafft (glA *Stephan*, DB 1991 S. 16; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 72). Das ist nicht der Fall, wenn lediglich ein Miteigentumsanteil während des lfd. Abzugszeitraums auf den Ehegatten unentgeltlich oder entgeltlich übergeht. Nach zutr. Auffassung von *Stephan* aaO wird insoweit kein selbständiges Objekt übertragen, mit der Folge, daß der erwerbende Ehegatte auch hinsichtlich des übertragenen Anteils abzugsberechtigt ist (glA *Ramisch*, DB 1991 S. 2358; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 211; s. Anm. 458 „Übertragung zwischen Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1“).

Anschaffung „einer Wohnung oder eines Anteils daran“ setzt deren Fertigstellung (s. Anm. 81) voraus. Keine Anwendung findet Abs. 1 Satz 8, wenn der Stpfl. von seinem Ehegatten

- unbebauten Grund und Boden oder eine
- im Rohbau befindliche Wohnung

anschafft und später darauf eine Wohnung errichtet bzw. den Rohbau fertigstellt (glA *Paus*, DStZ 1989 S. 114: nur Verkauf einer Wohnung schädlich). Ein Förderungsausschluß ist nach Sinn und Zweck des Gesetzes nicht geboten, weil in den betreffenden Fällen eine mehrfache Begünstigung desselben Objekts entfällt. Zur Bemessungsgrundlage der StBegünstigung gehört daher auch der an den Ehegatten gezahlte Kaufpreis.

Einstweilen frei.

189

2. Voraussetzungen des § 26 Abs. 1

190

Die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 müssen bei den Ehegatten im Anschaffungszeitpunkt vorgelegen haben.

Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1: Die Ehegatten erfüllen § 26 Abs. 1, wenn sie unbeschränkt estpflichtig sind (allg. dazu § 1 Anm. 15–68), nicht dauernd getrennt leben (s. § 26 Anm. 28–30) und ihnen das Wahlrecht zwischen Zusammen-, getrennter und ggf. besonderer Veranlagung (§ 26 Abs. 2) zusteht. Entfällt dieses Wahlrecht deshalb, weil der Stpfl. nach Auflösung der Ehe noch im selben VZ

erneut heiratet und bei ihm und seinem neuen Ehegatten ebenfalls die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 vorliegen, bleibt Abs. 1 Satz 8 auf die vorangegangene Ehe dennoch anwendbar (glA *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 95). Nach aA von *Handzik* (Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 145) hätte es dann des Tatbestandsmerkmals „und bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen“ nicht bedurft. Entscheidend ist uE demgegenüber, daß die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 im Zeitpunkt der Anschaffung (s. unten), nicht notwendig während des gesamten VZ, vorgelegen haben.

Veranlagungsform: Welche Veranlagungsform die Ehegatten nach Ablauf des VZ tatsächlich wählen, ist für den Förderungs ausschluß unerheblich. Das gilt uE auch für die besondere Veranlagung gem. § 26 c (s. auch § 26 c Anm. 32) mit ihrer Behandlung der Ehegatten wie Unverheiratete im VZ der Eheschließung (str.; glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 41; aA *Ramisch*, DB 1992 S. 1061; *Ross*, DStZ 1992 S. 240: Sonderregelung des § 26 c (u. folglich auch § 10e) gilt aber nur für den VZ der Eheschließung).

Maßgeblichkeit der Verhältnisse im Zeitpunkt der Anschaffung: § 26 Abs. 1 muß im Zeitpunkt der Anschaffung erfüllt sein.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 31; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 6b; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rz. 38; *Frotscher* § 10e Rz. 24; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 95; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 210.

Nach der Entscheidung des BFH zu § 7b (Urteile v. 7. 10. 86 IX R 78/82, BFH/NV 1987 S. 236 sowie v. 13. 1. 87 IX R 90/83, BFH/NV 1987 S. 445) soll Abs. 1 Satz 8 auch in Fällen des Hinzuerwerbs von Miteigentumsanteilen unter Ehegatten Anwendung finden, wenn der Erwerb bis zum 31. 12. des VZ des Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 erfolgt; diese Auffassung ist für § 10e abzulehnen (s. Anm. 458).

► **Zeitpunkt der Anschaffung** ist der Zeitpunkt des Abschlusses des obligatorischen Kaufvertrags, nicht die spätere dingliche Übereignung der Wohnung (glA *Frotscher* aaO; *Paus*, DStZ 1989 S. 543; ebenso *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 6b; aA *Obermeier* aaO, der auf das dingliche Rechtsgeschäft abstellt).

► **Späterer Eintritt oder Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1** läßt Abs. 1 Satz 8 unberührt (glA s. obiges Schrifttum), dh. die im Zeitpunkt der Anschaffung gegebenen Verhältnisse sind zugunsten wie zuungunsten des Stpfl. für den gesamten Abzugszeitraum bindend (s. Anm. 191).

III. Keine Begünstigung der Anschaffung vom Ehegatten

Die vom Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 (s. Anm. 190) angeschaffte Wohnung (bzw. der Anteil daran) bleibt von einer Förderung ausgeschlossen, dh. sie ist weder unmittelbar nach Abs. 1 Satz 4 noch als Folgeobjekt nach Abs. 4 Satz 4 stbegünstigt (wegen des Verhältnisses zu Abs. 1 Satz 4 sowie Abs. 4 Satz 4 s. Anm. 185).

Späterer Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1: Der Förderungs ausschluß ist endgültig und qualifiziert die Wohnung bis zum Ablauf des Abzugszeitraums als nicht stbegünstigtes Objekt. Gleichgültig ist, ob die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 später oder bereits im VZ der Anschaffung entfallen und daher (vorbehaltlich erneuter Eheschließung; s. § 26 Abs. 1 Satz 2) für den VZ der Übertragung noch anwendbar bleiben. Abs. 1 Satz 8 bezieht sich auf die Verhältnisse des Anschaffungszeitpunkts (s. Anm. 190), nicht des gesamten VZ.

GLA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 38; *Frotscher* § 10 e Rz. 24; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 36; *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 171; *ders.*, FR 1987 S. 372. Nach aA von *Handzick*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 145 gilt der Förderungsausschluß nur für die Zeit möglicher Zusammenveranlagung. Andernfalls hätte der Gesetzgeber auf das zweite Tatbestandsmerkmal in Abs. 1 Satz 8 („... und bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen ...“) verzichtet. UE liest *Handzick* damit unbeeinträchtigt ein „solange“ (... die Voraussetzungen ... vorliegen ...) in den Gesetzestext hinein.

Späterer Eintritt der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 führt dann konsequenterweise auch nicht zum Entzug der StBegünstigung (s. obiges Schrifttum).

Der Gesamtrechtsnachfolger (allgem. zur Abzugsberechtigung s. Anm. 36) muß einen Förderungsausschluß beim Erblasser gegen sich gelten lassen. Andererseits fällt jedoch die Gesamtrechtsnachfolge selbst nicht unter Abs. 1 Satz 8 (keine Anschaffung, s. Anm. 188). Eine Fortführung oder erstmalige Inanspruchnahme der vom Erblasser verwirklichten StBegünstigung bleibt daher unberührt (s. Anm. 36).

Einstweilen frei.

192–199

Erläuterungen zu Abs. 2: Steuerbegünstigung für Ausbauten und Erweiterungen

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

I. Rechtsentwicklung

200

Abs. 2 ist § 7 b Abs. 2 nachgebildet, jedoch

- *einerseits enger*, weil nur Ausbauten/Erweiterungen an einer Wohnung, also nicht am gesamten Haus (s. Anm. 210), begünstigt sind, die zu eigenen Wohnzwecken des Stpfl. genutzt werden müssen (s. Anm. 223),
- *andererseits aber weiter* gefaßt, weil jede Wohnung unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Anschaffung/Fertigstellung (s. Anm. 210; § 7 b Abs. 2 begünstigte nur Baumaßnahmen an Altbauten; s. § 7 b Anm. 231) und unabhängig vom Gebäudetyp (s. Anm. 210; § 7 b Abs. 2: EinfHaus, ZweifHaus oder Eigentumswohnung; s. § 7 b Anm. 228) stbegünstigt ausgebaut/erweitert werden kann.

II. Bedeutung der Steuerbegünstigung

1. Allgemeines

201

Ebenso wie Abs. 1 fördert Abs. 2 die Schaffung von Wohnraum unter vermögens- und eigentumspolitischen Aspekten. Insbesondere Familien haben damit die Möglichkeit, zusätzlichen Wohnraum stbegünstigt herzustellen, auch dann, wenn die bereits vorhandene Wohnung selbst wegen zB unentgeltlichen Erwerbs nicht unter die Grundförderung des Abs. 1 fällt (s. Anm. 210).

Wirtschaftspolitisch hat Abs. 2 neben Abs. 1 zur Förderung eigengenutzten Wohnraums erhebliche Bedeutung, weil er ebenso wie Abs. 1 Satz 1 einen max. Abzugsbetrag von 19 800/16 500 DM (s. Anm. 86) gewährt. Das zusätzliche Bau-

kindergeld gem. § 34 f von inzwischen 1000 DM je Kind (s. § 34 f Anm. 60) steigert den finanziellen Bauanreiz.

202 2. Gestaltungsmöglichkeiten bei gleichzeitiger Steuerbegünstigung der Wohnung

Aus der eigenständigen Förderung nach Abs. 2 unabhängig vom Alter der Wohnung (s. Anm. 210) ergeben sich (insbesondere bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1) unterschiedliche Gestaltungen:

Ausbau/Erweiterung eines § 21 Abs. 2-Objekts: Wird nach der sog. großen Übergangsregelung des § 52 Abs. 21 Satz 2 die Nutzungswertbesteuerung fortgesetzt, so ist die Anwendung des Abs. 2 ausgeschlossen (s. auch Anm. 203 „Verhältnis zu § 52 Abs. 21 Satz 2“).

BFH v. 5. 8. 92 X R 8/91, HFR 1993 S. 13; v. 5. 8. 92 X R 23/92, BFH/NV 1993 S. 22; v. 25. 3. 92 X R 30/90, BStBl. II S. 801; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 4; FG München v. 25. 2. 92, EFG 1992 S. 455, rkr.; Hess. FG v. 12. 11. 91, EFG 1992 S. 190, nrkr.; kritisch *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 c: Rspr. beachtet nicht, daß Ausbauten/Erweiterungen selbständige Objekte sind.

Die StBegünstigung beginnt erst, wenn die Nutzungswertbesteuerung durch Verzicht gem. § 52 Abs. 21 Satz 3 oder aus anderen Gründen (Beispiele s. *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 344) entfällt. Auf die Zeit der Nutzungswertbesteuerung entfallende Abzugsbeträge gehen endgültig verloren (zur fehlenden Nachholmöglichkeit gem. Abs. 3 Satz 1 s. Anm. 291).

Ausbau/Erweiterung eines § 7 b-Objekts: Bei einer unter die sog. kleine Übergangsregelung (§ 52 Abs. 21 Satz 4) fallenden Wohnung ist die § 7 b-AfA ab 1. 1. 87 wie eine Sonderausgabe abzuziehen. Teil ihrer Bemessungsgrundlage sind auch Kosten eines nach dem 31. 12. 86 fertiggestellten Ausbaus/einer Erweiterung (nachträgl. HK iSd. § 7 b Abs. 3 Satz 2).

► *Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1:* Eine Begünstigung nach Abs. 2 neben § 7 b scheitert am räumlichen Zusammenhang zwischen Wohnung und Ausbau/Erweiterung (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 32 Satz 2; ebenso BFH v. 4. 10. 90 X R 54/90, BStBl. II 1991 S. 221; im einzelnen s. Anm. 323 „§ 7 b/§ 15 BerlinFG-Objekte“). Danach ist Abs. 2 erst nach Auslaufen der § 7 b-AfA anzuwenden, begrenzt auf den verbleibenden Begünstigungszeitraum. Alternativ kann bereits ab Fertigstellung des Ausbaus/der Erweiterung auf eine Inanspruchnahme des § 52 Abs. 21 Satz 4 zugunsten einer achtjährigen § 10 e-Förderung verzichtet werden. Vorteil: Förderungshöchstbetrag 330 000 DM/300 000 DM (s. Anm. 86; § 7 b: 200 000 DM/250 000 DM), Baukindergeld bereits für das erste Kind gem. § 34 f Abs. 2 in Höhe von 600 DM, 750 DM bzw. 1000 DM (§ 7 b: 600 DM ab 2. Kind); Nachteil: doppelter Objektverbrauch iSd. § 10 e Abs. 4 Satz 2 (vgl. auch OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. IV. 3).

► *Alleinstehende* haben wegen Objektverbrauchs (Abs. 4 Satz 1, s. Anm. 305 f.) nur die Möglichkeit einer Erhöhung der § 7 b-Bemessungsgrundlage.

Ausbau/Erweiterung eines § 10 e-Objekts während des § 10 e Abs. 1-Begünstigungszeitraums: Es entsteht ein Konkurrenzverhältnis zu Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 203), weil die Baukosten gleichzeitig nachträgliche HK der Wohnung sind.

► *Bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1* ergeben sich uE daraus folgende Gestaltungsmöglichkeiten:

- ▷ Behandlung der Kosten des Ausbaus/der Erweiterung als nachträgliche HK der Wohnung mit der Folge einer Erhöhung des laufenden Abzugsbetrags nach Abs. 1, jedoch ohne gleichzeitige Inanspruchnahme des Abs. 3 Satz 2 (= Rückbeziehung auf den Beginn des Abzugszeitraums). Mit Auslaufen des Begünstigungszeitraums der Wohnung setzt die eigenständige Förderung nach Abs. 2 für den restlichen, im Jahr der Fertigstellung des Ausbaus/der Erweiterung beginnenden Begünstigungszeitraum ein (glA B. Meyer, FR 1987 S. 369/370; str., s. Anm. 203 „Verhältnis zu Abs. 1“).

Beispiel: Ein im VZ 1989 für 200 000 DM (einschl. 50 vH AK Grund und Boden) angeschafftes Einfamilienhaus wird im VZ 1992 mit einem Aufwand von 100 000 DM ausgebaut. Die Grundförderung nach Abs. 1 beträgt zunächst (bis einschl. VZ 1991) 10 000 DM (5 vH von 200 000 DM) und erhöht sich ab VZ 1992 auf 15 000 DM (5 vH von 200 000 DM zuzügl. nachträgl. HK 100 000 DM). Ab VZ 1997 (Auslaufen der StBegünstigung der Wohnung zum 31. 12. 96) wird der Ausbau bis einschl. VZ 1999 eigenständig nach Abs. 2 in Höhe von 5 000 DM (5 vH von 100 000 DM) gefördert. Es tritt doppelter Objektverbrauch ein.

Die gleichzeitige Förderung von Wohnung (nach Abs. 1) und Ausbau/Erweiterung (nach Abs. 2) ist wegen räumlichen Zusammenhangs ausgeschlossen (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 323 „Ausbauten/Erweiterungen“).

- ▷ Behandlung der Kosten des Ausbaus/der Erweiterung als nachträgliche HK der Wohnung iSd. Abs. 3 Satz 2, dh. Rückbeziehung auf den Beginn des Abzugszeitraums der Wohnung (s. Anm. 291). Allerdings entfällt dann eine selbständige Begünstigung des Ausbaus/der Erweiterung nach Abs. 2 mit Auslaufen des Abzugszeitraums der Wohnung (glA B. Meyer aaO). Vorteil: Nur einfacher Objektverbrauch, weil der Ausbau/die Erweiterung nicht als selbständiges Objekt gilt.
- ▷ Sofortige selbständige Förderung des Ausbaus/der Erweiterung nach Abs. 2 bei gleichzeitigem Verzicht auf eine weitere StBegünstigung der Wohnung nach Abs. 1. Dies ist insbesondere bei nach dem 31. 12. 93 angeschafften Wohnungen wegen der Förderbegrenzung nach Abs. 1 Satz 4 zweiter Halbs. (s. Anm. 139 f.) vorteilhaft.

Beispiel: Ein 1994 für 300 000 DM (einschl. 50 vH Grund und Boden) angeschafftes Einfamilienhaus wird 1996 durch einen Ausbau mit einem Aufwand von 300 000 DM erweitert. Die 1994 angeschaffte Wohnung ist lediglich in Höhe von 6 vH von max. 150 000 DM = 9 000 DM, der Anbau hingegen mit 6 vH von 300 000 DM = 18 000 DM begünstigt. Infolgedessen sollte ab VZ 1996 zugunsten des Anbaus auf eine Förderung der Wohnung verzichtet werden. Es tritt doppelter Objektverbrauch ein (Abs. 4 Satz 2).

- ▶ *Alleinstehende* haben wegen Objektverbrauchs (Abs. 4 Satz 1) nur die Möglichkeit einer Behandlung als nachträgliche HK nach Abs. 3 Satz 2; sie geht im obigen Beispiel ins Leere (Förderhöchstbetrag ausgeschöpft).

Ausbau/Erweiterung eines § 10e-Objekts nach Ablauf des § 10e Abs. 1-Begünstigungszeitraums: Ungeschmälerte achtjährige Begünstigung bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 nach Abs. 2. Insoweit ist eine optimale Ausschöpfung stlicher Förderung bei derselben Wohnung von 2 × 8 Jahren möglich, ggf. zuzügl. Baukindergeld gem. § 34 f.

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

203

Verhältnis zu Abs. 1: Abs. 1 und Abs. 2 schließen sich gegenseitig aus; Abs. 1 fördert die Anschaffung/Herstellung einer Wohnung, Abs. 2 Ausbauten bzw.

Erweiterungen daran. Entsteht durch die Baumaßnahmen eine vollständig neue Wohnung (s. dazu Anm. 206), wird diese ausschließlich nach Abs. 1 gefördert (OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. IV. 5 mit Beisp.; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 c).

► *Keine kumulative Förderung wegen räumlichen Zusammenhangs:* Zwischen Wohnung und Ausbau/Erweiterung ist stets ein räumlicher Zusammenhang iSd. Abs. 4 Satz 2 gegeben (s. Anm. 323 „Ausbauten/Erweiterungen“), so daß bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 keine gleichzeitige Förderung möglich ist (Einzelheiten s. Anm. 202).

► *Behandlung der Kosten des Ausbaus/der Erweiterung als nachträgliche Herstellungskosten der Wohnung:* UE erhöhen nachträgliche HK (unabhängig von der Regelung des Abs. 3 Satz 2) bereits nach allgem. Grundsätzen (Abschnittsbesteuerung) die Höhe des laufenden Abzugsbetrags iSd. Abs. 1 Satz 1 (str., s. unten). Zulässig ist daher, Baukosten außerhalb des Abs. 3 Satz 2 zunächst in die Grundförderung der Wohnung einzubeziehen und sodann als Bemessungsgrundlage des eigenständig begünstigten Ausbaus/der Erweiterung nach Abs. 2 zu behandeln (ebenso *B. Meyer*, FR 1987 S. 370; aA und gegen eine Erhöhung des laufenden Abzugsbetrags, wenn später Abs. 2 angewendet werden soll, *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 48 sowie *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 164). Ein Zwang zur Inanspruchnahme des Abs. 3 Satz 2 besteht nicht (s. unten u. Anm. 287 „Wahlrecht“). Zu den Gestaltungsfolgen s. Anm. 202.

► *Verhältnis zu Abs. 1 Satz 8:* Wird die Wohnung vom Ehegatten erworben und ist daher gem. Abs. 1 Satz 8 ihre Förderung nach Abs. 1 ausgeschlossen (s. Anm. 185–191), steht dies einer StBegünstigung späterer Ausbauten/Erweiterungen durch den erwerbenden Ehegatten nicht entgegen; der Förderungsausschluß ist nicht auf Abs. 2 übertragbar (s. auch Anm. 210 „Wohnung iSd. Abs. 2“).

Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2: Kosten des Ausbaus/der Erweiterung einer Wohnung sind gleichzeitig nachträgliche HK iSd. Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 273), wenn die Baumaßnahmen innerhalb des achtjährigen Begünstigungszeitraums der Wohnung (Abs. 1 Satz 1) durchgeführt werden. Nach allgem. Auffassung im Schrifttum (vgl. *Stephan*, aaO; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 138; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 48) besteht ein *Wahlrecht* zwischen selbständiger Förderung des Ausbaus/der Erweiterung gem. Abs. 2 (nach Ablauf des Begünstigungszeitraums der Wohnung) bzw. Anwendung des Abs. 3 Satz 2 im VZ der Entstehung nachträglicher HK (s. im einzelnen Anm. 270 f.). AA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 302: Abs. 2 ist gegenüber Abs. 3 Satz 2 nachrangig. Zu den Gestaltungsmöglichkeiten s. Anm. 202.

Hiervon zu trennen ist die Frage, ob Baukosten im Falle späterer Förderung nach Abs. 2 bereits während des lfd. Begünstigungszeitraums der Wohnung als nachträgliche HK iSd. Abs. 1 Satz 1 anzusehen sind (s. oben).

Mehrere Ausbauten/Erweiterungen: Liegen mehrere selbständige Baumaßnahmen iSd. Abs. 2 vor (s. Anm. 207 „Mehrere Baumaßnahmen“ u. Anm. 208 „Mehrere Erweiterungen“) und kann zB wegen Objektbeschränkung (s. Anm. 300 f.) oder räumlichen Zusammenhangs (s. Anm. 323) nur eine davon begünstigt werden, können die Baukosten für weitere Baumaßnahmen (zB Garagenanbau nach Dachgeschoßausbau) dem Förderobjekt nicht unter dem Gesichtspunkt nachträglicher HK gem. Abs. 3 Satz 2 zugerechnet werden.

Verhältnis zu Abs. 6: Aufwendungen, die bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung des Ausbaus/der Erweiterung einer Wohnung entstehen und keine HK sind, können nach Abs. 6 Satz 4 (bis VZ 1993 Satz 3) wie Sonderausgaben abgezogen werden. Dies entspricht der Rechtslage bei Wohnungen iSd. Abs. 1 (vgl. Abs. 6 Satz 1).

Verhältnis zu § 52 Abs. 21 Satz 2 (sog. große Übergangsregelung): Wird eine gem. § 52 Abs. 21 Satz 2 der Nutzungswertbesteuerung unterliegende Wohnung ausgebaut/erweitert, ist nach VerwAuffassung (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 4; OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. IV. 4) eine Förderung nach Abs. 2 für die Dauer der Nutzungswertbesteuerung ausgeschlossen (ebenso BFH v. 5. 8. 92 X R 23/92, BFH/NV 1993 S. 22; v. 5. 8. 92 X R 14/91, BFH/NV 1993 S. 21; Hess. FG v. 12. 11. 91, EFG 1992 S. 190, nrkr.). Wegen praktischer Auswirkungen s. Anm. 202; allgem. zum Verhältnis von StBbegünstigung und Vorschriften der Einkunftsermittlung s. Anm. 23.

Verhältnis zu § 52 Abs. 21 Satz 4 (sog. kleine Übergangsregelung): In bezug auf den Ausbau/die Erweiterung selbst sind Überschneidungen mit Abs. 2 ausgeschlossen; § 52 Abs. 21 Satz 4 begünstigt vor dem 1. 1. 87 (§ 7 b Abs. 2 Satz 2), Abs. 2 nach dem 31. 12. 86 (§ 52 Abs. 14; vgl. Anm. 6) fertiggestellte Baumaßnahmen. Ausgeschlossen ist nach VerwAuffassung auch die gleichzeitige Anwendung beider Regelungen (§ 7 b und Abs. 2) wegen schädlichen räumlichen Zusammenhangs von EinfHaus, ZweifHaus, ETWohnung einerseits und Ausbau/Erweiterung andererseits (vgl. Abs. 4 Sätze 2 und 3; str., s. Anm. 323 „§ 7 b/§ 15 BerlinFG-Objekte“ u. Anm. 202, dort auch zur Behandlung der Kosten des Ausbaus/der Erweiterung als nachträgliche HK iSd. § 7 b Abs. 3 Satz 2 sowie zum Wahlrecht zwischen beiden StBbegünstigungen).

Verhältnis zu § 52 Abs. 21 Satz 6/§ 10 f: Erfüllen die Baumaßnahmen gleichzeitig die Voraussetzungen der §§ 82 a, g oder i EStDV oder §§ 7, 12 Abs. 3 Schutzbaugesetz in Verb. mit § 52 Abs. 21 Satz 6 (betr. Abzug erhöhter AfA und bestimmter Erhaltungsaufwendungen wie Sonderausgaben) bzw. § 10 f, besteht ein Wahlrecht, die Baukosten entweder in die Bemessungsgrundlage nach Abs. 2 einzubeziehen (s. Anm. 233) oder selbständig gem. § 52 Abs. 21 Satz 6/§ 10 f zu begünstigen. Zur Frage einheitlicher Wahlrechtsausübung s. Anm. 271.

Verhältnis zu § 10 h: Überschneidungen mit Abs. 2 sind ausgeschlossen, weil § 10 h eine hergestellte Wohnung voraussetzt (s. § 10 h Anm. 22). Wird also eine Wohnung ausgebaut/erweitert und der neu geschaffene Wohnraum einem nahen Angehörigen zur unentgeltlichen Nutzung zu Wohnzwecken überlassen, ist allein Abs. 2 anzuwenden (zum Meinungsstreit, ob diese Nutzungsüberlassung den Tatbestand der Eigennutzung erfüllt, s. Anm. 223).

B. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung für Ausbauten und Erweiterungen

I. Ausbauten und Erweiterungen an einer im Inland belegenen Wohnung

1. Begriff des Ausbaus

204 a) Übernahme des wohnungsbaurechtlichen Begriffs

Eine gesetzliche Definition im EStG fehlt. Nach allgem. Auffassung (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 9; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 c; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 79; *Blümich/Erhard* § 10 e Rz. 311; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 24; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. C 1) sind unter Ausbauten Baumaßnahmen iSd. § 17 Abs. 1 des II. WoBauG (BGBl. I 1985 S. 1284; BStBl. I 1985 S. 505, 609) zu verstehen. Wortlaut:

„(1) Wohnungsbau durch Ausbau eines bestehenden Gebäudes ist das Schaffen von Wohnraum durch Ausbau des Dachgeschosses oder durch eine unter wesentlichem Bauaufwand durchgeführte Umwandlung von Räumen, die nach ihrer baulichen Anlage und Ausstattung bisher anderen als Wohnzwecken dienen. Als Wohnungsbau durch Ausbau eines bestehenden Gebäudes gilt auch der unter wesentlichem Bauaufwand durchgeführte Umbau von Wohnräumen, die infolge Änderung der Wohngeohnheiten nicht mehr für Wohnzwecke geeignet sind, zur Anpassung an die veränderten Wohngeohnheiten.“

Ein Ausbau iSd. § 10 e Abs. 2 hat unter Einbeziehung des § 17 Abs. 1 des II. WoBauG folgende Voraussetzungen:

- Es muß neuer Wohnraum geschaffen werden, nämlich durch Dachgeschoßausbau oder Umwandlung von Räumen in Wohnraum unter wesentlichem Bauaufwand oder durch Umbau von Wohnraum zur Anpassung an geänderte Wohngeohnheiten (s. Anm. 205).
- Durch die Baumaßnahmen darf keine neue Wohnung entstehen (dann StBegünstigung nach Abs. 1; s. Anm. 206).
- Wohnung und Ausbau müssen in getrennten Bauabschnitten errichtet werden (s. Anm. 207).

205 b) Schaffung neuen Wohnraums

Die Schaffung neuen Wohnraums ist maßgebendes Begriffsmerkmal des Ausbaus (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 11 Satz 4; vgl. auch *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 c; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 79; *Blümich/Erhard* § 10 e Rz. 311). Auf einen Mindestumfang neu geschaffenen Wohnraums kommt es nicht an (glA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 137: Ausbau lediglich eines Zimmers ausreichend; einschränkend *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 24: Vergrößerung nur eines Zimmers oder Versetzen der Außenwand nicht begünstigt). Entsteht durch die Baumaßnahme eine vollständig neue Wohnung, ist diese ausschließlich nach Abs. 1 förderbar (s. unten).

Dachgeschoßausbau: Regelmäßig nach Abs. 2 begünstigt, da bereits in § 17 Abs. 1 Satz 1 des II. WoBauG ausdrücklich erwähnt. Auf die Höhe der Baukosten kommt es dabei nicht an (vgl. Nds. FG v. 21. 6. 91, EFG 1992 S. 189, rkr.: Im Streitfall 483 DM; zu anderen Ausbaumaßnahmen s. aber unten). Im übrigen

genügt uE nur teilweiser Ausbau des Dachgeschosses (glA Nds. FG aaO; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 c).

Umwandlung von Räumen in Wohnraum ist nach § 17 Abs. 1 Satz 1 des II. WoBauG nur bei wesentlichem Bauaufwand stbegünstigter Ausbau. Wesentlicher Bauaufwand liegt uE vor, wenn die Baukosten mindestens $\frac{1}{3}$ der Kosten eines vergleichbaren Neubaus – bezogen auf die umgebauten Räume – ausmachen (zur entsprechenden wohnungsbaurechtlichen Handhabung vgl. *Fischer-Dieskau/Pergande/Schwender*, Wohnungsbaurecht, § 17 II. WoBauG Anm. 1.6).

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 11, jedoch ohne ausdrücklichen Hinweis auf die $\frac{1}{3}$ -Grenze; OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. IV. 1; glA *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. C 1; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 79; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 136; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 27; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 96.

Der Wert von Eigenleistungen ist uE dabei in entsprechender Anwendung des § 9 der Zweiten Berechnungsverordnung (BStBl. I 1984 S. 284) in die Berechnung einzubeziehen (ebenso *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig* aaO; *Märkle/Franz*, aaO), nicht aber solche Aufwendungen, die als nicht ausbaubedingte Instandsetzung oder als Luxus außerhalb der Zweckbestimmung des § 17 Abs. 1 II. WoBauG liegen; Entsprechendes wird für einzelne Baumaßnahmen gelten, die lediglich in Erfüllung von Sonderwünschen des Eigentümers vorgenommen werden (Hinweis auf BVerwG v. 26. 8. 71, BVerwGE 38 S. 286).

► **Kellerausbau:** Der Ausbau zu (Haupt-)Wohnraum ist nach hM unter der Voraussetzung wesentlichen Bauaufwands unabhängig davon begünstigt, ob der Keller bereits als Neben- u. Zuhörerraum eine Wohnzwecken dienende Funktion hatte. Vgl. OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. IV.1; FG Münster v. 17. 3. 92, EFG 1992 S. 454, rkr.; FG Saarl. v. 10. 4. 92, EFG 1992 S. 519, rkr.; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 312; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 27; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 97; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 136; *Stubrmann*, DStZ 1992 S. 263; Die Kellerräume werden durch den Ausbau zu vollwertigem Wohnraum in ihrer Wertig- u. Nutzbarkeit Hauptwohnräumen und damit der Wohnfläche iSd. § 42 der II. BerechnungsVO gleichgestellt; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. C 1; aA noch OFD Münster v. 18. 11. 88, FR 1989 S. 22 Tz. IV.1: Kellerräume dienen bereits Wohnzwecken; ebenso *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 27; kritisch auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 132, unter Hinweis darauf, daß Kellerräume bereits den Wohnzwecken dienenden Räumen zuzurechnen seien.

Allerdings muß nach landesrechtlichen Bauvorschriften eine Nutzung der ausgebauten Kellerräume als Wohnraum zulässig sein (insoweit aA Beschl. des FG Berlin v. 28. 7. 82, EFG 1983 S. 277, rkr. zu § 7 b Abs. 2, wonach die Bewohnbarkeit aufgrund tatsächlicher baulicher Gestaltung maßgebend ist).

► **Umbau von Nebenräumen** in Wohnräume: s. „Kellerausbau“.

► **Schaffung von Nebenräumen** wie etwa der Ausbau von Keller- oder Dachgeschoß in Zuhörerräume (zB Abstell-, Trockenräume) ist nach OFD Münster v. 19. 1. 93 (StEK § 10 e Nr. 52 Tz. IV.1) ebenfalls stbegünstigt (zustimmend *Frotscher*, § 10 e Rz. 11; aA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 137; Schaffung von Nebenräumen nicht begünstigt; ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 312). UE ist entgegen OFD Münster eine Förderung abzulehnen. Erfüllt der Ausbau von Nebenräumen in Hauptwohnräume den Fördertatbestand des Abs. 2 (s. oben), wäre es inkonsequent, bereits ihre vorhergehende Herstellung als Schaffung neuen Wohnraums anzusehen (glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 132). Im übrigen widerspricht OFD Münster der Behandlung von Wintergärten durch BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I

S. 626 Abs. 11; s. u.), deren Förderung ganzjährige Bewohnbarkeit voraussetzt, eine Eigenschaft, die gerade Nebenräumen fehlt. Zum Sonderfall der erstmaligen Herstellung einer Garage s. Anm. 208.

► *Schwimmbecken/Sauna*: Ihre erstmalige Errichtung fällt uE grds. unter Abs. 2, da ein Schwimmbecken nach § 44 Abs. 1 Nr. 2 II. BV zur Hälfte (BFH v. 9. 9. 80 VIII R 5/79, BStBl. II 1981 S. 258), die Sauna sogar voll (BFH v. 9. 9. 80 VIII R 21/79, BStBl. II 1981 S. 260) zur Wohnfläche gehört (aA wohl FG Münster v. 17. 3. 92, EFG 1992 S. 454, rkr., s. u.). Nach BFH v. 11. 12. 73 VIII R 117/69 (BStBl. II 1974 S. 478) sind die Kosten jedoch als Luxusaufwand nicht Teil der begünstigten HK; die hM überträgt diese Rspr. auf § 10 e (kritisch dazu Anm. 68 „Umfang der Herstellungskosten“). Daraus folgt nach FG Münster aaO, daß bei späterem Ausbau zu Hauptwohnräumen abweichend von der wohnungsbaurechtlichen Betrachtung (s. *Fischer-Dieskau/Pergande/Schwendner*, Wohnungsbaurecht, § 17 II. WoBauG Anm. 121: kein begünstigter Umbau) die Voraussetzungen des Abs. 2 vorliegen.

► *Wintergarten*: Seine Errichtung ist Ausbau iSd. Abs. 2, wenn er sich nach seiner baulichen Gestaltung, insbesondere hinsichtlich Raumhöhe, Belüftung, Beheizung und Beleuchtung objektiv zum ganzjährigen Aufenthalt von Menschen eignet (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 11; ebenso *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 c; uE zutr., jedoch inkonsequent gegenüber der großzügigen Förderung von Garagen, s. Anm. 208).

Umbau von Wohnraum zur Anpassung an geänderte Wohngewohnheiten:

Nach § 17 Abs. 2 Satz 2 des II. WoBauG fällt auch der Umbau von bereits Wohnzwecken dienenden Räumen unter den Begriff Ausbau, sofern die Wohnräume infolge Änderung der Wohngewohnheiten nicht mehr für Wohnzwecke geeignet sind, der Umbau der Anpassung an die geänderten Wohngewohnheiten dient und unter wesentlichem Bauaufwand durchgeführt wird (ausführlich dazu BFH v. 28. 4. 92 IX R 130/86, BStBl. II S. 823 zu § 21 a Abs. 4 Satz 5). Auch insoweit gilt im Rahmen des Abs. 2 uE der wohnungsbaurechtliche Begriff des Ausbaus, da die Förderung auch dieser Ausbaumaßnahmen dem Förderungszweck des Abs. 2 entspricht. Deshalb sind Umbauten innerhalb einer Wohnung auch dann nach Abs. 2 begünstigt, wenn nach heutigen Wohngewohnheiten nicht mehr für Wohnzwecke geeignete Wohnräume umgebaut werden, ohne daß dabei insgesamt zusätzlicher Wohnraum gewonnen wird (ebenso BFH v. 28. 4. 92 aaO: Es reicht, daß der Wohnung wegen Änderung der Wohngewohnheiten die Eignung einer Nutzung zu Wohnzwecken fehlt und der Umbau die Wohnung durchgreifend umgestaltet; bloße Instandsetzungsbedürftigkeit genügt nicht).

Kein nach Abs. 2 begünstigter Umbau von Wohnraum zur Anpassung an geänderte Wohngewohnheiten liegt allerdings dann vor, wenn durch die Umbaumaßnahmen eine neue Wohnung entsteht (s. nachfolgend).

206 c) Keine neue Wohnung

Entsteht durch die Baumaßnahme eine neue Wohnung, ist eine StBegünstigung ausschließlich nach Abs. 1, nicht Abs. 2 möglich (vgl. Anm. 203 „Verhältnis zu Abs. 1“). Eine selbständige Wohnung wird allerdings nicht bereits dann hergestellt, wenn der neu geschaffene Wohnraum in der Gesamtwohnung gegenüber der ursprünglichen Wohnfläche überwiegt (zur Abgrenzung Anschaffung/Herstellung s. Anm. 128). Die zum Neubau eines Gebäudes durch Umbau ergangene Rspr. (vgl. dazu § 7 Anm. 398 „Umbau“) ist uE nicht auf die Ebene der Wohnung übertragbar. Führen aber Baumaßnahmen gleichzeitig zu einem Gebäudeneubau,

ist auch die darin befindliche Wohnung nicht ausgebaut worden, sondern als in der neu entstandenen (nach Abs. 1 förderbaren, s. Anm. 94) Wohnung untergegangen anzusehen.

Umbau von kleineren Wohnungen zu einer größeren Wohnung: Allg. wird unter Hinweis auf BFH v. 4. 12. 62 VI 169/62 U (BStBl. III 1963 S. 122) mangels Schaffung neuen Wohnraums ein Ausbau verneint (vgl. FG Münster v. 5. 11. 91, EFG 1992 S. 453, rkr.; *Handzirk*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 105; *Blümich/Erhard* § 10 e Rz. 311; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 137; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 c). Auch deshalb zutr., weil keine Baumaßnahme „an einer Wohnung“ (s. Anm. 210) vorliegt, sondern eine neue Wohnung entsteht (glA *Handzirk* aaO; zur Anwendung des Abs. 1 s. Anm. 94).

Umbau einer größeren Wohnung in zwei kleinere Wohnungen: Wie im umgekehrten Fall keine begünstigte Baumaßnahme iSd. Abs. 2 (glA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 311).

Spätere Entstehung einer neuen Wohnung: Gestaltet sich die Baumaßnahme so, daß zunächst eine bereits vorhandene Wohnung ausgebaut (zB im Dachgeschloß) und in einem späteren VZ der Ausbau wiederum zur vollständigen Wohnung erweitert wird, bestehen uE nach Aufgabe des sog. Erstarrungsprinzips (s. Anm. 57) keine Bedenken, für den restlichen Abzugszeitraum nunmehr die neu entstandene Wohnung nach Abs. 1 zu fördern. Ursprünglicher Ausbau und spätere Wohnung bilden damit dasselbe Objekt iSd. Objektverbrauchs nach Abs. 4 Satz 1 (enger *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 311; Nur Ausbau weiter begünstigt).

d) Erfordernis eines getrennten Bauabschnitts

207

Wie nach bisheriger Rspr. zu § 7 b Abs. 2 (Nachw. s. § 7 b Anm. 235) sind nur solche Baumaßnahmen selbständig begünstigte Ausbauten, die in einem von der Errichtung des Gebäudes getrennten und hinsichtlich ihres Beginns wie ihrer Fertigstellung abgrenzbaren Bauabschnitt vorgenommen wurden. In Bauabschnitten werden Wohnung und Ausbau errichtet, wenn die baurechtlich genehmigte Baumaßnahme nicht in zusammenhängender Bauentwicklung, also nicht in einem Zuge, im planmäßig vorgesehenen Umfang bezugsfertig erstellt wird (so BFH v. 29. 4. 87 II R 262/83, BStBl. II S. 594 zur bewertungsrechtl. Behandlung eines in Bauabschnitten errichteten ZweifH). Unerheblich ist das Motiv der Unterbrechung der Bautätigkeit, es sei denn, sie erfolgt nur vorübergehend oder hat bautechnische Gründe, zB Frostperiode. Einzelheiten s. § 21 a Anm. 91 „Bau in einem Zuge und in Bauabschnitten“.

Fertigstellung von Wohnung und Ausbau im selben VZ: Eine selbständige Begünstigung des Ausbaus ist ausgeschlossen, weil einerseits die kumulative Förderung von Wohnung und Ausbau wegen räumlichen Zusammenhangs entfällt (Abs. 4 Satz 2; s. Anm. 323) und die Ausbaukosten ohnehin nachträgliche HK der Wohnung iSd. Abs. 3 Satz 2 darstellen (vgl. auch Anm. 202). Andererseits wird regelmäßig eine einheitliche Baumaßnahme (s. oben) vorliegen.

Ausbau während des Begünstigungszeitraums der Wohnung: Bei getrenntem Bauabschnitt Förderungsbeginn des Ausbaus erst nach Auslaufen der StBegünstigung der Wohnung, alternativ Anwendung des Abs. 3 Satz 2 (rückwirkende Begünstigung als nachträgliche HK; Beispiele dazu s. Anm. 202).

Ausbau nach Ablauf des Begünstigungszeitraums der Wohnung: Bereits aufgrund Zeitablaufs ist ein abgrenzbarer, von der Wohnungsrichtung deutlich getrennter und daher eigenständig begünstigter Ausbau anzunehmen.

Mehrere Baumaßnahmen (zB Ausbau von Keller- und Dachgeschoß) stellen uE einen (einzig) Ausbau gem. Abs. 2 dar, wenn sie aufgrund einheitlicher Bauplanung in einem Zuge (s. oben) durchgeführt werden (ebenso BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 40; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 322; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. C 2). Wegen kumulativer Erweiterung und Ausbau an einer Wohnung s. Anm. 208; zum Förderungsbeginn bei Fertigstellung der jeweiligen Baumaßnahmen in unterschiedlichen VZ sowie bei Aufgabe geplanter Baumaßnahmen s. Anm. 240.

208 2. Begriff der Erweiterung

Der Begriff der Erweiterung ist (wie beim Ausbau; s. Anm. 204) dem Wohnungsbaurecht (§ 17 Abs. 2 II. WoBauG, BGBl. I 1985 S. 1284; BStBl. I 1985 S. 505, 609) zu entnehmen. Wortlaut des § 17 Abs. 2 II. WoBauG:

„(2) **Wohnungsbau durch Erweiterung eines bestehenden Gebäudes ist das Schaffen von Wohnraum durch Aufstockung des Gebäudes oder durch Anbau an das Gebäude.**“

Aufstockung ist vertikale, Anbau horizontale Ausdehnung des vorhandenen Gesamtraums. Die Baumaßnahme muß „an“ einer Wohnung erfolgen (s. Anm. 210) und zusätzlichen Wohnraum schaffen, ohne daß jedoch eine neue Wohnung entsteht. Ebenso müssen Wohnung und Erweiterung in getrennten Bauabschnitten fertiggestellt werden (im einzelnen dazu Anm. 207). Zur Sonderbehandlung von Garagen s. unten.

Schaffung neuen Wohnraums: Die neu entstandenen Räumlichkeiten müssen Wohnräume im engeren Sinne sein, insbes. Wohn-, Schlaf-, Kinderzimmer, Küchen oder andere in die Wohnflächenberechnung (ggf. auch nur teilweise) einzubeziehende Räume iSd. § 44 Abs. 1 Nr. 2 II. BV.

► *Nebenräume* und andere zur räumlichen Ausstattung gehörende Räume wie Kellerräume, Abstellräume, Waschküchen, Trockenräume, aber auch Balkone, Loggien, Dachgärten oder Terrassen sind kein Wohnraum. Daraus folgt die Möglichkeit ihres begünstigungsfähigen Umbaus in Wohnraum (Einzelheiten s. Anm. 205; vgl. auch BFH v. 27. 1. 93 IX R 97/88, BStBl. II S. 601 zu § 7 b mit Anm. von *B. Meyer*; FR 1993 S. 630; aA FG Münster v. 7. 12. 89, EFG 1991 S. 121, nrkr., betr. nachträgliche Erstellung eines Gartenblockhauses). Entstehen Neben- und Hauptwohnräume anläßlich eines einheitlichen Bauvorgangs (zB gleichzeitige Erweiterung von Wohnung und Keller durch horizontalen Anbau), stellt allerdings die Gesamtbaumaßnahme (also einschl. Nebenräume) eine einzige Erweiterung iSd. Abs. 2 dar.

Garagen:

► *Die FinVerm.* (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 11; OFD Cottbus v. 6. 5. 93, StEK § 10 e Nr. 53) sieht in der nachträglichen Erstellung von Garagen stets eine Erweiterung (bzw. Ausbau) iSd. Abs. 2 (wegen ihrer Zugehörigkeit zur Wohnung und der Anzahl begünstigter Garagen s. Anm. 56). Dazu gehören auch Stellplätze in Sammel- oder Tiefgaragen, nicht aber sog. Carports. Nach BMF v. 25. 10. 90 aaO sowie OFD Cottbus aaO entfällt eine Förderung nachträglich erstellter Carports, weil ihnen eine räumliche Umschließung als Schutz gegen

äußere Einflüsse fehlt. Wegen eines anhängigen Revisionsverfahrens gestattet die OFD Cottbus aaO aber Ruhen des Verfahrens nach § 363 Abs. 2 AO.

Auf die Höhe der HK kommt es nicht an (s. Anm. 205). Durch Gewährung von Baukindergeld (§ 34 f) können daher erhebliche, die Baukosten evtl. sogar übersteigende Steuervorteile eintreten, ein Ergebnis, das die FinVerw. ausdrücklich billigt (so die Stellungnahme des Parlamentarischen Staatssekretärs *Voss* beim BMF, DStZ/E 1989 S. 275).

► *Finanzgerichtliche Rspr. und Schrifttum* folgen dem unter Hinweis auf die zu § 7 b Abs. 2 ergangenen BFH-Rspr. (zuletzt BFH v. 27. 1. 93 IX R 97/88, BStBl. II S. 601; ausdrückl. offenlassend zu § 10 e BFH v. 5. 8. 92 X R 14/91, BFH/NV 1993 S. 21).

Vgl. FG München v. 5. 3. 90, EFG 1990 S. 518 (aufgeh. durch BFH v. 4. 10. 90 X R 54/90, BStBl. II 1991 S. 221); Hess. FG v. 12. 11. 91, EFG 1992 S. 190, nrkr.; *Schmidt/Drenseck* XII, § 10 e Anm. 5 c; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 79 a; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordevin*, § 10 e Rz. 24; *Frotscher*, § 10 e Rz. 11; *Jaser/Wacker*; Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 96; *Obermeier*; Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 136; *Richter/Boveleth*; Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Rz. 284; *Stuhrmann*, RWP SG 5. 2 S. 1304; *Märkle/Franz*; Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 s. 27; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. C 1; *Sprinz*, NWB F. 3 S. 8068: VerwAuffassung ist als Ausnahmeregelung vertretbar (warum?); kritisch nur *B. Meyer*, FR 1991 S. 36 u. insbes. FR 1993 S. 630.

► *Stellungnahme*: Die Sonderbehandlung von Garagen als stbegünstigte Erweiterung ist uE nicht gerechtfertigt. Garagen sind Nebenräume der Wohnung (unstr.), durch ihre Errichtung wird uE folglich kein Wohnraum iSd. § 17 II. WoBauG geschaffen (vgl. *Fischer-Dieskau/Pergande/Schwender*, § 17 II. WoBauG Anm. 1. 2, wonach die Umwandlung von Nebenräumen in vollwertigen Wohnraum einen Ausbau darstellt, die Schaffung von Nebenräumen selbst also nicht). Der Gesetzeszweck läßt kein übergeordnetes Prinzip erkennen, Garagen stets, andere Räumlichkeiten aber nur unter besonderen Voraussetzungen (vgl. zB Anm. 205 „Kellerausbau“) eigenständig zu fördern. Das zur Vorgängerregelung des § 7 b Abs. 2 ergangene anderslautende BFH-Urt. IX R 97/88 (aaO) beruht auf der nicht näher begründeten und uE unzutreffenden Annahme, Garagen seien Baumaßnahmen iSd. § 17 II. WoBauG. Die zu § 7 b Abs. 2 ergangene Rspr. übernahm offenbar die in Abschn. 54 Abs. 3 letzter Satz EStR 1961 verankerte VerwAuffassung ungeprüft. Widersprüchlich ist auch, daß die FinVerw. Garagen unbeschadet ihrer näheren Beschaffenheit begünstigt, Wintergärten aber eine ganzjährige Bewohnbarkeit abverlangt. UE sollte die weder vom Wortlaut noch Zweck des Abs. 2 gedeckte Förderung von Garagen aufgegeben werden.

Mehrere Erweiterungen (zB Gebäudeaufstockung bei gleichzeitigem Anbau) sind ein einziges Objekt iSd. Abs. 2, wenn sie auf einheitlicher Bauplanung beruhen und in zusammenhängender Bauentwicklung fertiggestellt werden (zu mehreren Ausbauten s. Anm. 207).

Kumulative Erweiterung und Ausbau einer Wohnung ist gleichfalls unter obigen Voraussetzungen einheitliches Objekt gem. Abs. 2 (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 40; zustimmend *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 79 b; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. C 2). Dies folgt bereits aus der im Gesetz selbst verwendeten Pluralform: „Ausbauten und Erweiterungen an einer ... Wohnung“. Die StBegünstigung soll also nicht auf Teile zusammenhängend geplanter Baumaßnahmen begrenzt bleiben. Dem Gesetzeszweck entspricht es vielmehr, den gesamten Bauvorgang unabhängig davon zu begünstigen, ob neuer

Wohnraum durch Ausbau, Erweiterung oder aus beidem entsteht (bspw. Ausbau sowie gleichzeitige Vergrößerung des Dachgeschosses durch Anbau).

209 Einstweilen frei.

210 3. Ausbau und Erweiterung „an einer Wohnung im Inland“

Begünstigt sind nur Baumaßnahmen an einer im Inland belegenen Wohnung.

Wohnung iSd. Abs. 2: Allgem. zum Wohnungsbegriff s. Anm. 53. Abs. 2 begünstigt Ausbauten/Erweiterungen an jeder beliebigen, im Inland (s. Anm. 59) belegenen Wohnung, gleichgültig, ob sie sich in einem Ein-, Zwei-, Mehrfamilienhaus oder anderen Haus befindet, ausgenommen an einer Ferien- oder Wochenendwohnung (s. unten). Eine Wohnung iSd. Abs. 1 ist nicht erforderlich. Folglich kann sie nach dem 31. 12. 86 im zeitlichen Anwendungsbereich des § 10e (§ 52 Abs. 14) ebenso wie vor dem 1. 1. 87 entgeltlich oder unentgeltlich erworben bzw. hergestellt worden sein (allgem. Auffassung, vgl. *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5c; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rz. 21; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rz. 45; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 77).

► *Ausbauten/Erweiterungen an Ferien- oder Wochenendwohnungen* sind nicht stbegünstigt, da nach Fertigstellung der Baumaßnahmen eine einheitliche Wohnung (s. Anm. 210) entsteht, die insgesamt dem Förderungsausschluß des Abs. 1 Satz 2 (s. Anm. 110) unterliegt.

► *Eigennutzung* zum Zeitpunkt des Baubeginns oder während der Bauarbeiten ist kein Merkmal der Wohnung iSd. Abs. 2 (zur Bedeutung der Eigennutzung für die StBegünstigung s. Anm. 227).

► *Zu Beginn der Baumaßnahmen* des Ausbaus oder der Erweiterung muß die Wohnung als solche bereits vorliegen; sie darf nicht erst durch Ausbau/Erweiterung entstehen (*Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 307; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 80; *Frotscher*, § 10e Rz. 11). Insoweit ist die zu § 7b ergangene Rechtsprechung weiterhin anwendbar (s. § 7b Anm. 228).

► *Mehrere Wohnungen:* Zur Frage, ob Ausbauten/Erweiterungen eine oder mehrere Wohnungen betreffen, sind die bewertungsrechtlichen Begriffsmerkmale maßgebend, insbesondere „bauliche Abgeschlossenheit“ und „eigener Zugang“ (vgl. BFH v. 5. 10. 84 III R 192/83, BStBl. II 1985 S. 151; im einzelnen dazu Anm. 53). Über Zuordnung bei zwei Wohnungen s. unten.

Beispiel: Ein Haus mit zwei nicht abgeschlossenen Wohnungen (fehlende Wohnungsabschlußtür) wird durch Anbau (horizontal) erweitert (Nutzung als Kinderzimmer). Die Erdgesch., „Wohnung“ dient eigenen Wohnzwecken, die „Wohnung“ im Obergesch. ist vermietet. Bewertungsrechtlich liegt ungeachtet evtl. tatsächlicher Artfeststellung im EWBescheid als ZweifHaus nur eine Wohnung (fehlender Wohnungsabschluß) vor, die iSd. Abs. 2 ausgebaut wird. Daher keine Erweiterung „an“ zwei, sondern lediglich einer, das gesamte Haus umfassenden Wohnung (zur Kürzung der Bemessungsgrundlage wegen teilweiser Vermietung s. Anm. 223).

Baumaßnahmen „an“ einer Wohnung: Anbau/Erweiterung müssen mit der ursprünglichen Wohnung in dem Sinne eine einheitliche Wohnung bilden, daß sie der Wohnung zuzurechnen sind (glA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5c). Insoweit genügt es nicht, an beliebiger Stelle des Gebäudes neuen Wohnraum zu schaffen; andererseits ist eine enge räumliche Verbindung zu der ursprünglichen Wohnung nicht zwingend.

AA *Frotscher*, § 10e Rz. 11: Einbeziehung in die Abgeschlossenheit der Wohnung erforderlich; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beil. 8 S. 8: integrierte flächenmäßige Ausdehnung bereits vorhandener Wohnräume erforderlich; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e

Rdnr. 80: bei geschoßmäßiger Trennung keine förderbare Baumaßnahme iSd. Abs. 2 entsprechend der früheren Rechtslage zu § 7b Abs. 2.

Entgegen dieser Auffassung ist uE zB der Dachgeschoßausbau nicht nur bei einem EinfH aus nach Abs. 2 begünstigt, sondern auch der Dachgeschoßausbau in einem Haus mit zwei abgeschlossenen Wohnungen.

Beispiel: In einem ZweifH dient die abgeschlossene Erdgeschoßwohnung eigenen Wohnzwecken und ist die Obergeschoßwohnung vermietet. Der im Erdgeschoß wohnende Stpfl. baut das Dachgeschoß zu Kinderzimmern aus. UE trotz räumlicher Trennung durch den Wohnungsabschluß zum Treppenhaus stbegünstigter Ausbau nach Abs. 2.

Ebenso ist die Errichtung einer freistehenden Garage auf dem Grundstück auch ohne bautechnische Verbindung mit der Wohnung eine Erweiterung iSd. Abs. 2 (wegen grds. Bedenken gegen eine Förderung s. aber Anm. 208).

Einstweilen frei.

211–222

II. Zu eigenen Wohnzwecken genutzter Ausbau oder genutzte Erweiterung

223

Ausbau oder Erweiterung müssen ihrerseits zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (über die Wohnung selbst s. Anm. 227).

Nutzung zu Wohnzwecken: Sie muß sich auf Ausbau/Erweiterung und Wohnung erstrecken (zur kumulativ notwendigen Eigennutzung der Wohnung s. Anm. 227) und im jeweiligen Jahr des Abzugszeitraums gleichzeitig vorliegen. Unzureichend ist, etwa während eines Teils des VZ nur die ursprüngliche Wohnung, während des anderen Teils lediglich den Ausbau/die Erweiterung zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen.

Ganzjährige Eigennutzung ist nicht erforderlich. Zum „Eintritt oder Wegfall der Eigennutzung“, zum „Nutzungswechsel im Laufe des VZ“, zur „Unterbrechung der Eigennutzung“ und „Veräußerung der Wohnung“ s. Anm. 87.

Leerstehen des Ausbaus/der Erweiterung im Jahr der Fertigstellung und Beginn der Eigennutzung erst im darauffolgenden Jahr steht einer StBegünstigung entgegen (s. Anm. 82 „Verhältnis zu den sonstigen Abzugsvoraussetzungen“). Entsprechendes gilt, wenn die Eigennutzung in einem anderen Jahr des Abzugszeitraums ganzjährig unterbleibt (endgültiger Verlust des Abzugsbetrags).

Eigenen Wohnzwecken dienen Ausbau oder Erweiterung, wenn der neu geschaffene Wohnraum entsprechend seiner Zweckbestimmung (zB als Kinder-, Herren-, Gäste- oder Badezimmer) wenigstens behelfsmäßig eingerichtet ist und vom Stpfl. tatsächlich, wenn auch nur gelegentlich (s. Anm. 98 „Umfang der Nutzung“) oder gemeinsam mit anderen Personen, genutzt wird. In der Gesamtwohnung muß ein eigener Haushalt geführt werden. Wegen der mit Abs. 1 Satz 2 übereinstimmenden Begriffe „Nutzung zu Wohnzwecken“ sowie „eigene Wohnzwecke“ s. im übrigen Anm. 98 bzw. 99.

► **Garagen:** Sie dienen nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 21) auch dann noch eigenen Wohnzwecken, wenn darin ein Pkw untergebracht ist, der sowohl gewerblich/beruflich als auch privat genutzt wird (zustimmend *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 135: Regelung dient der Vereinfachung). Das gilt uE nicht, wenn die Garage zu einem Betriebsvermögen gehört (glA *Obermeier* aaO S. 134; o. V., DB 1986 S. 2258; s. auch Anm. 23).

► *Unentgeltliche Überlassung an Dritte*: Abs. 2 in Verb. mit Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 111) wird überwiegend entnommen, daß zur Nutzung überlassene Ausbauten/Erweiterungen den Tatbestand der Eigennutzung nicht erfüllen.

So BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 11 Satz 2 (Umkehrschluß); *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 22; *Stuhrmann*, RWP SG 5.2 S. 1303; *Lademann/Söffing/Brockhoff* § 10 e Rz. 44; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 305; *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 84; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 99.

AA *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 5 c: unentgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken der ansonsten vom Stpfl. genutzten Wohnung ebenfalls Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2; im Ergebnis glA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 137; *ders.*, DStR 1989 S. 764. Ebenso *Richter*, NWB F. 3 S. 6573, der es als förderungsunschädlich ansieht, ob der neu geschaffene Wohnraum oder Räume der ursprünglichen Wohnung Angehörigen überlassen werden. Eine differenzierte Behandlung führe zu unverständlichen Ergebnissen. Nach *Handzik* (Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 108/109) folgt dies aus der Verweisung in Abs. 2 auf Abs. 1. Es sei demnach möglich, entweder den ausgebauten/erweiterten oder den ursprünglichen Teil der Wohnung Dritten unentgeltlich zu überlassen. Auch *Korn* (KÖSDI 1988 S. 7174) verlangt nur, daß der Eigentümer in der Gesamtwohnung dominiere.

UE ist das Nutzungserfordernis erfüllt, wenn der Stpfl. mit Dritten, insbesondere Angehörigen, einen gemeinsamen Haushalt führt. Der Begriff der Eigennutzung umfaßt eine ausschließliche oder überwiegende tatsächliche Nutzung einzelner Räume durch haushaltszugehörige Personen; insoweit liegt keine Nutzungsüberlassung iSd. Abs. 1 Satz 3 vor (zur Mitbenutzung der Wohnung durch andere Personen s. Anm. 113 „Teile der Wohnung“). Wird also zB das Dachgeschoß ausgebaut, kann für die Inanspruchnahme der StBegünstigung nicht entscheidend sein, welches Haushaltsmitglied dieses tatsächlich bewohnt und ob evtl. eine gemeinsame Nutzung erfolgt, von Schwierigkeiten tatsächlicher Feststellung ganz abgesehen. Ausschließliche Nutzung des gesamten Ausbaus/der Erweiterung durch haushaltsfremde Personen ist allerdings keine Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2. „Eigennutzung“ bezieht sich nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut (Abs. 2: „... zu eigenen Wohnzwecken genutzter Ausbauten und Erweiterungen ...“) auf das jeweilige Begünstigungsobjekt, hier also auf den Ausbau/die Erweiterung, nicht nur auf die Wohnung (glA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 29; aA *Obermeier* aaO). Eine unveränderte Nutzung lediglich der ursprünglichen Wohnung durch den Eigentümer ist daher unzureichend. Mitbenutzung des Eigentümers führt aber zur Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2.

► *Unentgeltliche Überlassung von Teilen des Ausbaus oder der Erweiterung*: Werden Teile des Ausbaus/der Erweiterung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen („Überlassung“ und „Unentgeltlichkeit“ s. Anm. 115), führt dies nicht zur Kürzung der StBegünstigung. Der allgem. Verweis in Abs. 2 auf Abs. 1 schließt eine entsprechende Anwendung des Satzes 3 (Behandlung unentgeltlicher Teilüberlassung als Eigennutzung) ein. *Handzik* (Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 108) leitet daraus sogar eine unschädliche unentgeltliche Überlassung des gesamten Ausbaus bzw. der Erweiterung ab. UE ist nur auf das begünstigte Objekt abzustellen. Folglich können Ausbau/Erweiterung selbst nicht unschädlich iSd. Abs. 1 Satz 3 an nicht haushaltszugehörige Dritte (s. oben) überlassen werden.

► *Nutzungsüberlassung zu anderen als Wohnzwecken* (Abs. 1 Satz 7): Die Kürzungsregelung des Abs. 1 Satz 7 gilt auch für Ausbauten/Erweiterungen iSd. Abs. 2. Im einzelnen s. Anm. 170–181.

III. Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung

227

Die Baumaßnahme muß nach Abs. 2 an einer „zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung“ erfolgen.

Streitfragen im Schrifttum: Aufgrund dieses Wortlauts ist streitig,

- ▷ ob die Wohnung sowohl im Zeitpunkt der Fertigstellung des Ausbaus/der Erweiterung als auch danach zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden muß (*Auffassung 1*);

So *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 27; *Handzick*, Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 108, der auf den Gesetzeswortlaut verweist, wonach Ausbauten/Erweiterungen an zu eigenen Wohnzwecken „genutzten“, nicht „zu nutzenden“ Wohnungen begünstigt seien. Daraus folge die Notwendigkeit der Eigennutzung bereits vor Ausbau/Erweiterung.

- ▷ ob die Wohnung sowie Ausbau/Erweiterung (erst) nach Fertigstellung der Baumaßnahmen gemeinsam zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden müssen (*Auffassung 2*);

So *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rz. 44; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 305; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rz. 22; *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 84; *Christoffel*, StWK Gr. 11 S. 166; *Stubermann*, RWP SG 5.2 S. 1303; *ders.*, DStZ 1986 S. 274; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 99; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 137; *Korn*, KÖSDI 1988 S. 7174; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 535; *Frotscher*, § 10e Rz. 11; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 101; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Rz. 288, jedoch mit der Einschränkung unmittelbar nach Fertigstellung des Anbaus beginnender Eigennutzung; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e Rdnr. C 5.

- ▷ ob die Wohnung nur bis zum Baubeginn bzw. Fertigstellung des Ausbaus/der Erweiterung zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden muß (*Auffassung 3*).

So *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 134; *ders.* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 80; wohl ebenso *Schmidt/Drenseck* XII. § 10e Anm. 5 c: die Wohnung muß bei Beginn der Ausbau-/Erweiterungsarbeiten selbst bewohnt sein.

Auffassung der FinVerw.: BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 11 Satz 2; ebenso FG Münster v. 17. 3. 92, EFG 1992 S. 454, rkr.) verfährt nach Auffassung 2. Wohnung und Ausbau/Erweiterung müssen also (erst) nach Fertigstellung der Baumaßnahmen zu eigenen Wohnzwecken des Eigentümers genutzt werden. *Stephan* (aaO) wendet dagegen ein, daß der Gesetzeswortlaut nach Fertigstellung des Ausbaus/der Erweiterung keine Eigennutzung der Wohnung mehr fordere und im übrigen selbständige Objekte vorlägen, deren Förderung nicht von der Nutzung anderer Objekte (Wohnung) abhängen könne.

Stellungnahme: Der VerwAuffassung ist zuzustimmen. Abs. 2 verlangt zwar den Ausbau oder die Erweiterung „an einer . . . zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung“. Daraus folgt uE aber nur, daß einerseits keine neue Wohnung entstehen darf, die ausschließlich nach Abs. 1 förderbar wäre (s. Anm. 206), andererseits jedoch auch, daß die (ursprüngliche) Wohnung (einschl. Ausbau/Erweiterung; s. Anm. 223) zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden muß (insoweit abweichende Rechtslage zu § 7b Abs. 2; vgl. § 7b Anm. 231 „Nutzungszweck des Hauptgebäudes“; glA *Ehmcke* aaO). Das Verlangen nach Eigennutzung bis zum Beginn oder Fertigstellung der Baumaßnahmen als Abzugsbedingung ergibt keinen Sinn und schränkt die Anwendung des Abs. 2 gegen den Gesetzeszweck ein. Die StBegünstigung hinge dann von zufälligen Nutzungsverhältnissen im Zeitpunkt des Ausbaus/der Erweiterung ab (insoweit gegenüber Abs. 1 will-

kürlich enger). Außerdem entfiele das Erfordernis einer Haushaltsführung als unverzichtbares Merkmal der Nutzung zu Wohnzwecken (s. Anm. 98; insoweit gegenüber Abs. 1 willkürlich weiter). Ausbauten/Erweiterungen sind zwar selbstständig begünstigte Objekte, entsprechend dem auf Förderung selbstgenutzten Wohneigentums gerichteten Gesetzeszweck jedoch nutzungsmäßig mit der bereits vorhandenen Wohnung verbunden, dh. als Einheit anzusehen. Die in Abs. 2 ausdrücklich erwähnte Eigennutzung der Wohnung bekräftigt dies; sie bezieht sich auf den Abzugszeitraum. Der Stpfl. muß also auch in der ausgebauten/erweiterten Wohnung einen eigenen Haushalt führen.

Unerheblich ist, ob der Stpfl. den Ausbau/die Erweiterung unmittelbar nach Fertigstellung oder später bezieht (aA *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Rz. 288: Unmittelbar anschließende Eigennutzung erforderlich). Eine insoweit gegenüber der Förderung nach Abs. 1 abweichende Handhabung ist sachlich nicht zu rechtfertigen. Auf VZ fehlender Eigennutzung entfallende Abzugsbeträge gehen allerdings stlich verloren.

228–232 Einstweilen frei.

C. Steuerbegünstigung des Ausbaus oder der Erweiterung

I. Bemessungsgrundlage

233 1. Herstellungskosten

Begriff: Allgem. zu HK s. § 6 Anm. 459–471; zu HK der Wohnung iSd. Abs. 1 s. Anm. 67–69.

Umfang der Herstellungskosten des Ausbaus/der Erweiterung: HK sind alle durch die begünstigte Baumaßnahme veranlaßten Aufwendungen. Dazu gehören neben unmittelbaren Ausbau-/Erweiterungskosten auch

► *Folgekosten*, wie bspw. Kosten zur Errichtung eines Dachgestühls bei Aufstokkung des Gebäudes oder für den einheitlichen Anstrich von Treppenhaus u. Gebäudefassade bzw. der Verstärkung elektrischer Leitungen (glA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 321), allerdings nur nach Maßgabe des zwischen Altbau und Ausbau/Erweiterung bestehenden Wohnflächenverhältnisses;

► *Kosten zur Beseitigung von Schäden*, die bei Vornahme der Baumaßnahmen entstanden sind (vgl. das zu § 82 a EStDV ergangene und entsprechend anwendbare BFH-Urt. v. 16. 9. 86 IX R 126/84, BFH/NV 1987 S. 149; s. dazu Anhang 4 zu § 7 a Anm. 72; wegen der insoweit mit § 7 b Abs. 2 vergleichbaren Rechtslage s. auch § 7 b Anm. 235);

► *Altbausubstanz*: Ihre Einbeziehung in die Ausbau-/Erweiterungsmaßnahme begründet keine HK (zur abw. Behandlung bei Objekten iSd. Abs. 1 s. aber Anm. 68). Davon betroffen sind insbes. Dach- oder Kellergeschoßausbau. Eine Begünstigung entfällt, weil die ursprünglichen Aufwendungen nicht durch die begünstigten Ausbaumaßnahmen selbst, sondern die frühere Anschaffung/Herstellung des Gebäudes veranlaßt sind (ebenso FG Münster v. 18. 12. 92, EFG 1993 S. 651, nrkr.: Nach Sinn u. Zweck des Abs. 2 sollen nur zusätzliche Kosten des Bauherrn gefördert werden; s. auch *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 41; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 103: Einbeziehung kann dem Gesetzeszweck widersprechende Doppelförderung auslösen; aA aber *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e

Rdnr. C 11: wie bei Abs. 1 Bestandteil der Bemessungsgrundlage). Das gilt uE auch dann, wenn bereits die damalige Bauplanung einen Ausbau oder eine Erweiterung vorsah (zur Einbeziehung derartiger Aufwendungen in die Grundförderung des Abs. 1 s. Anm. 68).

► **Kumulierungsverbot:** Betreffen die HK Baumaßnahmen iSd. §§ 82 a, g und i EStDV bzw. §§ 7, 12 Abs. 3 Schutzbaugesetz, können sie ganz oder teilweise anstelle einer Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage des Abs. 2 nach § 52 Abs. 21 Satz 6/§ 10 f (max. jährlich 10 vH) wie Sonderausgaben abgezogen werden (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 12 Satz 2; s. auch Anm. 323 sowie § 10 f Anm. 37).

Baumaßnahmen an mehreren Wohnungen: Entsprechend der Anzahl der Wohnungen liegen auch mehrere selbständige Objekte iSd. Abs. 2 vor (s. Anm. 210). Soweit sich die gesamten Baukosten nicht unmittelbar zuordnen lassen, sind sie nach dem Verhältnis der Nutzfläche aufzuteilen, ausnahmsweise nach dem Verhältnis der Wohnfläche des neu geschaffenen Wohnraums (im einzelnen dazu mit Berechnungsbeispielen s. Anm. 69).

Mehrere Baumaßnahmen an einer Wohnung: Aufteilung der HK wie oben, soweit es sich nicht um ein einziges begünstigtes Objekt iSd. Abs. 2 handelt (s. Anm. 207).

Zusammentreffen begünstigter Baumaßnahmen mit anderen gleichzeitig anfallenden Herstellungskosten: Wenn möglich, sind die HK den nach Abs. 2 begünstigten sowie übrigen Baumaßnahmen direkt (insoweit empfiehlt sich zur Vermeidung von Beweisschwierigkeiten getrennte Auftrags- und Rechnungserteilung), im übrigen nach Nutz- oder Wohnfläche bzw. einem anderen sachlichen Maßstab zuzuordnen.

Beispiel: Anlässlich eines Dachgeschoßausbaus (Erweiterung der Wohnfläche um 20 qm auf 120 qm) wird die Heizungsanlage (Heizkessel, Brenner, Öltank) für 12 000 DM erneuert. Außerdem werden im ganzen Haus neue Radiatoren installiert. Die Kosten der im Dachgeschoß eingebauten Radiatoren werden direkt, die Kosten der Heizungsanlage nach dem Wohnflächenverhältnis (20/120 von 12 000 DM = 2 000 DM) den HK des Ausbaus zugerechnet.

Nachträgliche Herstellungskosten: Zur Bedeutung für die Höhe des Abzugsbetrags s. Anm. 242, zur Rückbeziehung auf den Beginn des Abzugszeitraums nach Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 270–293.

Mehrere selbständige Ausbauten/Erweiterungen iSd. Abs. 2 können uE nicht in der Weise behandelt werden, daß die Aufwendungen der zuletzt fertiggestellten Baumaßnahme nachträgliche HK der bereits gem. Abs. 2 geförderten Baumaßnahme darstellen (ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 322; s. Anm. 203 „Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2“).

2. Anteilige Anschaffungskosten für Grund und Boden

234

Abs. 2 erwähnt lediglich die HK des Ausbaus/der Erweiterung als Bemessungsgrundlage der StBegünstigung. Allgem. wird daraus geschlossen, daß die AK des dazugehörenden Grund und Bodens abweichend von Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 72 f.) nicht in die Förderung einzubeziehen sind.

So BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 12 Satz 3 (Umkehrschluß); OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. IV.6; *Schmidt/Drenseck* XII. § 10 e Anm. 7 b; *Lademann/Söfing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 46; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 28; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 103; *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz 1986 S. 84; *Stephan* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 82, je-

doch mit Hinweis darauf, daß im Falle der Behandlung der Ausbau-/Erweiterungskosten als nachträgliche HK iSd. Abs. 3 Satz 2 (zum Wahlrecht s. Anm. 203 „Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2“ sowie Anm. 202) der entsprechende Teil der AK des Grund und Bodens in die Bemessungsgrundlage einbezogen werde und der Gesetzgeber diese Problematik evtl. übersehen und daher nicht entsprechend geregelt habe; *Handzik* (Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 106): verfassungsrechtlich unbedenklich.

AA Feldhaus (Inf. 1987 S. 410): Aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes lasse sich eine von der Wohnung abweichende Behandlung nicht entnehmen. Die Einbeziehung der AK des Grund und Bodens verfolge angesichts durchschnittlicher Baukosten von rd. 240 000 DM gegenüber dem ursprünglichen Gesetzentwurf der BReg. (BTDrucks. 10/3633) gerade den Zweck, den Förderungshöchstbetrag (300 000 DM) in einem höheren Maß auszuschöpfen. Ein solches Bedürfnis bestehe erst recht bei Ausbauten/Erweiterungen mit erfahrungsgemäß noch niedrigeren Baukosten. Daher sei bei der Einbeziehung von Grundstückskosten nicht zwischen Wohnung und Ausbau/Erweiterung zu unterscheiden; ebenfalls an der hM zweifelnd *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 323: Grund und Boden einzubeziehen, wenn er zur Errichtung des Anbaus notwendigerweise hinzuerworben werden mußte (verdeckte Regelungslücke).

UE enthält Abs. 2, soweit er die AK des Grund und Bodens unerwähnt läßt, keine verdeckte Regelungslücke. Abweichend zur Herstellung oder Anschaffung einer Wohnung ist bei Ausbauten/Erweiterungen der hierfür benötigte Grund und Boden bereits vorhanden und verursacht keine weiteren Aufwendungen. Gerade der Aspekt zusätzlicher Belastung des Erwerbers von Wohneigentum durch Grundstückskosten war aber letztlich im Gesetzgebungsverfahren (vgl. BTDrucks. 10/5208 S. 32) ausschlaggebend für deren Einbeziehung. Den Ausnahmefall notwendigen Hinzuerwerbs bei Errichtung eines Anbaus durfte der Gesetzgeber vernachlässigen (aA *Blümich/Erhard* aaO).

235–239 Einstweilen frei.

II. Abzug der Steuerbegünstigung für Ausbauten und Erweiterungen

240 1. Abzugszeitraum

Abzugszeitraum sind nach Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 1 das Jahr der Fertigstellung des Ausbaus/der Erweiterung und die darauffolgenden sieben Jahre. Fehlende Abzugsberechtigung führt nicht zur Verlängerung des achtjährigen Abzugszeitraums (im einzelnen s. Anm. 83).

Beginn des Abzugszeitraums im Jahr der Fertigstellung: Der Ausbau/die Erweiterung müssen fertiggestellt sein (Begriff s. Anm. 81; zum Jahr der Fertigstellung eines Gebäudes vgl. auch § 7 Anm. 480). Dies setzt voraus, daß die geplanten Bauarbeiten im wesentlichen abgeschlossen sind; ausstehende Restarbeiten stehen dem nicht entgegen.

► *Teilfertigstellung:* Ist nach der dem Bauantrag zugrundeliegenden Bauplanung ein Ausbau des gesamten Dachgeschosses vorgesehen und sind im VZ lediglich einzelne von mehreren geplanten Räumen bezugsfertig ausgebaut, beginnt der Abzugszeitraum uE erst im VZ späterer Fertigstellung der Gesamtbaumaßnahme (glA *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 324; vgl. zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Wohnung – Bezugsfertigkeit zur Haushaltsführung benötigter Räume ausreichend – Anm. 81). Erst dann kann sie ihrer bestimmungsmäßigen Nutzung zugeführt werden (zur Bedeutung der Bauplanung für die Fertigstellung vgl. auch das zu § 4 b InvZulG 1975 ergangene BFH-Urt. v. 21. 7. 89 III R 89/85, BStBl. II

S. 906: Keine Fertigstellung eines zweigeschossig geplanten Gebäudes, wenn sich das Obergeschoß noch in einem rohbaumäßigen Zustand befindet).

► *Änderung der Bauplanung*: Werden Teile geplanter Baumaßnahmen endgültig aufgegeben oder einem selbständigen Bauabschnitt (zur Errichtung in Bauabschnitten oder in einem Zuge s. § 21 a Anm. 91) zugewiesen, ist Beginn des Abzugszeitraums der VZ der Fertigstellung des bereits vollendeten Bauabschnitts. Bestandskräftige Steuerbescheide sind gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern; rückwirkendes Ereignis iSd. Änderungsvorschrift ist die geänderte Bauplanung. Alternativ kommt eine Nachholung nach Abs. 3 Satz 2 in Betracht.

► *Irrtum über den Beginn des Abzugszeitraums*: s. Anm. 83.

Ende des Abzugszeitraums: Neben bloßem Zeitablauf (s. o.) endet der Abzugszeitraum (vorzeitig) durch Veräußerung oder Verlust wirtschaftlichen Eigentums am Grundstück (s. Anm. 83; zur Übertragung der Abzugsberechtigung auf ein Folgeobjekt s. Anm. 355 f.).

Einstweilen frei.

241

2. Höhe der Steuerbegünstigung

242

In den ersten vier Jahren des achtjährigen Begünstigungszeitraums kann nach Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 1 ein Abzugsbetrag in Höhe von 6 vH der HK, max. 19 800 DM, in den anschließenden vier Jahren in Höhe von 5 vH der HK, max. 16 500 DM abgezogen werden; ein Mindestabzug entfällt (s. Anm. 86). Unerheblich ist, ob die Voraussetzungen des Abs. 2 wegen Fertigstellung des Ausbaus/der Erweiterung, Veräußerung des Grundstücks oder Nutzungswechsels im Laufe des VZ lediglich zeitweise vorliegen (dazu im einzelnen Anm. 87). Mehr als die obigen Höchstbeträge sind abziehbar, wenn nicht in Anspruch genommene Abzugsbeträge innerhalb des achtjährigen Abzugszeitraums gem. Abs. 3 Satz 1 nachgeholt werden (s. Anm. 265).

Nachträgliche Änderung der HK während des Abzugszeitraums: Zur Bedeutung nachträglich entstehender HK sowie nachträglich mit und ohne Rückwirkung herabgesetzter HK für die Höhe der StBegünstigung s. Anm. 88. Wegen weiterer Änderungen der Bemessungsgrundlage s. Anm. 70.

Irrtümlich zu hoch in Anspruch genommene Abzugsbeträge im Vorjahr stehen uE der richtigen Gewährung späterer Abzugsbeträge nicht entgegen (keine Fehlerkompensation; s. dazu Anm. 88).

Unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassene Teile des Ausbaus/der Erweiterung lassen die Höhe des Abzugsbetrags unberührt (Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 3; im einzelnen s. Anm. 111–118). Hingegen bewirkt die Überlassung von Teilen des Ausbaus/der Erweiterung zu anderen Zwecken eine Kürzung der Bemessungsgrundlage nach Abs. 2 iVm. Abs. 1 Satz 7. Eine Kürzung des Abzugsbetrags tritt dabei allerdings erst ein, wenn die verbleibende Bemessungsgrundlage unter den Förderhöchstbetrag von 330 000 DM/300 000 DM (s. Anm. 86) sinkt (Berechnungsbeispiele s. Anm. 180).

Miteigentum: Zur Höhe des Abzugsbetrags bei Ausbauten/Erweiterungen, die sich im Eigentum mehrerer Personen befinden, s. Anm. 165–166.

Gesamtrechtsnachfolge: Wegen der Inanspruchnahme des Abzugsbetrags durch den Gesamtrechtsnachfolger s. Anm. 87.

243 **3. Abzug „wie Sonderausgaben“**

Die StBegünstigung ist abweichend zur Vorgängerregelung des § 7 b Abs. 2 nicht mehr im Einkünfte-, sondern im Sonderausgabenbereich angesiedelt und im Wege eines Abzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4) vorzunehmen. Wegen der rechtssystematischen Bedeutung der geänderten Abzugsreihenfolge innerhalb der Einkommensermittlung und des sich daraus ergebenden Verhältnisses zu anderen estlichen Vorschriften sowie der Abzugskonkurrenz bei gleichzeitigem Verlustabzug nach § 10 d s. Anm. 92.

244–249 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 3: Nachholung nicht ausgenutzter Abzugsbeträge

A. Überblick

250

Bauantrag/Herstellungsbeginn oder Kaufvertrag vor dem 1. 10. 91 (§ 52 Abs. 14 Satz 3; s. Anm. 86): Mit der durch Abs. 3 Satz 1 zugelassenen Nachholung der in den ersten drei Jahren nicht ausgenutzten Abzugsbeträge wird dem Stpfl. (vergleichbar der Rechtslage zu § 7 b Abs. 3; s. § 7 b Anm. 269 f.) die Möglichkeit gegeben, die Abzugsbeträge von vier Jahren zu kumulieren und sich dadurch einen StVorteil zu verschaffen, daß er die addierten Abzugsbeträge (bis zu $4 \times 15\,000\text{ DM} = 60\,000\text{ DM}$; bei Herstellung/Anschaffung nach dem 31. 12. 90 – s. Anm. 86 u. 151 – bis zu $4 \times 16\,500\text{ DM} = 66\,000\text{ DM}$) ggf. im vierten Jahr des Abzugszeitraums geltend macht.

Nachträgliche Herstellungskosten können nach Abs. 3 Satz 2 (wie gem. § 7 b Abs. 3 Satz 2; s. § 7 b Anm. 82) so behandelt werden, als wären sie zu Beginn des Abzugszeitraums entstanden (Abs. 3 Satz 2; s. Anm. 270 f.). Dies gilt bei § 10 e für nachträgliche Herstellungs- oder Anschaffungskosten des gesamten 8jährigen Abzugszeitraums, während dies § 7 b Abs. 3 Satz 2 nur in den ersten 4 Jahren zuließ.

Bauantrag/Herstellungsbeginn oder Kaufvertrag nach dem 30. 9. 91: Ausdehnung des bislang vierjährigen Nachholzeitraums durch das StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BStBl. I S. 146) auf nunmehr acht Jahre. Der Stpfl. kann damit ggf. das gesamte Abzugsvolumen von 145 200 DM (s. Anm. 86) ins letzte Jahr des Abzugszeitraums verlagern (bei Anschaffungen nach dem 31. 12. 93 reduziert sich das Abzugsvolumen auf 66 000 DM; s. Anm. 139). Die Ausdehnung des Nachholzeitraums soll der individuellen Kosten-, Belastungs- und Einkommensentwicklung des Stpfl. Rechnung tragen (BTDrucks. 12/1506 S. 170). Zur Behandlung nachträglicher HK iSd. Abs. 3 Satz 2 s. oben.

Einstweilen frei.

251–254

B. Nachholung von Abzugsbeträgen

I. Voraussetzungen der Nachholung von Abzugsbeträgen (Abs. 3 Satz 1)

1. Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2

255

Nachholbar sind (nicht ausgenutzte; s. Anm. 258) „Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2“. Das bedeutet, daß im jeweiligen VZ, dessen Abzugsbeträge nachgeholt werden sollen (Entstehungsjahr), die Abzugsvoraussetzungen gem. Abs. 1 oder Abs. 2 dem Grunde und der Höhe nach vorgelegen haben müssen. Über die Voraussetzungen im Abzugs- oder Nachholjahr s. Anm. 266.

BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 29; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 88; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 367; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 87; *Schmidt/Drenseck XIII*. § 10 e Anm. 8 d; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 88; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. D 2.

Ausgeschlossen ist daher eine Nachholung zB für VZ, in denen die Wohnung bzw. der Ausbau/die Erweiterung

- dem Stpfl. nicht als (wirtschaftlicher) Eigentümer zuzurechnen war (s. Anm. 30 u. 64);
 - leerstand (s. Anm. 83);
 - anderen als eigenen Wohnzwecken diente;
 - wegen Objektverbrauchs oder räumlichen Zusammenhangs (Abs. 4 Satz 2) nicht begünstigt war;
 - die Merkmale einer Ferien- oder Wochenendwohnung erfüllte (s. Anm. 110);
 - der Nutzungswertbesteuerung (§ 52 Abs. 21 Satz 2) unterlag (s. Anm. 23).
- Zur Frage, ob bei Objekten mit Bauantrag/Kaufvertrag nach dem 31. 12. 91 (s. Anm. 139) im VZ der Nachholung die Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a überschritten sein dürfen, s. Anm. 490

Teilweise ausgeschlossen ist sie insoweit, als das begünstigte Objekt zu anderen als eigenen Wohnzwecken genutzt wurde (Abs. 1 Satz 7, s. Anm. 170–181). Nicht nachholfähige Abzugsbeträge gehen stlich endgültig verloren.

256 Einstweilen frei.

2. In einem Jahr des Abzugszeitraums nicht ausgenutzte Abzugsbeträge

257 a) Überblick

Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 und 2 (s. Anm. 255) können nur insoweit nachgeholt werden, als sie in einem Jahr des Abzugszeitraums nicht ausgenutzt wurden. Nachholfähig ist folglich der Unterschiedsbetrag zwischen dem im jeweiligen Jahr des Abzugszeitraums höchstmöglichen Abzugsbetrag (zum max. Abzugsbetrag s. Anm. 86 u. Anm. 151) und

- dem tatsächlich geltend gemachten bzw.
- dem geringeren, für eine Steuerfreistellung ausreichenden Teilbetrag (s. u.).

Nachträgliche AK/HK iSd. Abs. 3 Satz 2 erhöhen den Abzugsbetrag im VZ ihrer Entstehung (s. Anm. 287) und können uE ungeachtet fehlender Erwähnung in Abs. 3 Satz 1 bis zum Ende des Abzugszeitraums nachgeholt werden. Zum Verhältnis beider Sätze zueinander s. Anm. 271.

Rechtslage bei Bauantrag/Herstellungsbeginn oder Kaufvertrag vor dem 1. 10. 91: Nachholfähig sind nur die in den ersten drei Jahren des Abzugszeitraums nicht ausgenutzten Abzugsbeträge. Entsprechendes gilt für die Erhöhung des Abzugsbetrags aufgrund nachträglicher HK/AK iSd. Abs. 3 Satz 2 (s. auch Anm. 287).

In einem Jahr des Abzugszeitraums: Sämtliche im Abzugszeitraum (Abs. 1 Satz 2) nicht ausgenutzten Abzugsbeträge können nachgeholt werden, so daß die Abzugsbeträge des Jahres der Anschaffung oder Fertigstellung sowie der sechs nachfolgenden Jahre spätestens im achten Jahr nachholbar sind.

Bauantrag/Herstellungsbeginn bzw. Kaufvertrag vor dem 1. 10. 91: Nur in den ersten drei Jahren des Abzugszeitraums nicht ausgenutzte Abzugsbeträge können nachgeholt werden; nicht ausgenutzte Abzugsbeträge ab dem 4. Jahr des Abzugszeitraums gehen stlich endgültig verloren. Nachholbar sind damit Abzugsbeträge des Jahres der Anschaffung/Herstellung sowie der beiden nachfolgenden Jahre spätestens im vierten Jahr des Abzugszeitraums.

b) Nicht ausgenutzte Abzugsbeträge

Ausgenutzt sind Abzugsbeträge in Anlehnung an die Rechtslage zu § 7 b Abs. 2 Satz 2 (s. dort Anm. 270), wenn sich die Abzugsbeträge tatsächlich stlich ausgewirkt haben.

GlA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 87; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 d (selbst für den Fall gem. Abs. 7 festzustellender Abzugsbeträge); *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 89; *Lademann/Siffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 88; *Frotscher*, § 10 e Rz. 39; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. D 4. AA jedoch *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 369: keine Gleichsetzung von „nicht ausgenutzt“ mit „nicht ausgewirkt“ wie die Bindungswirkung gesondert und einheitlich festgestellter Abzugsbeträge ungeachtet tatsächl. stlicher Auswirkung im Rahmen anschließender StFestsetzung belegt.

Steuerlich ausgewirkt haben sich Abzugsbeträge, wenn sie die Steuerschuld mindern. Dies ist insoweit nicht der Fall, als das zu versteuernde Einkommen die Eingangsstufe der jeweiligen StTabelle unterschreitet, gleichgültig, ob der Abzugsbetrag selbst oder andere Abzüge (auch solche vom Einkommen iSd. § 2 Abs. 5, vgl. R 3 EStR 1993) ein Unterschreiten bewirken. Der Stpfl. wird so gestellt, als habe er den Abzugsbetrag nur in der zur StFreistellung erforderlichen Höhe in Anspruch genommen (so bereits OFD Köln v. 8. 9. 71, StEK EStG § 7 b Nr. 47, zur Frage der Ausnutzung von § 7 b-AfA; uE auf § 10 e entsprechend anwendbar; glA *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig* aaO). Geltendmachung im ESt-Vorauszahlungs- bzw. LSt-Ermäßigungsverfahren ohne spätere Wiederholung des Abzugs im Veranlagungsverfahren ist keine stliche Auswirkung (glA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 216; im Wiederholungsfall uE Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO). Zur Erhaltung der jeweiligen StTabelleinstufe nicht erforderliche Beträge sind als verbraucht anzusehen (FG Ba.-Württ. v. 21. 5. 87, EFG 1988 S. 65, rkr.: Vereinfachung des Steuerrechts, da ansonsten jede Änderung des StBescheids Einfluß auf den nachholfähigen Betrag hätte); die hM folgt diesem Urt. auch für § 10 e.

Bei Gesamtrechtsnachfolge sind auch die beim Rechtsvorgänger zulässigen, aber nicht ausgenutzten Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 und 2 in der Person des Erben nachholfähig (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 4; glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 150; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. D 5; *B. Meyer*, FR 1994 S. 42).

Bei Ehegatten: Zur Nachholung im Falle eines Anteilserwerbs iSd. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. s. Anm. 467.

Gesonderte und einheitliche Feststellung von Abzugsbeträgen (Abs. 7):

Bei gesonderter und einheitlicher Feststellung ist der im Feststellungsbescheid enthaltene Abzugsbetrag für den EStBescheid bindend (Abs. 7 iVm. § 182 Abs. 1 AO). Die hM sieht darin unter Hinweis auf die zu § 7 b ergangene Rspr. (BFH v. 18. 12. 73 VIII R 101/69, BStBl. II 1974 S. 319; s. dazu auch § 7 b Anm. 270 „Einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen“) gleichzeitig einen Verbrauch iSd. Abs. 3 Satz 1.

So *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 89; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 369; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 216; *Förg*, FR 1987 S. 575: Feststellungsinhalt sei nicht nur der höchstmögliche Abzugsbetrag, der Feststellungsbeteiligte könne daher im Rahmen seiner EStVeranlagung nicht entscheiden, in welchem Umfang er den festgestellten Betrag geltend machen oder später nachholen wolle. Verfahrensmäßige Voraussetzung dafür wäre eine besondere Kenntlichmachung der Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 und 2.

Nach Auffassung des Nds. FG v. 21. 3. 91 (EFG 1992 S. 327, rkr.) wird über die Ausnutzung von Abzugsbeträgen nicht verbindlich im Feststellungsbescheid ent-

schieden. Entscheidend sei vielmehr, ob der Stpfl. einen Nutzen iS einer EStMinderung ziehen konnte. Zudem nehme das Feststellungsverfahren auf die persönlichen Verhältnisse des Verfahrensbeteiligten keine Rücksicht, gerade darauf komme es aber für die Frage der Ausnutzung an (ebenso *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 d; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 109). Dem ist zuzustimmen; Abs. 7 selbst fordert lediglich eine Feststellung von Abzugsbeträgen iSd. Abs. 1 und 2, nicht zugleich solche iSd. Abs. 3. Über die Frage ihrer Ausnutzung ist eigenständig nach den im Feststellungsverfahren ohnehin unbekanntem individuellen Einkommensverhältnissen im EStVeranlagungsverfahren zu entscheiden. Der Feststellungsbescheid beschränkt sich darauf, auf der Grundlage erklärter Abzugsbeträge über ihre Abzugsfähigkeit zu befinden (aA *Förg* aaO: Abs. 3 nimmt ausdrücklich auf die Abs. 1 und 2 Bezug und stellt keine eigenständige Förderungsvorschrift dar; uE steht dies der hier vertretenen Auffassung nicht entgegen). Es gibt keinen sachlichen Grund, Miteigentum gegenüber Alleineigentum wegen des zwischengeschalteten Feststellungsverfahrens zu benachteiligen und anstelle eines sich tatsächlich stlich auswirkenden Abzugsbetrags stets den geltend gemachten als verbraucht anzusehen. Derart gravierende Rechtsnachteile sind schließlich mit dem insbesondere auf Verfahrensökonomie gerichteten Zweck des Feststellungsverfahrens unvereinbar. Geboten erscheint daher, festgestellte, jedoch im Rahmen der EStVeranlagung ohne stliche Auswirkung bleibende Abzugsbeträge nachzuholen. Ihre „Ausnutzung“ entzieht sich einer Prüfung im Feststellungsverfahren.

Zusammentreffen mit Baukindergeld (§ 34 f): Ist Baukindergeld zu gewähren, tritt uE an die Stelle der Tabellen-Eingangsstufe (Grundtarif/Splittingtarif ab VZ 1990: 5 669 DM bzw. 11 339 DM; zur Bedeutung der Zusatztablelle gem. § 32 d s. u.) ein entsprechend höherer Tabellenbetrag (bei zusammenveranlagten Ehegatten mit einem Kind zB 16 631 DM; glA *Frotscher*, § 10 e Rz. 39; *Arnoldy*, FR 1991 S. 197; ausführlich zu Sonderfällen in Verbindung mit einem Baukindergeldrücktrag gem. § 34 f Abs. 3 Satz 3 B. *Meyer*, FR 1993 S. 260). Nach FG Münster (Urt. v. 4. 8. 93, EFG 1994 S. 33, nrkr.) werden § 10 e-Beträge auch dann ausgenutzt, wenn sich das Baukindergeld in einem bestandskräftigen StBescheid wegen der geringen Höhe der tariflichen ESt. nur teilweise auswirkt. Dies beruhe auf der Systematik des EStRechts, wonach ein § 10 e-Abzug der StErmäßigung des § 34 f vorgehe. Infolgedessen habe sich im Streitfall die Grundförderung voll, das Baukindergeld jedoch nur teilweise ausgewirkt. Der (stlich beratene) Stpfl. hätte also nach Vorlage des StBescheids (Freistellungsbescheid) seinen § 10 e-Abzug einschränken müssen. UE zweifelhaft; bei Erlaß eines Freistellungsbescheids besteht grds. keine Veranlassung, in eine nähere Prüfung über Art und Abzugsreihenfolge von Besteuerungsgrundlagen einzutreten und die Höhe des § 10 e-Abzugs zu korrigieren (wohl ebenso *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 d). Dies könnte uE mangels Beschwer iSd. § 350 AO ohnehin nicht durch Einspruch geschehen (vgl. auch § 157 AO: Besteuerungsgrundlagen erwachsen nicht in Bestandskraft; ausführlich dazu B. *Meyer*, FR 1993 S. 260). Bis zur Klärung der Rechtslage ist es jedoch ratsam, den geltend gemachten Abzugsbetrag nach Erlaß des StBescheids durch Rückrechnung auf den Grundfreibetrag (s. o.) einzuschränken.

Zusammentreffen mit Verlustrücktrag (§ 10 d): Ist lediglich der zur StFreistellung erforderliche Abzugsbetrag iSd. Abs. 3 Satz 1 ausgenutzt (s. o.), muß sich der Stpfl. uE auch im Falle späteren Verlustrücktrags daran festhalten lassen. Der Verlust ist folglich nicht in Höhe des tatsächlich erklärten, sondern zwecks optimaler Inanspruchnahme des Abzugsbetrags hochgerechneten Einkommens

(= regelmäßig jeweilige StTabellen-Eingangsstufe) gem. § 10 d Abs. 1 und 2 verbraucht. Nach *Frotscher* (§ 10 e Rz. 39) steht dem Stpfl. nachträglich ein Wahlrecht zu, zur Vermeidung unerwünschten Verlustabzugs vorrangig einen § 10 e-Abzug bis zum Einkommen von 0 DM vorzunehmen (uE unzulässiger Austausch von Besteuerungsgrundlagen, s. Anm. 265; ablehnend auch *Blümmich/Erhard*, § 10 e Rz. 370), und zwar auch bei Verlusten, für die der Stpfl. ab VZ 1994 gem. § 10 d Abs. 1 Satz 4 nF ein Rücktragswahlrecht hat. Wegen Unselbständigkeit der Besteuerungsgrundlagen (§ 157 Abs. 2 AO) ist darüber erst im § 10 e-Nachhol- bzw. Verlustabzugsjahr zu entscheiden.

Beispiel: Nach Abzug der von einem ledigen Stpfl. in Höhe von 16 000 DM geltend gemachten § 10 e-Förderung beträgt das Einkommen lt. EStBescheid 1991 0 DM. Für den VZ 1993 entsteht ein nach § 10 d rücktragsfähiger Verlust von 30 000 DM. Liegt in Höhe der Tabellen-Eingangsstufe (= 5 669 DM) kein § 10 e-Verbrauch vor (s. o.), muß sich der Stpfl. auch beim Verlustrücktrag daran festhalten lassen und einen stlich ins Leere gehenden Verlustrücktrag von 5 669 DM hinnehmen (zum Wahlrecht s. o.).

Zusammentreffen mit niedrigen Erwerbseinkommen (§ 32 d): Liegt das Erwerbseinkommen (Begriff s. § 32 d Anm. 20) unter den in § 32 d Abs. 1 bzw. § 52 Abs. 21 f genannten Grenzen und wird demzufolge keine ESt. auf das zVE festgesetzt, entfällt uE insoweit auch ein § 10 e-Verbrauch.

Beispiel 1: Der StBescheid 1994 eines ledigen Stpfl. enthält folgende StBerechnung:

Einkommen (vor § 10 e)	10 000 DM
- § 10 e	10 000 DM
Einkommen/zVE	0 DM
ESt.	0 DM.

Eine stliche Auswirkung des in Höhe von 10 000 DM abgezogenen § 10 e-Betrags tritt weder ganz noch teilweise ein, weil der Stpfl. auch bei einem zVE von 10 000 DM und ohne § 10 e-Abzug nach der Zusatztabelle 1994 zur EStGrundtabelle (Anlage 4 zu § 32 d Abs. 1) keine ESt. zu zahlen hätte (Erwerbsbezüge: zVE 0 DM + § 10 e 10 000 DM).

Anderes gilt uE, wenn die Höhe der Erwerbsbezüge im Überleitungsbereich zur Normalbesteuerung liegen (Zusammenstellung für die VZ 1993–1995 s. BMF v. 26. 10. 93, BStBl. I S. 895 Tz. 6).

Beispiel 2: Abweichend von Beispiel 1 enthält der StBescheid 1994 folgende StBerechnung:

Einkommen (vor § 10 e)	11 100 DM
- § 10 e	11 100 DM
Einkommen/zVE	0 DM
ESt.	0 DM.

Ohne § 10 e-Abzug ergibt sich nach der Zusatztabelle zur Grundtabelle eine StSchuld in Höhe von 33 DM. Um eine völlige Freistellung zu erreichen, bedarf es eines § 10 e-Abzuges in Höhe von 11 100 DM - 5 669 DM = 5 431 DM. Infolgedessen hat sich ungeachtet der geringen StErparnis von nur 0,6 vH (!) der gesamte den Grundfreibetrag übersteigende Abzugsbetrag von 5 431 DM stlich ausgewirkt. Dem Stpfl. ist daher dringend zu empfehlen, auf eine § 10 e-Förderung gänzlich zu verzichten und eine StSchuld von 33 DM hinzunehmen.

Treffen Grundförderung, Baukindergeld und niedriges Erwerbseinkommen zusammen, gelten weitere Besonderheiten:

Beispiel 3: Der StBescheid 1994 eines ledigen Stpfl. mit einem Kind enthält folgende StBerechnung:

zVE (ohne § 10 e)	11 500 DM
- § 10 e	11 500 DM
zVE	0 DM
tarifliche ESt.	0 DM
- Baukindergeld (max. 1 000 DM)	0 DM
festzusetzende ESt.	0 DM.

Gestaltungsmöglichkeiten:

- a) § 10 e-Verbrauch in Höhe von 11 500 DM – 5 669 DM = 5 831 DM (Erwerbsbezüge: zVE 0 DM + § 10 e 11 000 DM) bei gleichzeitigem Baukindergeldrücktrag gem. § 34 f Abs. 3 Satz 3 nach 1992 in Höhe von 1000 DM
- b) Nachträglicher Verzicht auf einen § 10 e-Abzug (Einspruch sinnvoll; s. o. „Zusammentreffen mit Baukindergeld“), mit der Folge vollständiger Auswirkung des Baukindergelds:

Einkommen/zvE (nach § 10 e-Verzicht)	11 500 DM
tarifliche ESt. lt. Grundtabelle	1 125 DM
– Baukindergeld	<u>1 000 DM</u>
verbleibende ESt.	125 DM
gemilderte ESt. lt. Zusatztabelle (Erwerbsbezüge 11 500 DM)	261 DM.

Eine Milderung der ESt. nach der Zusatztabelle entfällt, weil die normaltarifliche ESt. abzüglich Baukindergeld (= 125 DM) bereits die gemilderte ESt. unterschreitet (BMF v. 26. 10. 93, BStBl. I S. 895 Tz. 11). Damit geht dem Stpfl. Baukindergeld in Höhe von 739 DM (1 000 DM – 261 DM) stlich verloren. Einen sinnvollen Verzicht auf Baukindergeldabzug sieht § 34 f Abs. 3 Satz 3 nicht vor. UE bedeutet der Verlust von Baukindergeld eine vom Gesetzgeber übersehene, durch sachlichen Billigkeitserlaß zu mildernde Härte.

Die für den Stpfl. nachteiligen Berechnungen greifen uE nur, wenn die normaltarifliche ESt. (nach Abzug des Baukindergelds) niedriger ist als die ESt. lt. Zusatztabelle. Liegt folglich bei einem ledigen Stpfl. das zVE (vor § 10 e-Abzug; = Erwerbseinkommen) 1994 unter 11 070 DM (= gemilderte ESt. 0 DM), wird uE weder Baukindergeld noch der § 10 e-Abzugsbetrag verbraucht (aA evtl. BMF aaO, wonach das Baukindergeld für Zwecke des Tabellenvergleichs stets abzuziehen ist).

Auswirkung von Abzugsbeträgen außerhalb des Steuerrechts: Bleiben nach einem § 10 e-Abzug dem Stpfl. zustehende Kinderfreibeträge wegen seines geringen Einkommens ganz oder teilweise ohne stliche Auswirkung und wird ihm folglich nach § 11 a BKGG ein Zuschlag zum Kindergeld gewährt, ist nach VerwAuffassung (vgl. OFD Kiel v. 9. 1. 91, StEK § 7 b Nr. 143; OFD Karlsruhe v. 7. 6. 91, StEK § 7 b Nr. 146) auch insoweit von einer Inanspruchnahme des Abzugsbetrags auszugehen.

GlA Nds. FG v. 9. 2. 93, EFG 1993 S. 652, nrkr.; *Blimich/Erhard*, § 10 e Rz. 372 (zweifelnd jedoch für den Fall, daß sich der § 10 e-Abzug lediglich aus einer eigens dafür erteilten Bescheinigung des FA ergibt; zum Bescheinigungsverfahren s. OFD Koblenz v. 25. 7. 91, DB 1991 S. 1907; *Arnoldy*, FR 1991 S. 197; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 216; zurückhaltend *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Rz. 296: Verw.Auffassung nicht unbedenklich; gegen Annahme des § 10 e-Verbrauchs durch außerstliche Auswirkung *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 d; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. D 4; § 10 e ist eine stliche Fördervorschrift, so daß außersteuerliche Auswirkungen nicht zum Verbrauch führen. Anderes gilt nur, wenn der Stpfl. den Abzugsbetrag deswegen bewußt geltend macht.

UE ist der VerwAuffassung zu folgen. Entscheidend ist nicht der Charakter des § 10 e als stliche Fördervorschrift (so aber *Kirchhof/Kleeberg* aaO), sondern die ausdrückliche Bezugnahme anderer Vorschriften (hier § 11 a BKGG) auf den estlichen Abzug und das bei Fördervorschriften grds. zu beachtende Kumulierungsverbot (s. Anm. 23). Das Problem dürfte allerdings wegen des geringen Kindergeldzuschlags und deshalb grds. vorzuziehender § 10 e-Nachholung selten praktisch werden (vgl. *Arnoldy*, FR 1991 S. 197 mit ausführlichen Berechnungen).

Geltendgemachter Abzugsbetrag als Verbrauchsobergrenze: Maximal der vom Stpfl. in seiner StErklärung geltend gemachte Abzugsbetrag kann als ausgenutzt angesehen werden. Gewährt das FA aber von sich aus und für den Stpfl.

erkennbar mehr, muß er zur Vermeidung höheren Verbrauchs (= sachl. Beschwer iSd. § 350 AO) mit Rechtsbehelfen dagegen vorgehen (wegen der insoweit zu § 7 b ergangenen und uE auf § 10 e übertragbaren Rspr. s. § 7 b Anm. 270).

Auf fehlerhaft ermittelten Besteuerungsgrundlagen beruhende StFestsetzungen muß der Stpfl. ebenfalls mit Rechtsbehelfen angreifen. Abzugsbeträge verbrauchen sich in Höhe der tatsächlich der Besteuerung zugrunde gelegten, nicht objektiv richtigen Besteuerungsgrundlagen. Ersetzt jedoch das FA von sich aus zB nicht anerkannte Ausgaben durch einen entsprechend höheren Abzugsbetrag, ist eine Anfechtung mangels sachlicher Beschwer (§ 350 AO) unzulässig. Über Auswirkungen auf den Umfang nicht ausgenutzter Abzugsbeträge kann dann erst im späteren Nachholjahr entschieden werden (im Ergebnis ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 370; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 89; zu § 7 b vgl. Nds. FG v. 5. 8. 74, EFG 1975 S. 118, rkr.). Entsprechendes gilt für unzutreffend ermittelte Besteuerungsgrundlagen in Freistellungsbescheiden. Zum Verbot nachträglichen Austausch von Besteuerungsgrundlagen in Fällen mit StFestsetzung s. Anm. 265.

Zu Unrecht gewährte Abzugsbeträge sind uE nicht mit (zutreffenden) Abzugsbeträgen späterer Jahre zu saldieren. § 10 e kennt insoweit anders als § 7 (s. § 7 Anm. 95–97) keine VZ-übergreifende Fehlerkompensation iS einer negativen Nachholung. Im umgekehrten Fall irrtümlich zu niedrigerer Inanspruchnahme verbleibt dem Stpfl. die Nachholmöglichkeit gem. Abs. 3 Satz 1.

c) Nachträglich geltend gemachte Abzugsbeträge

259

Unterbleibt zunächst eine Geltendmachung des Abzugsbetrags in der StErklärung, kann sie (spätestens) im Einspruchsverfahren (zum Nachholverbot im Verfahren vor dem FG s. Einf. ESt. Anm. 723) nachgeholt werden. Ebenso bei Änderung eines bestandskräftigen StBescheids zuungunsten des Stpfl. (s. § 7 b Anm. 270 „Nachträgliche Änderung der Geltendmachung“); § 177 Abs. 1 AO ist zu beachten (Verbot der Überkompensation; glA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 371). Dem nachträglichen Abzug steht uE eine evtl. bereits bestandskräftige StFestsetzung des späteren Nachholjahres nicht entgegen. Vielmehr ist die StFestsetzung des Nachholjahres zu ändern, weil die zunächst unterstellte „Nichtausnutzung“ als Tatbestandsmerkmal des Abs. 3 Satz 1 nachträglich entfällt (§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Nachträgliche Änderung der Geltendmachung: Zu unterscheiden sind:

▶ *Bestandskräftige Steuerfestsetzung:* Grds. endgültige Ausnutzung durch erstmalige Geltendmachung des Abzugsbetrags (unter der Voraussetzung stlicher Auswirkung, s. o.). Eine Rückgängigmachung insbes. nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 a 2. Halbs. AO und eine damit verbundene erneute Ausübung des Abzugswahlrechts in späteren Jahren ist unzulässig (zu § 7 b vgl. BFH VIII R 10/169, BStBl. II 1974 S. 319).

▶ *Nicht bestandskräftige Steuerfestsetzung:* Der zunächst in Anspruch genommene Abzug kann im Einspruchs- bzw. Klageverfahren uneingeschränkt rückgängig gemacht werden.

▶ *Geänderte Steuerfestsetzung zugunsten des Stpfl.* berechtigt uE insoweit zur Nachholung, als sich die Abzugsbeträge durch die Änderung nicht mehr auf die Höhe der StFestsetzung auswirken (s. auch § 7 b Anm. 270 „Nachträgliche Änderung der Geltendmachung“; aA *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. D 4: Endgültiger Verbrauch, weil der Abzugsbetrag geltend gemacht worden war).

- ▶ *Geänderte StFestsetzung zuungunsten des Stpfl.* ermöglicht es, Abzugsbeträge im Umfange der StErhöhung (vgl. § 177 Abs. 1 AO) nachzuschieben.
- ▶ *Verlustrücktrag:* Auswirkung auf die Höhe bereits in Anspruch genommener Abzugsbeträge s. Anm. 258 „Zusammentreffen mit Verlustrücktrag“.
- ▶ *Freistellungsbescheid:* Ergibt sich nach Inanspruchnahme des Abzugsbetrags eine StFestsetzung von 0 DM, muß sich nach BFH v. 25. 2. 92 (IX R 41/91, BStBl. II S. 621 zu § 7 b; uE auf § 10 e übertragbar) der Stpfl. gleichwohl an seinem in der EStErklärung ausgeübten Abzugswahlrecht festhalten lassen. Folgerichtig wäre die mit Bestandskraft des StBescheids drohende Bindungswirkung eine sachliche Beschwer iSd. § 350 AO, so daß dem Stpfl. eine Korrektur seines Wahlrechts durch Einspruch zugestanden werden müßte (offenlassend BFH aaO; aA *Len*, DStZ 1993 S. 278: Einspruch mangels Beschwer unzulässig). UE tritt bei Freistellungsbescheiden kein § 10 e-Verbrauch ein. Besteuerungsgrundlagen erwachsen nach § 157 AO nicht in Bestandskraft, auch dann nicht, wenn sie mit einem Abzugswahlrecht verbunden sind. Über den Umfang „ausgenutzter“ Abzugsbeträge ist daher erst im VZ der Nachholung zu entscheiden (ebenso Nds. FG v. 5. 8. 74, EFG 1975 S. 118, rkr., zu § 7 b). Entsprechendes gilt, wenn der Stpfl. die erklärten Abzugsbeträge mit anderen, bislang nicht geltend gemachten Besteuerungsgrundlagen (zB Sonderausgaben, Werbungskosten) austauschen will (zum „Austausch von Besteuerungsgrundlagen“ in Fällen mit StFestsetzung s. aber Anm. 265).

260–264 Einstweilen frei.

II. Durchführung der Nachholung

265 1. Wahlrecht des Steuerpflichtigen

In jedem Jahr des Nachholzeitraums (s. Anm. 266) kann der gesamte Abzugsbetrag (Höhe s. Anm. 86 u. 151) ohne Mindestabzug (s. Anm. 86), zzgl. aus den Vorjahren nachholfähiger Beträge abgezogen werden. Eine Vorwegnahme künftiger Abzugsbeträge ist ausgeschlossen.

Beispiel: Die HK einer 1993 fertiggestellten Wohnung betragen 330 000 DM. Innerhalb des achtjährigen Nachholzeitraums (1993 bis 2000) können insgesamt (4 × 6 vH + 4 × 5 vH =) 44 vH von 330 000 DM, im achten Jahr also 145 200 DM wie Sonderausgaben abgezogen werden. Davon sind zB abziehbar:

	a)	b)	c)	d)	e)	f)	g)	h)
1993	19 800 DM	0	0	0	0	0	0	0
1994	19 800 DM	39 600 DM	0	0	0	0	0	0
1995	19 800 DM	19 800 DM	59 400 DM	0	0	0	0	0
1996	19 800 DM	19 800 DM	19 800 DM	79 200 DM	0	0	0	0
1997	16 500 DM	16 500 DM	16 500 DM	16 500 DM	95 700 DM	0	0	0
1998	16 500 DM	112 200 DM	0	0				
1999	16 500 DM	128 700 DM	0					
2000	16 500 DM	145 200 DM						
	145 200 DM							

Ungeachtet dieser erheblich verbesserten Nachholmöglichkeit ist zu beachten, daß ein dadurch evtl. entstehendes negatives Einkommen nicht zu einem Verlustabzug gem. § 10 d führt (s. dazu Anm. 26).

Erneute Wahlrechtsausübung bei Änderung der StFestsetzung: Wird eine bestandskräftige StFestsetzung geändert und wirken sich deshalb zunächst geltend gemachte Abzugsbeträge nicht bzw. nicht mehr in vollem Umfang stich aus,

können sie insoweit nachgeholt, das Wahlrecht ihrer Inanspruchnahme also erneut ausgeübt werden (s. Anm. 259).

Austausch von Besteuerungsgrundlagen: Haben sich die vom Stpfl. geltend gemachten Abzugsbeträge stlich im Rahmen einer bestandskräftigen StFestsetzung tatsächlich ausgewirkt, ist das Abzugswahlrecht damit verbraucht. Es kann nicht dadurch aufleben, daß andere steuermindernde Besteuerungsgrundlagen nachgeschoben und mit Abzugsbeträgen „ausgetauscht“ werden (vgl. BFH v. 25. 2. 92 IX R 41/91, BStBl. II S. 621 sowie v. 14. 7. 92 IX R 49/88, BFH/NV 1993 S. 17, beide zu § 7 b; glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 149; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 d; s. ergänzend § 7 b Anm. 276). Eine Ausnahme besteht uE bei Änderung zugunsten des Stpfl. (s. o.). Zum Austausch bei Freistellungsbescheiden s. Anm. 259 „Nachträgliche Änderung der Geltendmachung“.

Kein Mindestabzug: Weder aus § 10 e noch § 7 a Abs. 3 ergibt sich die Notwendigkeit, in jedem VZ des Abzugszeitraums einen Mindestabzug vorzunehmen; § 7 a Abs. 3 greift schon deshalb nicht, weil gesetzessystematisch keine erhöhten Absetzungen, sondern Sonderausgaben (s. Anm. 90) vorliegen (anders bei § 7 b). Infolgedessen kann innerhalb des Nachholzeitraums jedes Jahr uneingeschränkt über den gesamten Abzugsbetrag disponiert werden.

2. Nachholfrist bis zum Ende des Abzugszeitraums

266

In einem Jahr des Abzugszeitraums nicht ausgenutzte Abzugsbeträge können bis zum Ende des achtjährigen Abzugszeitraums nachgeholt werden (Abs. 3 Satz 1). Die Nachholfrist verlängert sich nicht deshalb, weil im Nachholzeitraum evtl. zeitweise die Abzugsvoraussetzungen des Abs. 1 und 2 nicht vorgelegen haben.

Nachholfrist: Die Nachholfrist beginnt im zweiten Jahr des Abzugszeitraums, also in dem VZ, der dem VZ der Anschaffung oder Herstellung folgt. Beim Folgeobjekt iSd. Abs. 4 Satz 4 beginnt die Nachholfrist erneut (s. Anm. 382). Einen Irrtum über den Beginn des Abzugszeitraums muß der Stpfl. grundsätzlich auch für die Berechnung der Nachholfrist gegen sich gelten lassen (s. im einzelnen Anm. 83).

Rechtslage bei Bauantrag/Herstellungsbeginn bzw. Kaufvertrag vor dem 1. 10. 91: Nur in den ersten drei Jahren des Abzugszeitraums nicht ausgenutzte Abzugsbeträge können bis zum Ende des vierten Jahrs des Abzugszeitraums nachgeholt werden. Bei *Gesamtrechtsnachfolge* ist das Jahr des Erbfalls nur als ein Jahr auf den für Erblasser und Rechtsnachfolger einheitlichen vierjährigen Nachholzeitraum anzurechnen (o. V., DB 1987 S. 1967). Die Nachholfrist beginnt im zweiten, dem VZ der Herstellung/Anschaffung folgenden Jahr. Beim Folgeobjekt iSd. Abs. 4 Satz 4 beginnt die vierjährige Nachholfrist erneut (s. Anm. 382).

Nachholjahr:

Zur Frage, ob bei nach dem 31. 12. 91 angeschafften/hergestellten Objekten die Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a überschritten sein dürfen, s. Anm. 490.

► *Nach Verm.Auffassung* müssen die Voraussetzungen für den § 10 e-Abzug (insbes. wirtschaftliches Eigentum und Eigennutzung) nicht nur im Entstehungsjahr (s. Anm. 255), sondern auch in dem VZ vorliegen, in dem der Abzug nachgeholt wird (Nachholjahr). Wäre also zB eine im übrigen eigengenutzte Wohnung (nur) im 2. Jahr des Abzugszeitraums vermietet, könnte der Abzugsbetrag aus dem 1. Jahr frühestens im 3. Jahr nachgeholt werden. Würde sie veräußert, ginge der Abzugsbetrag aus dem 1. Jahr stlich endgültig verloren.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 29; glA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 88; *Stuhrmann*, RWP SG 5. 2 S. 1308, der dies daraus schließt, daß auch die Geltendmachung der Abzugsbeträge eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken voraussetzt; *ders.*, Inf. 1987 S. 266; *Korn*, KÖSDI 1988 S. 7174; *Christoffel*, StWK Gr. 11 S. 178; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 70, *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 215; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 89; *Meyer/Richter* Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 110.

► *Die Gegenmeinung im Schrifttum* will eine Nachholung auch in VZ ohne Eigennutzung zulassen, weil die Regelung eine möglichst günstige Verteilung bezwecke und der systembedingte Wegfall des Verlustabzugs die bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten ohnehin schon einenge; das betreffende Objekt müsse jedoch dem Stpfl. noch zuzurechnen sein (*Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 d unter Hinweis auf o. V., DB 1987 S. 1967; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 87; *Güntber*, StLex. 3, § 10 e S. 66; *Frotscher*, § 10 e Rz. 39; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. D 2). *Blümich/Erhard* (§ 10 e Rz. 378) halten sogar eine Nachholung unabhängig vom Grund der fehlenden Abzugsberechtigung (also auch nach Veräußerung) für zulässig; die engeren Voraussetzungen des § 7 b seien wegen Systemumstellung der Förderung nicht übertragbar. Ebenso *Biergans* (Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohnungseigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 46), der dem Gesetzeswortlaut keine Einschränkung für das Nachholjahr entnehmen kann und bemerkt, daß im Wege der Nachholung lediglich bereits verwirklichte Ansprüche geltend gemacht würden. Kritisch auch *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig* (§ 10 e Rdnr. 88 a): Die VerwAuffassung kann kaum als sinnvolle und praktikable Gesetzesinterpretation angesehen werden. *Handzik* (Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 151) meint ebenfalls, der Gesetzeswortlaut erfordere keine Abzugsberechtigung auch im Nachholjahr. Nach dem gesetzgeberischen Leitmotiv einer Begünstigung der Eigennutzung reiche Abzugsberechtigung im Aufwandsjahr, und zwar unabhängig davon, ob dem Stpfl. das begünstigte Objekt noch zuzurechnen sei (aaO Fn. 723).

► *Stellungnahme*: Die Auffassung, Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 und 2 seien ungeachtet einer Objektzurechnung (zB auch nach Veräußerung) nachholbar, ist bereits mit dem Gesetzeswortlaut unvereinbar. Dieser gestattet eine Nachholung nur innerhalb des Abzugszeitraums, was fortbestehendes (wirtschaftliches) Eigentum voraussetzt; er endet vorzeitig bei Eigentumsverlust. Auch Eigennutzung im Abzugsjahr erscheint unverzichtbar. Abs. 3 Satz 1 ermöglicht zwar eine weitgehend freie und individuelle Gestaltung des Abzugs; andererseits ist nach dem ausdrücklichen gesetzgeberischen Willen die stliche Förderung auf eigengenutzte Wohnungen begrenzt. Der Abzug in einem VZ ohne Abzugsberechtigung widerspricht dem Förderungszweck (im Ergebnis glA *Stuhrmann* aaO), im VZ ohne Objektzurechnung (s. oben) sogar dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut.

267–269 Einstweilen frei.

C. Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Abs. 3 Satz 2)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3 Satz 2

1. Überblick

270

Gem. Abs. 3 Satz 2 können in den Vorjahren des Abzugszeitraums nicht ausgeschöpfte Abzugsbeträge durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AK/HK) ohne Änderung vorangegangener StFestsetzungen rückwirkend noch ausgenutzt werden.

Voraussetzungen des Satzes 2 sind, daß

- seine Anwendung beantragt wird (s. Anm. 287 „Wahlrecht“);
- bis zum Ende des Abzugszeitraums (s. Anm. 281)
- nachträgliche HK/AK (s. Anm. 273 und 276) entstehen (s. Anm. 280);
- die Voraussetzungen einer Grundförderung nach Abs. 1 und 2 während des Abzugszeitraums ggf. wenigstens zeitweise vorliegen (s. Anm. 291);
- diese Voraussetzungen im VZ der Entstehung nachträglicher HK/AK weiterhin vorliegen (s. Anm. 287; zu Besonderheiten wegen Überschreitens der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a s. Anm. 494);
- der Förderhöchstbetrag (s. Anm. 86 u. 151) in den Vorjahren noch nicht voll ausgeschöpft war.

Rechtsfolge des Satzes 2 ist, daß die nachträglichen HK/AK zur Ermittlung des nachholfähigen Abzugsbetrags auf den Beginn des Abzugszeitraums zurückbezogen werden (zur Berechnung im einzelnen s. Anm. 293) und der sich sodann ergebende Betrag im VZ der Entstehung nachträglicher Aufwendungen oder nach Abs. 3 Satz 1 bis zum Ende des Abzugszeitraums abgezogen wird (zT str., s. Anm. 287).

2. Verhältnis des Abs. 3 Satz 2 zu anderen Vorschriften

271

Verhältnis zu Abs. 1: Abs. 3 Satz 2 enthält keine eigenständige StBegünstigung, sondern ergänzt die Grundförderung der Abs. 1 und 2 (glA *Förg*, FR 1987 S. 574). Seine Anwendung verlangt deshalb notwendig Herstellung/Anschaffung eines begünstigten Objekts und außerdem, daß die nachträglichen HK innerhalb des dadurch ausgelösten Abzugszeitraums (s. Anm. 83) anfallen.

► *Unentgeltlich erworbenes Objekt:* Mangels Anschaffung, die entgeltlichen Erwerb erfordert (s. BFH v. 13. 1. 93 X R 53/91, BStBl. II S. 346 zu Abs. 6), liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 u. 2 nicht vor. Infolgedessen entfällt auch eine Förderung nachträglicher HK/AK, da sie nicht innerhalb eines durch Anschaffung ausgelösten Abzugszeitraums entstehen. Abzulehnen insoweit der vom BMF gebildete Leitsatz zu BFH v. 4. 12. 91 X R 89/90 (BStBl. II 1992 S. 295 mit krit. Anm. *B. Meyer*, FR 1992 S. 296): Nach unentgeltlichem Erwerb aufgewendete HK gem. Abs. 1 begünstigt (glA *Theilacker*; Vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerecht, 1993 S. 185; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 160).

► *Teilentgeltlicher Erwerb* ist ungeachtet des Verhältnisses zwischen tatsächlicher Kaufpreiszahlung und Verkehrswert Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 ohne Kürzung des Förderhöchstbetrags (s. Anm. 141). Nachträgliche AK/HK sind daher dem Teilentgelt als Bemessungsgrundlage in voller Höhe hinzuzurechnen, nicht

nur im Umfange entgeltlichen Erwerbs (vgl. OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10e EStG Nr. 52 Tz. V. 2; glA B. Meyer, FR 1993 S. 574; Thürmer, DB 1989 S. 1897; Stephan aaO S. 161; zweifelnd bei geringem Teilentgelt Paus, DStZ 1993 S. 89; aA Ramisch, DB 1994 S. 1319: Aufteilung erforderlich). Voraussetzung ist allerdings, daß die auf den unentgeltlichen Erwerbsvorgang entfallenden Aufwendungen keine ErhAufw. darstellen; der Gesichtspunkt anschaffungsnahen Aufwands (R 157 Abs. 5 EStR 1993) greift insoweit nicht. Zur Abgrenzung vom unentgeltlichen Erwerb, wenn nur Anschaffungsnebenkosten entstehen, s. Anm. 132 „Gemischte Schenkung“.

► *Die entgeltliche Ablösung eines dinglichen Nutzungsrechts* nach vorangegangener Wohnungsschenkung läßt den zunächst unentgeltlichen Erwerb unberührt (s. Anm. 141). Folglich stellen die Ablösezahlungen keine nachträglichen AK iSd. Abs. 3 Satz 2 dar. UE ist es jedoch vertretbar, im Zeitpunkt der Ablösung den zunächst unentgeltlichen Vorgang für den restlichen Abzugszeitraum als teilentgeltlichen Erwerb mit anschließender Grundförderung nach Abs. 1 anzusehen (Rechtslage unklar).

Verhältnis zu Abs. 2: s. Anm. 203 „Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2“.

Verhältnis zur Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1: Die nachträglichen AK/HK erhöhen zugleich den gem. Abs. 3 Satz 1 nachholfähigen Abzugsbetrag (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 30). Der Stpfl. hat dann ein Wahlrecht, die nachträglichen AK/HK entweder im VZ ihrer Entstehung oder in einem späteren Jahr des Nachholzeitraums abzuziehen.

Beispiel: Im 3. Jahr des Abzugszeitraums erhöht sich die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags durch nachträgliche HK in Höhe von 50 000 DM auf 330 000 DM. Der nach Abs. 3 Satz 2 nachholfähige Betrag von 2×6 vH von 50 000 DM (= 6 000 DM) für die beiden ersten Jahre des Abzugszeitraums kann entweder zusammen mit dem lfd. Abzugsbetrag des 3. Jahres (6 vH von 330 000 DM + 6 000 DM = 25 800 DM) oder beliebig in den verbleibenden 5 Jahren des Abzugszeitraums abgezogen werden. Zur grds. Nachholfähigkeit von Abzugsbeträgen iSd. Abs. 3 Satz 2 gem. Abs. 3 Satz 1 s. Anm. 258.

Gemeinsames Merkmal beider Regelungen ist, daß die Abzugsvoraussetzungen im VZ, „für“ und „in“ dem nachgeholt werden soll, vorliegen müssen (zu Satz 1 s. Anm. 255 u. 266, zu Satz 2 s. Anm. 287).

Verhältnis zu § 10 f: Beruhen nachträgliche HK auf Baumaßnahmen iSd. § 10 f, können sie insoweit eigenständig mit jährlich 10 vH der HK begünstigt werden, wenn gem. § 10 f Abs. 1 Satz 2 auf eine Anwendung des § 10 e verzichtet wird (wegen vollständigen Abzugs in unbegrenzter Höhe regelmäßig vorteilhaft). UE besteht hierbei kein Zwang, nachträgliche HK für jede Baumaßnahme einheitlich nach einer der beiden Regelungen zu behandeln (zum Kumulierungsverbot s. Anm. 26). Der Stpfl. kann sich also für eine beliebige Aufteilung entscheiden (glA Heinen, Inf. 1993 S. 154; aA und für eine einheitliche Behandlung des Gesamtaufwands Koller, DStR 1989 S. 129; Biergans, FR 1990 S. 134; wohl ebenso Stephan, DB 1992 S. 8;).

Beispiel: Bei einer 1987 angeschafften Wohnung in einem denkmalgeschützten Gebäude (Bemessungsgrundlage 250 000 DM) entstehen durch Baumaßnahmen 1994 nachträgliche HK von 100 000 DM. Mögliche Behandlung im VZ 1994:

5 vH von 300 000 DM	= 15 000 DM	10 vH von 50 000 DM = 5 000 DM
+ 7 × 5 vH von 50 000 DM	= 17 500 DM	
Abzugsbetrag	32 500 DM	5 000 DM

Damit ergibt sich für den VZ 1994 gegenüber einheitlicher Anwendung des § 10 f Abs. 1 (10 vH von 100 000 DM = 10 000 DM) und geringerer § 10 e-Förderung (5 vH von 250 000 DM = 12 500 DM) ein um 15 000 DM höherer Abzugsbetrag). Ein späterer

Wechsel zur § 10 f-Förderung ist jedoch ausgeschlossen. Die § 10 e-geförderten Aufwendungen (50 000 DM) bleiben daher in Höhe von 30 000 DM ohne stliche Auswirkung.

Verhältnis zu § 52 Abs. 21 Abs. 6: Für nachträgliche HK iSd. §§ 82 a, g und i EStDV bzw. §§ 7, 12 Schutzbaugesetz iVm. § 52 Abs. 21 Satz 6 (Vorgängerregelung des § 10 f) gilt das zu § 10 f Ausgeführte entsprechend.

Verhältnis zu § 7 FördergebietsG: UE können bei Wohnungen im Beitrittsgebiet alternativ die nachträglichen HK ausschließlich gem. Abs. 3 Satz 2 oder kumulativ bis zu einem Teilbetrag von max. 40 000 DM nach § 7 FördergebietsG gefördert werden (gegen Aufteilung wohl BMF v. 29. 3. 93, BStBl. I S. 279 Tz. 21; s. Anm. 26).

Einstweilen frei.

272

II. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zum Ende des Abzugszeitraums

1. Nachträgliche Herstellungskosten

273

Abs. 3 Satz 2 setzt HK (u. AK, s. Anm. 276) voraus. Dies macht eine Abgrenzung gegenüber anderen Aufwendungen, insbes. ErhAufw. erforderlich. Außerdem müssen die HK nachträglich „entstehen“ (s. Anm. 280).

Herstellungskosten: Begriff und Umfang der HK einer Wohnung s. Anm. 67–69, HK bei Ausbauten oder Erweiterungen s. Anm. 233.

► *Abgrenzung gegenüber Erhaltungsaufwand erfolgt* nach allgem. Kriterien, s. dazu § 6 Anm. 470–502. Eine Prüfung nimmt die FinVerw. regelmäßig nur vor, wenn die Aufwendungen der einzelnen Baumaßnahme am Gebäude 4 000 DM (ohne USt.) übersteigen (R 157 Abs. 4 Satz 2 EStR 1993). Damit soll die Abgrenzung zwischen HK und ErhAufw. vereinfacht werden (s. § 6 Anm. 481 „Prüfungspflicht des Finanzamts“). Die Entscheidung hat einheitlich für das Gebäude, nicht für die einzelne Wohnung zu erfolgen, wenn sich die Baumaßnahme auf das gesamte Gebäude bezieht (vgl. BFH v. 30. 7. 91 IX R 59/89, BStBl. II 1992 S. 940).

► *Zusammentreffen von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand* und der damit verbundenen Trennung unterschiedlich zu beurteilender Aufwendungen: s. § 6 Anm. 502.

► *Anschaffungsnabe Aufwendungen* (Begriff s. § 6 Anm. 506) sind entweder HK oder ErhAufw. (Abgrenzung s. § 6 Anm. 517–527). Ob HK vorliegen, prüft die FinVerw. (Abschn. 157 Abs. 5 EStR bis 1990; allgem. Anwendung auf § 10 e bejahend *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 149; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 153) aus Vereinfachungsgründen nur, wenn die Aufwendungen für die Instandhaltung innerhalb der ersten drei Jahre nach Anschaffung insgesamt 20 vH (bei Anschaffung nach dem 31. 12. 93: 15 vH; R 157 Abs. 5 EStR 1993) der AK des Gebäudes übersteigen (im Ergebnis wohl durch BFH v. 9. 8. 89 X R 20/86, BStBl. II 1990 S. 128 bestätigt; glA *Drenseck*, FR 1990 S. 119). Die Regelung bindet den Stpfl. nicht; er kann unterhalb der Aufgreifgrenze liegende Aufwendungen nach allgem. Kriterien als HK behandeln (glA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 388; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 158, mit Beisp.). Das gilt uE selbst dann, wenn er vor Bezug der Wohnung entstehende Aufwendungen unter Hinweis auf die Vereinfachungsregelung als ErhAufw. nach Abs. 6

abzieht. Er muß sich nicht für den gesamten Dreijahreszeitraum daran festhalten lassen.

„**Nachträgliche Herstellungskosten**“ liegen vor, wenn sie nach Fertigstellung der Wohnung, des Ausbaus oder der Erweiterung anfallen. Sie können beruhen auf:

- nachträglichen Herstellungsarbeiten;
- nachträglichen Zahlungsverpflichtungen für bereits abgeschlossene Bauarbeiten (zB irrtümlich zu niedrig berechnete Baukosten).

Keine „nachträglichen Herstellungskosten“ iSd. Abs. 3 Satz 2 sind Baukosten, die

- lediglich verspätet bezahlt werden (zur Bedeutung ihrer Entstehung s. Anm. 280);
- irrtümlich nicht geltend gemacht wurden;
- Baumaßnahmen betreffen, die ein selbständig gem. Abs. 1 bzw. 2 stbegünstigtes Objekt darstellen (zum Wahlrecht bei Ausbauten/Erweiterungen s. Anm. 202);
- auf Gebäudeteile entfallen, die erst nachträglich zB durch Umbau innerhalb des Gebäudes der Wohnung (bzw. Ausbau/Erweiterung) zugeordnet werden (s. Anm. 58 mit Beisp.);
- nicht auf das stbegünstigte Objekt (Wohnung, Ausbau/Erweiterung) entfallen (zum Aufteilungsmaßstab bei gemischt genutzten Gebäuden s. Anm. 69).

Nachträgliche Minderung der Herstellungskosten: Abs. 3 Satz 2 ist tatbestandlich nur bei nachträglichen HK/AK, also nachträglicher Erhöhung der Bemessungsgrundlage erfüllt und findet damit entsprechend seinem Charakter als stbegünstigende Regelung nur zugunsten des Stpfl. Anwendung. Den umgekehrten Fall nachträglicher Minderung erfaßt das Gesetz nicht (Minderung lediglich des lfd. Abzugsbetrags, s. Anm. 70). Eine Saldierung aus verschiedenen Gründen im selben VZ eintretender nachträglicher Erhöhungen und Minderungen der Bemessungsgrundlage ist ebenfalls unzulässig.

Allgem. Auffassung: *Schmidt/Drensecke* XIII. § 10 e Anm. 8 e; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 392; *Stephan*, DB 1987 S. 304; *o. V.*, DB 1987 S. 128.

Die rückwirkende Minderung des Abzugsbetrags kommt daher nur im Einzelfall nach abgabenrechtlichen Vorschriften in Betracht (zB § 164 Abs. 2 AO; nach *Blümich/Erhard* aaO auch gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO, wenn sich die AK/HK aufgrund gerichtlicher Entscheidung oder Preisnachlaß mindern; vgl. Anm. 70 sowie Anm. 134 aE zur Behandlung sog. umgekehrter Abfindungen bei Teilerbauseinsetzungen).

274, 275 Einstweilen frei.

276 2. Nachträgliche Anschaffungskosten

Bedeutung haben nachträgliche AK ausschließlich für Wohnungen iSd. Abs. 1. Bei Ausbauten/Erweiterungen iSd. Abs. 2 sind nur HK begünstigt, so daß insoweit auch keine nachträglichen AK entstehen können (über Grund und Boden s. unten).

Anschaffungskosten: Begriff und Umfang der AK einer Wohnung s. Anm. 140. Eine Abgrenzung gegenüber (nachträglichen) HK ist entbehrlich; Abs. 3 Satz 2 behandelt nachträgliche AK und HK gleich.

„**Nachträgliche**“ **Anschaffungskosten** liegen vor, wenn sich nach Erlangung wirtschaftlicher Verfügungsmacht über die Wohnung die durch ihre Anschaffung

veranlaßten Aufwendungen erhöhen (zB Nachzahlung auf einen irrtümlich zu niedrig berechneten Kaufpreis, Prozeßkosten, Nachzahlung von GrErwSt). Im übrigen gilt das zu nachträglichen HK Gesagte entsprechend (s. Anm. 273).

► *Zur Wohnung gebörender Grund und Boden:* Nachträgliche AK können dadurch entstehen, daß vorhandener Grund und Boden durch Zukauf angrenzender Grundstücksflächen vergrößert wird (glA *Schmidt/Drenseck* XIII, § 10 e Anm. 8 e). Ebenso beim Grundstückserwerb durch Erbbauberechtigte sowie andere Nutzungsberechtigte, die ihre Wohnung auf fremdem Grund und Boden zu einem vorübergehenden Zweck (§ 95 Abs. 1 Satz 1 BGB) bzw. in Ausübung eines dinglichen Rechts (§ 95 Abs. 1 Satz 2 BGB; vgl. auch OFD Erfurt v. 18. 8. 92, StEK § 10 e Nr. 46) errichtet haben und zunächst ausschließlich die HK der Wohnung in die Bemessungsgrundlage einbeziehen konnten (s. Anm. 72 „Bau auf fremdem Grund und Boden“; *Märkle*, StWa. 1989 S. 179). Zur Bemessungsgrundlage gehören in diesen Fällen wie bei lfd. Förderung nach Abs. 1 die Hälfte der AK (s. Anm. 72; vgl. *Schmidt/Drenseck* aaO).

► *Ausbau/Erweiterung* einer Wohnung bewirkt, daß sich die Fläche des zur Wohnung gehörenden Grund und Bodens erhöht. Dadurch entstehen uE jedoch abweichend vom Zukauf (s. o.) keine nachträglichen AK iSd. Abs. 3 Satz 2, weil sie bereits zu Beginn, nicht erst im Laufe des Abzugszeitraums entstanden sind (aA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 164, der allein auf die spätere Zuordnung des Grund u. Bodens zur Wohnung abstellt).

Beispiel: Die Nutzfläche einer im Mehrfamilienhaus belegenen eigengenutzten Wohnung erhöht sich im 5. Jahr des Abzugszeitraums durch einen Anbau (Baukosten 40 000 DM) von 20 vH auf 30 vH der Gesamtnutzfläche. Die AK des Grund und Bodens betragen 300 000 DM, der bislang für die eigengenutzte Wohnung zu gewährende Abzugsbetrag 5 vH von 230 000 DM (= 11 500 DM).

Lediglich die Baukosten in Höhe von 40 000 DM sind nachträgliche HK iSd. Abs. 3 Satz 2, nicht aber die anteiligen AK der nunmehr zusätzlich zur Wohnung gehörenden Grundstücksfläche (10 vH von 300 000 DM = 30 000 DM). Insoweit erhöht sich nur der lfd. Abzugsbetrag nach Abs. 1 ab dem 5. Jahr des Abzugszeitraums von 11 500 DM auf 15 000 DM (s. Anm. 273). Dies entspricht auch der mit Aufgabe des Erstarrungsprinzips gegebenen Rechtslage (s. Anm. 57).

► *Zusammenlegung von Wohnungen:* Werden zwei kleinere Wohnungen während des Abzugszeitraums zu einer großen Wohnung vereinigt, sind die AK der einen Wohnung im Verhältnis zur anderen Wohnung keine nachträgliche AK iSd. Abs. 3 Satz 2 (so FG Münster v. 5. 11. 91, EFG 1992 S. 453, rkr.). Insoweit erhöht sich durch Addition der AK lediglich die lfd. Förderung bis zum Ende des Abzugszeitraums (s. Anm. 58 mit Beisp.).

Gesamtrechtsnachfolge: Beim Grundstückserwerb durch Gesamtrechtsnachfolge, insbesondere durch den auf dem Grund und Boden des Erblassers bauenden Erben, fallen ebenfalls keine nachträglichen AK an. Der Erbe übernimmt lediglich die beim Erblasser entstandenen AK. Rechtsfolge: Erhöhung des lfd. Abzugsbetrags (aA *Günther*, StLex. 3, § 10 e EStG S. 61; *Stephan*, DB 1987 S. 303).

Einstweilen frei.

277–279

3. Entstehen bis zum Ende des Abzugszeitraums

a) Entstehen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

280

Es genügt, wenn die AK/HK bis zum Ende des Abzugszeitraums entstehen. Auf ihren tatsächlichen Abfluß (§ 11 Abs. 2) kommt es nicht an. Ebenso wenig kann

ihre Nachholung dadurch „gerettet“ werden, daß Anzahlungen auf erst nach Ablauf des Abzugszeitraums anfallende AK/HK geleistet werden. Dazu hätte es einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedurft (wie zB in § 7 d Abs. 5, § 7 f Abs. 3).

Herstellungskosten „entstehen“ durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten. UE reicht auch die Anlieferung von Baumaterial, das erst im darauffolgenden VZ vom Stpfl. für in Eigenleistung auszuführende Baumaßnahmen verwendet wird. Abs. 3 Satz 2 fordert im Gegensatz zu Abs. 1 und 2 weder Fertigstellung noch Eigennutzung der jeweiligen Baumaßnahme. Es müssen lediglich Aufwendungen in Form nachträglicher AK/HK entstanden sein; ihre Bezahlung iSd. § 11 Abs. 2 ist unbeachtlich.

Vgl. *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 113; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 151; für Fertigstellung der Baumaßnahmen dagegen; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 391; *Stubrmann*, RWP SG 5. 2 S. 1308.

Bei Teilfertigstellung der geplanten Bauarbeiten (zB Dach- oder Kellergeschoßausbau) wird auf den Fertigstellungsgrad am Ende des Abzugszeitraums abzustellen und der voraussichtliche Gesamtaufwand entsprechend aufzuteilen sein. Erstreckt sich die einheitliche Baumaßnahme auf mehrere VZ innerhalb des Abzugszeitraums, dürfte nicht zu beanstanden sein, eine Nachholung (aus Vereinfachungsgründen) erst im VZ der endgültigen Fertigstellung vorzunehmen.

Anschaffungskosten „entstehen“ mit der vertraglichen Verpflichtung zur Gegenleistung. Anzahlungen hierauf sind selbst keine AK (s. bereits oben), sondern nur Vorleistungen eines Vertragsteils auf ein schwebendes Geschäft (s. § 7 a Anm. 43).

281 b) Ende des Abzugszeitraums

Der Abzugszeitraum und damit zugleich der Nachholzeitraum endet stets mit Ablauf des siebten auf das Jahr der Fertigstellung/Anschaffung folgenden VZ (s. Anm. 83). Zur Bedeutung des Rechtsirrtums über den Beginn des Abzugszeitraums s. Anm. 83. Dadurch ergibt sich für die sieben Jahre des Abzugszeitraums eine Überschneidung mit der Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1: Der Abzug kann entweder im VZ der Entstehung nachträglicher AK/HK erfolgen oder in einem späteren VZ des Nachholzeitraums (s. dazu Anm. 271).

Nach Ablauf des Abzugszeitraums (im 9. Jahr) entstehende Aufwendungen gehen stlich verloren, weil Abs. 3 Satz 2 keine gegenüber Abs. 1 und 2 eigenständige Begünstigung darstellt, sondern nur eine intensivere Ausschöpfung des Förderungshöchstbetrags erreichen will.

282 Einstweilen frei.

III. Abzug nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten

283 1. Vorbemerkung

Nachzuholen ist in der Weise, daß der sich gem. Abs. 3 Satz 2 ergebende Abzugsbetrag im VZ der Entstehung nachträglicher AK/HK (= Abzugsjahr, s. Anm. 287; zT str.) in einem Betrag abgezogen wird. Ein Abzug in früheren VZ ist ausgeschlossen (s. Anm. 287, dort auch zur Nachholung). Zur Berechnung des nachholfähigen Betrags werden die betreffenden Aufwendungen auf den Beginn

des Abzugszeitraums zurückbezogen (s. Anm. 293) und in jedem VZ (Nachholjahre) gesondert geprüft,

- ob die Abzugsvoraussetzungen nach Abs. 1 und 2 dem Grunde nach vorliegen (s. Anm. 291) und
- in welchem Umfang sich durch Einbeziehung nachträglicher AK/HK unter Beachtung der jährlichen Förderungshöchstgrenze (s. Anm. 86 u. 151) ein höherer Abzugsbetrag ergeben hätte (s. Anm. 291).

Desweiteren müssen auch im VZ der Entstehung nachträglicher Aufwendungen (Abzugsjahr) die Voraussetzungen der Grundförderung nach Abs. 1 und 2 vorliegen (str., s. Anm. 287). Die Summe aus lfd. und nachholfähigem Abzugsbetrag darf den jährlichen Förderhöchstbetrag (s. Anm. 86 u. 151) übersteigen (s. Anm. 293).

Einstweilen frei.

284–286

2. Behandlung von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten

a) Berücksichtigung ab dem Jahr ihrer Entstehung

287

Wahlrecht: Die Rückbeziehung nachträglicher AK/HK auf den Beginn des Abzugszeitraums steht gem. Abs. 3 Satz 2 zur Disposition („... können ... so behandelt werden ...“). Bei Verzicht erhöht sich lediglich der lfd. Abzugsbetrag (s. Anm. 86 u. 151) des verbleibenden Abzugszeitraums. Ggf. können die nachträglichen Aufwendungen auch als Ausbau/Erweiterung iSd. Abs. 2 nach Ablauf des Begünstigungszeitraums der Wohnung eigenständig abgezogen werden (s. dazu im einzelnen Anm. 202). UE muß die Entscheidung zugunsten einer Anwendung des Abs. 3 Satz 2 nicht notwendig für alle in einem VZ anfallenden nachträglichen HK einheitlich getroffen werden, eine Begrenzung auf einen Teilbetrag ist möglich (s. Anm. 271 „Verhältnis zu § 10f“).

Keine Änderung zurückliegender Veranlagungen: Der eindeutige Wortlaut des Abs. 3 Satz 2 verbietet eine Änderung zurückliegender StFestsetzungen ab Beginn des Abzugszeitraums. Die Rückbeziehung auf den Beginn des Abzugszeitraums hat demnach allein ermittlungstechnische Bedeutung für den im Entstehungsjahr nachträglicher Aufwendungen zu gewährenden Abzugsbetrag (vgl. dazu den Bericht des FinAussch., BTDrucks. 10/5208 S. 40).

Abzug (ausschließlich) im VZ der Entstehung?:

► *Bauantrag/Herstellungsbeginn oder Kaufvertrag vor dem 1. 10. 91:* Nachträgliche HK/AK können „vom Jahr ihrer Entstehung an“ so behandelt werden, „als wären sie zu Beginn des Abzugszeitraums entstanden“. Die Formulierung läßt offen, ob bei nach dem 4. Jahr des Abzugszeitraums entstehenden Aufwendungen ein Abzug sofort, gleichmäßig bis zum Ende des restlichen Abzugszeitraums oder wahlweise nach beiden Methoden vorzunehmen ist.

▷ *Die FinVern.* (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 30 mit Berechnungsbeispiel) gestattet einen Abzug ausschließlich im VZ der Entstehung nachträglicher AK/HK. Ebenso Bericht des FinAussch. (BTDrucks. 10/5208 S. 40): Geltendmachung der auf die nachträglichen HK/AK entfallenden Abzugsbeträge im Jahr der Entstehung dieser Kosten.

GlA *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 89; *Schmidt/Drenseck* IX. § 10 e Anm. 8 e; *Korn*, *KÖSDI* 1988 S. 7174; *Stubrmann*, Inf. 1987 S. 266; *B. Meyer*, FR 1987 S. 369 (Verteilung auf spätere VZ nur über Abs. 3 Satz 1 möglich, dessen Anwendung jedoch nach dem 4. Jahr des Abzugszeitraums entfällt).

Nach aA soll der Stpfl. im Hinblick auf den Gesetzeswortlaut (s. o.) in seiner Entscheidung frei sein, den durch Abs. 3 Satz 2 erhöhten Abzugsbetrag auf die verbleibenden Jahre des Abzugszeitraums zu verteilen (so insbesondere *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 390; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 218).

▷ *Stellungnahme*: UE spricht zwar der Gesetzeswortlaut (Behandlung „vom Jahr ihrer Entstehung an“) nicht unbedingt für einen Abzug ausschließlich „im“ VZ der Entstehung nachträglicher AK/HK. Andererseits ist eine gleichmäßige Verteilung auf den restlichen Abzugszeitraum oder sogar ein Abzugswahlrecht noch weniger zwingend. Mit der gewählten Formulierung wollte der Gesetzgeber vorrangig die Unantastbarkeit bestandskräftiger StFestsetzungen klarstellen (vgl. Bericht des FinAussch., BTDrucks. 10/5208 S. 40). Deshalb erscheint nur eine Auslegung iS sofortigen, einmaligen Abzugs im Jahr der Entstehung nachträglicher Aufwendungen vertretbar. Ihre Rückbeziehung auf den Beginn des Abzugszeitraums allein ist kein hinreichender Grund, den darauf entfallenden Abzugsbetrag über die vierjährige Nachholfrist des Abs. 3 Satz 1 hinaus in einem anderen VZ als dem der Tatbestandserfüllung (= VZ der Entstehung nachträglicher AK/HK) abzuziehen (glA *B. Meyer* aaO).

► *Bauantrag/Herstellungsbeginn oder Kaufvertrag nach dem 30. 9. 91*: Der bisherige Meinungsstreit zum sofortigen oder verteilten Abzug auf nachträglichen AK/HK beruhender Abzugsbeträge hat sich durch Ausdehnung des vier- auf einen achtjährigen Nachholzeitraum (s. Anm. 250) erledigt (ebenso *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 218). Der Abzug kann bis zum Ende des Abzugszeitraums nachgeholt werden.

Abzugsvoraussetzungen im VZ der Entstehung: Nach uE zutr. VerwAuffassung (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 30) müssen auch die allgem. Abzugsvoraussetzungen (insbes. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) im Entstehungsjahr nachträglicher AK/HK vorliegen. Die Rückbeziehung auf den Beginn des Abzugszeitraums hat lediglich ermittlungstechnische Bedeutung (s. Anm. 291 und 293) und ändert nichts daran, daß erst durch nachträgliche Aufwendungen selbst der Abzugstatbestand verwirklicht wird. Insoweit besteht eine gegenüber bloßer Nachholung bereits entstandener Abzugsbeträge gem. Abs. 3 Satz 1 abweichende Rechtslage, die erst recht auch im Abzugsjahr das Vorliegen allgem. Abzugsvoraussetzungen erfordert.

glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 152; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 217; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1994 Rz. 298; differenzierend *Frotscher*, § 10 e Rz. 36 a: Bis zum Ende des Abzugszeitraums geplante Eigennutzung genügt.

Fehlende Abzugsvoraussetzungen im VZ der Entstehung nachträglicher Aufwendungen führen folgerichtig zum vollständigen Verlust der Nachholung, auch dann, wenn in sämtlichen Vorjahren die Abzugsvoraussetzungen vorgelegen haben (glA *B. Meyer* aaO). Beim Nutzungswechsel (zB zur Vermietung) im Laufe des VZ ist uE Abs. 3 Satz 2 aber wegen des Jahresprinzips (s. Anm. 87) unabhängig davon anzuwenden, ob nachträgliche AK/HK vor oder nach Beginn geänderter Nutzung (aber noch im selben VZ) entstehen. Zum Überschreiten der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a im Entstehungs-VZ s. Anm. 494.

288–290 Einstweilen frei.

b) Berücksichtigung nur in Jahren mit Abzugsberechtigung gem. Abs. 1 und 2 291

Nachträgliche HK/AK werden im VZ ihrer Entstehung (Abzugsjahr) nur auf solche Jahre des Abzugszeitraums (Rückbeziehungsjahre) zurückbezogen, „in denen der Stpfl. Abzugsbeträge nach den Abs. 1 und 2 hätte abziehen können“. Die Verhältnisse im jeweiligen Rückbeziehungsjahr entscheiden darüber, inwieweit eine Berücksichtigung dem Grunde und der Höhe nach möglich ist.

Objektive Abzugsberechtigung im Rückbeziehungsjahr ausreichend: Werden die Abzugsvoraussetzungen der Abs. 1 und 2 im Rückbeziehungsjahr tatbestandlich erfüllt, ist unerheblich, ob damals Abzugsbeträge tatsächlich geltend gemacht oder vom FA anerkannt wurden bzw. sich stlich ausgewirkt haben. Ebenso unerheblich ist, ob sich der auf nachträglichen HK/AK beruhende Abzugsbetrag im Rückbeziehungsjahr stlich ausgewirkt hätte.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 30; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 92; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 e; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 389; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 92; *Frotscher*, § 10 e Rz. 36.

Andererseits darf der Stpfl. im Abzugsjahr nicht bessergestellt sein, als er bei Entstehung der betreffenden Aufwendungen bereits zu Beginn des Abzugszeitraums stünde. Ein Abzug muß also im Rückbeziehungsjahr wenigstens dem Grunde nach – ggf. auch ohne stliche Auswirkung (s. Anm. 293) – möglich gewesen sein, wobei jedes Jahr des Abzugszeitraums für sich zu beurteilen ist.

Beispiel: Bei einer 1990 angeschafften Wohnung (Bemessungsgrundlage 250 000 DM) fallen 1994 nachträgliche HK von 50 000 DM an. 1990 bis 1991 war die Wohnung vermietet. Die Voraussetzungen des Abs. 1 (hier: Nutzung zu eigenen Wohnzwecken) lagen somit wegen Vermietung nicht im gesamten Abzugszeitraum vor; die VZ 1990–1991 scheiden daher zur Berechnung des nachholfähigen Abzugsbetrags aus. Abzugsbetrag 1994: 2×5 vH von 50 000 DM (= 5 000 DM) zzgl. 5 vH von 250 000 DM (= 12 500 DM), zusammen 17 500 DM.

Gründe fehlender Abzugsberechtigung im Rückbeziehungsjahr sind:

- ganzjährige Vermietung; keine Wohnung im eigenen Haus (Abs. 1 Satz 1, s. Anm. 60–64);
- ganzjähriges Leerstehen der Wohnung (Abs. 1 Satz 1, s. Anm. 82);
- Objektverbrauch (Abs. 4 Satz 2);
- Eigenschaft der Wohnung als Ferien- oder Wochenendwohnung (Abs. 1 Satz 2, s. Anm. 110);
- Wohnungserwerb vom Ehegatten (Abs. 1 Satz 8, s. Anm. 185–191);
- Überschreiten der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a (s. Anm. 480 f.).

Teilweise Abzugsberechtigung im Nachholjahr: Eine durch Nutzung von Teilen der Wohnung zu anderen als eigenen Wohnzwecken eingeschränkte Förderung (Abs. 1 Satz 7, s. Anm. 170–181) im Nachholjahr bewirkt, daß auch ein von nachträglichen HK/AK berechneter Abzugsbetrag anteilig zu kürzen ist, soweit diese nicht ausschließlich dem begünstigten Teil der Wohnung zuzurechnen sind. Andererseits unterbleibt eine Nachholung, wenn die Aufwendungen allein ihren nicht begünstigten Teil betreffen.

Keine Rückwirkung im Abzugsjahr geänderter Nutzungsverhältnisse: Ändert sich durch nachträgliche Baumaßnahmen der Umfang begünstigter Nutzung zu Wohnzwecken, ist zur Berechnung des nachholfähigen Abzugsbetrags weiter auf die ursprünglichen Nutzungsverhältnisse abzustellen.

Beispiel: Eine 1990 angeschaffte Wohnung (Bemessungsgrundlage 200 000 DM) wird 1994 durch Ausbau des Dachgeschosses (Baukosten 50 000 DM) erweitert. Der Ausbau entspricht 20 vH der Gesamtwohnfläche und wird mit Fertigstellung als Arbeitszimmer

genutzt. Nachholfähig gem. Abs. 3 Satz 2 sind 4×5 vH von 50 000 DM = 10 000 DM, weil die Wohnung in den Rückbeziehungsjahren 1990–1993 ausschließlich Wohnzwecken diente.

Eine Kürzung des Abzugsbetrags gem. Abs. 1 Satz 7 erfolgt im Beispielfall damit erst ab VZ 1995 (keine Kürzung im VZ des Nutzungswechsels, s. Anm. 175). Gleichgültig ist die tatsächliche Verwendung des Ausbaus selbst. Nicht seine (erst mit Fertigstellung einsetzende) schädliche Nutzung, sondern lediglich dessen HK werden auf den Beginn des Abzugszeitraums zurückbezogen. Der Stpfl. muß sich also ungeachtet der Fiktion rückwirkend entstandener Aufwendungen nicht so behandeln lassen, als habe er auch die neu geschaffene Wohnfläche rückwirkend förderungsschädlichen Zwecken gewidmet. Die konkreten Nutzungsverhältnisse im Abzugsjahr wiederum sind allein zur Inanspruchnahme des Abs. 3 Satz 2 dem Grunde nach von Bedeutung (s. Anm. 287).

Nachholung bei im Miteigentum von Ehegatten stehenden Objekten: Die Behandlung richtet sich danach, ob im Rückbeziehungs- sowie Abzugsjahr eine getrennte Veranlagung, Einzelveranlagung oder Zusammenveranlagung erfolgt und ggf. im Zuge des Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 ein Ehegatte den Miteigentumsanteil des anderen gem. Abs. 5 Satz 3 2. Halbs. hinzugewirbt.

► *Getrennte Veranlagung oder Einzelveranlagung im Nachholjahr, Zusammenveranlagung im Abzugsjahr:* Uneingeschränkte Nachholung gem. Abs. 3 Satz 2, wenn bei jedem Ehegatten im Rahmen seiner getrennten Veranlagung oder Einzelveranlagung die Abzugsvoraussetzungen der Abs. 1 und 2 vorgelegen haben. Trifft dies nur auf einen Ehegatten zu, kommt eine Nachholung für im VZ der Zusammenveranlagung entstehende nachträgliche AK/HK nur entsprechend seinem Anteil in Betracht.

► *Zusammenveranlagung im Nachholjahr, getrennte Veranlagung oder Einzelveranlagung im Abzugsjahr:* Zusammenveranlagte Ehegatten erfüllen die Abzugsvoraussetzungen nicht gemeinschaftlich, sondern jeweils gesondert in ihrer Person (s. Anm. 34). Eine Nachholung beim getrennt oder einzeln veranlagten Ehegatten ist deshalb nur insoweit möglich, als dieser auch im VZ der Zusammenveranlagung die Abzugsvoraussetzungen erfüllte.

► *Anteilsvererb gem. Abs. 5 Satz 3, 2. Halbs.:* Das Gesetz regelt diesen Fall nicht ausdrücklich und bestimmt nur, daß die auf den hinzu erworbenen Anteil „entfallenden Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 weiter in der bisherigen Höhe“ abgezogen werden können. Dies gilt ebenso für nachholfähige Beträge iSd. Abs. 3 Satz 2 (vgl. *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 6j).

Nachholung bei Zusammenlegung von Wohnungen: Werden zwei kleine Wohnungen zu einer großen Wohnung vereinigt und ist nunmehr die Großwohnung bis zum Ende des Abzugszeitraums Fördergegenstand (s. dazu Anm. 58 mit Beisp.), kommt eine Nachholung für VZ vor der Vereinigung nur für denjenigen Wohnungsteil in Betracht, der die Abzugsvoraussetzungen des Abs. 1 oder 2 erfüllte.

Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen: Begünstigt iSd. Abs. 3 Satz 2 sind nur auf den bereits vorhandenen Anteil (quotal) entfallende nachträgliche Aufwendungen, auch dann, wenn bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 fortan beide Anteile (mit der Rechtsfolge doppelten Objektverbrauchs, s. Anm. 323) gefördert werden.

c) Berücksichtigung ab dem Beginn des Abzugszeitraums

293

Nachträgliche AK/HK werden zur Ermittlung des Abzugsbetrags im Entstehungsjahr (s. dazu Anm. 287) so behandelt, als wären sie bereits zu Beginn des Abzugszeitraums angefallen. Dies bedeutet bei Entstehung im

... Jahr des Abzugszeitraums	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
einen zusätzlichen Abzug von der nachträglichen AK/HK.	6 vH	12 vH	18 vH	23 vH	28 vH	33 vH	38 vH

Das Entstehungsjahr ist dabei selbst kein Rückbeziehungsjahr; insoweit erhöht sich nur der lfd. Abzugsbetrag (s. Anm. 70). Allgem. Voraussetzung ist, daß in den jeweiligen Jahren ab Beginn des Abzugszeitraums die Abzugsvoraussetzungen des Abs. 1 und 2 vorgelegen haben (s. Anm. 291).

Der Abzugsbetrag iSd. Abs. 3 Satz 2 errechnet sich unabhängig davon, ob und in welcher Höhe eine stliche Auswirkung in früheren VZ ab Beginn des Abzugszeitraums eingetreten wäre. Das Gesetz verlangt nur eine Erfüllung allgem. Abzugsvoraussetzungen nach Abs. 1 und 2 (s. Anm. 291), nicht, daß ein Abzug konkret mit stlicher Auswirkung möglich gewesen wäre.

Rückbeziehungsfähig ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abzugsbetrag, der sich einerseits ohne und andererseits mit Einbeziehung nachträglicher AK/HK, max. bis zum Förderhöchstbetrag (s. Anm. 86 u. 151), ergibt. Ob der von den ursprünglichen AK/HK berechnete Abzugsbetrag tatsächlich geltend gemacht wurde bzw. sich stlich ausgewirkt hat, ist unerheblich. Die Rückbeziehung darf nicht dazu führen, nicht ausgeschöpfte Abzugsbeträge über den Rahmen des Abs. 3 Satz 1 hinaus nachzuholen.

Wohl einhellige Meinung: Vgl. *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 89; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 389; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 e; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordevin*, § 10 e Rz. 92; *Frotscher*, § 10 e Rz. 36.

Beispiel 1: Die HK einer 1990 fertiggestellten Wohnung erhöhen sich durch nachträgliche Bauarbeiten im VZ 1994 von 250 000 DM auf 300 000 DM. Die auf 1990–1993 entfallenden Abzugsbeträge (4×5 vH von 250 000 DM = 50 000 DM) haben sich lediglich in Höhe von 20 000 DM stlich ausgewirkt. Ermittlung des Abzugsbetrags im VZ 1994:

$$\begin{array}{r} 5 \text{ vH von } 300\,000 \text{ DM} = 15\,000 \text{ DM (Abs. 1)} \\ + 4 \times 5 \text{ vH von } 50\,000 \text{ DM} = 10\,000 \text{ DM (Abs. 3 Satz 2)} \\ \hline \text{Abzugsbetrag insgesamt} \quad 25\,000 \text{ DM.} \end{array}$$

Die 1990–1993 nicht ausgeschöpften Abzugsbeträge von 30 000 DM gehen stlich verloren.

Keine Begrenzung auf den Förderhöchstbetrag im Abzugsjahr: Der jährliche Förderungshöchstbetrag (s. Anm. 86 u. 151) gilt nach unstr. Auffassung (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 30) nur für den lfd., nicht den durch nachträgliche AK/HK erhöhten Abzugsbetrag. Eine Abzugsbegrenzung ist lediglich in den einzelnen Jahren der Rückbeziehung zu beachten (s. o.).

Fehlerhaft gewährte Abzugsbeträge in VZ der Rückbeziehung hindern uE nicht die später zutreffende Berechnung des sich nach Abs. 3 Satz 2 ergebenden Abzugsbetrags.

Beispiel 2: Sachverhalt wie in Beispiel 1, jedoch betragen die in Höhe von 250 000 DM der Besteuerung zugrunde gelegten ursprünglichen HK zutreffend 300 000 DM. Zur Rückbeziehung nachträglich entstehender HK/AK gem. Abs. 3 Satz 2 ist kein Raum mehr. Der fehlerhaft zu niedrig gewährte lfd. Abzugsbetrag kann nicht über Abs. 3 Satz 2 nachgeholt werden. Wären umgekehrt anstelle zutreffender HK von 250 000 DM irrtümlich 300 000 DM und damit der lfd. Abzugsbetrag mit 15 000 DM

zu hoch angesetzt worden, stünde dies einer Begünstigung nachträglicher AK/HK gleichwohl nicht entgegen.

Mehrmalige Anwendung des Abs. 3 Satz 2 im Abzugszeitraum: Eine Berücksichtigung nachträglicher AK/HK kann beliebig oft bis zum Erreichen des Förderungshöchstbetrags von 330 000 DM/150 000 DM erfolgen (ebenso *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 151; *Christoffel*, StWK Gr. 11 S. 177 mit Beisp.).

294–299 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 4: Objektbeschränkung und Folgeobjektbegünstigung

300

A. Überblick zu Abs. 4

Satz 1: Die StBegünstigung ist gem. Abs. 4 Satz 1 entsprechend der Vorgängerregelung des § 7 b Abs. 5 auf ein Objekt begrenzt (s. Anm. 305). Voraussetzung des Objektverbrauchs ist ein SA-Abzug nach Abs. 1 oder Abs. 2 mit stlicher Auswirkung in wenigstens einem VZ (s. Anm. 308).

Satz 2 gestattet bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 den SA-Abzug für insgesamt zwei Objekte (s. Anm. 315), die allerdings nicht in einem räumlichen Zusammenhang zueinander stehen dürfen (s. Anm. 319).

Satz 3: Die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen für ein Altobjekt gem. § 7 b, § 15 BerlinFG führt ebenfalls zum Objektverbrauch (s. Anm. 345).

Sätze 4–7: Bei vorzeitigem Wegfall der Abzugsvoraussetzungen kann der SA-Abzug für nicht verbrauchte Jahre des Abzugszeitraums innerhalb eines 5-Jahreszeitraums auf ein Folgeobjekt übertragen werden (s. Anm. 355–399).

Sätze 8–10: Trotz Objektverbrauchs nach den Sätzen 1–3 kann der Stpfl. den SA-Abzug für ein weiteres in den neuen Bundesländern belegenes Objekt unter den Voraussetzungen der Sätze 8 u. 9 (s. Anm. 401–406), Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 für zwei weitere Objekte (Satz 10) in Anspruch nehmen (s. Anm. 408). Entsprechendes gilt nach Satz 10 für Folgeobjekte eines im Beitrittsgebiet belegenen und nach Satz 8 geförderten Objekts (s. Anm. 409).

301–304 Einstweilen frei.

B. Beschränkung auf ein Objekt (Abs. 4 Satz 1)

305

I. Vorbemerkung

Die Abzugsbeträge nach Abs. 1 und 2 kann der Stpfl. nur für eine Wohnung oder für einen Ausbau oder eine Erweiterung abziehen (Abs. 4 Satz 1). Daraus ergibt sich sowohl eine personenbezogene wie auch eine objektbezogene Beschränkung des § 10 e.

Objektbezogenheit: Der Stpfl. kann wählen, für welches Objekt er § 10 e in Anspruch nehmen will. Hat er die Wahl durch Abziehen des Abzugsbetrags (s.

Anm. 308) für ein Objekt getroffen, kann er das Objekt nicht gegen ein anderes austauschen, auch wenn es im selben Haus belegen ist (so BFH v. 4. 12. 79 VIII R 23/78, BStBl. II 1980 S. 199 zu § 7 b; Ausnahme gem. Abs. 4 Satz 4 bei Folgeobjekten; s. Anm. 355 f.). Die Bindung gilt sowohl für den laufenden Abzugszeitraum wie auch für die nachfolgenden VZ des Begünstigungszeitraums.

Personenbezogenheit: Abs. 4 Satz 1 schließt nicht nur die gleichzeitige Förderung mehrerer Objekte innerhalb desselben Abzugszeitraums aus, sondern bedeutet, daß der Stpfl. die StBegünstigung nur einmal im Leben erhält (Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 zweimal, s. Anm. 315). Dies entspricht der Rechtslage zu § 7 b (vgl. BTDrucks. 10/3633 S. 16, § 7 b Anm. 338). Zur Lockerung des Objektverbrauchs im Beitrittsgebiet belegener Objekte s. Anm. 401–409).

Einstweilen frei.

306, 307

II. Abzug von Abzugsbeträgen nach Abs. 1 und 2

1. „Abziehen“

308

Nur für eine Wohnung, einen Ausbau oder eine Erweiterung kann der Stpfl. die Abzugsbeträge nach den Abs. 1 und 2 abziehen (Abs. 4 Satz 1). Mit dem Abzug tritt also der sog. Objektverbrauch ein (s. Anm. 312). Über die Bindung des Stpfl. an einen einmal vorgenommenen Abzug, insbesondere bei irrtümlich oder zu Unrecht erfolgtem Abzug oder bei bestandskräftiger StFestsetzung s. Anm. 310.

Die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2: Den Abzugsbeträgen für eine Wohnung (Abs. 1) oder einen Ausbau oder eine Erweiterung (Abs. 2) stehen gemäß Abs. 4 Satz 3 die erhöhten Absetzungen nach § 7 b und nach § 15 BerlinFG gleich (s. Anm. 345).

„**Abziehen**“ ist nicht identisch mit der bloßen Geltendmachung des Abzugsbetrags in der StErklärung. Er muß sich auch stlich ausgewirkt, dh. die Höhe der StSchuld tatsächlich gemindert haben (aA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 412: stliche Auswirkung unerheblich; s. aber u. „Inanspruchnahme des § 34 f“). Dies entspricht dem Begriff des Ausnutzens iSd. Abs. 3 Satz 1 (s. dazu Anm. 258). Unerheblich ist aber, ob sich der Abzugsbetrag im jeweiligen VZ vollständig oder sogar im gesamten Abzugszeitraum auf die StSchuld ausgewirkt hat, teilweise stliche Auswirkung nur in einem VZ genügt (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 33; glA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 g; *Stephan in Lüttmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 97).

► *Im EStVorauszahlungs- oder LStErmäßigungsverfahren* (§ 37 Abs. 3; § 39 a Abs. 1 Nr. 6) führt die Geltendmachung des Abzugsbetrags nicht zum Objektverbrauch (hM, s. o.), wenn der Abzug im anschließenden Veranlagungsverfahren nicht wiederholt wird (vgl. BFH v. 29. 11. 73 VI R 118/72, BStBl. II 1974 S. 216 zur Behandlung von Bausparbeiträgen als Sonderausgaben).

► *Auswirkung nur im Rahmen des Progressionsvorbehalts* (§ 32 b): Nach *Paus* (FR 1993 S. 565) tritt Objektverbrauch auch dann ein, wenn sich der SA-Abzug bei DBA-Verlusten wegen Überschreitens der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a lediglich im Rahmen des negativen Progressionsvorbehalts stlich auswirkt. UE abzulehnen; § 32 b ist nur Tarifvorschrift, eine Minderung des zVE tritt in diesen Fällen nicht ein.

Gesonderte Feststellung von Abzugsbeträgen (Abs. 7) führt auch dann zum Objektverbrauch, wenn sie sich bei der anschließenden Veranlagung auf die Höhe der EStSchuld nicht auswirken.

Vgl. *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 97; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 74; *Förg*, FR 1987 S. 576; aA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6g; Auswirkung nur im Feststellungsverfahren für Objektverbrauch nicht ausreichend, *ders.* aaO Anm. 6j; Objektverbrauch tritt nur ein, wenn der Abzugsbetrag tats. abgezogen wird; ebenso *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 119. UE bedenklich: Ebenso wie die Geltendmachung im EStVorauszahlungsverfahren oder im LStErmäßigungsverfahren (s. oben) darf uE allein die Zwischenschaltung des Feststellungsverfahrens die materielle Rechtslage des Miteigentümers nicht verschlechtern. Wegen der vergleichbaren Problematik bei Ausnutzung von Abzugsbeträgen iSd. Abs. 3 Satz 1 s. Anm. 258.

Inanspruchnahme des Abs. 6 a: Nach BMF v. 22. 10. 93 (BStBl. I S. 817 Abs. 11) kommt in der Geltendmachung des Schuldzinsenabzugs nach Abs. 6 a zugleich die Inanspruchnahme des SA-Abzugs gem. Abs. 1–5 zum Ausdruck. Infolgedessen tritt auch dann Objektverbrauch iSd. Abs. 4 Satz 1 ein, wenn der Stpfl. auf eine Grundförderung verzichtet (glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 243/244; s. aber *B. Meyer*, FR 1994 S. 49: Rückwirkender Wegfall des SA-Abzugs nach Abs. 6 a gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ohne Objektverbrauch ebenfalls vertretbar). Voraussetzung des Objektverbrauchs ist aber, daß im VZ des Schuldzinsenabzuges die Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a unterschritten werden (BMF aaO sowie Anm. 580).

Inanspruchnahme des § 34 f: In der Inanspruchnahme von Baukindergeld nach § 34 f liegt auch dann eine Inanspruchnahme des § 10 e, wenn der Stpfl. tatsächlich auf den SA-Abzug verzichtet, zB wegen beabsichtigter Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 (R 213 a Abs. 2 Satz 4 EStR 1993; uE zutreffend; glA *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. E 2; vgl. auch § 34 f Anm. 53).

Auswirkung außerhalb des Steuerrechts: Zum § 10e-Verbrauch s. Anm. 258.

309 Einstweilen frei..

310 2. Bindung an den geltend gemachten Abzug und Rückgängigmachung

Der Stpfl. ist nach hM erst mit der Bestandskraft des StBescheids an den geltend gemachten Abzug gebunden. Danach schließt § 172 Abs. 1 Nr. 2 a AO eine Rückgängigmachung aus (zur entsprechenden Rechtslage bei Nachholung von Abzugsbeträgen s. Anm. 259 „Nachträgliche Änderung der Geltendmachung“). GlA *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 73; im Ergebnis auch *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 416; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 119; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 96.

Unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende StBescheide (§ 164 Abs. 1 AO) sind jederzeit bis zur Festsetzungsverjährung korrigierbar, der Objektverbrauch ist insoweit auch nachträglich vermeidbar.

Änderung einer materiell bestandskräftigen StFestsetzung: Ein Austausch von Besteuerungsgrundlagen in bestandskräftigen StBescheiden (Austausch des beantragten Abzugsbetrags mit anderen stmindernden Abzügen) ist unzulässig. Die Rechtslage entspricht insoweit der Nachholung bereits geltend gemachter Abzugsbeträge gem. Abs. 3 Satz 1 (vgl. BFH v. 25. 2. 92 IX R 41/91, BStBl. II S. 621 zu § 7 b sowie Anm. 265; glA *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 97; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 416). Liegen die Voraussetzungen einer Änderung der StFestsetzung zugunsten des Stpfl. vor, kann er, soweit die Änderung

reicht (vgl. § 177 Abs. 2 AO), auf einen Abzugsbetrag verzichten und einen zunächst gegebenen Objektverbrauch nachträglich beseitigen. Voraussetzung ist, daß der Abzugsbetrag im Änderungsrahmen liegt, Teilkompensation genügt nicht (glA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 g, mit ergänzendem Hinweis, daß sich die Rücknahme auf sämtliche StBescheide mit § 10 e-Auswirkung beziehen müsse).

Zu Unrecht erfolgter Abzug: Sind die Abzugsbeträge nach Abs. 1 oder Abs. 2 abgezogen worden, obwohl die Voraussetzungen dafür nicht vorlagen, und ist der Abzug wegen Bestandskraft der StFestsetzung nicht mehr rückgängig zu machen, so ist fraglich, ob damit ein Objektverbrauch eingetreten ist und ob die Abzugsbeträge weiterhin gewährt werden können. Grundsätzlich führt nach hM der zu Unrecht erfolgte Abzug ebenso wie die zutreffende Inanspruchnahme der StBegünstigung zum Objektverbrauch. Nach ständiger Rspr. des BFH zu § 7 b (zuletzt Urt. v. 8. 12. 92 IX R 137/88, BFH/NV 1993 S. 361 mwN) sei darauf abzustellen, ob die StBegünstigung vom Stpfl. geltend gemacht wurde und sich auf die StFestsetzung ausgewirkt hat; auf die grds. Förderbarkeit des Objekts komme es nicht an (vgl. Beschl. v. 5. 4. 90 IX B 201/89, BFH/NV 1990 S. 766). Andernfalls werde derjenige benachteiligt, der die StBegünstigung zu Recht erhalten habe. Dem wird allgemein für § 10 e gefolgt.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 33; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 g; *Frotscher*, § 10 e Rz. 40; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 414; *Stephan* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 97; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 242.

Die als fehlerhaft erkannte Rechtsauffassung ist zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufzugeben; eine Fortsetzung fehlerhaft begonnenen Abzugs ist unzulässig (glA *Obermeier*, aaO, jedoch für Übertragung auf Folgeobjekt; aA *a. V.*, DB 1987 S. 964).

Offensichtlich falsche Rechtsanwendung: Die hM (s. o.) bestreitet hier in Fortentwicklung von BFH v. 22. 4. 80 VIII R 202/78 (BStBl. II S. 689) einen Objektverbrauch (vgl. auch FG Köln v. 29. 1. 81, EFG S. 445, rkr., zu § 7 b). Das soll zB der Fall sein, wenn eine StBegünstigung trotz erkennbar fehlenden wirtschaftlichen Eigentums oder Eigennutzung gewährt wurde (ebenso *a. V.*, DB 1987 S. 964 mit weiteren Beisp.; uE mit obiger BFH-Rspr. unvereinbar, die nicht nach dem Grund rechtsirriger Gewährung unterscheidet). Dasselbe gilt nach hM, wenn der Stpfl. weder einen Abzugsbetrag beantragt hat, noch dessen Gewährung durch das FA erkennen konnte (vgl. FG München v. 3. 7. 86, EFG S. 595, rkr., betr. § 7 b; zustimmend *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 121; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 167). Davon ist uE nur ausnahmsweise auszugehen, weil der Stpfl. die § 10 e-Förderung (anders als § 7 b-AfA) dem StBescheid ohne weiteres entnehmen kann; er muß zur Vermeidung künftiger Rechtsnachteile den SA-Abzug durch Einspruch rückgängigmachen.

Einstweilen frei.

311

III. Abzug „nur für eine Wohnung“ (Objektverbrauch)

312

„Nur für eine Wohnung oder für einen Ausbau oder eine Erweiterung“ gilt nach Abs. 4 Satz 1 die StErmäßigung des § 10 e (zum Begriff Wohnung s. Anm. 53–57; über Ausbau und Erweiterung s. Anm. 205 u. 208). Bei Miteigentum steht der Anteil an der Wohnung einer Wohnung gleich (Abs. 5 Satz 1; s. Anm. 423);

Entsprechendes gilt bei Ausbau und Erweiterung (s. Anm. 416). Das Abziehen der Abzugsbeträge nach Abs. 1 oder Abs. 2 führt somit zum sog. Objektverbrauch, dh. der Stpfl. ist sowohl hinsichtlich des Objekts gebunden wie auch persönlich von einer nochmaligen Inanspruchnahme der StErmäßigung des § 10 e ausgeschlossen (s. auch Anm. 305). Über die Rechtslage bei Ehegatten s. Anm. 315 f. Zum Objektverbrauch bei Wohnungen in den neuen Bundesländern s. Anm. 401–409.

Objektverbrauch bei Rechtsnachfolge: Der Objektverbrauch als Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1 trifft den einzelnen Stpfl. (über Ehegatten s. Anm. 315 f.). Nach hM kann der Gesamtrechtsnachfolger den Abzug fortsetzen, wenn bei ihm die sachlichen und persönlichen Abzugsvoraussetzungen vorliegen. Wegen des dadurch auch bei ihm eintretenden Objektverbrauchs hat er jedoch ein Wahlrecht. Über Einzelrechtsnachfolge s. Anm. 36.

► *Wahlrecht des Rechtsnachfolgers:* Die Fortsetzung eines vom Erblasser begonnenen SA-Abzugs führt auch beim Rechtsnachfolger zum Objektverbrauch. Er kann daher zur Vermeidung auf eine Inanspruchnahme verzichten, zB bei geringer Restlaufzeit des Abzugszeitraums (vgl. Korn, KÖSDI 1988 S. 7177; Kirchhof/Kleeberg, § 10 e Rdnr. E 4).

► *Voraussetzungen für die Fortsetzung des § 10 e-Abzugs:* Die sachlichen Abzugsvoraussetzungen müssen sowohl beim Rechtsvorgänger wie auch beim Rechtsnachfolger vorliegen (zu den persönlichen Abzugsvoraussetzungen s. u.). Dem Rechtsnachfolger fehlt eine originäre Abzugsberechtigung (s. Anm. 36). Förderungsschädlich ist deshalb, wenn der Erblasser das Objekt gem. Abs. 1 Satz 8 vom Ehegatten entgeltlich (glA Richter, NWB F. 3 S. 6574; Stephan, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 46) bzw. von einem Dritten unentgeltlich erwarb oder eine Ferien- oder Wochenendwohnung iSd. Abs. 1 Satz 2 vorliegt. Unschädlich hingegen ist fehlende Eigennutzung des Erblassers im VZ des Erbfalls (glA Stubmann, NWB F. 3 b S. 3745), ebenso ein Förderungsausschluß aufgrund schädlichen räumlichen Zusammenhangs iSd. Abs. 4 Satz 2 (glA Richter aaO; Stephan aaO), weil die Regelung nur bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 gilt und damit auf höchstpersönliche, auf den Rechtsnachfolger nicht übertragbare Merkmale abstellt (s. Anm. 323).

► *Objektverbrauch des Erblassers:* Die Frage des Objektverbrauchs stellt sich nach dem zu § 7 b ergangenen BFH-Urt. v. 4. 9. 90 IX R 197/87 (BStBl. II 1992 S. 69) nur aus der Sicht des Erben, da es sich um eine personenbezogene Abzugsvoraussetzung handelt. Die hM im Schrifttum und neuerdings auch die FinVerw. übertragen diese Rspr. uneingeschränkt auf § 10 e (Rechtsfolgen s. u.).

Vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 4 unter Aufgabe der gegenteiligen Auffassung in BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 25 Satz 1; Kirchhof/Kleeberg, § 10 e Rdnr. E 4; Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig, § 10 e Rdnr. 24 f; o. V., DStR 1991 S. 380; Obermeier, DStR 1991 S. 344; Stubmann, DStZ 1992 S. 266; aA Froischer, § 10 e Rz. 20; Blümich/Erhard, § 10 e Rz. 417, die den Erben nicht für originär abzugsberechtigt halten und ihm daher nicht mehr Rechte als dem Erblasser zugestehen wollen.

UE ist die uneingeschränkte Übertragung der zu § 7 b ergangenen Rspr. bedenklich. Einerseits betrifft sie den im Rahmen des § 10 e ohnehin nicht begünstigten Einzelrechtsnachfolger (s. Anm. 36). Andererseits läßt sich eine persönliche Förderung des Gesamtrechtsnachfolgers überhaupt nur damit rechtfertigen, daß er in die gesamte materielle und verfahrensrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers eintritt. Dann aber muß ihm auch die negative Folge des Objektverbrauchs zugerechnet werden. Werden hingegen mit BFH v. 4. 9. 90 aaO die personenbezogenen Abzugsmerkmale nicht auf den Erben übertragen, wäre im Gegenteil

eine § 10 e-Förderung gänzlich zu versagen, weil er nicht mit eigenen HK/AK belastet ist (vgl. *B. Meyer*, FR 1994 S. 42).

Rechtsfolge der geänderten VerwAuffassung ist, daß

- wegen Erblasser-Objektverbrauchs bislang nicht in Anspruch genommene Abzugsbeträge für die Zeit nach dem Erbfall gem. Abs. 3 Satz 1 im ersten nicht bestandskräftigen VZ nachgeholt werden können (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 27);
- der Alleinerbe mehrerer Wohnungen ungeachtet der Erblasser-Förderung wählen kann, für welches Objekt er (bei entsprechender Eigennutzung) den SA-Abzug für den verbleibenden Abzugszeitraum in Anspruch nehmen will;
- jeder Miterbe einen SA-Abzug erhält, wenn zum Nachlaß mehrere Wohnungen gehören, die von jeweils einem Miterben zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, gleichgültig, ob sich die Miterben auseinandersetzen oder nicht (zum Förderumfang s. aber Anm. 133).

Einstweilen frei.

313, 314

C. Beschränkung auf zwei Objekte bei Ehegatten (Abs. 4 Satz 2)

I. Vorbemerkung

315

Nach Abs. 4 Satz 2 können Ehegatten die StBegünstigung des § 10 e unabhängig von den Eigentumsverhältnissen für insgesamt zwei Objekte (Wohnung, Ausbau und Erweiterung) vornehmen, vorausgesetzt

- sie erfüllen die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (s. Anm. 316) und
- die beiden Objekte stehen nicht in räumlichem Zusammenhang (s. Anm. 319–325), es sei denn, ein Objekt wurde in einem Zeitpunkt angeschafft, in dem die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung noch nicht vorlagen (s. Anm. 325).

Im übrigen gelten für Ehegatten die allgemeinen Grundsätze des § 10 e, so insbes. hinsichtlich der Geltendmachung (s. Anm. 48), des Verbots der nachträglichen Auswechslung des begünstigten Objekts (s. Anm. 305) und des Objektverbrauchs (s. Anm. 305–312). Ehegatten können auch zB nicht mehr als die jeweils maßgeblichen Höchstgrenzen (s. Anm. 86 u. 151) für ein Förderobjekt in Anspruch nehmen.

II. Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 2

1. Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen 316

Ehegatten steht in demjenigen VZ, in dem bei ihnen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, für zwei Objekte ein SA-Abzug zu, und zwar unabhängig von den Eigentumsverhältnissen (s. u. sowie Anm. 330).

Ehegatten sind standesamtlich getraute Personen; maßgeblich ist die Rechtslage nach bürgerlichem Recht (s. § 26 Anm. 15). Auf nichteheliche Lebensgemeinschaften findet Abs. 4 Satz 2 keine Anwendung; eine Rolle spielt dies für die eingeschränkte Förderung bei räumlichem Zusammenhang der Objekte (s. Anm. 319 f.).

Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1: Die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 liegen vor, wenn die Ehegatten zu Beginn oder im Laufe des VZ (auch für kurze Zeit) gleichzeitig unbeschränkt stpfl. sind (s. § 1 Anm. 51 ff.) und nicht dauernd getrennt leben (s. § 26 Anm. 20 ff.). Die tatsächlich gewählte Veranlagungsform ist gleichgültig, Zusammenveranlagung also nicht erforderlich. Heiratet der Stpfl. bereits im VZ seiner Scheidung erneut und erfüllt er sowohl mit seinem bisherigen wie auch mit seinem neuen Ehegatten die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung, so gilt nach § 26 Abs. 1 Satz 2 gleichwohl für die aufgelöste Ehe nicht Abs. 4 Satz 2. Der Stpfl. kann folglich in diesem VZ nicht etwa auf drei ihm gehörige Objekte § 10 e anwenden. Über die Rechtsfolgen bei Wegfall der Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung s. im einzelnen Anm. 333–340.

► *Besondere Veranlagung nach § 26 c im VZ der Eheschließung:* Wegen Vorrangs des § 26 c gegenüber Abs. 4 Satz 2 (s. dazu § 26 c Anm. 32; aA früher hier) gilt im VZ der Eheschließung die Regelung des Abs. 4 Satz 1; die Ehegatten müssen sich bei Wahl der besonderen Veranlagung wie Unverheiratete behandeln lassen. Befinden sich daher beide Objekte im Alleineigentum eines Ehegatten, kommt eine Förderung alternativ für nur eines davon in Betracht, unabhängig davon, ob diese vor oder nach der Eheschließung angeschafft/hergestellt wurden (glA *Ramisch*, DB 1992 S. 1061; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 231; aA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 168: Vorrang des Abs. 4 Satz 2 gegenüber § 26 c). Keine Bedeutung hat § 26 c bei Alleineigentum der Ehegatten an jeweils einem Objekt.

Unmaßgeblichkeit der Eigentumsverhältnisse: Wer von den Eheleuten und in welchem Umfang jeder von ihnen Eigentümer bzw. Miteigentümer der beiden begünstigten Objekte ist, ist unbedeutend. Es kann also ein Ehegatte Eigentümer beider Objekte sein. Allerdings ist zu berücksichtigen, daß Anteile von Ehegatten an einer Wohnung gemäß Abs. 5 Satz 2 abweichend vom Grundsatz des Abs. 5 Satz 1 nicht als selbständige Objekte, sondern als ein Objekt behandelt werden, solange bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, auch wenn außer den Ehegatten noch weitere Personen Eigentümer der Wohnung sind (s. Anm. 434) und die Ehegatten schon vor Eintritt der Voraussetzung des § 26 Abs. 1 einen SA-Abzug – jeder für sich – in Anspruch genommen haben. Das bedeutet, daß Ehegatten auch dann für zwei Objekte § 10 e in Anspruch nehmen können, wenn sie beide in Miteigentum halten, also vier Miteigentumsanteile bestehen (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 36 sowie Anm. 330).

317, 318 Einstweilen frei.

2. Kein räumlicher Zusammenhang der Ehegatten-Objekte

319 a) Vorbemerkung

Der Grundsatz, daß Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung vorliegen (s. Anm. 316), die StBegünstigung für zwei Objekte in Anspruch nehmen können, gilt nicht, wenn

- es sich um „zwei in räumlichem Zusammenhang belegene Objekte“ handelt (s. Anm. 320 und 323) und
- die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung der Ehegatten bereits im Zeitpunkt der Herstellung und der Anschaffung beider Objekte vorlagen (s. Anm. 325),

– soweit sich die Begünstigungszeiträume der beiden Objekte überschneiden (s. u.).

Bei Ehegatten, die einen § 10 e-Abzug für zwei in räumlichem Zusammenhang gelegene Objekte nacheinander in Anspruch nehmen, gilt die Einschränkung nicht (vgl. *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 h; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig* § 10 e Rdnr. 107). Dies erfordert eine zeitlich versetzte Anschaffung, Herstellung oder Eigennutzung der Objekte.

Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 2 zweiter Halbs. ist, daß eine StBegünstigung wahlweise nur für ein Objekt in Betracht kommt (glA *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 65). Sie kann mit der Folge doppelten Objektverbrauchs (deshalb regelmäßig unzumutbar) in jedem VZ zwischen den beiden räumlich zusammenhängenden Objekten wechseln (aA *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig* aaO Rdnr. 104: Wechsel unzulässig).

Gesetzeszweck: Der Begründung des RegE (BTDrucks. 10/3633 S. 16) zufolge soll bei Ehegatten im Hinblick darauf, daß gegenüber § 7 b die im eigenen Haus bzw. in der eigenen ETWohnung belegene Wohnung stbegünstigt ist, die gleichzeitige Förderung von zB zwei Wohnungen in einem als Familienwohnung genutzten Zwei- oder Mehrfamilienhaus entfallen. Andernfalls bestünde die Möglichkeit, ein zur Befriedigung persönlichen Wohnbedarfs geplantes EinfHaus zunächst für acht Jahre als ZweifHaus einzurichten, um einen jährlichen Abzugsbetrag von (seinerzeit) max. 30 000 DM zu erlangen. Es widerspräche dem Förderziel des Gesetzes, durch bloße bautechnische Gestaltung einer einheitlichen Baumaßnahme die Förderungsbegrenzung von 15 000 DM zu unterlaufen. Ebenso unzulässig ist es, die stbegünstigte Wohnung innerhalb des Abzugszeitraums wiederum stbegünstigt gem. Abs. 2 auszubauen oder zu erweitern (vgl. *Kieschke*, StbKongrRep. 1987 S. 347).

Verfassungsrechtliche Bedenken: Die Abzugsbegrenzung benachteiligt Ehegatten gegenüber nichtehelichen Lebensgemeinschaften. Sie wird daher im Hinblick auf Art. 6 Abs. 1 GG (Schutz der Ehe) teilw. im Schrifttum für verfassungsrechtlich bedenklich angesehen (vgl. *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992, S. 228; *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e, 1990 S. 128; *Paus*, DStZ 1990 S. 434). UE sind diese Bedenken berechtigt. Sie werden schließlich noch dadurch verschärft, daß eine Förderschädlichkeit nur eintritt, wenn beide Objekte nach der Eheschließung erworben werden (s. Anm. 325).

b) Räumlicher Zusammenhang zwischen zwei Objekten

320

Ehegatten können nicht gleichzeitig für zwei Objekte § 10 e in Anspruch nehmen, wenn es sich um „zwei in räumlichem Zusammenhang liegende Objekte“ handelt (s. u.) und im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung dieser Objekte die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorgelegen haben (s. Anm. 325).

Fehlende Begriffsbestimmung: Was unter räumlichem Zusammenhang zu verstehen ist, sagt das Gesetz nicht. Der Begründung des RegE (BTDrucks. 10/3633 S. 16) zufolge liegt er zwischen zwei Objekten insbesondere dann vor, wenn diese durch geringfügige Baumaßnahmen zu einer Einheit verbunden werden können. Das ist nach Meinung der FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 32) zB bei den beiden Wohnungen eines ZweifHauses und zwei neben- oder übereinander liegenden ETWohnungen oder nebeneinander liegenden Reihenhäusern der Fall. Daher liegt kein räumlicher Zusammenhang vor, wenn sich die Wohnungen in verschiedenen Gebäuden befinden (ebenso *Frot-*

scher, § 10 e Rndr. 46). Offen bleibt, ob die Möglichkeit kostengünstiger bautechnischer Verbindung beider Wohnungen unverzichtbares Tatbestandsmerkmal des räumlichen Zusammenhangs darstellt oder eine durch das Gebäude selbst vermittelte räumliche Beziehung ausreicht. Im Schrifttum werden beide Auffassungen vertreten.

Überwiegend geht die Auffassung im Schrifttum dahin, daß unabhängig von der baulichen Verbindung jede Belegenheit „unter einem Dach“ förderungsschädlich sei. So sieht *Stubermann* (RWP SG 5. 2 S. 1310) im räumlichen Zusammenhang unter Hinweis auf den allgem. Sprachgebrauch unmittelbare räumliche Nachbarschaft zweier Wohnungen, bejaht diesen allerdings nach dem Gesetzeszweck auch bei zwei eigen genutzten Wohnungen im Dreifamilienhaus, dessen mittlere Wohnung vermietet ist.

GIA *B. Meyer*, FR 1987 S. 372, der das Kriterium geringfügiger Baumaßnahmen als untaugliches Abgrenzungsmerkmal ansieht; *Kieschke*, StbKongrRep. 1987 S. 348, für den Fall zweier benachbarter, freistehender Häuser, die durch einen überdachten Gang miteinander verbunden werden können; *Schmidt/Drensecke* XIII. § 10 e Anm. 6 h, jedoch unter der Prämisse, daß auf den Lebensmittelpunkt abzustellen sei und dieser auch mehrere geschoßmäßig getrennte Wohnungen im Gebäude umfassen könne. Nach *Blümich/Erhard* (§ 10 e Rz. 434) genügt funktionaler Zusammenhang in dem Sinne, daß zB Eltern in der einen, ihre Kinder in der anderen Wohnung leben. *Handzike* (Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 127) entnimmt der ratio legis, bei Ehegatten entfalle auch dann für zwei in einem Haus befindliche Wohnungen eine gleichzeitige Förderung, wenn diese nicht unmittelbar übereinander liegen. AA *Fratscher* (§ 10 e Rz. 46): Bautechnische Verbindung muß möglich sein; ebenso *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 227; *Stepahn in Littmann/Bitz/Helwig*, § 10 e Rndr. 103.

Stellungnahme: Der Sinn der Einschränkung liegt uE darin, bei vom Stpfl. und seinem Ehegatten einheitlich genutztem Wohnraum eine doppelte Ausschöpfung des Förderungshöchstbetrags auszuschließen. Deshalb kann uE nicht entscheidend sein, ob die Wohnungen, die die einheitlich genutzte Wohnfläche der Ehegatten bilden, horizontal oder vertikal aneinander grenzen und wie sie sich im einzelnen bautechnisch verbinden lassen. Räumlicher Zusammenhang ist uE bei jeder willkürlichen Aufteilung einheitlich genutzten Wohnraums innerhalb eines Hauses in mehrere Wohnungen anzunehmen, wird also bei Belegenheit „unter einem Dach“ regelmäßig vorliegen.

321, 322 Einstweilen frei.

323 c) Betroffene Ehegatten-Objekte

Vom schädlichen räumlichen Zusammenhang sind grds. Wohnungen iSd. Abs. 1 betroffen, die Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 gehören.

Ausbauten/Erweiterungen: Ihre gleichzeitige Förderung neben einer Wohnung iSd. Abs. 1 ist wegen räumlichen Zusammenhangs stets ausgeschlossen (glA BFH v. 4. 10. 90 X R 54/90, BStBl. II 191 S. 221 *Stepahn in Littmann/Bitz/Helwig*, § 10 e Rndr. 103). Dies folgt schon daraus, daß Abs. 2 tatbestandlich gerade Ausbauten/Erweiterungen „an“ einer Wohnung voraussetzt, die mit dieser notwendig eine einheitliche Wohnung bilden (s. Anm. 210). Entsprechendes gilt bei mehreren eigenständig begünstigten, räumlich aber getrennten Ausbauten/Erweiterungen (zB Dachgeschoßausbau sowie Garagenanbau) an derselben Wohnung (wegen Behandlung als ein Objekt s. Anm. 205 und 208). Zweifelhaft kann ein räumlicher Zusammenhang zwischen der Erweiterung einer Erdgeschoßwohnung einerseits und der Obergeschoßwohnung andererseits sein; uE nach Gesetzeszweck zu bejahen.

Miteigentumsanteile: Ist nicht die Wohnung selbst Gegenstand der StBegünstigung, sondern mehrere Anteile iSd. Abs. 1 Satz 6 daran (Beisp. s. Anm. 160), stehen diese nach hM nicht in räumlicher Beziehung zueinander; es liegen nur verschiedene Objekte aus Rechtsgründen vor (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 32; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 3. Aufl. 1993 S. 170; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 i; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 227; aA noch *Zimmermann*, DSStR 1988 S. 409). UE mit dem Gesetzeszweck vereinbar, weil ein Überschreiten des wohnungsbezogenen Forderungshöchstbetrags hier ausgeschlossen ist.

§ 7 b/§ 15 BerlinFG-Objekte: Eine gleichzeitige Förderung entfällt bei Ehegatten nach hM auch dann, wenn ein § 10 e-Objekt in räumlichem Zusammenhang mit einem Objekt steht, für das noch erhöhte Absetzungen gemäß § 7 b oder § 15 BerlinFG bzw. Sonderausgaben gemäß § 52 Abs. 21 Satz 4 abgezogen werden. So BFH v. 4. 10. 90 X R 54/90, BStBl. II 1991 S. 221 unter Aufhebung FG München v. 5. 3. 90, EFG 1990 S. 518; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 32; ebenso *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 97; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 229; *Richter/Bowelet*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1994 Rdnr. 312; ebenso *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 120; *ders.*, Stbg. 1991 S. 91. AA *Stephan* (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 172): Abs. 4 Satz 2 beziehe sich nur auf Objekte iSd. Abs. 1 und Abs. 2, nicht auf § 7 b-Objekte. Abs. 4 Satz 3 stelle lediglich erhöhte Absetzungen mit Abzugsbeträgen iSd. Abs. 4 Satz 1 gleich; im Ergebnis glA *Frotscher*, § 10 e Rz. 49. Dem ist uE zuzustimmen. Abs. 4 Satz 3 stellt lediglich erhöhte Absetzungen mit Abzugsbeträgen iSd. Abs. 1 und 2 gleich und bewirkt damit ausschl. eine persönliche, nicht sachliche Abzugsbegrenzung (glA *Frotscher* aaO). Eine weitergehende Gleichstellung von §§ 7 b, 15 BerlinFG-Objekten mit Wohnungen, Ausbauten und Erweiterungen iSd. Abs. 4 Satz 1 ist damit nicht zwangsläufig verbunden und hätte besonders geregelt werden müssen. Zudem entfallen mißbräuchliche Gestaltungen in Form doppelter Ausnutzung des Förderungshöchstbetrags entfallen (s. Anm. 319).

Zum Ruben des Verfahrens (§ 363 Abs. 2 AO) wegen weiterer Revisionsverfahren s. OFD Kiel v. 29. 1. 91 (StEK § 10 e Nr. 27 mwN).

Einstweilen frei.

324

d) Maßgeblicher Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung

325

Ein räumlicher Zusammenhang von Ehegatten-Objekten ist nach Abs. 4 Satz 2 nur schädlich, wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 (s. Anm. 316) „im Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung der Objekte“ vorgelegen haben. Die Ehegatten müssen also im Zeitpunkt des Erwerbs beider Objekte miteinander verheiratet sowie unbeschränkt stpfl. gewesen sein und dürfen nicht dauernd getrennt gelebt haben. Allein auf die Zusammenveranlagung bereits im VZ der Anschaffung oder Herstellung beider Objekte kommt es nicht an, sondern auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung beider Objekte. Wurde nur ein Objekt vor Eheschließung, Eintritt der unbeschränkten StPflcht eines Ehegatten oder im Zeitpunkt dauernden Getrenntlebens angeschafft oder hergestellt, so greift der Förderungsausschluß wegen räumlichen Zusammenhangs nicht ein.

Einhellige Auffassung: Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 32; *Schmidt/Drenseck* XIII. 10 e Anm. 6 h; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 103; *Stephan* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 108; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 432; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 101; *Frotscher*, § 10 e Rz. 47.

► *Besondere Veranlagung gem. § 26 c:* UE bewirkt die Wahl der besonderen Veranlagung nicht, daß nach Eheschließung bis zum Ende dieses VZ angeschaffte/

hergestellte Objekte trotz räumlichen Zusammenhangs begünstigt sind. Abs. 4 Satz 2 geht insoweit § 26 c vor (str.; aA *Ramisch*, DB 1992 S. 1062; Doppelförderung für den gesamten Förderzeitraum zulässig; wohl enger *Ross*, DStZ 1992 S. 240: räumlicher Zusammenhang nur im VZ der Eheschließung unschädlich). Folgte man *Ramisch* aaO, wäre die kumulative achtjährige Förderung des Zweitobjekts allein von der Wahl der Veranlagungsform zu Beginn des Abzugszeitraums abhängig, eine mit dem Gesetzeszweck (s. Anm. 319) uE unvereinbare Rechtsfolge.

Gesetzeskritik: Der Gesetzgeber hatte eine Diskriminierung der Ehe nach Art. 6 Abs. 1 GG zu vermeiden (glA *Kieschke*, StbKongrRep. 1987 S. 348). Deshalb durfte mit der Eheschließung die Förderung eines von zwei räumlich zusammenhängenden Objekten nicht entfallen. Bedenklich ist jedoch, wenn ein Ehegatte als Alleineigentümer von zwei Objekten mit Eheschließung den Förderhöchstbetrag (s. Anm. 86 u. 151) verdoppelt, bei späterem Erwerb beider Objekte hingegen der Abzug auf ein Objekt beschränkt bleibt. Zu Recht sieht darin *Publ* (DStR 1986 S. 388) eine erhebliche Schwäche des Ausschlußtatbestands, weil er sich allein durch dauerndes Getrenntleben der Ehegatten beim Erwerb eines der beiden Objekte ohne weiteres und kaum widerlegbar umgehen läßt. Auch war es verfassungsrechtlich nicht unbedingt geboten, Herstellung/Anschaffung nur eines Objekts vor Eintritt der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 zur Erlangung kumulativer StBegünstigung ausreichen zu lassen. Wegen der damit verbundenen Umgehungsmöglichkeiten erscheint die Regelung insgesamt fragwürdig und wenig geeignet, mißbräuchliche Gestaltungen gezielt einzuschränken. Nach der gegenwärtigen Rechtslage jedenfalls ist zu empfehlen: „Erst bauen, dann heiraten“ (vgl. *Stephan*, DB 1986 S. 1146).

326–329 Einstweilen frei.

III. Abzug bei Ehegatten-Objekten

330 1. Abzug bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1

Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 (s. Anm. 316) können für insgesamt zwei der in Abs. 4 Satz 1 genannten Objekte (s. Anm. 305) eine StBegünstigung in Anspruch nehmen. Die Inanspruchnahme kann nacheinander oder gleichzeitig nebeneinander erfolgen, wenn kein räumlicher Zusammenhang iSd. Abs. 4 Satz 2 zwischen beiden Objekten besteht (s. dazu Anm. 319–325). Unerheblich ist, ob sich die Objekte im Alleineigentum eines Ehegatten bzw. ganz oder teilweise im Miteigentum beider Ehegatten befinden (ebenso *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. E 6; zur Sonderbehandlung bei Objekten im Miteigentum der Ehegatten gem. Abs. 5 Satz 2 s. Anm. 431 f.).

Einbringung von Objekten in die Ehe: Ein bereits vor der Ehe entstandener Objektverbrauch in der Person eines oder beider Ehegatten ist auch nach der Eheschließung zu beachten. Im einzelnen sind folgende Gestaltungen zu unterscheiden (zur Bedeutung der besonderen Veranlagung im VZ der Eheschließung s. Anm. 316–325):

▷ *Die Ehegatten sind jeweils Alleineigentümer eines Objekts:* Jeder Ehegatte kann für sein vor der Ehe erworbenes Objekt die StBegünstigung bis zum Ende des jeweiligen Abzugszeitraums fortführen. Ein evtl. räumlicher Zusammenhang ist unschädlich (s. Anm. 325). Da bei jedem Ehegatten Objektverbrauch vorliegt (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 35; *Stephan*, Die Besteuerung

selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 168: Objektverbrauch wirkt in die Ehe hinein), entfällt die StBegünstigung für ein weiteres, während der Ehe erworbenes drittes Objekt.

- ▷ *Ein Ehegatte ist Eigentümer von zwei Objekten, der andere hat kein Objekt*: Ab VZ der Eheschließung ist auch das zweite Objekt des Ehegatten stbegünstigt bzw. lebt dessen StBegünstigung aus einer früheren Ehe für den verbleibenden Abzugszeitraum wieder auf (so BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 35; *Bieryans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 74; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 h [2]). Dadurch Objektverbrauch beider Ehegatten, solange die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen (allgem. Auffassung: vgl. *Stephan* aaO). Zur Frage des Objektverbrauchs beim Nichteigentümer-Ehegatten nach Wegfall des § 26 Abs. 1 s. Anm. 336.
- ▷ *Ehemann Eigentümer von zwei Objekten, Ehefrau Eigentümerin eines Objekts*: Jeder Ehegatte kann die StBegünstigung für sein Objekt fortführen. Das Zweitobjekt des Ehemanns ist nicht begünstigt, auch nicht alternativ anstelle des Objekts der Ehefrau (zum Verbot des Objektwechsels s. Anm. 305).
- ▷ *Ehemann Eigentümer von zwei Objekten, Erwerb eines dritten Objekts nach Eheschließung*: Erstobjekt des Ehemanns weiter stbegünstigt, außerdem als Zweitobjekt der Ehegatten wahlweise das zweite Objekt des Ehemanns oder das nach Eheschließung erworbene (dritte) Objekt.
- ▷ *Ehemann Eigentümer von zwei (drei) Objekten, Ehefrau kein Objekt (beim ersten Ehemann zwei Objekte stbegünstigt)*: Beide Objekte des Ehemanns sind stbegünstigt. Unschädlich ist ein Objektverbrauch der Ehefrau während ihrer ersten Ehe. War der Ehemann früher ebenfalls verheiratet, ist ungeachtet zweifacher StBegünstigung im Rahmen seiner ersten Ehe auch ein von ihm erworbenes Drittobjekt förderbar, dessen Abzugszeitraum im VZ der Eheschließung noch läuft (wohl ebenso BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 35; glA *Bieryans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 74; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 169; zweifelnd *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 h (2); krit. zur vergleichbaren Rechtslage des § 7 b bereits *Paus*, FR 1984 S. 273: verfassungsrechtlich bedenkliche Begünstigung gescheiterter Ehen).
- ▷ *Ehegatten Miteigentümer eines vor Eheschließung begünstigten Objekts*: Nehmen die Ehegatten die StBegünstigung für ein gemeinsames Objekt bereits vor der Eheschließung in Anspruch, steht dies nach VerwAuffassung (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 35 Satz 1 u. 36 Satz 2) der weiteren Förderung eines zweiten Objekts auch dann nicht entgegen, wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 erst nach Ablauf des Abzugszeitraums eintreten (zustimmend *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 h (6); *B. Meyer*, FR 1991 S. 45; dagegen noch *Obermeyer*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 230: vor-ehelicher Objektverbrauch eingetreten). Im einzelnen s. dazu Anm. 438.

Einstweilen frei.

331, 332

2. Abzug nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1

a) Vorbemerkung

Entfallen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 (zB durch dauerndes Getrenntleben oder durch Scheidung), so werden die Ehegatten wieder nach den für Alleinstehende geltenden Grundsätzen beurteilt. Keine Rolle spielt dann ein räumlicher Zusammenhang der Ehegatten-Objekte. Nach der zu § 7 b ergange-

333

nen und auf § 10 e übertragbaren Rspr. tritt wieder eine personenbezogene Objektbeschränkung ein, dh. jeder Ehegatte kann die StBegünstigung nur einmal für ein ihm zuzurechnendes Objekt erhalten (vgl. BFH v. 20. 7. 82 VIII R 162/81, BStBl. II 1983 S. 198; v. 27. 11. 90 IX R 186/87, BFH/NV 1991 S. 305 und v. 21. 2. 91 IX R 199/87, BStBl. II S. 570). Von Bedeutung ist dabei, ob sich die betreffenden Objekte im Miteigentum beider Ehegatten oder im Alleineigentum nur eines Ehegatten befinden und evtl. Miteigentumsanteile in Zusammenhang mit dem Wegfall des § 26 Abs. 1 auf den anderen Ehegatten übertragen werden.

Zu unterscheiden sind dabei folgende Fallgestaltungen:

- Jeder Ehegatte ist Alleineigentümer eines begünstigten Objekts (s. Anm. 334).
- Ein Ehegatte ist Alleineigentümer von zwei Objekten (s. Anm. 336).
- Beide Ehegatten sind Miteigentümer eines begünstigten Objekts (s. Anm. 339).
- Die Ehegatten sind Eigentümer mehrerer Objekte im Allein- und/oder Miteigentum der Ehegatten (s. Anm. 340).

334 b) Jeder Ehegatte ist Alleineigentümer eines Objekts

Bei beiden Ehegatten tritt bereits vor Wegfall der Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (§ 26 Abs. 1) Objektverbrauch ein (s. Anm. 330). Die Abzugsbeiträge können nach allgem. Auffassung (vgl. *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 116; *Frotscher*, § 10 e Rz. 44) unverändert vom Alleineigentümer-Ehegatten bis zum Ende des jeweiligen Abzugszeitraums fortgeführt werden, vorausgesetzt, er nutzt das betreffende Objekt weiterhin zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 99).

Kein Wegfall des Objektverbrauchs durch Übertragung: Objektverbrauch kann ein Ehegatte nicht durch Übertragung des begünstigten Objekts auf den anderen Ehegatten vor oder nach Wegfall des § 26 Abs. 1 vermeiden (glA *Schmidt/Drenseck XIII*, § 10 e Anm. 6 h [1]; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 232). Das gilt auch bei Erwerb des Ehegatten-Objekts durch *Gesamtrechtsnachfolge*: Die StBegünstigung kann uE ausschl. für das dem Ehegatten bereits vor Eintritt des Erbfalls gehörende Objekt fortgeführt werden (glA *Schmidt/Drenseck aaO*; *Obermeier aaO*). Das hinzu erworbene Objekt bleibt auch dann Zweitobjekt, wenn es zuerst angeschafft/hergestellt wurde und während der Ehe zunächst im Verhältnis zu beiden Ehegatten Erstobjekt war, weil auch der Alleineigentümer-Ehegatte von zwei Objekten kein Wahlrecht hat (s. Anm. 336). Zur abw. Behandlung, wenn sich ein Objekt im Miteigentum der Ehegatten befindet, s. Anm. 339.

Räumlicher Zusammenhang zwischen beiden Objekten: Ein bislang von einer Förderung gem. Abs. 4 Satz 2 ausgeschlossenes Objekt (s. Anm. 319 f.) ist erstmals ab dem auf das Jahr des Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 folgenden VZ für den verbleibenden Abzugszeitraum stbegünstigt. Bis dahin ist bei dem vom bisherigen Förderungs ausschluß betroffenen Ehegatten kein Objektverbrauch eingetreten, dh. er kann sich auch für die StBegünstigung eines anderen Objekts entscheiden.

335 Einstweilen frei.

336 c) Ein Ehegatte ist Alleineigentümer von zwei Objekten

Obwohl für die Ehegatten gem. Abs. 4 Satz 2 bereits Objektverbrauch eingetreten ist, werden sie nach Wegfall des § 26 Abs. 1 unterschiedlich behandelt.

Behandlung des Alleineigentümer-Ehegatten: Wurde für beide Objekte eine StBegünstigung in Anspruch genommen (s. Anm. 330), kann der Alleineigentümer-Ehegatte nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 diese in entsprechender Anwendung des zu § 7 b ergangenen und auf § 10 e übertragbaren BFH-Urt. v. 3. 5. 83 VIII R 23/80 (BStBl. II S. 457) unter der Voraussetzung fortbestehender Eigennutzung nur für das Objekt weiterführen, für das er die StBegünstigung zuerst in Anspruch genommen hat (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 34; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 h [2]; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 117; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. E 9). Dem ist zu folgen. Der Alleineigentümer-Ehegatte erhält für das zweite Objekt eine StBegünstigung nur über Abs. 4 Satz 2 (für das erste bereits nach Abs. 4 Satz 1). Entfallen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 und folglich zugleich die des Abs. 4 Satz 2, trifft der nunmehr eintretende Förderungsausschluß notwendig das gem. Abs. 4 Satz 2 begünstigte Zweitobjekt (so *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 169; *ders.* zu § 7 b, DStZ 1982 S. 212). Unerheblich ist, ob der Abzugszeitraum für das erste Objekt noch läuft. Entfällt zugleich eine Eigennutzung des Erstobjekts, kann das Zweitobjekt ggf. Folgeobjekt iSd. Abs. 4 Satz 4 sein (s. Anm. 370).

► „Zuerst in Anspruch genommen“ iSd. BFH-Urt. VIII R 23/80 (aaO): Maßgebend ist nicht der Beginn des jeweiligen Abzugszeitraums. Es kommt darauf an, für welches Objekt im frühestmöglichen VZ zuerst ein Abzugsbetrag mit stlicher Auswirkung berücksichtigt wurde. Ist der VZ erstmaliger Förderung danach für beide Objekte identisch, besteht ausnahmsweise ein Wahlrecht (glA *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 170), auch dann, wenn sie zu unterschiedlichen Zeitpunkten im selben VZ angeschafft/hergestellt wurden (ebenso *Paus*, FR 1984 S. 275 zu § 7 b).

► *VZ letztmaliger Doppelförderung:* Die Förderung beider Objekte erfolgt letztmals für das Jahr des Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1, bei erneuter Eheschließung des anderen Ehegatten noch im selben VZ wegen § 26 Abs. 1 Satz 2 letztmals für das vorangegangene Jahr.

Behandlung des Nichteigentümer-Ehegatten: Mangels Objektzurechnung tritt bei diesem Ehegatten kein Objektverbrauch ein. Er ist lediglich für die Dauer der Ehe wegen der Sperrwirkung des Abs. 4 Satz 2 (s. Anm. 330) an einer Inanspruchnahme der StBegünstigung gehindert. Entfallen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1, bestimmt sich die Frage des Objektverbrauchs wieder allein nach Abs. 4 Satz 1, dessen Rechtsfolgen nur bei persönlicher Inanspruchnahme der StBegünstigung eintreten.

So BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 34 Satz 2; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 116 *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 h [2]; *Frotscher*, § 10 e EStG Rz. 44. Kritisch dazu *Paus*, (FR 1984 S. 273, betr. § 7 b): Die Begünstigung gescheiterter Ehen ist verfassungsrechtlich (Art. 6 GG) bedenklich. Der Nichteigentümer-Ehegatte überträgt sein Anrecht auf StBegünstigung auf den anderen Ehegatten. Damit tritt auch bei ihm (während der Ehe unstr., s. o.) Objektverbrauch ein. Dem steht uE jedoch entgegen, daß gerade keine Übertragung der Förderungsbefugnis stattfindet, sondern eine Abzugsberechtigung für zwei Objekte (auch gegen den Willen des Ehegatten) unmittelbar aus Abs. 4 Satz 2 folgt. Das Gesetz nimmt die individuellen Eigentumsverhältnisse der Ehegatten bewußt nicht zur Kenntnis (s. Anm. 330).

Einstweilen frei.

337, 338

d) Beide Ehegatten sind Miteigentümer nur eines Objekts

339

Unter den Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (§ 26 Abs. 1) tritt durch ein Objekt im Miteigentum der Ehegatten noch kein Objektverbrauch ein, weil die Anteile gem. Abs. 5 Satz 2 als ein Objekt zählen (s. Anm. 440); die Ehegatten

könnten also noch für ein weiteres Objekt § 10 e beanspruchen. Nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 entsteht aber gleichwohl bei beiden Ehegatten Objektverbrauch. Diese negative Folge können die Ehegatten nach hM aber durch Übertragung eines Miteigentumsanteils auf den anderen Ehegatten vermeiden (s. u.). Im einzelnen:

Objektverbrauch nach Wegfall des § 26 Abs. 1: Nach ständiger BFH-Rspr. zu § 7 b (s. u.) tritt mit Wegfall der Voraussetzungen der Zusammenveranlagung bei beiden Ehegatten Objektverbrauch ein. Jeder Miteigentumsanteil ist wieder entspr. der Grundregel des § 7 b Abs. 6 Satz 1 (= § 10 e Abs. 4 Satz 1) als selbständiges Objekt anzusehen, dh. der bislang nach § 7 b Abs. 6 Satz 2 (= § 10 e Abs. 4 Satz 2) suspendierte Objektverbrauch lebt nun wieder auf (vgl. dazu bereits *B. Meyer*, DStZ 1982 S. 212). Die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 36 Satz 4) folgt dem für § 10 e; zur Vermeidung doppelten Objektverbrauchs durch Anteilsübertragung s. aber unten.

Rspr. zu § 7 b: BFH v. 29. 9. 82 VIII R 225/81, BStBl. II 1983 S. 293; v. 22. 10. 85 IX R 145/83, BStBl. II 1986 S. 387; v. 27. 11. 90 IX R 186/87, BFH/NV 1991 S. 305 und v. 21. 2. 91 IX R 199/87, BStBl. II 1991 S. 570; v. 11. 5. 93 IX R 10/90, BFH/NV 1994 S. 92.

► *Im Schrifttum* wird die VerwAuffassung weitgehend gebilligt (vgl. *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 233; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 109; *Frotscher*, § 10 e Rz. 44). Kritisch dazu jedoch *Paus* (FR 1984 S. 274; *ders.*, DStZ 1987 S. 74, Anm. zu IX R 145/83 aaO), der dagegen einwendet, die Miteigentumsanteile beider Ehegatten seien bis zum Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 in ihrer Gesamtheit als ein Objekt anzusehen. Deshalb könne auch lediglich einmal und nur bei einem Ehegatten, nicht aber bei beiden Ehegatten Objektverbrauch eingetreten sein. Er sei durch Wahlrecht einem Ehegatten zuzurechnen (*Paus*, FR 1984 S. 274). Zum selben Ergebnis kommt *Zweyer* (DStR 1991 S. 107; vgl. auch *Traxel*, DStZ 1991 S. 737; *ders.*, DStZ 1994 S. 487), der insbes. für den Fall erneuter Heirat einen rückwirkenden Objektverbrauch verneint.

► *Stellungnahme:* UE ist der zu § 7 b ergangenen Rspr. für § 10 e zu folgen. Sind Ehegatten gemeinsam Eigentümer des begünstigten Objekts, wird ein gem. Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 4 Satz 1 an sich eintretender doppelter Objektverbrauch allein durch Abs. 5 Satz 2 iVm. Abs. 4 Satz 2 verhindert (s. Anm. 440). Weder Gesetzeszweck noch verfassungsrechtliche Überlegungen zwingen dazu, dieses Ehegattenprivileg über den Bestand der Ehe hinaus anzuwenden (s. obige Rspr. zu § 7 b). Nutzen sie (ausnahmsweise) auch danach das Objekt gemeinsam zu Wohnzwecken, erhält jeder von ihnen den seinem Anteil entsprechenden Abzugsbetrag, bewohnt es nur ein Ehegatte, geht der auf den anderen Ehegatten entfallende Abzugsbetrag stlich verloren (Übertragung auf Folgeobjekt möglich, s. Anm. 370). Das von *Paus* aaO geforderte Wahlrecht hat der BFH (Urt. v. 22. 10. 85 IX R 145/83, BStBl. II 1986 S. 387) mangels Rechtsgrundlage ausdrücklich abgelehnt.

Übertragung des Miteigentumsanteils auf den Ehegatten: Die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 38) nimmt beim übertragenden Ehegatten Objektverbrauch nur an, wenn er seinen Miteigentumsanteil entgeltlich bzw. unentgeltlich vor Eintritt oder nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 auf den anderen Ehegatten überträgt. Im übrigen befreien Anteilsübertragungen also vom Objektverbrauch, und zwar selbst dann, wenn der Abzugszeitraum beim Übergang des Anteils bereits beendet war (so inzw. klarstellend BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 6). Dem liegt stillschweigend die zu § 7 b ergangene BFH-Rspr. zugrunde (vgl. Urt. v. 7. 10. 86 IX R 78/82, BFH/NV 1987 S. 236;

bestätigt durch Urt. v. 13. 1. 87 IX R 90/83, BFH/NV 1987 S. 445 sowie v. 24. 1. 89 IX R 64/84, BFH/NV 1989 S. 777), wonach der hinzuerworbene Anteil mit dem ursprünglichen Anteil des Ehegatten in der Weise „vereinigt“ wird, daß fortan ausschließlich in seiner Person Absetzungen in bisheriger Höhe zulässig sind. Folgerichtig stehe der übertragende Ehegatte so, als habe er noch keine Abzugsbeträge in Anspruch genommen.

GlA *Stephan in Littmann/Bütz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 126; *ders.* ausführlich in *Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums*, 4. Aufl. 1993 S. 190 f.; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 j, mit der weitergehenden Auffassung, daß auch für spätere Übertragungen Entsprechendes gelte, solange sich der Anteil beim übertragenden Ehegatten nicht durch eigene Inanspruchnahme verselbständigt habe; *Obermeier*, *Das selbstgenutzte Wohneigentum*, 3. Aufl. 1992 S. 237; aA *B. Meyer*, FR 1988 S. 490; *Biergans*, *Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum* ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 80; BFH-Urt. IX R 78/82 nicht auf § 10 e übertragbar, weil es lediglich die volle § 7 b-AfA erhalten will und § 10 e in Abs. 5 Satz 3 dafür eine Sonderregelung enthält; ebenso schon vor BFH IX R 78/82 aaO: *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 556.

Nach gegenteiliger Auffassung des FG Münster (Urt. v. 6. 9. 91, EFG 1992 S. 191 rkr.) tritt beim übertragenden Ehegatten stets Objektverbrauch ein, auch dann, wenn die Übertragung noch in einem VZ mit Ehegattenbesteuerung erfolgt. Der einmal von den Ehegatten in Anspruch genommene SA-Abzug könne nicht rückgängig gemacht werden. Das vom Schrifttum (s. o.) vorgeschlagene Wahlrecht sei ohne Rechtsgrundlage u. die zu § 7 b ergangene BFH-Rspr. (s. o.) betreffe nur die Höhe des Abzugs beim erwerbenden Ehegatten (uE zutr., s. u.).

Stellungnahme: Der VerwAuffassung begegnen Bedenken. Einerseits läßt sich diese Befreiung vom Objektverbrauch nicht aus dem Gesetz ableiten; andererseits erscheint sie als Billigkeitsregelung zu eng (s. u.). Tritt im Falle gemeinsamen Eigentums der Ehegatten an einem Objekt mit Wegfall des § 26 Abs. 1 beiderseitiger Objektverbrauch unabhängig davon ein, ob der Abzugsbetrag für ein Jahr mehrere oder alle Jahre des Abzugszeitraums in Anspruch genommen wurde (s. o.), so kann eine Anteilsvereinigung daran uE nichts ändern. Nehmen Ehegatten Abzugsbeträge für ein gemeinsames Objekt in Anspruch, liegt darin zugleich eine persönliche Inanspruchnahme jedes einzelnen Ehegatten selbst. Die gemeinsame StBegünstigung kann nicht durch Anteilsübertragung rückgängig gemacht und nachträglich als Inanspruchnahme ausschließlich eines Ehegatten angesehen werden. Dies entspräche der Einführung eines gesetzlich gerade nicht vorgesehenen Wahlrechts (zu § 7 b vgl. BFH v. 22. 10. 85 IX R 145/83, BStBl. II 1986 S. 387). Auch ist kaum zu erklären, warum einfacher Objektverbrauch (beim erwerbenden Ehegatten) nur dann eintreten soll, wenn die Anteilsvereinigung mehr oder weniger zufällig im letzten VZ möglicher Zusammenveranlagung erfolgt, bei fehlender Übertragungsmöglichkeit hingegen nicht (zB nach Verlust oder Veräußerung des Objekts; krit. u. ausführlich dazu *B. Meyer*, FR 1991 S. 44 f.). Die Problematik hätte, wie in Abs. 5 Satz 3 zur Abzugshöhe beim übernehmenden Ehegatten geschehen, gesetzlich geregelt werden müssen.

Zur Fortsetzung der StBegünstigung beim erwerbenden Ehegatten gem. Abs. 5 Satz 3, 2. Halbs. s. Anm. 450 f.

e) Mehrere Objekte im Allein- und (oder) Miteigentum der Ehegatten 340

Nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 sind zu unterscheiden:

- ▷ *Erstobjekt im Alleineigentum eines Ehegatten, Zweitobjekt im Miteigentum beider Ehegatten:* Beim Alleineigentümer-Ehegatten wird weiterhin das Erstobjekt gefördert. Die StBegünstigung seines Anteils am Zweitobjekt endet (Objektverbrauch

gem. Abs. 4 Satz 1). Der Nur-Miteigentümer-Ehegatte hingegen setzt die Förderung seines Anteils am gemeinsamen Zweitobjekt fort; mit Wegfall des § 26 Abs. 1 wird es zum Erstobjekt umqualifiziert. Voraussetzung ist jeweils Eigennutzung des betreffenden Objekts durch den Eigentümer bzw. Miteigentümer-Ehegatten (glA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 6h [3]).

- ▷ *Erstobjekt im Miteigentum beider Ehegatten, Zweitobjekt im Alleineigentum eines Ehegatten:* Das Zweitobjekt ist von einer weiteren Förderung ausgeschlossen (ggf. Förderung als Folgeobjekt, s. Anm. 370). Nach Maßgabe der Regelung in BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 38; s. Anm. 339) wird es jedoch für den Fall stb begünstigtes Erstobjekt, daß der Anteil am Ehegatten-Erstobjekt spätestens im VZ des Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 auf den anderen Ehegatten übergeht (*B. Meyer*, FR 1991 S. 45). Zur Behandlung des Erstobjekts s. Anm. 334.
- ▷ *Zwei Objekte im Miteigentum der Ehegatten:* Unter der Voraussetzung fortbestehender Eigennutzung ist ausschließlich das im Miteigentum befindliche Erstobjekt förderbar (s. Anm. 339). Das weitere Objekt hingegen ist im Verhältnis zu beiden Ehegatten nichtbegünstigtes Zweitobjekt, ggf. jedoch Folgeobjekt desjenigen Ehegatten, der das Erstobjekt nicht mehr bewohnt (glA *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 169; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 85). Dadurch verringern sich die bisherigen Abzugsbeträge von max. 39 600 DM (2 × 19 800 DM; s. Anm. 86) für zwei Vollobjekte (fehlender räumlicher Zusammenhang vorausgesetzt; s. Anm. 319) bei hälftigem Miteigentum auf höchstens 9 900 DM. Zur Frage, inwieweit dieser Nachteil gem. Abs. 5 Satz 3 Halbs. 2 durch wechselseitige Übertragung zwischen den Ehegatten vermieden werden kann, s. Anm. 463.

341–344 Einstweilen frei.

345 D. Objektbeschränkung auch bei Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7b (Abs. 4 Satz 3)

Die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen gem. § 7b oder § 15 BerlinFG führt nach Abs. 4 Satz 3 ebenfalls zum Objektverbrauch iSd. § 10e Abs. 1 u. 2.

Bedeutung der Vorschrift: War bereits nach bisherigem Recht Objektverbrauch eingetreten (vgl. § 7b Abs. 5 Satz 3), ist er ebenso nach der Systemumstellung (s. Anm. 90) zu beachten. Das entspricht der gesetzgeberischen Absicht, die Schaffung von Wohneigentum auch nach Einführung des § 10e nur einmal im Leben zu begünstigen (s. Anm. 305), gleichgültig, ob durch SA-Abzug (§ 10e Abs. 1–5), erhöhte Absetzungen (§ 7b, §§ 15, 15b BerlinFG) oder einen Abzug erhöhter Absetzungen wie SA (§ 52 Abs. 21 Satz 4; s. u.). Abs. 4 Satz 3 enthält deshalb eine konsequente und systemgerechte Regelung (glA *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 122).

Erhöhte Absetzungen: Den Abzugsbeträgen nach § 10e Abs. 1 und 2 stehen nur solche erhöhten Absetzungen gleich, die

- gem. § 7b in der jeweiligen Fassung ab Inkrafttreten des Gesetzes v. 16. 6. 64 (BGBl. I S. 353) bzw.
- gem. § 15 Abs. 1 bis 4 BerlinFG in der jeweiligen Fassung ab Inkrafttreten des Gesetzes v. 11. 7. 77 (BGBl. I S. 1213) als Betriebsausgaben/Werbungskosten oder

- gem. § 52 Abs. 21 Satz 4 wie Sonderausgaben (fehlende Erwähnung in Abs. 4 Satz 3 ist uE verdeckte, durch teleologische Auslegung zu schließende Regelungslücke)

abgezogen wurden. Sie müssen sich außerdem wenigstens in einem VZ tatsächlich stich ausgewirkt haben (s. Anm. 308). Dies entspricht der früheren Rechtslage gem. § 7b Abs. 7 Satz 1 (s. § 7b Anm. 333).

Gleichstellung auch bei erhöhten Absetzungen gem. § 15b Abs. 1 bis 4 BerlinFG? BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 41) mißt der Tatsache fehlender Erwähnung des § 15b BerlinFG in Abs. 4 Satz 3 keine Bedeutung zu, sondern bestimmt, daß auch erhöhte Absetzungen iSd. § 15b Abs. 1 bis 4 BerlinFG zum Objektverbrauch führen (glA *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 452; *Handzick*, Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 122: fehlender Objektverbrauch systemwidrig; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e Rdnr. E 3).

Nach *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig* (§ 10e Rdnr. 111 u. 111a) kann angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts Objektverbrauch durch § 15b Abs. 1 bis 4 BerlinFG nicht eintreten, zumal die Regelung noch während des Gesetzgebungsverfahrens (vgl. BTDrucks. 10/5208 S. 9) in Abs. 4 Satz 6 (betr. Behandlung als Erstobjekt) ausdrücklich eingefügt worden sei; es hätte nicht der besonderen Objektverbrauchsregelung in § 15b Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 BerlinFG bedurft, wenn bereits die Abzugsbeträge nach § 15b Abs. 1 bis 4 BerlinFG allgem. zur Objektbeschränkung führten. UE ist der VerwAuffassung zuzustimmen. Soweit Abs. 4 Satz 6 ausdrücklich unter § 15b Abs. 1 BerlinFG fallende Objekte erwähnt und Erstobjekten iSd. Abs. 4 Satz 4 gleichstellt (s. Anm. 399), hat dies nach der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks. 10/5208 S. 40) lediglich klarstellende Bedeutung. Für Abs. 4 Satz 3 gilt das erst recht, zumal die Übertragung nicht ausgeschöpfter StBegünstigung auf ein § 10e-Folgeobjekt nur Sinn ergibt, wenn die Inanspruchnahme des § 15b BerlinFG gerade zum Objektverbrauch führt.

Einstweilen frei.

346–354

E. Steuerbegünstigung für Folgeobjekte (Abs. 4 Satz 4)

I. Allgemeine Erläuterungen zur Folgeobjektbegünstigung

1. Überblick

355

Abs. 4 Sätze 4 bis 7 ermöglicht die Übertragung der StBegünstigung von einem Objekt (Erstobjekt, s. Anm. 358) auf ein anderes Objekt (Folgeobjekt, s. Anm. 370). Insoweit wird der Grundsatz objektbezogener Förderung (s. Anm. 305) durchbrochen (zum gesetzgeberischen Motiv s. Anm. 356).

Voraussetzung einer Übertragung des SA-Abzugs ist,

daß beim Erstobjekt

- die Abzugsvoraussetzungen der Abs. 1 und 2 innerhalb des achtjährigen Abzugszeitraums (Abs. 1 Satz 1) wegfallen (s. Anm. 361),
- der Wegfall auf einer letztmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken beruht (s. Anm. 373; bei Erstobjekten iSd. § 7b, § 15 Abs. 1 BerlinFG: Wegfall der Zurechnung);

und daß das Folgeobjekt

- innerhalb von 2 Jahren vor und 3 Jahren nach letztmaliger Eigennutzung des Erstobjekts (s. Anm. 373)

– angeschafft/hergestellt wurde und ebenfalls die allgemeinen Abzugsvoraussetzungen der Abs. 1 und 2 erfüllt.

Rechtsfolge des Abs. 4 Sätze 4 bis 7 ist ein endgültiger Übergang der StBegünstigung auf das Folgeobjekt (s. Anm. 361 „Kein Aufleben der Steuerbegünstigung beim Erstobjekt“) mit anschließender Berechnung des SA-Abzugs allein nach dessen Besteuerungsmerkmalen (s. Anm. 382) für die Dauer des beim Erstobjekt nicht ausgeschöpften Abzugszeitraums (Berechnung des Teil-Abzugszeitraums s. Anm. 390–393).

356 2. Bedeutung der Folgeobjektbegünstigung

Die Folgeobjektregelung des Abs. 4 Sätze 4 bis 7 ist nahezu unverändert § 7 b Abs. 5 Sätze 4 und 5 nachgebildet und übernimmt insoweit auch dessen Zweckbestimmung, die Mobilität der Wohnungseigentümer durch „Mitnahme“ und insoweit voller Ausschöpfung der StBegünstigung zu erhöhen (zu § 7 b vgl. RegE, BTDrucks. 8/286 S. 16; im einzelnen s. auch § 7 b S. 22 f. auf grünen Blättern). Wegen der geänderten Fördervoraussetzungen gegenüber § 7 b knüpft die Übertragung allerdings nicht an den Wegfall der Zurechnung des Erstobjekts, sondern an eine Beendigung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken an (BTDrucks. 10/3633 S. 16). Andernfalls wäre die Fortsetzung stlicher Förderung von einer Veräußerung (bzw. unentgeltlichen Übertragung) des Erstobjekts abhängig. Dies hätte eine Verschlechterung der Förderkriterien beim Folgeobjekt gegenüber § 7 b bedeutet, der eine Nutzung zu eigenen sowie fremden Wohnzwecken begünstigte.

357 Einstweilen frei.

II. Voraussetzungen der Folgeobjektbegünstigung

1. Wegfall der Steuerbegünstigung für das Erstobjekt im Abzugszeitraum

358 a) Erstobjekt

Erstobjekte sind

- die Wohnung (Abs. 4 Satz 4 erster Halbs.),
- Ausbauten/Erweiterungen (Abs. 4 Satz 4 zweiter Halbs., s. Anm. 378),
- der Anteil an einer Wohnung oder einem Ausbau/einer Erweiterung (Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 4 Satz 4),
- Erstobjekte iSd. § 7 b Abs. 5 Satz 4 sowie § 15 Abs. 1 und § 15 b Abs. 1 BerlinFG (Abs. 4 Satz 6; s. Anm. 399), und zwar auch dann, wenn ein Abzug im Rahmen des § 52 Abs. 21 Satz 4 (Weitergewährung von § 7 b-AfA auf SA-Ebene) gewährt wurde (s. Anm. 399).

Zur Qualifikation als Erstobjekt ist weiter erforderlich, daß eine StBegünstigung tatsächlich für wenigstens einen VZ mit stlicher Auswirkung in Anspruch genommen wurde (allgem. Auffassung, vgl. zB *Stephan* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 10 e Rdnr. 129; zur Frage, wann sich Abzugsbeträge stlich auswirken, s. Anm. 258).

Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 EStG können zwei Erstobjekte iSd. Abs. 4 Satz 4 haben und je nach Fallgestaltung entscheiden, ob ein drittes Objekt Folgeobjekt oder zweites Erstobjekt sein soll.

Beispiel: Den Ehegatten gehört eine 1990 angeschaffte ETWohnung in A (Wohnung 1), die sie 1991 wieder veräußern, sowie ein 1992 hergestelltes Einfamilienhaus in B (Wohnung 2). Für beide Wohnungen wurde ein Abzugsbetrag in Anspruch genommen.

1991 kaufen sie nach beruflicher Veränderung ein weiteres Einfamilienhaus in C (Wohnung 3). Alle Wohnungen (mit Ausnahme der 1991 veräußerten Wohnung 1) werden zu eigenen Wohnzwecken genutzt.

- *Wohnung 1* kann lediglich Erstobjekt sein;
- *Wohnung 2* stellt wahlweise zweites Erstobjekt (Abs. 4 Satz 2) oder Folgeobjekt von Wohnung 1 dar. Das Wahlrecht ist erst auszuüben, wenn sich daraus stliche Folgen ergeben (s. Anm. 370 „Konkurrenz Folgeobjekt/Zweitobjekt bei Ehegatten“). Davon ist erst ab VZ 1998 auszugehen, weil dann Wohnung 2 nicht mehr als Folgeobjekt von Wohnung 1, sondern ausschließlich als zweites Erstobjekt gefördert werden kann (der Abzugszeitraum als Folgeobjekt endet im VZ 1997; zur Berechnung s. Anm. 390–393).
- *Wohnung 3* ist ebenso wie Wohnung 2 entweder zweites Erstobjekt (falls Wohnung 2 Folgeobjekt von Wohnung 1 wird) oder Folgeobjekt von Wohnung 1 bzw. Wohnung 2 (falls Wohnung 2 zweites Erstobjekt wird). Die Entscheidung darüber ist im VZ 1998 zu treffen (s.o)

Gesamtrechtsnachfolge: Ein Erstobjekt des Erblassers wird Erstobjekt des Erben, wenn er dessen Steuerbegünstigung fortsetzt. Entsprechendes gilt für Objekte des Erblassers ohne Abzugsberechtigung (s. Anm. 312). Gehört dem Rechtsnachfolger bereits ein stbegünstigtes (Erst-)Objekt, entfällt eine Förderung des geerbten Objekts wegen Objektverbrauchs (Abs. 4 Satz 1). Zur Behandlung des Erblasser-Erstobjekts als Folgeobjekt s. Anm. 370 „Kein Folgeobjekt“. Bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 kommt eine Förderung als zweites Erstobjekt (Abs. 4 Satz 2) in Betracht; beim Erwerb von zwei Objekten besteht ein Wahlrecht (s. Anm. 312aE).

Einstweilen frei.

359, 360

b) Keine Abzugsberechtigung bis zum Ablauf des Abzugszeitraums

361

Die Übertragung der StBegünstigung auf ein Folgeobjekt ist gem. Abs. 4 Satz 4 davon abhängig, daß der Stpfl. die Wohnung im eigenen Haus nicht bis zum Ablauf des Abzugszeitraums (s. Anm. 83) zu eigenen Wohnzwecken nutzt und deshalb die Abzugsbeträge nach den Abs. 1 und 2 nicht mehr in Anspruch nehmen kann.

Wegfall der Abzugsvoraussetzungen bedeutet

- Aufgabe der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (Begriff s. Anm. 98–99, zur Problematik erneuter Nutzungsaufnahme s. u. „Kein Aufleben der Steuerbegünstigung beim Erstobjekt“) oder
- entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Objekts, auch bei fortbestehender Nutzung, weil diese anschließend keine Nutzung im eigenen Haus mehr ist.

GLA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 k; *Frotscher*, § 10 e Rz. 57; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 106; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 130; *Lademann/Siffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 110.

► *Ausbauten/Erweiterungen:* Sind diese nach Abs. 2 Gegenstand der StBegünstigung, entfallen die Abzugsvoraussetzungen bereits dann, wenn nur die Altwohnung selbst nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (zum Erfordernis kumulativer Eigennutzung von Wohnung und Ausbau/Erweiterung s. Anm. 227). Auch darin liegt ein nutzungsbedingter Wegfall weiterer Inanspruchnahme des Abzugsbetrags gem. Abs. 4 Satz 4 mit dem Recht auf StBegünstigung eines Folgeobjekts.

► *Objekte iSd. § 7 b Abs. 5 Satz 4 und § 15 Abs. 1 BerlinFG:* Maßgebend für den Wegfall der Abzugsvoraussetzungen ist die bisherige Rechtslage. Danach muß

eine Zurechnung (§ 39 AO) beim Stpfl. durch Veräußerung, unentgeltliche Übertragung oder Zerstörung entfallen.

So BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 43; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 k; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 137; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 106.

Kein Wegfall der Abzugsvoraussetzungen iSd. Abs. 4 Satz 4 liegt vor,

- ▷ wenn lediglich ein Anteil an einer Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich übertragen wird, während der zurückbehaltene Anteil unverändert eigenen Wohnzwecken dient (vgl. *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 k; *Frotscher*, § 10 e Rz. 57). In diesem Fall können, wenn auch in geringerem Umfang, weiter die Abzugsbeträge nach Abs. 1 und 2 geltend gemacht werden (anders bei selbständigen Anteilen iSd. Abs. 5 Satz 1, s. Anm. 410);
- ▷ wenn auf eine Inanspruchnahme des SA-Abzugs trotz weiter vorliegender Abzugsvoraussetzungen beim Erstobjekt lediglich verzichtet wird (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 43 sinngem.);
- ▷ wenn die Abzugsvoraussetzungen nur deshalb entfallen, weil anstelle des Abzugsbetrags die Aufwendungen der Wohnung im Rahmen doppelter Haushaltsführung geltend gemacht werden (zum Kumulierungsverbot s. Anm. 23);
- ▷ wenn mit Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG gleichzeitig die Abzugsvoraussetzungen des bisher begünstigten zweiten Objekts (Abs. 4 Satz 2) beim Alleineigentümer-Ehegatten entfallen (Beispiel: Eigentümer-Ehegatte überträgt Erstobjekt im Zuge der Ehescheidung auf anderen Ehegatten und bewohnt das Zweitobjekt). Andernfalls würde die Objektbeschränkung des Abs. 4 Satz 1 (nur ein Objekt begünstigt) unterlaufen. Außerdem ist uE ein Wechsel zwischen Zweitobjekt und Behandlung als Folgeobjekt unzulässig (s. Anm. 370).

Sämtlichen Gestaltungen ist die unveränderte Eigennutzung gemeinsam. Zur Übertragung der Förderung kommt es jedoch nur, wenn diese aufgegeben wird und „deshalb“ der SA-Abzug entfällt. Andere Hinderungsgründe (s. o.) bewirken keinen Förderungswechsel.

Kein Aufleben der Steuerbegünstigung beim Erstobjekt: Nimmt der Stpfl. innerhalb von acht Jahren nach Herstellung/Anschaffung eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken des früheren Erstobjekts erneut auf und entfallen gleichzeitig die Abzugsvoraussetzungen beim Folgeobjekt (zB durch Auszug, Veräußerung), behandeln es FinVerw. und hM (s. u.) als Drittobjekt unter Ausschluß erneut auflebender StBegünstigung (so auch Begr. des RegE, BTD Drucks. 10/3633 S. 16). Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 46; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 109; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 132; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 120; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. E 15; *Frotscher*, § 10 e Rz. 59; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 465.

Nach *Schmidt/Drenseck* (XIII. § 10 e Anm. 6 k) soll dagegen eine Rückkehr zur Steuerbegünstigung des Erstobjekts abweichend zur Rechtslage gem. § 7 b möglich sein, wenn keine Veräußerung des Objekts, sondern lediglich eine Nutzungsunterbrechung erfolgt. Es sei in diesem Fall kein Folgeobjekt, vielmehr weiter begünstigtes Erstobjekt (glA *Loritz*, LB zum EStRecht, Heidelberg 1988, § 29 Rz. 1069). Dem ist uE nicht zu folgen. Das Gesetz sieht eine Rückübertragung auf früher stbegünstigte Objekte nicht vor. Es kann entgegen *Schmidt/Drenseck* (aaO) auch keine schlichte Fortsetzung zeitweise unterbrochener Förderung angenommen werden. Mit Übertragung der StBegünstigung auf ein Folgeobjekt erlischt diese beim Erstobjekt endgültig (insoweit ungenau FinVerw. aaO, die bei erneuter Eigennutzung vom Drittobjekt spricht).

Nachträglicher Eintritt der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1: Geht die StBegünstigung vom Erst- auf ein Folgeobjekt über und treten anschließend nach erneuter Eigennutzung des Erstobjekts die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 ein, kann dieses neben einer Förderung des Folgeobjekts als Zweitobjekt iSd. Abs. 4 Satz 2 mit der Folge doppelten Objektverbrauchs für den restlichen Abzugszeitraum begünstigt werden. Endet dessen Eigennutzung erneut, ist eine weitere Übertragung auf ein zweites Folgeobjekt zulässig.

Einstweilen frei.

362–369

2. Herstellung oder Anschaffung des Folgeobjekts innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums

a) Folgeobjekt

370

Folgeobjekt ist nach Abs. 4 Satz 4 eine „weitere Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 1“ (Legaldefinition).

Folgeobjekt können demnach alle Objekte sein, die auch als Erstobjekt förderbar sind, also Wohnungen, Ausbauten/Erweiterungen oder Anteile iSd. Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 4 Satz 4 an einer Wohnung oder einem Ausbau bzw. einer Erweiterung (jedoch nicht an der Erstobjekt-Wohnung, s. u.); Entsprechendes gilt für in Berlin (West) belegene Wohnungen gem. § 15 b Abs. 1 Nr. 4 BerlinFG. Voraussetzung ist jedoch, daß auch beim Folgeobjekt die § 10 e-Abzugsvoraussetzungen selbst vorliegen, wobei allerdings unerheblich ist, ob Erst- und Folgeobjekt art- oder wertmäßig übereinstimmen bzw. sogar im selben Gebäude belegen sind. Eine Übertragung der StBegünstigung ist deshalb ohne weiteres zwischen Wohnung, Ausbau/Erweiterung bzw. einem Anteil daran beliebig zulässig (*Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 k; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 10 e Rdnr. 131).

Die Qualifikation als Folgeobjekt tritt dadurch ein, daß sich ein dafür geltend gemachter Abzugsbetrag wenigstens in einem VZ stlich tatsächlich ausgewirkt hat (zur Frage stlicher Auswirkung s. Anm. 258). Entfällt nachträglich die stliche Auswirkung aller abgezogenen SA-Beträge durch Korrektur bisheriger StFestsetzungen, verliert das Objekt rückwirkend seine Eigenschaft als Folgeobjekt.

Kein Folgeobjekt iSd. Abs. 4 Satz 4 liegt in folgenden Fällen vor:

▷ *Hinzuerwerb eines Miteigentumsanteils* zum bereits vorhandenen stbegünstigten Miteigentumsanteil (glA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 111; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 k; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. E 15). Es mangelt an einer Beendigung der Eigennutzung des ursprünglichen Anteils (= Erstobjekt). Die Eigennutzung erstreckt sich im Gegenteil nunmehr auf den erweiterten Miteigentumsanteil bzw. das Volleigentum (zur Frage, ob dieser fortan das begünstigte Erstobjekt darstellt, s. Anm. 128).

▷ *Nachträgliche Ausbauten/Erweiterungen* an einer ebenfalls stbegünstigten Wohnung (Erstobjekt), gleichgültig, ob diese neben der Wohnung eigengenutzt werden oder eine Eigennutzung der Hauptwohnung aufgegeben wird. Im ersten Fall fehlt eine „letztmalige“ Eigennutzung des Erstobjekts iSd. Abs. 4 Satz 4, im zweiten entfallen die Abzugsvoraussetzungen nach Abs. 2; diese erfordern kumulative Eigennutzung von Hauptwohnung (hier Erstobjekt) und Ausbau/Erweiterung (s. dazu Anm. 227).

GLA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 111; *Bieryans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 52; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. E 15; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 k. Nach aA von *Stephan*, Die Besteue-

rung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993, S. 196 (ebenso *Frotscher*, § 10 e Rz. 66) sind auch Ausbauten/Erweiterungen an stbegünstigten Wohnungen selbst Folgeobjekt, wenn die Eigennutzung der Wohnung zugunsten einer ausschl. Eigennutzung des Ausbaus/der Erweiterung aufgegeben wird. Sein Ergebnis beruht auf der uE abzulehnenden Prämisse, daß Abs. 2 keine kumulative Eigennutzung der Wohnung verlangt (s. dazu Anm. 227).

- ▷ *Unentgeltlicher Erwerb*: UE ist zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge zu unterscheiden. Bei Einzelrechtsnachfolge scheidet eine Behandlung als Folgeobjekt bereits am grds. Förderungsausschluß unentgeltlich erworbener Objekte (s. Anm. 36; wohl hM, vgl. *Schmidt/Drenseck* XIII, § 10 e Anm. 6 k; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 132). Bei Gesamtrechtsnachfolge hingegen ist der Rechtsnachfolger zur Inanspruchnahme des SA-Abzugs berechtigt (s. Anm. 36). Dann aber kann das ererbte Objekt ebenso Folgeobjekt iSd. Abs. 4 Satz 4 sein, sofern dessen Herstellung/Anschaffung durch den Erblasser auch in bezug auf das Erstobjekt des Rechtsnachfolgers innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums (s. Anm. 373) erfolgte (aA o. V., StWK Gr. 11 S. 222; *Frotscher*, § 10 e Rz. 59).
- ▷ *Folgeobjekt des Erblassers*: Sieht man in der Qualifizierung als Folgeobjekt ein personenbezogenes Förderkriterium (s. dazu Anm. 312), wird das Folgeobjekt des Erblassers grds. Erstobjekt oder Folgeobjekt eines eigenen Erstobjekts des Erben (zum Abzugszeitraum in diesen Fällen s. Anm. 358). UE muß sich der Erbe die beim Erblasser gegebenen Förderverhältnisse als eigene zurechnen lassen (s. Anm. 312). Verheiratete Erben können aber das Erblasser-Folgeobjekt gem. Abs. 4 Satz 2 als begünstigtes Zweitobjekt behandeln.
- ▷ *Ein von Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 angeschafftes Objekt* ist gem. Abs. 1 Satz 8 vom SA-Abzug ausgeschlossen und deshalb auch kein Folgeobjekt (glA o. V., StWK Gr. 11 S. 222). Zum Verhältnis von Abs. 4 Satz 4 und Abs. 1 Satz 8 s. Anm. 185.
- ▷ *Drittobjekt*: Abs. 4 Satz 4 gestattet lediglich die Übertragung vom Erstobjekt auf ein (einziges) Folgeobjekt. Die erneute Übertragung auf ein weiteres, drittes Objekt ist damit ausgeschlossen (vgl. *Schmidt/Drenseck* XIII, § 10 e Anm. 6 k; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 132).
- ▷ *Vor dem 1. 1. 87 hergestellte/angeschaffte Objekte*, bei denen die Voraussetzungen des § 7 b Abs. 5 Satz 4 bzw. § 15 Abs. 1 BerlinFG vorliegen, sind keine Folgeobjekte iSd. Abs. 4 Satz 4 (zum zeitlichen Geltungsbereich s. Anm. 6).

Konkurrenz Folgeobjekt/Zweitobjekt bei Ehegatten: Haben Ehegatten iSd. 26 Abs. 1 den SA-Abzug bislang nur für ein Objekt erhalten, können sie bei Herstellung/Anschaffung eines zweiten Objekts während des Abzugszeitraums des Erstobjekts wählen, ob sie dieses als Zweitobjekt iSd. Abs. 4 Satz 2 (damit Eintritt doppelten Objektverbrauchs) oder als Folgeobjekt des Erstobjekts iSd. Abs. 4 Satz 4 ansehen wollen (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 47; ebenso die allgem. Auffassung im Schrifttum, vgl. *Schmidt/Drenseck* XIII, § 10 e Anm. 62; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 138; *Frotscher*, § 10 e Rz. 66). Das Wahlrecht ist verbindlich erst im VZ stlicher Auswirkung auszuüben (hM, s. o. Schrifttum).

Beispiel: Ehegatten kaufen 1991 ein EinfHaus (Wohnung 1) und nehmen einen SA-Abzug nach Abs. 1 in Anspruch. 1995 ziehen sie in ein 1994 errichtetes EinfHaus (Wohnung 2) um. Wohnung 2 wird als Zweitobjekt qualifiziert, wenn

- im VZ des Nutzungswechsels (= 1995) sowohl für Wohnung 1 als auch Wohnung 2 eine StBegünstigung in Anspruch genommen wird (Folgeobjekt frühestens ab VZ 1996 stbegünstigt; s. Anm. 393);
- eine StBegünstigung für Wohnung 2 über den VZ 1998 (= Ablauf des Abzugszeitraums beim Folgeobjekt, Berechnung s. Anm. 390–393) hinaus gewährt wird;

- eine StBegünstigung für ein drittes Objekt in Anspruch genommen wird, das selbst nicht Folgeobjekt von Wohnung 1 sein kann. Andernfalls besteht wiederum ein erst im VZ 1999 auszuübendes Wahlrecht, die andere Wohnung als Zweitobjekt zu behandeln (s. nachfolgend).

Kein Wechsel Folgeobjekt/Zweitobjekt: Die Einbringung eines Folgeobjekts in die Ehe gestattet keinen Wechsel zum Zweitobjekt iSd. Abs. 4 Satz 2 mit achtjährigem SA-Abzug. Die Eigenschaft eines Förderobjekts als Erst- oder Folgeobjekt ist nicht austauschbar.

Befinden sich zwei stbegünstigte Objekte im Miteigentum von Ehegatten und entfallen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1, kann der Anteil am Zweitobjekt im Verhältnis zum nicht mehr bewohnten Erstobjekt kein Folgeobjekt sein (s. Anm. 340). Dem steht der kumulative SA-Abzug für Erst- und Zweitobjekt entgegen (für eine Behandlung als Folgeobjekt aber *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 169; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 74).

Mehrere Folgeobjekte: Werden mehrere Objekte innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums (s. Anm. 373) hergestellt/angeschafft und stellen sie deshalb potentielle Folgeobjekte dar, kann der Stpfl. wahlweise eines davon als Folgeobjekt behandeln. Hat er gewählt, ist ein späterer Austausch der Folgeobjekte untereinander ausgeschlossen (s. o. „Drittobjekt“).

Bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 kann eines von mehreren als Folgeobjekt des Erstobjekts in Betracht kommenden Objekten wahlweise auch als Zweitobjekt, das andere als Folgeobjekt begünstigt werden. Das Wahlrecht ist im VZ erstmaliger stlicher Auswirkung auszuüben (s. o. „Konkurrenz Folgeobjekt/Zweitobjekt bei Ehegatten“). Haben die Ehegatten einen SA-Abzug bereits für zwei Objekte nach Abs. 4 Satz 2 erhalten, ist eine Übertragung der StBegünstigung auf insgesamt zwei Folgeobjekte möglich, gleichzeitig allerdings nur bei fehlendem räumlichen Zusammenhang (Begriff s. Anm. 320; glA o. V., DB 1986 S. 1547).

Einstweilen frei.

371, 372

b) Anschaffung oder Herstellung innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums

373

Das Folgeobjekt muß vom Stpfl. gem. Abs. 4 Satz 4 innerhalb von zwei Jahren vor und drei Jahren nach Ablauf des VZ, in dem das Erstobjekt letztmals zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 361) genutzt wurde, angeschafft oder hergestellt worden sein. Die zeitliche Begrenzung dient wie bereits § 7 b Abs. 5 Satz 4 der Praktikabilität.

Beispiel: Die Eigennutzung einer Wohnung endet im Oktober 1992. Folgeobjekt kann nur ein Objekt sein, das nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 96 angeschafft/hergestellt wurde.

Anschaffung oder Herstellung des Folgeobjekts: Zu den Begriffen Anschaffung und Herstellung s. Anm. 131 und Anm. 93.

► *Anschaffung des unbebauten Grund und Bodens* innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums genügt allerdings nicht (glA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 112). Andererseits ist nicht erforderlich, daß innerhalb dieses Zeitraums auch eine Nutzung des Folgeobjekts zu eigenen Wohnzwecken beginnt, ein Abzugsbetrag also tatsächlich gewährt werden kann.

► *Bei Gesamtrechtsnachfolge* ist auf den Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung durch den Erblasser abzustellen. Zur Behandlung im Erbwege erworbener Objekte als Folgeobjekte s. Anm. 370.

Anschaffung oder Herstellung „vor und nach Ablauf des VZ, in dem er das Erstobjekt letztmals zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat“: Maßgebend für die Berechnung der 5-Jahres-Frist ist der Ablauf des VZ, in dem der Stpfl. das Erstobjekt letztmals zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat. Erforderlich für die Übertragung des § 10 e-Abzugs auf das Folgeobjekt ist somit, daß zumindest für einen VZ keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken beim Erstobjekt vorliegt. Kommt es nach diesem VZ zu einer erneuten Eigennutzung des Erstobjekts, bleibt die Förderung des Folgeobjekts davon unberührt. Andererseits setzt die Folgeobjektbegünstigung voraus, daß der Stpfl. das Erstobjekt nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und „er deshalb die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 nicht mehr in Anspruch nehmen kann. Deshalb ist „letztmalig“ so zu verstehen, daß bis zum potentiellen Förderungsbeginn des Folgeobjekts die Eigennutzung des Erstobjekts nicht erneut eingetreten sein darf, wohl aber später (s. Beisp.).

Beispiel: Ein Alleinstehender kauft 1990 eine Eigentumswohnung (Wohnung 1) und bewohnt diese bis Ende 1991; anschließend wird sie vermietet. 1992 errichtet er ein Einfamilienhaus (Wohnung 2) und nutzt es ab 1. 7. 92 zu eigenen Wohnzwecken. Ab 1. 1. 94 dienen nach Auszug des Mieters beide Wohnungen eigenen Wohnzwecken. Wohnung 2 kann unabhängig davon Folgeobjekt sein, ob mit Beginn erneuter Eigennutzung von Wohnung 1 für Wohnung 2 ein Abzugsbetrag bereits bestandskräftig gewährt wurde. Im übrigen besteht ein Wahlrecht, die StBegünstigung entweder für Wohnung 2 als Folgeobjekt (ab VZ 1992) in Anspruch zu nehmen oder für Wohnung 1 als Erstobjekt fortzuführen. Würde Wohnung 2 erst 1994 (nach erneuter Eigennutzung von Wohnung 1) fertiggestellt, entfiele ihre Behandlung als Folgeobjekt.

► *Mehrmalige Aufgabe der Eigennutzung beim Erstobjekt:* Wird die Nutzung des Erstobjekts mehrmals für jeweils mindestens ein Jahr unterbrochen, kann jede Unterbrechung im Einzelfall letztmalige Eigennutzung iSd. Abs. 4 Satz 4 sein (glA B. Meyer, FR 1987 S. 371 mit Beisp.).

374–377 Einstweilen frei.

378 3. Ausbau bzw. Erweiterung und Folgeobjektbegünstigung (Abs. 4 Satz 4 zweiter Halbs.)

Ausbauten oder Erweiterungen (Begriffe s. Anm. 205 u. 208) an einer Wohnung können ebenso wie die Wohnung selbst Folgeobjekt sein. Abs. 4 Satz 4 zweiter Halbs. stellt Objekte iSd. Abs. 1 und 2 ausdrücklich gleich.

Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2: HK von Ausbauten/Erweiterungen stellen kumulativ nachträgliche HK iSd. Abs. 3 Satz 2 dar, wenn sie ein stbegünstigtes Erst- oder Zweitobjekt betreffen. Im Falle eigenständiger Förderbarkeit als Folgeobjekt besteht ein Wahlrecht, auf dessen Begünstigung zugunsten der Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage des Erst-/Zweitobjekts gem. Abs. 3 Satz 2 zu verzichten (s. dazu Anm. 202).

Ausbau/Erweiterung des Erstobjekts: Eine Förderung als Folgeobjekt ist unabhängig davon ausgeschlossen, ob auf einen SA-Abzug für die Wohnung (Erstobjekt) verzichtet oder dessen Eigennutzung zugunsten ausschl. Eigennutzung des Ausbaus/der Erweiterung beendet wird. Im ersten Fall mangelt es am Wegfall der Abzugsvoraussetzungen beim Erstobjekt (s. Anm. 361), im zweiten an einer Förderbarkeit des Ausbaus/der Erweiterung nach Abs. 2 selbst (zum Erfordernis kumulativer Eigennutzung von Wohnung und Ausbau/Erweiterung s. Anm. 227).

Behandlung als Folgeobjekt eines Zweitobjekts: Entfallen bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 die Abzugsvoraussetzungen für ein Zweitobjekt (Veräußerung, Aufgabe der Eigennutzung), ist der Ausbau/die Erweiterung am Erstobjekt dann als Folgeobjekt des Zweitobjekts begünstigt, wenn das Erstobjekt bereits vor Eintritt der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 hergestellt/angeschafft wurde; andernfalls scheidet die kumulative StBegünstigung am räumlichen Zusammenhang (dazu im einzelnen s. Anm. 323). Umgekehrt kann unter denselben Voraussetzungen auch ein Ausbau/eine Erweiterung am Zweitobjekt Folgeobjekt des Erstobjekts sein.

Ausbau oder Erweiterung eines Folgeobjekts: Ist die ausgebaute/erweiterte Wohnung ihrerseits Folgeobjekt, ist folgende stliche Behandlung des Ausbaus der Erweiterung möglich:

- ▷ *Einbeziehung der Baukosten als nachträgliche HK* iSd. Abs. 3 Satz 2 in die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags der Wohnung (Folgeobjekt) bis zur vollen Ausschöpfung des Förderungshöchstbetrags;
- ▷ *eigenständige Förderung* bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 entweder als Zweitobjekt oder Folgeobjekt eines nicht mehr begünstigten Zweitobjekts. Letzteres erfordert Herstellung/Anschaffung des Folgeobjekts vor Eintritt der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1, da andernfalls eine kumulative Förderung am räumlichen Zusammenhang nach Abs. 4 Satz 2 scheidet (s. Anm. 323).

Beispiel: Der Ehemann bringt ein als Folgeobjekt stbegünstigtes EinfHaus, die Ehefrau eine stbegünstigte ETWohnung in die Ehe ein. Nach Veräußerung der ETWohnung wird das von den Ehegatten eigengenutzte EinfHaus durch Anbau erweitert. Die Erweiterung ist gem. Abs. 2 iVm. Abs. 4 Satz 4 zweiter Halbs. begünstigtes Folgeobjekt, ein räumlicher Zusammenhang gem. Abs. 4 Satz 2 zweiter Halbs. unschädlich (Herstellung/Anschaffung des EinfHauses vor Eheschließung). Alternativ können die Baukosten als nachträgliche HK gem. Abs. 3 Satz 2 in die Bemessungsgrundlage des EinfHauses einbezogen werden. Bringt die Ehefrau kein Objekt in die Ehe ein, stellt die Erweiterung dagegen ein stbegünstigtes Zweitobjekt dar.

Einstweilen frei.

379–381

III. Inanspruchnahme der Abzugsbeträge beim Folgeobjekt

382

Das Folgeobjekt ist nach allgem. Auffassung unabhängig von den Verhältnissen des Erstobjekts begünstigt. Lediglich dessen unverbraucher Teil des Abzugszeitraums geht auf das Folgeobjekt über (zur Berechnung s. Anm. 390–393).

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 44; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 10 e Rz. 112; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 134–136; *Schmidt/Drenseck XIII*, § 10 e Anm. 8 f.

Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags: Maßgebend sind aussch. die HK/AK des Folgeobjekts. Nachträgliche HK/AK werden stets auf den Beginn des Förderzeitraums zurückbezogen. Eine weitere Rückbeziehung auf den VZ früherer Herstellung/Anschaffung entfällt bereits deshalb, weil insoweit die allgem. Abzugsvoraussetzungen iSd. Abs. 3 Satz 2 iVm. Abs. 1 Satz 2 wegen vorrangiger Förderung des Erstobjekts noch nicht vorlagen (glA *Schmidt/Drenseck XIII*, § 10 e Anm. 8 f).

Nachholung von Abzugsbeträgen: Nachholfähig iSd. Abs. 3 Satz 1 sind allein die beim Folgeobjekt nicht ausgenutzten Abzugsbeträge. Auf das Erstobjekt entfallende nicht ausgenutzte Abzugsbeträge gehen stlich endgültig verloren (vgl. *Schmidt/Drenseck XIII*, § 10 e Anm. 8 f.; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. E 18).

Nachholzeitraum:

► *Bisherige Rechtslage:* Bei Folgeobjekten mit Bauantrag/Herstellungsbeginn oder Kaufvertrag vor dem 1. 10. 91 (s. Anm. 250) beträgt der Nachholzeitraum vier Jahre, auch dann, wenn für das Erstobjekt selbst bereits die neue Rechtslage galt. Er läuft für das Folgeobjekt unabhängig davon neu, ob beim Erstobjekt die Möglichkeit einer Nachholung ganz oder teilw. in Anspruch genommen wurde (vgl. *B. Meyer*, FR 1992 S. 278). Der Nachholzeitraum beginnt im VZ der Herstellung/Anschaffung des Folgeobjekts, frühestens jedoch in dem VZ, der dem VZ letztmaliger Eigennutzung des Erstobjekts folgt, also erst mit Förderungsbeginn und endet mit Ablauf des dritten darauffolgenden VZ bzw. vorzeitig mit Ablauf des Begünstigungszeitraums des Folgeobjekts, wenn dieser kürzer als vier Jahre ist (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 44; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 f; *Frotscher*, § 10 e Rz. 64).

Beispiel: Die Eigennutzung einer 1990 fertiggestellten Eigentumswohnung (Erstobjekt) endet zum 1. 7. 91. Das Folgeobjekt wird

- a) 1990 b) 1992 c) 1994

angeschafft und zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Der Nachholzeitraum läuft in allen Fällen vier Jahre (a: 1992–1996; b: 1992–1996 u. c: 1994–1997).

Nach Ansicht von *Stephan* (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 197) beginnt der Nachholzeitraum stets im Jahr der Herstellung/Anschaffung des Folgeobjekts und verkürzt sich damit um die Dauer vorrangiger Förderung des Erstobjekts. Nach obiger Alternative a) ergäbe sich damit ein Nachholzeitraum von lediglich 2 Jahren (1992–1993; glA auch *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 10 e Rz. 115 sowie *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Auflage 1994 S. 75). Diese Auffassung ist abzulehnen. Gem. Abs. 3 Satz 1 aF können die in den ersten drei Jahren des „Abzugszeitraums“ nicht ausgenutzten Abzugsbeträge nachgeholt werden. Bei Folgeobjekten beginnt dieser jedoch abweichend von Abs. 1 Satz 1 nicht im VZ der Herstellung/Anschaffung, sondern gem. Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbs. erst mit Ablauf des VZ letztmaliger Eigennutzung des Erstobjekts (s. Anm. 393). Entsprechend verschiebt sich der Nachholzeitraum. Im übrigen ist auch kein Grund ersichtlich, Folgeobjekte im Falle einer Nachholung von Abzugsbeträgen nach Maßgabe des (zufälligen) Herstellungs-/Anschaffungszeitpunkts innerhalb des 5-Jahres-Zeitraums unterschiedlich zu begünstigen.

► *Neue Rechtslage:* Bei Folgeobjekten mit Bauantrag/Herstellungsbeginn oder Kaufvertrag nach dem 30. 9. 91 (s. Anm. 250) ist der Nachholzeitraum mit dem für das Folgeobjekt verbleibenden Abzugszeitraum (s. Anm. 390) identisch.

383–389 Einstweilen frei.

F. Abzugszeitraum für Folgeobjekte (Abs. 4 Satz 5)

390 I. Kürzung wegen Abzugsbeträgen für das Erstobjekt

Der Abzugszeitraum darf für Erst- und Folgeobjekt zusammen acht Jahre nicht übersteigen. Abs. 4 Satz 5 sieht deshalb eine Reduzierung der Förderungsdauer in der Weise vor, daß „der Abzugszeitraum für das Folgeobjekt um die Anzahl der Veranlagungszeiträume zu kürzen ist, in denen der Stpfl. für das Erstobjekt die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 hätte abziehen können“.

„**Abziehen können**“ ist nicht gleichbedeutend mit tatsächlich möglicher Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen. Die Kürzung umfaßt danach auch VZ ohne Eigennutzung und damit fehlender Abzugsberechtigung, soweit diese nicht auf den VZ letztmaliger Eigennutzung des Erstobjekts folgen.

BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 45; glA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 54; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1994 Rdnr. 323; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 247; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 135; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 112.

Nach abw. Auffassung von *Frotscher* (§ 10 e Rz. 61–63 a) und *Stubrmann* (NWB F. 3 b S. 3752) verlängert sich der Abzugszeitraum um VZ unterbrochener Abzugsberechtigung beim Erstobjekt. Abs. 4 Satz 5 stelle nicht wie § 7 b Abs. 5 Satz 5 auf eine Zurechnung des Erstobjekts ab; sein Wortlaut gestatte keine Kürzung. UE würde eine Verlängerung dem Gesetzeszweck widersprechen, lediglich den Teil des 8jährigen Abzugszeitraums auf ein Folgeobjekt zu übertragen, der beim Erstobjekt nicht ausgeschöpft wurde. „Hätte abziehen können“ iSd. Abs. 4 Satz 5 ist nicht gleichbedeutend mit tatsächlichem Abzug. Auch aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich nichts anderes (vgl. BTDrucks. 10/3633 S. 16).

Einstweilen frei.

391, 392

II. Beginn des Abzugszeitraums für das Folgeobjekt

393

Der Abzugszeitraum des Folgeobjekts beginnt

- ▷ entweder in dem VZ, der dem VZ letztmaliger Eigennutzung des Erstobjekts folgt, wenn das Folgeobjekt innerhalb von zwei Jahren vor Wegfall der Abzugsvoraussetzungen beim Erstobjekt (s. Anm. 373) hergestellt/angeschafft wurde (Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbs.);
- ▷ oder bei späterer Herstellung/Anschaffung erst im VZ der Herstellung/Anschaffung (Regelbeginn nach Abs. 1 Satz 1).

Eine Überschneidung beider Teil-Abzugszeiträume sowie eine damit verbundene kumulative StBegünstigung von Erst- und Folgeobjekt ist demzufolge ausgeschlossen.

Beispiel: Das 1990 hergestellte Erstobjekt wird letztmals 1992 zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Das Folgeobjekt wird

- a) 1991, b) 1993, c) 1995 angeschafft.

Der Abzugszeitraum des Folgeobjekts läuft im Fall

- a) *ab VZ 1993*, weil das Erstobjekt bis einschl. 1992 vorrangig steuerbegünstigt ist; insoweit Abweichung gegenüber Abs. 1 Satz 1 (Beginn des Abzugszeitraums zwingend im Jahr der Herstellung) zur Vermeidung kumulativer Begünstigung (Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbs.);
- b) *ab VZ 1993*, weil das Folgeobjekt im ersten VZ möglicher StBegünstigung angeschafft wurde; damit erfolgt ein nahtloser Übergang des SA-Abzugs;
- c) *ab VZ 1995* entsprechend der Grundregel des Abs. 1 Satz 1, wonach der Abzugszeitraum im VZ der Herstellung (oder Anschaffung) beginnt. Die VZ 1993 u. 1994 bleiben zur Berechnung der auf Erst- und Folgeobjekt entfallenden Teil-Abzugszeiträume außer acht. Dadurch wird der Abzugszeitraum für 2 Jahre unterbrochen ein gegenüber der Rückkehr ins Erstobjekt bestehender Vorteil der Folgeobjekt-Förderung (vgl. *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 55).

Einstweilen frei.

394, 395

G. Vomhundersatz beim Folgeobjekt (Abs. 4 Satz 6)

Für das Folgeobjekt sind die vH-Sätze der vom Erstobjekt verbliebenen Jahre maßgebend.

Rechtsentwicklung: Satz 6 wurde durch das StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297, BStBl. I S. 146) eingefügt.

Zeitlicher Geltungsbereich: Abs. 1 Satz 6 gilt erstmals bei Objekten, bei denen der Stpfl. im Fall der Herstellung nach dem 30. 9. 91 den Bauantrag gestellt oder mit deren Herstellung begonnen hat bzw. im Fall der Anschaffung das Objekt nach dem 30. 9. 91 aufgrund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichgestellten Rechtsakts angeschafft hat oder (bei früherem Vertragsabschluß) mit der Herstellung des Objekts nach dem 30. 9. 91 begonnen worden ist (§ 52 Abs. 14 Satz 3).

Bedeutung: Satz 6 ist Folge der degressiv gestaffelten vH-Sätze des Erstobjekts nach Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 86; BTDrucks. 12/1506 S. 170). Die Abzugsberechtigung soll damit auf das Folgeobjekt so übergehen, wie sie für das Folgeobjekt hätte fortgesetzt werden können, so daß die erhöhte Förderung für beide Objekte zusammen nur vier Jahre beträgt. Die erhöhte vierjährige Anfangsförderung beginnt damit für das Folgeobjekt nicht erneut (ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e EStG Rz. 476).

„Vom Erstobjekt verbliebene Jahre“: Der Zeitraum erhöhter Anfangsförderung ist beim Folgeobjekt um diejenigen Jahre zu kürzen, in denen der Stpfl. für das Erstobjekt Abzugsbeträge nach den Abs. 1 oder 2 hätte abziehen können. Die Kürzung umfaßt auch VZ fehlender Abzugsberechtigung, soweit diese nicht auf den VZ letztmaliger Eigennutzung des Erstobjekts folgen.

Beispiel: Der Stpfl. hat die Wohnung (Erstobjekt) im Jahr 1992 fertiggestellt und bezogen. 1993 zieht er in eine Mietwohnung um. 1995 erwirbt er eine ETWohnung (Folgeobjekt) und bezieht sie selbst. Die erhöhte Anfangsförderung (6 vH) kommt für die VZ 1992/1993 (Erstobjekt) sowie für die VZ 1995/1996 (Folgeobjekt) in Betracht. Das gilt unabhängig davon, ob der Stpfl. den SA-Abzug für das Erstobjekt in vollem Umfang ausschöpft oder sogar für ein Jahr ganz auf eine Förderung verzichtet.

Erstobjekte ohne erhöhte Anfangsförderung: Nach VerwAuffassung (OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. VI.1) gilt die erhöhte Anfangsförderung beim Folgeobjekt auch dann, wenn das Erstobjekt diese Voraussetzungen nicht erfüllt (glA *Märkle/Franz*, BB 1992 S. 964). Nach aA von *Frotscher* (§ 10 e Rz. 65 a) sowie *Jaser/Wacker* (Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 116) gehen die vH-Sätze des Erstobjekts auf das Folgeobjekt über, so daß eine erhöhte Förderung entfällt. Dem steht uE entgegen, daß Folgeobjekte eigenständig entsprechend ihrer individuellen Gestaltung nach Abs. 1 gefördert werden. Die Formulierung (vom Erstobjekt) „verbliebene Jahre“ in Satz 6 verhindert nur einen erneuten Beginn der erhöhten vierjährigen Anfangsförderung und besagt nicht, daß sie bereits beim Erstobjekt Anwendung gefunden haben muß. Folgte man der Gegenmeinung, wäre umgekehrt die erhöhte Förderung auch bei solchen Folgeobjekten anzuwenden, bei denen die zeitlichen Voraussetzungen des Satzes 6 (s. o.) nicht erfüllt wären.

H. Dem Erstobjekt gleichgestellte Objekte (Abs. 4 Satz 7)

399

Erstobjekten nach Abs. 4 Satz 4 stehen Erstobjekte iSd. § 7 b Abs. 5 Satz 4, § 15 Abs. 1 BerlinFG und § 15 b Abs. 1 BerlinFG gleich. Voraussetzung ist die Inanspruchnahme der StBegünstigung nach einer der genannten Vorschriften mit stlicher Auswirkung für wenigstens ein Jahr. Andernfalls mangelt es an einer Qualifikation als Erstobjekt (s. Anm. 358).

Abzugsbeträge iSd. § 52 Abs. 21 Satz 4 stehen uE erhöhter AfA gem. § 7 b, § 15 Abs. 1 BerlinFG ungeachtet fehlender gesetzlicher Erwähnung gleich, so daß die betreffenden Objekte ebenfalls Erstobjekt sein können. Wie in Abs. 4 Satz 3 liegt uE eine verdeckte Regelungslücke vor (s. dazu Anm. 345). Vgl. BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 43) sowie unter Hinweis auf den Sinn der Regelung *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 137. Bedeutung hat dies nur, wenn die Abzugsvoraussetzungen der §§ 7 b, 15 Abs. 1 BerlinFG zwar bereits im VZ 1986 vorgelegen haben, jedoch erstmals nach dem 31. 12. 86 ein SA-Abzug in Anspruch genommen wurde.

Wegfall der Abzugsvoraussetzungen: Abweichend von Erstobjekten iSd. Abs. 4 Satz 4 genügt eine Aufgabe der Eigennutzung bei Erstobjekten gem. § 7 b, § 15 Abs. 1 BerlinFG nicht, um die StBegünstigung auf ein Folgeobjekt übertragen zu können. Vielmehr richtet sich der Wegfall der Abzugsvoraussetzungen allein nach § 7 b Abs. 5 Satz 4 und erfordert deshalb eine Beendigung der Zurechnung des begünstigten Objekts (vgl. BMF aaO Abs. 43; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 137; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 k). Dazu bedarf es regelmäßig einer Veräußerung bzw. unentgeltlichen Übertragung, nicht aber eines bloßen Förderungsverzichts oder Nutzungswechsels (BMF aaO).

Einstweilen frei.

400

K. Ausnahme vom Objektverbrauch für Wohnungen im Beitrittsgebiet (Abs. 4 Satz 8)**I. Überblick**

401

Satz 8 gestattet Personen, die in die neuen Bundesländer zuziehen, trotz Objektverbrauchs nach Abs. 4 Satz 1 den SA-Abzug für ein zusätzliches Objekt, bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 mit Objektverbrauch nach Abs. 4 Satz 2 für zwei zusätzliche Objekte, s. Anm. 408).

Rechtsentwicklung: Durch StÄndG 1991 v. 24. 6. 91 (BGBl. I S. 1322; BStBl. I S. 655) wurden dem Abs. 4 die jetzigen Sätze 8–10 (seinerzeit als Sätze 7–9) angefügt.

Zeitlicher Geltungsbereich: Die Zusatzförderung gilt für Wohnungen im Beitrittsgebiet, die nach dem 31. 12. 90 (§ 57 Abs. 1 EStG 1990) und vor dem 1. 1. 95 (Satz 9, s. Anm. 407) hergestellt oder angeschafft werden bzw. für nach dem 31. 12. 90 und vor dem 1. 1. 95 fertiggestellte Ausbauten und Erweiterungen. Sie ist damit auf vier Jahre befristet (wegen Folgeobjekte s. aber Anm. 409).

Voraussetzung der StBegünstigung ist, daß

- für den Stpfl. bereits nach den Sätzen 1 bis 3 Objektverbrauch vorliegt (s. Anm. 402),

- das Objekt im Beitrittsgebiet belegen ist (s. Anm. 403),
- der Stpfl. oder sein von ihm nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte (§ 26 Abs. 1) in das Beitrittsgebiet zuzieht (s. Anm. 404),
- einer der Ehegatten dort entweder seinen ausschließlichen Wohnsitz oder bei mehrfachem Wohnsitz seinen überwiegenden Aufenthalt hat (s. Anm. 405).

Rechtsfolge des Satzes 8 ist ein zusätzlicher SA-Abzug für ein oder bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 zwei (s. Anm. 408) weitere Objekte nach Abs. 1 oder 2.

Bedeutung der Regelung: Die Lockerung des Objektverbrauchs soll den Zuzug in die neuen Bundesländer erleichtern (so *Stephan*, DB 1991 S. 1743) und nach *Stubmann* (NWB F. 3 S. 7921) Hemmnissen bei der Übersiedlung westdeutscher Fachkräfte entgegenwirken, die sich aus Abs. 4 Sätze 1 und 2 ergeben könnten (krit. *B. Meyer*, FR 1991 S. 541: Mobilität wird bereits hinreichend durch Übertragung auf Folgeobjekt nach Satz 4 gefördert).

II. Voraussetzungen der erweiterten Steuerbegünstigung

402 1. Objektverbrauch nach den Sätzen 1 bis 3

Beim Stpfl. muß bereits Objektverbrauch nach den Sätzen 1 bis 3 eingetreten sein, dh. es sind zunächst die normalen Fördermöglichkeiten auszuschöpfen (s. u.).

Objektverbrauch iSd. Satzes 8 bedeutet tatsächliche Inanspruchnahme des SA-Abzugs für ein § 10e-Objekt nach Abs. 1 oder 2 bzw. Förderung eines Objekts iSd. Abs. 4 Satz 3 (Erstobjekt) mit stlicher Auswirkung für wenigstens einen VZ (ebenso *Frotscher*, § 10e Rz. 54b; zur Auswirkung von Abzugsbeträgen s. Anm. 308). Darauf, ob der Förderzeitraum des Erstobjekts im VZ erstmaliger Begünstigung des Objekts im Beitrittsgebiet (Zweitobjekt) noch läuft, kommt es nicht an. Das Gesetz schließt die gleichzeitige Förderung beider Objekte nicht aus (*B. Meyer*, FR 1991 S. 542).

► *Fehlender Objektverbrauch* hindert eine Anwendung des Satzes 8. Das im Beitrittsgebiet belegene Objekt unterliegt dann der Normalförderung des Satzes 1 (§ 57 Abs. 1 EStG 1990). Dies ist nachteilig, wenn der Stpfl. später in die alten Bundesländer zurückkehrt und dort ein Zweitobjekt erwirbt.

Beispiel: Der von Köln in die neuen Bundesländer zugezogene A errichtet 1992 ein EinfHaus in Leipzig (Wohnung I) und bewohnt es zu eigenen Wohnzwecken. 1995 kehrt er aus beruflichen Gründen nach Köln zurück und erwirbt dort eine ebenfalls eigengenutzte ETWohnung (Wohnung II). Nimmt A für Wohnung I einen SA-Abzug in Anspruch, tritt Objektverbrauch gem. Abs. 4 Satz 1 ein. Infolgedessen ist eine weitere Förderung der in den alten Bundesländern belegenen Wohnung II wegen Objektverbrauchs ausgeschlossen (ebenso *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 491). In Betracht kommt nur eine Förderung als Folgeobjekt gem. Abs. 4 Satz 4 für die verbleibenden 4 Jahre.

► *Zeitpunkt des Objektverbrauchs:* Objektverbrauch nach den Sätzen 1 bis 3 muß im VZ der Inanspruchnahme des SA-Abzugs für das weitere Objekt im Beitrittsgebiet bereits eingetreten sein (s. o.). Dies bedeutet § 10e-Abzug mit tatsächlicher stlicher Auswirkung spätestens im vorangegangenen VZ. Daher ist es uE unzulässig, für zwei jeweils in den alten und neuen Bundesländern belegenen Objekten im selben VZ mit einer Förderung zu beginnen (ebenso *B. Meyer*, FR 1991 S. 542).

Zwei Objekte im Beitrittsgebiet: Beide Objekte sind stbegünstigt, das erste bereits nach Satz 1, das zweite nach Satz 8 (*B. Meyer*, FR 1991 S. 542). Bei Erwerb im selben VZ kann der Stpfl. wählen, welches der Zusatzförderung (Satz 8)

unterliegen soll. Ob die doppelte Förderung in den neuen Bundesländern belegener Objekte noch mit dem Förderzweck des Gesetzes (s. o.) in Einklang steht, muß bezweifelt werden (krit. *B. Meyer*, FR 1991 S. 543).

Anschaffung vor Eintritt des Objektverbrauchs nach den Sätzen 1 bis 3 steht uE einem SA-Abzug nach Satz 8 nicht entgegen, sondern schmälert lediglich die Förderdauer des weiteren Objekts im Beitrittsgebiet. Dies setzt einen befristeten § 10 e-Verzicht für das in den neuen Bundesländern belegenen Objekts voraus (vgl. *B. Meyer*, FR 1991 S. 542).

Beispiel: Ein Stpfl. erwirbt 1992 nach Zuzug in das Beitrittsgebiet ein EinfHaus in Leipzig (Objekt 1). 1993 kauft er außerdem eine ETWohnung in Köln (Objekt 2) und bewohnt sie regelmäßig am Wochenende. Nimmt der Stpfl. bereits für Objekt 1 ab VZ 1992 § 10 e in Anspruch, kommt eine Förderung des in Köln belegenen Objekts 2 nicht in Betracht (Objektverbrauch nach Abs. 4 Satz 1, kein Objekt iSd. Satzes 8). Begünstigt wäre nur ein zweites Objekt in den neuen Bundesländern (s. o.).

Verzichtet der Stpfl. jedoch für die VZ 1992–1993 auf eine Förderung von Objekt 1 und behandelt er Objekt 2 als Erstobjekt, wird Objekt 1 stbegünstigtes Zweitobjekt nach Satz 8 für die VZ 1994–1999 (6 Jahre), weil ab VZ 1994 Objektverbrauch nach Satz 1 durch § 10 e-Abzug für Objekt 2 vorliegt.

Nach *Blümich/Erhard* (§ 10 e Rz. 491) steht dem entgegen, daß sich die Abzugsberechtigung nach der zeitlichen Reihenfolge der Anschaffung/Herstellung richte. Dem ist uE nicht zu folgen. Anschaffung/Herstellung bestimmen nur den Beginn des Abzugszeitraums (s. Anm. 83), nicht aber die rechtliche Qualifikation als Erst- oder Zweitobjekt. Diese erfolgt allein nach der erstmaligen tatsächlichen Inanspruchnahme der StBegünstigung.

Nachholung des SA-Abzugs für das Objekt im Beitrittsgebiet gem. Abs. 3 Satz 1 bewirkt nach der hier vertretenen Auffassung allerdings einen rückwirkenden Wegfall der Förderung des in den alten Bundesländern belegenen Objekts gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

2. Belegenheit in dem in Art. 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet 403

Die Zusatzförderung gilt nur für im Gebiet iSd. Art. 3 des Einigungsvertragsgesetzes v. 23. 9. 90 (BGBl. II S. 885; BStBl. I S. 654) befindliche Objekte. Das ist das Gebiet der ehemaligen DDR, also die neuen Bundesländer Mecklenburg-Vorpommern, Brandenburg einschließlich Berlin (Ost), Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen.

3. Zuzug des Stpfl. oder seines Ehegatten in die neuen Bundesländer 404

Der Stpfl. oder sein Ehegatte, mit dem er die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 erfüllt, muß in die neuen Bundesländer zuziehen, dh. dort seinen Wohnsitz begründen (§ 1 Anm. 69). Ein Zuzug muß nicht zwingend aus den alten Bundesländern erfolgen; stlich unbeachtlich ist lediglich ein Umzug innerhalb der neuen Bundesländer (vgl. *Stephan*, DB 1991 S. 1743; *Frotscher*, § 10 e Rz. 54 g).

Kein Zusammenhang mit Erwerbstätigkeit: Zuzug anlässlich der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit in den neuen Bundesländern fordert das Gesetz nicht. Der Stpfl. kann infolgedessen seine Erwerbstätigkeit in den alten Bundesländern beibehalten. Daraus ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten, die mit dem eigentlichen Gesetzeszweck (s. Anm. 401) wenig zu tun haben (ausführlich dazu *Stephan*, DB 1991 S. 1744).

Im RegE (BTDrucks. 12/402) war noch als weitere Abzugsvoraussetzung vorgesehen, daß der Stpfl. im Beitrittsgebiet eine land- oder forstwirtschaftliche, gewerbliche, selbständige

oder nichtselbständige Tätigkeit aufnehmen muß. Auf dieses Erfordernis wurde im Interesse einer vereinfachten Anwendbarkeit der Vorschrift und der Förderung zusätzlicher Investitionen auf Empfehlung des BRates und des FinAussch. verzichtet (s. BTDrucks. 12/562 S. 124 und S. 137 a).

Zeitpunkt des Zuzugs: Der Stpfl. (oder sein Ehegatte) muß nicht in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung/Herstellung des weiteren Objekts seinen Wohnsitz in die neuen Bundesländer verlegen (ebenso *Frotscher*, § 10 e Rz. 54 g; *Stephan*, DB 1991 S. 1744). Er kann auch vor Beginn des Abzugszeitraums sowie außerhalb des zeitlichen Geltungsbereichs des Satzes 8 (also vor dem 1. 1. 91; s. Anm. 401) zuziehen.

Zuzug nach vorangegangener Anschaffung/Herstellung des Förderobjekts steht der anschließenden Förderung ebenfalls nicht entgegen. Insoweit tritt jedoch teilweiser Förderverlust ein, weil der achtjährige Abzugszeitraum stets im VZ der Anschaffung/Herstellung beginnt (s. Anm. 83; ebenso *Stephan*, DB 1991 S. 1743). Das gilt auch, wenn der Zuzug nach dem 31. 12. 94 und damit außerhalb des Geltungsbereichs der Vorschrift erfolgt (vgl. *B. Meyer*, FR 1991 S. 541).

Rückumzug in die alten Bundesländer eröffnet anders als der umgekehrte Fall (s. oben) keine Begünstigung eines weiteren Objekts, sondern bewirkt, daß

- der SA-Abzug des in den neuen Bundesländern belegenen Erst-Objekts bei fortbestehender (gelegentlicher) Eigennutzung nach Satz 1 weiterläuft,
- der Erwerb eines Zweit-Objekts in den alten Bundesländern mit Aufgabe der Eigennutzung des Erst-Objekts nur als Folgeobjekt nach Satz 4 begünstigt ist (s. Anm. 402) bzw.
- im Falle kumulativer Förderung eines jeweils in den neuen und alten Bundesländern belegenen Objekts der SA-Abzug für das Objekt im Beitrittsgebiet entfällt.

405 4. Wohnsitzbegründung zu Beginn oder im Laufe des Veranlagungszeitraums (Satz 8 Nr. 1)

Mit dem Zuzug muß entweder die ausschließliche Wohnsitznahme im Beitrittsgebiet verbunden sein oder bei mehrfachem Wohnsitz der überwiegende Aufenthalt im Beitrittsgebiet (Nr. 2, s. Anm. 406). Der Wohnsitz muß dabei nicht zwingend im eigengenutzten Objekt genommen werden (jedoch Regelfall), sondern irgendwo in den neuen Bundesländern bei gleichzeitiger gelegentlicher Eigennutzung des § 10 e-Objekts (ebenso *Frotscher*, § 10 e Rz. 54 h).

Die Dauer der Wohnsitznahme braucht im jeweiligen Abzugszeitraum nicht ganzjährig bestehen. Zeitweiser Wohnsitz im VZ genügt nach dem für § 10 e maßgeblichen Jahresprinzip (s. Anm. 87; glA *Stephan*, DB 1991 S. 1743).

Beispiel: Zum 1. 7. 92 verlegt der Stpfl. (Objektverbrauch nach Abs. 4 Satz 1 eingetreten) seinen Wohnsitz von Hamburg nach Halle in eine am 1. 4. 92 angeschaffte ETWohnung. Im Aug. 1993 zieht er wieder nach Hamburg zurück. Eine § 10 e-Förderung der Wohnung in Halle kommt sowohl für 1992 als auch 1993 in Betracht.

Unbeachtlich ist uE auch, ob der zu Beginn des VZ gegebene Wohnsitz im Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung des Förderobjekts noch fortbesteht. Eine Übereinstimmung des Zeitraums der Wohnsitznahme sowie Eigennutzung jedenfalls verlangt das Gesetz nicht.

Beispiel: Der Stpfl. verlegt seinen Wohnsitz zum 1. 4. 93 von Halle nach Köln und erwirbt zum 1. 8. 93 in Leipzig eine ETWohnung, die er seinem studierenden Sohn zur unentgeltlichen Nutzung überläßt (zur Eigennutzung s. Anm. 99). UE liegen im VZ 1993 die Abzugsvoraussetzungen vor.

5. Überwiegender Aufenthalt im Beitrittsgebiet bei mehrfachem Wohnsitz (Satz 8 Nr. 2) 406

Bei mehrfachem Wohnsitz des Stpfl. ist Abzugsvoraussetzung, daß er einen davon im Beitrittsgebiet hat und sich dort überwiegend aufhält (zum Begriff des Aufenthalts s. § 1 Anm. 74 f.). Ein „gewöhnlicher Aufenthalt“ iSd. § 1 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 9 AO wird nicht gefordert.

Überwiegender Aufenthalt setzt Anwesenheit in den neuen Bundesländern an mehr als der Hälfte der Tage des Kalenderjahres (= mehr als 182 Tage) voraus, wobei auf die Verhältnisse des einzelnen VZ im Abzugszeitraum abzustellen ist (ebenso *Frotscher*, § 10 e Rz. 54 h; *Stephan*, DB 1991 S. 1744).

► *Im Jahr des Zuzugs* genügt überwiegender Aufenthalt für den verbleibenden Zeitraum im VZ (so *Stephan* aaO mit Beispielen, *Frotscher* aaO; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 488).

► *Überwiegender Aufenthalt des Ehegatten* (iSd. § 26 Abs. 1) im Beitrittsgebiet genügt zur Inanspruchnahme der Zusatzförderung des Satzes 8. Eigentum oder Miteigentum dieses Ehegatten am Förderobjekt ist nicht erforderlich, ebensowenig persönliche Eigennutzung des Eigentümer-Ehegatten. Begünstigt wäre demnach auch eine vom Stpfl. erworbene und seinem Ehegatten zur Nutzung im Rahmen doppelter Haushaltsführung überlassene Wohnung (ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 490; krit. *B. Meyer*, FR 1991 S. 544; zur Eigennutzung in diesen Fällen s. auch Anm. 99).

Wegfall überwiegenden Aufenthalts: Rechtsfolgen s. Anm. 404 „Rückumzug in die alten Bundesländer“.

L. Weitere Voraussetzung: Herstellung oder Anschaffung vor dem 1. 1. 95 (Abs. 4 Satz 9) 407

Die Zusatzförderung des Satzes 8 kommt nur in Betracht, wenn die Wohnung im eigenen Haus oder die ETWohnung vor dem 1. 1. 95 hergestellt oder angeschafft worden ist. Bei Ausbauten/Erweiterungen kommt es auf ihre Fertigstellung vor diesem Zeitpunkt an. Herstellung bedeutet dabei Fertigstellung. Zu den Begriffen Fertigstellung u. Anschaffung s. Anm. 81 u. 131. *Zuzug nach dem 31. 12. 94* steht dagegen einer Förderung vor dem 1. 1. 95 fertiggestellter/angeschaffter Objekte nicht entgegen (ebenso *B. Meyer*, FR 1991 S. 541).

Mehrere Ausbauten/Erweiterungen stellen nach BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 40) ein einheitliches Objekt dar, wenn sie aufgrund einheitlicher Bauplanung in einem Zuge hergestellt werden (s. Anm. 207). Konsequenterweise ist die StBegünstigung insgesamt zu versagen, wenn nur ein Ausbau oder eine Erweiterung als Teil der Gesamtmaßnahme bereits vor dem 1. 1. 95 fertiggestellt wird.

Folgeobjekte (zur grds. Förderbarkeit s. Anm. 409) müssen uE nicht vor dem 1. 1. 95 fertiggestellt/angeschafft worden sein. Satz 9 bezieht sich auf nach Satz 8 begünstigte Objekte, also auf Erst- bzw. (bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1) Zweitobjekte. Folgeobjekte aber werden erst durch Satz 10 (s. Anm. 409) in die Zusatzförderung einbezogen. Infolgedessen muß nur das Erst-/Zweitobjekt iSd. Satzes 8 die zeitlichen Abzugsvoraussetzungen des Satzes 9 erfüllen (ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 494; *B. Meyer*, FR 1991 S. 542). Andernfalls gingen die Fristen des Satzes 4 im Rahmen der Neuregelung teilw. ins Leere.

M. Sinngemäße Anwendung der Sätze 2, 4 bis 6 (Abs. 4 Satz 10)

408 **I. Sinngemäße Anwendung des Satzes 2 (Objektbeschränkung bei Ehegatten)**

Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs.1 vorliegen (s. Anm. 316), können für insgesamt zwei weitere im Beitrittsgebiet belegene Objekte die StBegünstigung nach Abs. 1 oder 2 in Anspruch nehmen. Förderbar sind damit insgesamt bis zu vier Objekte.

Objektverbrauch: Sinngemäße Anwendung des Satzes 8 bedeutet bei Ehegatten, daß bereits doppelter Objektverbrauch nach Satz 2 vorliegen muß, um eine weitere Förderung zu erhalten. Erst- und Zweitobjekt sind stets unmittelbar nach Satz 1 u. 2 begünstigt, unbeschadet ihrer Belegenheit in den alten oder neuen Bundesländern. Der Zusatzförderung nach Satz 8 unterliegt damit das dritte und vierte Objekt.

► *Erstobjekt in den alten, Zweitobjekt in den neuen Bundesländern:* Nehmen Ehegatten für das Zweitobjekt einen SA-Abzug in Anspruch, tritt doppelter Objektverbrauch nach Abs. 4 Satz 2 ein; die Sätze 8 u. 10 finden mangels Objektverbrauch iSd. Sätze 1 bis 3 noch keine Anwendung (s. Anm. 402). Ein nach Rückkehr in die alten Bundesländer erworbenes drittes Objekt (zweites West-Objekt) wäre folglich nicht oder nur als Folgeobjekt des im Beitrittsgebiet belegenen Zweitobjekts förderbar. Damit erweist sich ihr politisch erwünschter Aufenthalt in den neuen Bundesländern letztlich gegenüber nichtehelichen Lebensgemeinschaften bzw. solchen Ehegatten von Nachteil, die § 10 e (oder § 7 b) zuvor bereits zweimal in Anspruch genommen hatten. Es ist zweifelhaft, ob diese Besonderheiten des Objektverbrauchs bei Ehegatten im Gesetzgebungsverfahren richtig gesehen und im Hinblick auf den Gesetzeszweck (s. Anm. 401) sinnvoll geregelt wurden (vgl. dazu auch *B. Meyer*, FR 1991 S. 543).

► *Abzugsreihenfolge bei mehreren Objekten:* Ehegatten bieten sich zusammenfassend mit Blick auf die Belegenheit Ihrer Objekte (West oder Ost) folgende Abzugskombinationen:

	1. Objekt	2. Objekt	3. Objekt	4. Objekt
a)	West	West	Ost	Ost
b)	West	Ost	Ost	Ost
c)	Ost	West	Ost	Ost
d)	Ost	Ost	Ost	Ost

Einbringung von Objekten in die Ehe (zur Behandlung im Rahmen der Normalförderung, s. Anm. 330): Fraglich ist die Bedeutung der Eheschließung für Objekte, die sich in der Zusatzförderung nach Satz 8 befinden bzw. zunächst in der Normalförderung des Satzes 1 waren. UE gilt im einzelnen folgendes:

► *Zweitobjekt des Ehemannes in der Zusatzförderung nach Satz 8:* Ab VZ der Eheschließung wechselt die Sonderförderung des Satzes 8 zur Normalförderung nach Satz 2. Außerdem sind noch zwei weitere Objekte im Beitrittsgebiet begünstigt. Verfassungsrechtlich bedenklicher Nachteil: Ein zweites Objekt in den alten Bundesländern wäre nicht mehr stbegünstigt (vgl. aber *B. Meyer*, FR 1991 S. 544: Objektverbrauch nach Satz 8 ist beizubehalten). *Frotscher* (§ 10 e Rz. 54 d) schlägt daher zur Vermeidung dieses Nachteils vor, auf eine weitere Förderung des

Zweitobjekts zu verzichten, so daß lediglich Objektverbrauch nach Satz 8 eintritt; uE zutreffend.

► *Zwei Objekte des Ehemannes in den alten, ein Objekt der Ehefrau in den neuen Bundesländern:* UE sind alle drei Objekte begünstigt, wenn das Objekt der Ehefrau zuletzt erworben wurde (Wechsel von der Normalförderung des Satzes 1 zur Zusatzförderung nach Satz 8; vgl. *B. Meyer*, FR 1991 S. 544). Das Zweitobjekt des Ehemannes wiederum fällt ab dem VZ der Eheschließung unter die Förderung des Satzes 2 (bisher Satz 8). Außerdem wäre noch ein Objekt im Beitrittsgebiet (Viertobjekt) begünstigt.

► *Jeweils ein Objekt in den alten und neuen Bundesländern; beide im Miteigentum der Ehegatten:* Bisher lag für beide Ehegatten Objektverbrauch nach Satz 1 und 8 vor, ab dem VZ der Eheschließung verschmelzen die Miteigentumsanteile gem. Abs. 5 Satz 2 zu einem Objekt (s. Anm. 438), so daß die weitere Förderung beider Objekte unmittelbar nach Satz 2 erfolgt. Die Ehegatten können daher für zwei weitere Objekte im Beitrittsgebiet § 10 e in Anspruch nehmen.

Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 (Behandlung bei Normalförderung s. Anm. 333–340): Nach Maßgabe der Eigentumsverhältnisse am jeweiligen Förderobjekt gilt folgendes:

- ▷ *Der Ehemann ist Eigentümer eines in den neuen sowie alten Bundesländern belegenen Objekts:* Wurde das in den neuen Bundesländern belegene Objekt zuletzt erworben, kann der Ehemann die Förderung für beide Objekte fortsetzen; das im Beitrittsgebiet belegene nach Satz 8 (Wechsel von der Normal- zur Zusatzförderung; vgl. *B. Meyer*, FR 1991 S. 545). Bei umgekehrter Situation entfällt ein SA-Abzug für das Zweitobjekt: Satz 8 gilt nicht für Objekte im alten Bundesgebiet (s. Anm. 408). Die Ehefrau kann § 10 e noch für zwei Objekte in den alten und neuen Bundesländern in Anspruch nehmen (kein Objektverbrauch; s. Anm. 336).
- ▷ *Der Ehemann ist Eigentümer eines in den alten und zwei in den neuen Bundesländern belegener Objekte:* Neben einem der beiden Ost-Objekte (Förderung nach Satz 8) bleibt auch das West-Objekt begünstigt, wenn es zuerst erworben wurde. Andernfalls kommt nur für die beiden Ost-Objekte § 10 e in Betracht.
- ▷ *Der Ehemann ist Eigentümer von zwei Objekten in den alten, die Ehefrau Eigentümerin eines in den neuen Bundesländern belegenen Objekts:* Nur das zuerst geförderte Objekt des Ehemannes bleibt bei diesem begünstigt (s. Anm. 336), zusätzlich noch ein in den neuen Bundesländern erworbenes Objekt. Das bislang nach Satz 8 begünstigte Objekt der Ehefrau wechselt zur Normalförderung nach Satz 1. Auch sie kann für ein weiteres Ost-, nicht aber West-Objekt § 10 e in Anspruch nehmen (so *B. Meyer*, FR 1991 S. 545).
- ▷ *Der Ehemann ist Eigentümer jeweils eines in den alten und neuen, die Ehefrau eines in den alten Bundesländern belegenen Objekts:* Das während der Ehe nicht begünstigte Drittobjekt (s. Anm. 402) der Ehefrau unterliegt mit Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 wieder der Normalförderung des Satzes 1. Zusätzlich wäre bei ihr ein noch zu erwerbendes Ost-Objekt nach Satz 8 begünstigt. Beim Ehemann wechselt das zunächst nach Satz 2 begünstigte im Beitrittsgebiet belegene Zweitobjekt zur Sonderförderung des Satzes 8. Wäre hingegen umgekehrt das West-Objekt des Ehemannes Zweitobjekt, entfielen dessen StBegünstigung; förderbar bliebe nur das Ost-Objekt nach Satz 1 (vgl. *B. Meyer*, FR 1991 S. 545).
- ▷ *Die Ehegatten sind Miteigentümer eines in den alten und neuen Bundesländern belegenen Objekts:* Mit Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 werden die bislang

unbeachtlichen Miteigentumsanteile wieder zu selbständigen Objekten (s. Anm. 438 aE). Infolge davon tritt nunmehr bei beiden Ehegatten Objektverbrauch iSd. Sätze 1 (= Anteil am West-Objekt) und 8 (= Anteil am Ost-Objekt) ein. Die Förderung läuft für jeden Ehegatten unter den allgemeinen Abzugsvoraussetzungen (insbes. Eigennutzung) jeweils für beide Anteile am West- und Ostobjekt weiter. Der stbegünstigte Erwerb eines weiteren Objekts ist ausgeschlossen.

Übertragung von Miteigentumsanteilen nach Absatz 5 Satz 3: Wie im Falle der Übertragung von Miteigentumsanteilen bei Wegfall der Voraussetzungen durch Tod oder Ehescheidung im Rahmen der Zusatzförderung zu verfahren ist, läßt Satz 10 offen. UE handelt es sich um eine verdeckte Regelungslücke, die im Wege teleologischer Auslegung durch sinngemäße Anwendung des Abs. 5 Satz 3 zu schließen ist. Infolgedessen geht der SA-Abzug für das in den alten und neuen Bundesländern belegene Objekt in vollem Umfang auf den erwerbenden Ehegatten über, auch dann, wenn die Zusatzförderung nach Satz 8 während der Ehe noch keine Anwendung fand.

Beispiel: Die Ehegatten A/B sind Miteigentümer zu 1/2 jeweils eines in Köln (Anschaffung 1991) und Dresden (Herstellung 1993) belegenen Einfhauses. Anlässlich der Ehescheidung im VZ 1994 überträgt B ihre Miteigentumsanteile an beiden Objekten auf A. A erhält künftig den vollen SA-Abzug für das Einfhaus in Köln nach Satz 1 sowie für das Einfhaus in Dresden nach Satz 8, obwohl während der Ehe beide Objekte unmittelbar nach Satz 2 gefördert wurden (vgl. dazu *B. Meyer*, FR 1991 S. 546).

Zu weiteren Gestaltungen in diesem Zusammenhang ausführlich *B. Meyer* (FR 1991 S. 546).

II. Sinngemäße Anwendung der Sätze 4 bis 6 (Folgeobjektbegünstigung)

Satz 10 überträgt die Zusatzförderung auf Folgeobjekte der in Satz 8 bezeichneten Erstobjekte. Allgemein zur Förderung von Folgeobjekten s. Anm. 355 f.

Folgeobjekte: Als solche kommen nur im Beitrittsgebiet belegene Wohnungen, ETWohnungen sowie Ausbauten und Erweiterungen daran in Betracht, weil sich Satz 10 auf „in Satz 8 bezeichnete Objekte“ bezieht (ebenso *Stephan*, DB 1991 S. 1745). Darüber hinaus muß auch der Stpfl. (oder sein Ehegatte) für die Dauer der Förderung Wohnsitz (s. Anm. 405) oder überwiegenden Aufenthalt im Beitrittsgebiet (s. Anm. 406) haben (zu den zeitlichen Voraussetzungen s. aber Anm. 407).

Fraglich erscheint, ob eine Anwendung des Satzes 10 nur unter der Voraussetzung bereits eingetretenen (Folge-)Objektverbrauchs nach Satz 4 in Betracht kommt.

Beispiel: A zieht nach Veräußerung seines 1987 in Köln hergestellten Einfhaus (Wohnung I; Veräußerung Mitte 1992) zum 1. 4. 92 in eine Anfang 1992 in Dresden angeschaffte ETWohnung (Wohnung II). Ende 1993 verlegt er seinen Wohnsitz nach Berlin (Ost), wo er eine zum 1. 10. 93 erworbene ETWohnung (Wohnung III) bezieht; Wohnung II ist ab 1. 12. 93 vermietet. Für Wohnung II nimmt A zulässigerweise 1992 u. 1993 einen SA-Abzug nach Satz 8 in Anspruch.

Lösung: Wohnung III kann sowohl Folgeobjekt von Wohnung I nach Satz 4 als auch von Wohnung II nach Satz 10 sein. UE ist die Behandlung als Folgeobjekt von Wohnung I vorrangig, weil Satz 10 sinngemäße Anwendung des Satzes 8 verlangt. Übertragen auf Satz 10 bedeutet dies Objektverbrauch nach Satz 4. Ebenso wie bei Erstobjekten (s. Anm. 402) hat der Stpfl. auch bei Folgeobjekten kein Wahlrecht zwischen

Normal- oder Zusatzförderung. Behandelt A allerdings (sinnvollerweise) Wohnung II als Folgeobjekt von Wohnung I, steht ihm für Wohnung III die achtjährige Zusatzförderung des Satzes 8 zu (Voraussetzung: Verzicht auf SA-Abzug 1992 für Wohnung II; s. Anm. 402).

Erstobjekte können ebenfalls allein im Beitrittsgebiet belegene Objekte sein. Für Objekte in den alten Bundesländern greift bereits die Folgeobjektregelung der Sätze 4 bis 6 (evtl. aA *Frotscher*, § 10 e Rz. 66 a).

Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 können zwei Erstobjekte nach Satz 2 und zwei zusätzliche Erstobjekte nach Satz 10 (s. Anm. 408) iVm. Satz 8, zusammen also bis zu vier Erstobjekte haben. Für jedes davon ist eine Folgeobjektförderung vorstellbar, mit einer theoretischen Förderung von max. acht Objekten (vgl. *B. Meyer*, FR 1991 S. 547 mit Beisp.).

Zur Einbringung von Folgeobjekten in die Ehe bzw. zur Behandlung nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 s. Anm. 370.

Abzugszeitraum für Folgeobjekte (Satz 10 iVm. Satz 5): Mit der Gewährung der Folgeobjektbegünstigung ist notwendig die Regelung des Abs. 4 Satz 5 über den Abzugszeitraum für Folgeobjekte verbunden. Sie stellt sicher, daß der Abzugszeitraum für Erst- und Folgeobjekt zusammen insgesamt nicht mehr als acht Jahre beträgt (s. im einzelnen Anm. 390–393).

Vomhundersatz für Folgeobjekte (Satz 10 iVm. Satz 6): Das Folgeobjekt iSd. Satzes 10 tritt auch hinsichtlich der vH-Sätze (5 vH oder 6 vH; s. Anm. 396) die Nachfolge des Erstobjekts an.

Erläuterungen zu Abs. 5 Objektbeschränkung bei Miteigentumsanteilen

A. Überblick zu Abs. 5

410

Abs. 5 knüpft an Abs. 1 Satz 6 an, wonach auch ein Anteil an einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung stbegünstigtes Objekt sein kann (s. Anm. 155 f.) und enthält eine eigene Regelung der Objektbeschränkung bzw. des Objektverbrauchs bei Miteigentumsanteilen.

Abs. 5 Satz 1: Bei einer Wohnung im Eigentum mehrerer Stpfl. (Miteigentum, zum Begriff s. Anm. 416) steht der Anteil jedes Miteigentümers einer Wohnung gleich, so daß die Inanspruchnahme des SA-Abzugs Objektverbrauch auslöst (s. Anm. 423). Entsprechendes gilt für Miteigentum an Ausbauten oder Erweiterungen (Satz 1 zweiter Halbs.).

Abs. 5 Satz 2 suspendiert die Rechtsfolgen des Satzes 1 (Behandlung eines Miteigentumsanteils als Vollobjekt) für Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1. Ehegatten-Miteigentumsanteile stellen demnach ein einziges Objekt dar, wenn

- die Ehegatten die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung erfüllen (s. Anm. 438)
- und sich das Objekt im Eigentum der Ehegatten befindet.

Ehegatten haben damit die Möglichkeit, stets eine Förderung von max. $2 \times 19\,800 \text{ DM} / 9\,000 \text{ DM}$ (s. Anm. 86 u. 151) pro Jahr für 2 Wohnungen zu erhalten,

unabhängig von den Eigentumsverhältnissen und der Anzahl ihrer Miteigentumsanteile. Für Ausbauten/Erweiterungen iSd. Abs. 2 gilt Entsprechendes. Erhebliche Nachteile weist allerdings Miteigentum auch bei Ehegatten gegenüber Alleineigentum auf, wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 später entfallen. Die Miteigentumsanteile werden dann wieder als selbständige Objekte mit der Folge doppelten Objektverbrauchs behandelt (s. dazu im einzelnen Anm. 333–340). Insbesondere darin zeigt sich die begrenzte Wirkung des Abs. 5 Satz 2.

Verfassungsrechtlich ist nicht zu beanstanden, daß Abs. 5 Satz 2 nur Ehegatten einer intakten Ehe begünstigt (vgl. *Handzijk*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 138; kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG)

Abs. 5 Satz 3 erster Halbs.: Stirbt ein Ehegatte und erwirbt der Überlebende infolge Erbfalls (s. Anm. 450) das Miteigentum des verstorbenen Ehegatten hinzu, so kann er den SA-Abzug für die Wohnung ungeschmälert fortsetzen, dh. weiterhin den Abzugsbetrag geltend machen, der beiden Ehegatten bei fortbestehender Ehe zustehen würde (s. Anm. 453). Die FinVerw. beschränkt dies uE zu Unrecht auf die Fälle der Gesamtrechtsnachfolge (s. Anm. 450).

Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs.: Fallen die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung weg (durch dauerndes Getrenntleben, Auflösung der Ehe oder Wegfall der unbeschränkten StPfl. eines Ehegatten; s. Anm. 462), so kann ein Ehegatte ebenfalls die gemeinsamen Abzugsbeträge in der bisherigen Höhe fortführen (s. Anm. 467), wenn er den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten erwirbt (s. Anm. 463).

411–415 Einstweilen frei.

B. Objektbeschränkung bei Miteigentümern (Abs. 5 Satz 1)

I. Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 1

416 1. Mehrheit von Eigentümern

Sind mehrere Stpfl. Eigentümer einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten (s. Anm. 420) Wohnung, so steht der Anteil jedes Stpfl. an der Wohnung einer (ganzen) Wohnung gleich; damit tritt Objektverbrauch (Abs. 4 Satz 1 und Satz 3; s. Anm. 423) und die Folgeobjektregelung gemäß Abs. 4 Sätze 4 und 5 bezogen auf den Miteigentumsanteil ein (s. Anm. 426).

Mehrere Stpfl. Eigentümer einer Wohnung: Die Wohnung (bzw. der Ausbau/ die Erweiterung) muß sich im Eigentum mehrerer Stpfl. befinden. Dies setzt entweder

- Miteigentum nach Bruchteilen (§ 1008 BGB) oder
- Gesamthandseigentum iSd. § 718 BGB (Vermögen der BGB-Gesellschaft), § 2032 Abs. 1 BGB (Vermögen der Erbengemeinschaft) bzw. § 1416 BGB (Gesamtgut der Ehegatten) voraus. Auch dem Gesamthandseigentümer ist gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO ein „Anteil“ am Gesamthandsvermögen zuzurechnen. Die Formulierung „Miteigentumsanteil“ in Abs. 5 Satz 3 (ebenso BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 36) dient insoweit nur der sprachlichen Vereinfachung.

Konkretisierung als Objekt durch tatsächlichen SA-Abzug: Nach der zu § 7 b ergangenen BFH-Rspr. (vgl. Beschl. v. 5. 4. 90 IX B 201/89, BFH/NV 1990 S. 766 sowie Urt. v. 28. 7. 93 IX R 74/91, FR 1994 S. 12) konkretisiert sich der

Miteigentumsanteil erst dadurch zum Objekt iSd. Objektverbrauchsregelungen, daß ein SA-Abzug für diesen Anteil mit stlicher Auswirkung erfolgt (s. auch Anm. 158 „Hinzuerwerb und Vereinigung von Miteigentumsanteilen“). Überträgt man dies auf § 10e (krit. dazu *B. Meyer*, FR 1994 S. 14), gehören auch später hinzuerworbene Anteile zum Förderobjekt, wenn der Stpfl. auf eine StBegünstigung des ursprünglichen Anteils verzichtet.

Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen: Aus der Gleichstellung von Miteigentumsanteilen an einer Wohnung mit Vollobjekten iSd. Abs. 4 Satz 1 folgt nach hM, daß der hinzuerworbene Miteigentumsanteil (vorbehaltlich eines Förderverzichts des Alt-Anteils; s. oben) als zweites selbständiges Objekt anzusehen ist, dessen Förderung nur unter den Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 2 bzw. Abs. 5 Satz 3 bei Ehegatten möglich ist (s. Anm. 431 und 463).

Vgl. *Stephan* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 113; *Blümlich/Erhard*, § 10e Rz. 514; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 6i; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e Rdnr. F 1; aA *Paus*, BB 1990 S. 1108: Ursprünglicher und hinzuerworbener Anteil bilden ein einheitliches Objekt iSd. Abs. 5 Satz 1.

Grundlage dieser Auffassung ist die bisherige und wohl als gefestigt anzusehende Rspr. des BFH zu § 7b (vgl. Urt. v. 10. 10. 89 IX R 184/85, BFH/NV 1990 S. 287; 21. 2. 91 IX R 199/87, BStBl. II S. 570; 19. 9. 91 IX R 141/86, BFH/NV 1992 S. 103), wonach ein Miteigentumsanteil infolge der Gleichbehandlung von Bauwerk und Anteil auch dann selbständiges Objekt bleibt, wenn der Stpfl. durch Hinzuerwerb eines weiteren Miteigentumsanteils Alleineigentümer wird. Nichts anderes gilt nach Aufgabe des zu § 7b entwickelten sog. Erstarrungsprinzips für § 10e (eingehend dazu s. Anm. 57–58), weil jeder Anteilserwerb eigenständig den Förderatbestand des Abs. 1 Satz 6 erfüllt (s. Anm. 158 „Hinzuerwerb und Vereinigung von Miteigentumsanteilen“).

Kritik an der § 7b-Rspr. des BFH: *R. W. Meyer*, FR 1980 S. 592: weder Wortlaut noch Sinn und Zweck des § 7b stehen einheitlicher Behandlung der vereinigten Anteile entgegen; *Höser/Drasdo*, FR 1982 S. 584/608/609: § 7b Abs. 6 Satz 1 besagt nichts über die Höhe der Anteile; zudem liegen bei Vereinigung sämtlicher Anteile in einer Hand begrifflich keine Anteile mehr vor, mit der Folge, daß sich die Frage des Objektverbrauchs allein nach § 7b Abs. 5 Satz 1 beantwortet; *Paus*, FR 1984 S. 270: es entspricht dem Rechtsgedanken des § 7b Abs. 5 Satz 1, zwei nacheinander erworbene Anteile an einem Gebäude nur als ein Objekt zu zählen; § 7b Abs. 6 Satz 1 dient der Verwaltungsvereinfachung bei Anteilen des Stpfl. an mehreren Gebäuden, wozu im Falle des Erwerbs mehrerer Anteile am selben Gebäude kein Anlaß besteht.

Stellungnahme: Zwei Gründe sprechen im wesentlichen gegen eine Zusammenfassung des ursprünglichen und hinzuerworbenen Anteils als ein Objekt. Einerseits ist es die Existenz des Abs. 5 Satz 3, der nur im Erbfall dem Ehegatten (s. Anm. 458–467) die Fortführung des SA-Abzugs in der bisherigen Höhe gestattet. Andererseits ist jeder Anteilserwerb eigenständig nach Abs. 1 Satz 4 begünstigt, gleichgültig, ob er dasselbe oder ein anderes Gebäude betrifft. Würde hingegen der später erworbene Anteil dem vorhandenen Anteil zugeordnet und zu einem Objekt „verschmelzen“, wäre sein stliches Schicksal untrennbar mit diesem verbunden und ggf. von einer Förderung ausgeschlossen, falls der dem Stpfl. bereits gehörende Anteil zB vor dem 1. 1. 87 erworben wurde. Dies widerspräche Abs. 1 Satz 4, der gleichermaßen eine Anschaffung der Wohnung wie des Anteils daran begünstigt, auch dann, wenn der Stpfl. bereits Miteigentümer der Wohnung war. Soweit *Paus* (BB 1990 S. 1108; *ders.*, FR 1984 S. 269) meint, mehrere nacheinander erworbene Anteile seien einerseits iSd. Abs. 1 eigenständig nach Maßgabe der jeweiligen Anschaffung volle acht Jahre begünstigt, andererseits aber nur ein Objekt iSd. Abs. 5 Satz 1, erscheint dies zwar als sachgerechte,

gesetzlich jedoch nicht verwirklichte Förderung sukzessiven Anteilerwerbs. Der Abzugszeitraum umfaßt gem. Abs. 1 Satz 1 acht Jahre, er kann deshalb nicht mit jedem Anteilerwerb neu beginnen. Außerdem fehlen Anhaltspunkte dafür, daß der Gesetzgeber den Objektbegriff in Abs. 1 bzw. 2 und Abs. 5 Satz 1 unterschiedlich verstanden wissen will.

Gleichzeitiger Erwerb mehrerer Miteigentumsanteile: Werden mehrere Miteigentumsanteile durch einheitliches Rechtsgeschäft erworben, ist nach VerwAufassung (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 39) lediglich ein Objekt gegeben.

Beispiel: A erwirbt das im Miteigentum zu 1/2 von B und C stehende EinfHaus. A wird so behandelt, als habe er ein Vollobjekt (Wohnung), nicht zwei Anteile daran erworben (s. Anm. 158).

Wirtschaftlich gesehen liegt beim Erwerber ein einheitlich zu beurteilender Anschaffungsvorgang iSd. Abs. 1 Satz 4 vor. Es darf keinen Unterschied machen, ob sich die vom Stpfl. erworbene Wohnung im Alleineigentum eines oder (zufällig) im Miteigentum mehrerer Veräußerer befindet (glA B. Meyer, FR 1988 S. 490; Blümich/Erhard, § 10 e Rz. 516; Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig, § 10 e Rdnr. 113). Nacheinander in einem VZ angeschaffte Anteile bilden nach FG Münster v. 11. 6. 91 (EFG 1991 S. 670, nrkr.) ebenfalls ein einheitliches Objekt (ebenso B. Meyer aaO). Zum selben Ergebnis gelangt man bei Anwendung des zu § 7 b ergangenen BFH-Urt. v. 28. 7. 93 IX R 74/91 (FR 1994 S. 12), sollte für den vorhandenen Anteil selbst noch keine Förderung in Anspruch genommen worden sein (s. Anm. 158 „Hinzuerwerb und Vereinigung von Miteigentumsanteilen“). Insbes. durch die § 7 b-Rspr. des BFH zur Konkretisierung des Objekts durch tatsächlichen SA-Abzug (s. oben) dürfte sich die Problematik gleichzeitigen oder allmählichen Anteilerwerbs im selben VZ in dem Sinne erledigt haben, daß stets ein einheitliches Förderobjekt vorliegt.

Gesamtrechtsnachfolge mit anschließender Erbauseinandersetzung: Zum Anteilerwerb iSd. Abs. 1 Satz 6 iVm. Abs. 5 Satz 1 kommt es nur bei Realteilung des Nachlasses mit Abfindungszahlungen an die Miterben, auch im Rahmen einer sog. Teilerbauseinandersetzung (ausführlich dazu mit Beisp. Anm. 133). Für Zwecke stlicher Förderung ist dann von zwei selbständigen Anteilen unterschiedlicher Rechtsqualität auszugehen: Einerseits liegt hinsichtlich der Abfindung ein entgeltlicher Anteilerwerb iSd. Abs. 1 Satz 4 vor, andererseits erwirbt der Erbe unentgeltlich durch Gesamtrechtsnachfolge. Zur Bestimmung des Umfangs der beiden Anteile s. Anm. 133.

Erwerb einer Wohnung durch gemischte Schenkung: Der Erwerber erhält nicht zwei verschiedene – entgeltlich bzw. unentgeltlich – erworbene Anteile, sondern die gesamte Wohnung aufgrund teilentgeltlichen Erwerbs als ein Objekt (s. Anm. 132; zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage s. Anm. 141).

417–419 Einstweilen frei.

420 2. Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung, Ausbau oder Erweiterung

Abs. 5 Satz 1 greift nur bei Stpfl. ein, die ihre im Miteigentum stehende Wohnung selbst nutzen (s. Anm. 98–99).

Kein Anteil iSd. Abs. 5 Satz 1 liegt vor, wenn sich die Wohnung zwar im Eigentum mehrerer Stpfl. befindet, ihre Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aber im Rahmen der Rechtszuständigkeit nur eines Miteigentümers erfolgt (s. dazu im einzelnen Anm. 159). Gegenstand der StBegünstigung ist dann die gesamte Woh-

nung des betreffenden Miteigentümers. Objektverbrauch tritt daher unmittelbar gem. Abs. 4 Satz 1, nicht über Abs. 5 Satz 1 ein.

Entsprechende Anwendung auf Ausbau oder Erweiterung (Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbs.): Als ein Objekt iSd. Objektbeschränkung gilt nach Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbs. auch ein Ausbau oder eine Erweiterung (zu den Begriffen s. Anm. 205 u. 208), vorausgesetzt

- die Wohnung und der Ausbau/die Erweiterung stehen im Miteigentum der Stpfl. (s. Anm. 416),
- die Wohnung und der Ausbau werden von diesen Stpfl. zu eigenen Wohnzwecken genutzt (s. Anm. 223–227).

Einstweilen frei.

421, 422

II. Entsprechende Anwendung des Abs. 4 auf Miteigentümer

1. Objektverbrauch (Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 4 Sätze 1–3)

423

Der SA-Abzug kommt nur für einen (einzigen) Miteigentumsanteil in Betracht. Er führt ungeachtet seines Umfangs zum Objektverbrauch (ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 513) und ist insoweit ein gegenüber der Wohnung (bzw. Ausbau/Erweiterung) gleichwertiges Objekt (vgl. Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbs. iVm. Abs. 4 Satz 1). Der Anteil bleibt vorbehaltenlich einer Anwendung des Abs. 5 Satz 3 (s. Anm. 447–467) für den gesamten Abzugszeitraum Gegenstand der StBegünstigung auch bei einem evtl. späteren Hinzuerwerb von Anteilen (s. Anm. 416).

Erwerb mehrerer Miteigentumsanteile an verschiedenen Wohnungen: Jeder Anteil ist selbständiges Objekt iSd. Abs. 5 Satz 1. Die StBegünstigung kommt daher wahlweise für einen der Anteile in Betracht.

Hinzuerwerb eines Miteigentumsanteils an derselben Wohnung: Ursprünglicher und hinzuerworbener Anteil bleiben ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Vereinigung und evtl. Entstehung von Alleineigentum selbständige Objekte (s. Anm. 416 „Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen“). Dies bedeutet:

- ▷ War bereits der ursprüngliche Anteil gem. § 7 b/§ 10 e begünstigt, ist insoweit Objektverbrauch eingetreten und ein SA-Abzug ausschließlich für diesen Anteil fortzuführen. Beim hinzuerworbenen Anteil handelt es sich um ein nicht begünstigtes Zweitobjekt. Er kann auch kein Folgeobjekt sein (s. Anm. 426).
- ▷ Entfiel zB wegen unentgeltlichen Erwerbs ein SA-Abzug beim vorhandenen Anteil, ist dieser gleichwohl für den hinzuerworbenen Anteil zulässig.

Beim gleichzeitigen Erwerb mehrerer Miteigentumsanteile handelt es sich um ein einziges Objekt (s. Anm. 416), ebenso beim Erwerb durch gemischte Schenkung (s. Anm. 416). Zur Bedeutung des Förderverzichts für den ursprünglichen Anteil s. Anm. 416 „Konkretisierung als Objekt durch tatsächlichen SA-Abzug“.

Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 können die StBegünstigung für zwei selbständige Miteigentumsanteile (Begriff s. Anm. 431) gleichzeitig (zur Unschädlichkeit „räumlichen Zusammenhangs“ s. Anm. 323 „Miteigentumsanteile“) in Anspruch nehmen, jedoch mit der Folge doppelten Objektverbrauchs. Wegen der Behandlung mehrerer Anteile als ein Objekt gem. Abs. 5 Satz 2 s. Anm. 431.

Einstweilen frei.

424, 425

426 **2. Folgeobjektregelung bei Miteigentumsanteilen (Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 4 Sätze 4–5)**

Der Anteil an einer Wohnung kann sowohl Erstobjekt (s. Anm. 358) als auch Folgeobjekt (s. Anm. 370) iSd. Regelung des Abs. 4 Sätze 4–5 sein. Auf eine Gleichartig- oder Gleichwertigkeit kommt es dabei nicht an (s. Anm. 370). Dies ermöglicht die Übertragung des SA-Abzugs

- von einem Miteigentumsanteil (Erstobjekt) auf den Miteigentumsanteil (Folgeobjekt) an einer anderen, nicht aber derselben Wohnung (s. Anm. 370);
 - von einem Miteigentumsanteil (Erstobjekt) auf eine Wohnung (Folgeobjekt);
 - von einer Wohnung (Erstobjekt) auf einen Miteigentumsanteil (Folgeobjekt).
- Entsprechendes gilt bei Miteigentumsanteilen an einem stbegrünstigten Ausbau/einer Erweiterung. Zur Behandlung in den neuen Bundesländern belegener Folgeobjekte nach Abs. 4 Sätze 8–10 s. Anm. 409.

427–430 Einstweilen frei.

C. Miteigentumsanteile von Ehegatten (Abs. 5 Satz 2)

I. Wohnung in Miteigentum von Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1

431 **1. Miteigentum von Ehegatten**

Sind der Stpfl. und sein Ehegatte (s. Anm. 434) Miteigentümer der Wohnung und liegen bei ihnen die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (s. Anm. 438) vor, so schließt Abs. 5 Satz 2 die Anwendung des Abs. 5 Satz 1 aus. Das bedeutet, daß entgegen der Grundregel des Abs. 5 Satz 1 nicht jeder Miteigentumsanteil ein Vollobjekt darstellt, sondern die Ehegatten-Miteigentumsanteile als ein Objekt iSd. des Objektverbrauchs behandelt werden. Insoweit ergänzt Abs. 5 Satz 2 für die Fälle des Miteigentums den Abs. 4 Satz 2, wonach Ehegatten insgesamt für zwei Objekte den SA-Abzug wahrnehmen können, unabhängig davon, wer der (Allein-)Eigentümer der Wohnungen ist. Damit sind folgende förderungsneutrale Gestaltungen denkbar:

- Jeder Ehegatte ist Alleineigentümer jeweils einer Wohnung (Fall des Abs. 4 Satz 2).
- Ein Ehegatte ist Alleineigentümer beider Wohnungen (Fall des Abs. 4 Satz 2).
- Ein Ehegatte ist Alleineigentümer einer Wohnung, beide Ehegatten sind Miteigentümer der anderen Wohnung (Fall des Abs. 4 Satz 2 iVm. Abs. 5 Satz 2).
- Die Ehegatten sind Miteigentümer beider Wohnungen (Fall des Abs. 4 Satz 2 iVm. Abs. 5 Satz 2).

Kein ausschließliches Miteigentum von Ehegatten: Der Stpfl. und sein Ehegatte müssen (auch) Miteigentümer sein, aber nicht ausschließlich. Miteigentumsanteile von Ehegatten werden also auch dann als nur ein Objekt angesehen, wenn noch weitere Personen Eigentümer der Wohnung sind. Objekt iSd. Abs. 5 Satz 2 bilden dann die zusammengerechneten Ehegattenanteile.

Durch StÄndG 1991 v. 24. 6. 91 (BGBl. I S. 1322; BStBl. I S. 665) wurde in Abs. 5 Satz 2 das Wort „ausschließlich“ gestrichen und damit die schon bisher großzügige VerwAuffassung (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 36) nachträglich auf eine Rechtsgrundlage gestellt (zur traditionell rechtswidrigen Auslegung der Vorschrift sowie ihrer Vorgängerregelung § 7 b Abs. 6 Satz 2 s. o. V., DSStR 1991 S. 1146).

Zur Kritik an der VerwAuffassung vgl. *B. Meyer*, FR 1987 S. 373; *Stubrmann*, FR 1987 S. 333; *Busl*, DStZ 1989 S. 588; *Handzick*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 137; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 113; *Schmidt/Drenseck* IX. § 10 e Anm. 6j; eindeutig gesetzeswidrig.

Die Streichung des Wortes „ausschließlich“ gilt rückwirkend für alle nach dem 31. 12. 86 hergestellten oder angeschafften Wohnungen bzw. nach dem 31. 12. 86 fertiggestellten Ausbauten oder Erweiterungen (§ 52 Abs. 14 Satz 1 idF des StÄndG 1991).

Miteigentumsanteile der Ehegatten an einer Wohnung werden nur dann zusammengerechnet und bilden ein Objekt, wenn

- ▷ sich die Anteile auf dieselbe Wohnung beziehen (glA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 533; *Handzick*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 137; bei Anteilen an verschiedenen Wohnungen gilt Abs. 5 Satz 1) und
- ▷ im Zeitpunkt der Herstellung oder Anschaffung der Miteigentumsanteile die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorgelegen haben. Zum Fall des späteren Eintritts der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 s. Anm. 438.

Erwerb der Miteigentumsanteile in verschiedenen VZ: Abs. 5 Satz 2 ist nicht anzuwenden, wenn die Ehegatten die Miteigentumsanteile an einer Wohnung in verschiedenen VZ anschaffen (so *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 115; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. F 2). In Betracht kommt dann nur eine Förderung des später erworbenen Anteils als Zweitobjekt iSd. Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 4 Satz 2 mit der Rechtsfolge doppelten Objektverbrauchs (s. Anm. 338). Dies entspricht der zu § 7 b ergangenen Rspr. (vgl. BFH v. 20. 7. 82 VIII 207/80, BStBl. II S. 735) sowie dem damit übereinstimmenden Regelungszweck des § 10 e, Ehegatten zwar die Bildung gemeinsamen Eigentums ohne Rechtsnachteile zu ermöglichen, nicht jedoch den sukzessiven Eigentumserwerb an einer Wohnung.

Selbständige Objekte können ausnahmsweise auch vorliegen, wenn Miteigentumsanteile zwar gleichzeitig erworben werden, jedoch von unterschiedlicher Rechtsqualität sind.

Beispiel: Die Wohnung wird anlässlich eines Erbfalls mit anschließender Erbauseinandersetzung teils unentgeltlich durch Gesamtrechtsnachfolge, teils entgeltlich vom Miterben erworben (s. Anm. 133 „Realtteilung des Nachlasses mit Abfindungszahlungen“).

Einstweilen frei. Frühere Anm. 434 jetzt in Anm. 431.

432–437

2. Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1

438

Die Miteigentumsanteile sind nur so lange als ein Objekt anzusehen, wie bei den Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen; dies ist dann der Fall, wenn die Ehegatten zu Beginn oder im Laufe des VZ beide unbeschränkt stpfl. sind oder werden und nicht dauernd getrennt leben (s. im einzelnen Anm. 316).

Späterer Eintritt der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1: Waren die Stpfl. bereits vor der Eheschließung Miteigentümer einer Wohnung und haben sie dafür einen SA-Abzug in Anspruch genommen, sind die Miteigentumsanteile ab dem VZ der Eheschließung nur noch ein Objekt iSd. Abs. 5 Satz 2. Das gilt auch, wenn der Abzugszeitraum für das noch im Eigentum der Ehegatten befindliche Objekt im Zeitpunkt des Eintritts der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 nicht mehr läuft (str.).

So BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 36 Satz 3; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. F 2. Dagegen (Abzugszeitraum muß noch laufen) *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6j; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 533 (zu Unrecht auf BMF aaO bezugnehmend); *Handzick*, Wohnei-

gentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 137: § 10e Abs. 5 Satz 2 wirkt nur ex nunc, nicht ex tunc; wiederum aA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 230: Es ist bereits doppelter vorehelicher Objektverbrauch eingetreten.

Stellungnahme: UE ist der VerwAuffassung zu folgen. Abs. 5 Satz 2 behandelt nach seinem Gesetzeswortlaut jede Wohnung, die sich im Miteigentum von Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 befindet unabhängig von ihrem Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt für die Dauer der Ehe als ein Objekt. Sinn und Zweck des Abs. 5 Satz 2 gehen uE dahin, Ehegatten iSd. Abs. 26 Abs. 1 den Weg zum zweiten Vollobjekt zu eröffnen, unabhängig davon, ob ein Ehegatte allein oder beide Ehegatten gemeinsam vor der Eheschließung die StBegünstigung für eine Wohnung in Anspruch genommen hatten. Insoweit suspendiert Abs. 5 Satz 2 bei späterer Eheschließung den zunächst für jeden Stpfl. eingetretenen Objektverbrauch gem. Abs. 5 Satz 1 iVm. Abs. 4 Satz 1.

Besondere Veranlagung (§ 26c) bewirkt uE, daß im VZ der Eheschließung noch Abs. 5 Satz 1 anzuwenden ist (glA *Ramisch*, DB 1992 S. 1062; s. auch Anm. 316 u. 325). Rechtsfolge für das Jahr der Eheschließung: Nur der Anteil desjenigen Ehegatten ist begünstigt, bei dem kein Objektverbrauch iSd. Abs. 4 Satz 1 vorliegt. Ohne Objektverbrauch sind beide Anteile (= zwei Objekte) begünstigt (ab Folgejahr nur noch ein Objekt).

Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1: Die Miteigentumsanteile der Ehegatten werden fortan wieder als selbständige Anteile iSd. Abs. 5 Satz 1 behandelt. Dabei ist gleichgültig, ob der Begünstigungszeitraum noch läuft bzw. das betreffende Objekt bereits veräußert wurde oder nunmehr anderen als eigenen Wohnzwecken dient. Wegen der sich daraus ergebenden Rechtsfolgen s. im einzelnen Anm. 333–340, zur Behandlung der Anteilsvereinigung s. Anm. 447–453 (bei Tod) bzw. Anm. 458–467 (bei Scheidung usw.).

439 Einstweilen frei.

440

II. Nichtanwendung von Abs. 5 Satz 1: Wohnung im Miteigentum von Ehegatten als ein Objekt

Rechtsfolge des Abs. 5 Satz 2 ist, daß die Miteigentumsanteile der Ehegatten an einer Wohnung, einem Ausbau oder einer Erweiterung abweichend von Satz 1 als nur ein (einziges) Objekt iSd. Objektbeschränkung des Abs. 4 Satz 1 – zeitlich begrenzt auf die Dauer der Ehe (s. Anm. 438) – anzusehen sind. Sie können folglich ihre Eigentumsverhältnisse individuell gestalten (s. Anm. 431).

Zurechnung des Abzugsbetrags: Abgesehen vom Objektverbrauch wird die Tatsache des Miteigentums nicht ignoriert, sondern bleibt zur persönlichen Zurechnung des Abzugsbetrags maßgebend (s. dazu auch Anm. 34). Danach ist jeder Ehegatte nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil abzugsberechtigt und kann im Falle getrennter Veranlagung gem. §§ 26, 26a lediglich den in seiner Person verwirklichten Abzugsbetrag in Anspruch nehmen (s. eingehend dazu Anm. 34 mwN).

441–446 Einstweilen frei.

D. Anteilserwerb bei Tod eines Ehegatten (Abs. 5 Satz 3 erster Halbs.)

I. Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 3 erster Halbs.

1. Wohnung im Miteigentum von Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1

447

Nach Abs. 5 Satz 3 kann ein Ehegatte den § 10 e-Abzug in der bisherigen Höhe fortsetzen, wenn er infolge Erbfalls den Miteigentumsanteil seines verstorbenen Ehegatten hinzuerwirbt. Dies spielt jedoch nur im Fall des Satzes 2 eine Rolle, dh. wenn Eigentümer der Wohnung ausschließlich die Ehegatten sind und bei ihnen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen.

Miteigentum: Zum Begriff Miteigentum s. Anm. 416. Nachdem Abs. 3 Satz 2 kein „ausschließliches“ Miteigentum verlangt (s. Anm. 431), steht die Beteiligung Dritter auch dem Abs. 5 Satz 3 nicht entgegen.

Wohnung der Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1: Der Anteilserwerb durch Erbfall muß sich auf eine Wohnung beziehen, die Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 gehört. FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 37) und hM im Schrifttum (s. unten) verlangen daher, daß die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 bis zum Tod des Ehegatten vorgelegen haben müssen.

Vgl. *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 121; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 105; *Frotscher*, § 10 e Rz. 51; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. F 3.

Stellungnahme: UE müssen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 nicht bis zum Tod des Ehegatten vorliegen. Die anderslautenden Billigkeitsregelungen in Abschn. 62 Abs. 5 EStR 1984/1987 zu § 7 b sind für § 10 e insoweit unbeachtlich, als nunmehr Abs. 5 Satz 3 erster Halbs. eine ausdrückliche gesetzliche Regelung trifft. Diese verlangt zwar einen Anteilserwerb „im Fall des Satzes 2“. Das bedeutet aber nicht zwingend, daß die Ehegatten durchgehend auch § 26 Abs. 1 erfüllen müssen. UE ist die Auslegung vertretbar, einen begünstigten Hinzuerwerb ebenso anzunehmen, wenn die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 nur zeitweise vorlagen, die Wohnung also irgendwann während des achtjährigen Abzugszeitraums ein Objekt iSd. Abs. 5 Satz 2 war und infolge Erbfalls auf den anderen Ehegatten übergeht (glA *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauauforderung, 1991 S. 136).

Einstweilen frei.

448, 449

2. Erwerb des Ehegatten-Miteigentumsanteils infolge Erbfalls

450

Der Stpfl. muß einen Miteigentumsanteil infolge Erbfalls vom verstorbenen Ehegatten hinzuerwerben.

Infolge Erbfalls bedeutet Erwerb aufgrund gesetzlicher bzw. testamentarischer Erbfolge (§§ 1922 f. BGB), als Vermächtnisnehmer (§§ 2147 f. BGB) oder durch Schenkung auf den Todesfall (§ 2301 BGB).

► *Die FinVerw.* (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 37) hingegen beschränkt eine Anwendung des Abs. 5 Satz 3 erster Halbs. auf Fälle der Gesamtrechtsnachfolge, schließt also den Vermächtnisnehmer von einer erweiterten Förderung aus. Sie verletzt insoweit den eindeutigen Gesetzeswortlaut, der jeden Erwerb infolge Erbfalls begünstigt. Auch der Gesetzeszweck gibt für eine solche Einschränkung nichts her.

GlA *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 119; *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 140; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 j; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 131; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. F 3. **AA** *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 543: Der Vermächtnisnehmer ist kein Erbe und erwirbt daher nicht infolge Erbfalls. Dagegen zu Recht *Handzik* aaO mit dem Hinweis, daß Abs. 5 Satz 3 erster Halbs. gerade keinen „Erwerb als Erbe“ verlangt.

► *Erbausinandersetzung* ist nach *Schmidt/Drenseck* (XIII. § 10 e Anm. 6 c) durch die geänderte Rspr. (zur Realteilung ohne Ausgleichszahlungen s. Anm. 133) kein Erwerb infolge Erbfalls, sondern vom Wortlaut des Satzes 3 nicht gedeckter Erwerb von den Miterben. Die so entstandene Gesetzeslücke ist durch sinngem. Anwendung des Abs. 5 Satz 3 zu schließen, weil dies am ehesten dem gesetzgeberischen Willen entspricht (uE im Ergebnis zutr.).

Erwerb „eines“ Miteigentumsanteils: Der Stpfl. muß infolge Erbfalls nicht Alleineigentümer der Wohnung werden. Es genügt, wenn er einen Miteigentumsanteil hinzuerwirbt.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 37; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 122; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 j; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 105; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 544; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. F 3; *Frotscher*, § 10 e Rz. 51.

Der Gesetzgeber trägt insoweit der Tatsache Rechnung, daß auch Abkömmlinge des Erblassers gem. §§ 1924, 1931 BGB gesetzlich erbberechtigt sind (vgl. *Stephan*, aaO). Käme es auf den Erwerb „des“ (gesamten) Miteigentumsanteils vom verstorbenen Ehegatten an, ginge die Regelung häufig ins Leere.

Erwerb im Fall des Satzes 2: Ein stbegünstigter Erwerb iSd. Abs. 5 Satz 3 erster Halbs. ist nur gegeben, wenn es sich bei dem hinzuerworbenen Miteigentumsanteil um ein unselbständiges Objekt gem. Abs. 5 Satz 2 handelt (s. Anm. 431). Liegt hingegen ein selbständiges Objekt vor, ist dieses ausschließlich als Zweitobjekt beim erbenden Ehegatten im Falle seiner Wiederverheiratung begünstigt.

Beispiel: Die Ehegatten sind zu jeweils 1/2 Miteigentümer eines Einfhauses. Der Ehemann erwarb seinen Anteil 1990 für 100 000 DM, die Ehefrau ihren Anteil 1993 für 120 000 DM, jeweils einschl. der Hälfte der AK des Grund und Bodens. 1994 stirbt die Ehefrau und wird von ihrem Ehemann beerbt.

Es liegen zwei eigenständig förderbare Anteile iSd. Abs. 5 Satz 1 vor, die sich auch nach späterem Hinzuerwerb infolge Erbfalls nicht zu einem Objekt vereinigen. Förderbar bleibt beim Ehemann daher nur sein ursprünglicher Anteil (glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 188; aA *Frotscher*, § 10 e Rz. 51: ein Objekt mit zwei unterschiedlichen Restabzugszeiträumen).

Der Regelungszweck des Abs. 5 Satz 3 erster Halbs. steht dem nicht entgegen. Er will nur die Trennung eines einheitlichen Objekts iSd. Abs. 5 Satz 2 beim Tode eines Ehegatten in zwei Objekte verhindern, bisherige stliche Vorteile also erhalten, nicht umgekehrt bislang selbständige Objekte zusammenfassen und den überlebenden Ehegatten gegenüber seiner Behandlung während der Ehe besserstellen. Waren die infolge Erbfalls vereinigten Anteile selbständige Objekte, mangelt es daher an einem „Erwerb im Fall des Satzes 2“.

Keine Objektbeschränkung beim überlebenden Ehegatten: Beim überlebenden Ehegatten darf kein Objektverbrauch vorliegen (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 37), dh. er darf nicht bereits für ein anderes Objekt einen SA-Abzug erhalten haben, das nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 in bezug auf seine Person Erstobjekt bleibt oder wird und damit bereits zum Objektverbrauch führt (ebenso *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 j; *Obermeier*, DSrR 1991 S. 343).

Beispiel 1: Der Ehemann ist Alleineigentümer eines 1990 angeschafften Einfhauses. Außerdem gehört den Ehegatten zu jeweils ½ Miteigentum eine 1992 angeschaffte ETWohnung. Für beide eigengenutzten Wohnungen wurde ein SA-Abzug in Anspruch genommen. Im VZ 1993 stirbt die Ehefrau und wird von ihrem Ehemann beerbt. Eine StBegünstigung der ETWohnung beim Ehemann ist ausgeschlossen, weil es sich insoweit nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 um ein nicht mehr begünstigtes Zweitobjekt handelt (s. Anm. 340). Eine Förderung kommt erst dann in Betracht, wenn der Ehemann später erneut heiraten sollte.

Abs. 5 Satz 3 erster Halbs. läßt die zwischen mehreren Objekten bestehende Reihenfolge stlicher Förderung als Erst- oder Zweitobjekt unberührt und kommt deshalb nur zur Anwendung, wenn auch der ursprüngliche Anteil noch förderbar ist. Maßgebend sind dabei die Verhältnisse des überlebenden Ehegatten (glA *Obermeier aaO*).

Beispiel 2: Sachverhalt wie in Beispiel 1, jedoch ist die Ehefrau Alleineigentümer des 1990 angeschafften Einfhauses. Förderbar bleibt beim überlebenden Ehemann ausschließlich die 1992 angeschaffte ETWohnung, weil sie nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 aus seiner Sicht Erstobjekt wird (s. Anm. 340). Abs. 5 Satz 3 erster Halbs. findet daher Anwendung.

Einstweilen frei.

451, 452

II. Fortführung der Abzugsbeträge des verstorbenen Ehegatten 453

Der überlebende Ehegatte kann die auf den ererbten Anteil entfallenden Abzugsbeträge nach den Abs. 1 und 2 weiter in der bisherigen Höhe abziehen. Hinzu kommen die auf seinen ursprünglichen Anteil entfallenden Abzugsbeträge, insgesamt max. 19 800 DM/9 000 DM (s. Anm. 86 u. 151).

Abzug im VZ des Erbfalls: Im VZ des Erbfalls besteht eine Abzugskonkurrenz zwischen dem verstorbenen und dem überlebenden Ehegatten. Beide erfüllen hinsichtlich des ererbten Anteils die Abzugsvoraussetzungen der Abs. 1 und 2 (letztgenannter iVm. Abs. 5 Satz 3 erster Halbs.). UE kommt die Abzugsberechtigung des überlebenden Ehegatten nur subsidiär zur Anwendung, dh. er darf nur die Beträge geltend machen, die nicht bereits beim verstorbenen Ehegatten abgezogen werden. Ist der Stpfl. Alleinerbe, kann er deshalb den Abzugsbetrag im Rahmen evtl. Einzel- oder getrennter Veranlagung nicht beliebig aufteilen (s. Anm. 87).

Weiterer Abzug in bisheriger Höhe bedeutet, daß der überlebende Ehegatte den Abzugsbetrag geltend machen kann, der den Ehegatten bei fortbestehender Ehe zustehen würde. Höhe und Dauer der StBegünstigung bleiben danach erhalten.

► *Nachholung nicht verbrauchter Abzugsbeträge gem. Abs. 3 Satz 1:* Nachholfähig sind uE sämtliche Abzugsbeträge, die sich in den vorangegangenen VZ des Abzugszeitraums nicht iSd. Abs. 3 Satz 1 ausgewirkt haben, auch insoweit, als sie auf den Anteil des verstorbenen Ehegatten entfallen (zum Geltungsbereich des vierjährigen Nachholzeitraums s. Anm. 250). Das Gesetz spricht zwar in diesem Zusammenhang nur von Abzugsbeträgen iSd. Abs. 1 und 2, es widerspräche jedoch dem Gesetzeszweck, wenn bislang nicht ausgenutzte Abzugsbeträge verlorengingen. Außerdem sind gem. Abs. 3 Satz 1 nachholfähige Abzugsbeträge ebenfalls solche iSd. Abs. 1 und 2 (glA *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 171; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 j; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 545; aA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 78: Nur die zukünftigen Abzugsbeträge gehen auf den Ehegatten über).

► *Nachträgliche HK/AK des überlebenden Ehegatten* werden gem. Abs. 3 Satz 2 auf den Beginn des Abzugszeitraums zurückbezogen und erhöhen auch insoweit den Abzugsbetrag im Entstehungsjahr, als sie auf den ererbten Anteil entfallen (zur Berechnung s. Anm. 283 f.; glA *Schmidt/Drenseck* aaO; *B. Meyer* aaO).

454–457 Einstweilen frei.

E. Anteilserwerb zwischen Ehegatten bei Wegfall der Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs.)

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs.

458 1. Überblick zur Übertragung von Ehegatten-Miteigentumsanteilen

Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. behandelt den Erwerb eines Miteigentumsanteils vom anderen Ehegatten für den Fall, daß die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung wegfallen. Er enthält damit keine allgemeine Regelung zur Übertragung von Miteigentumsanteilen unter Ehegatten, sondern bestimmt nur die Abzugsberechtigung des übernehmenden Ehegatten (zur Befreiung des übertragenden Ehegatten vom Objektverbrauch s. aber Anm. 339). Im übrigen richtet sich die Übertragung von Ehegatten-Miteigentumsanteilen nach anderen Vorschriften. Damit muß für die steuerliche Behandlung der Übertragung von Ehegatten-Miteigentumsanteilen wie folgt unterschieden werden:

- Übertragung des Ehegattenanteils auf Dritte,
- Übertragung von Miteigentumsanteilen zwischen Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1,
- Übertragung von Miteigentumsanteilen zwischen Ehegatten nach Wegfall des § 26 Abs. 1.

Kein selbständiges Förderobjekt iSd. Abs. 1 Satz 4: Die Behandlung des hinzuerworbenen Anteils als unselbständiges § 10e-Objekt bringt es uE mit sich, daß eine evtl. nach Ehescheidung erwünschte eigenständige Förderung entfällt: Bei unentgeltlicher Übertragung mangelt es an eigenen AK des erwerbenden Ehegatten (zum Förderungsausschluß s. Anm. 36); bei entgeltlichem Erwerb steht dem Abs. 1 Satz 8 entgegen (glA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 239; aA *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e Rdnr. F 4: Nach Lösung der Ehe ist Abs. 1 Satz 8 nicht mehr anzuwenden, dem Stpfl. steht daher Wahlrecht zwischen Abs. 5 Satz 3 und Abs. 1 zu; ebenso *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 192). ÜE greift ein solches Wahlrecht nur bei Anteilsübertragung nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 (s. Anm. 459 „Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4“).

Übertragung auf Dritte: Überträgt ein Ehegatte (bei Vorliegen der Voraussetzungen der Zusammenveranlagung) seinen Miteigentumsanteil auf Dritte, so reduziert sich die StBefünstigung auf den beim anderen Ehegatten verbleibenden Anteil. Infolge davon kommt nur noch ein SA-Abzug bis max. zum anteiligen Förderhöchstbetrag dieses Anteils in Betracht (s. Anm. 165–166). Im übrigen ergeben sich daraus für den anteilsübertragenden Ehegatten folgende Konsequenzen:

► *Nachholung von Abzugsbeträgen gem. Abs. 3 Satz 1:* Auf den übertragenen Miteigentumsanteil entfallende nachholfähige Abzugsbeträge können uE letztmals im VZ der Anteilsübertragung abgezogen werden, weil der Abzugszeitraum insoweit

vorzeitig endet (s. Anm. 83). Abs. 5 Satz 2 suspendiert nur Satz 1, so daß für Zwecke der Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 die Miteigentumsanteile ihre Eigenständigkeit behalten.

► *Keine Übertragung des SA-Abzugs auf ein Folgeobjekt.* Der anteilsübertragende Ehegatte kann die StBefünstigung nicht auf ein Folgeobjekt übertragen (glA *Wendt*, Dt. Steuerberatertag 1986 S. 184). Eine Übertragung setzt gem. Abs. 4 Satz 4 Wegfall der Abzugsvoraussetzungen nach den Abs. 1 und 2 beim Erstobjekt voraus (s. Anm. 361). Daran mangelt es bei fortbestehender Abzugsberechtigung des anderen Ehegatten, weil Abs. 5 Satz 2 beide Anteile der Ehegatten als ein Objekt iSd. Abs. 4 ansieht. Dies schließt ihre Behandlung als ein einheitliches Erstobjekt iSd. Abs. 4 Satz 4 ein.

Übertragung zwischen Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1: Überträgt ein Ehegatte (bei Vorliegen der Voraussetzungen der Zusammenveranlagung) während des Begünstigungszeitraums seinen Miteigentumsanteil auf den anderen Ehegatten, so liegt darin eine bloße Anteilsvereinigung mit der Folge, daß der erwerbende Ehegatte den bisherigen Abzugsbetrag unverändert fortführen kann. Entsprechendes gilt für den umgekehrten Fall der Miteigentumsbildung durch Anteilsübertragung vom Volleigentümer-Ehegatten (so auch *Stephan*, DB 1991 S. 15; *Stuhrmann*, DStZ 1992 S. 266). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Übertragung unentgeltlich oder entgeltlich erfolgt.

Beispiel: Die Ehegatten A und B sind hälftige Miteigentümer einer 1992 für 200 000 DM (einschl. der Hälfte der AK des Grund und Bodens) angeschafften Wohnung. Zum 1. 1. 95 überträgt B ihren Anteil auf A für 150 000 DM. A führt ab VZ 1995 bis einschl. VZ 1999 den Abzugsbetrag in der bisherigen Höhe von 10 000 DM (6 vH/5 vH von 200 000 DM) fort.

Dies entspricht der zu § 7 b Abs. 6 Satz 2 ergangenen Rspr. (vgl. BFH v. 7. 10. 86 IX R 78/82, BFH/NV 1987 S. 236; v. 13. 1. 87 IX R 90/83, BFH/NV 1987 S. 445; v. 24. 1. 89 IX R 64/84, BFH/NV 1989 S. 777: kein Hinzuerwerb eines selbständigen Objekts). Für den SA-Abzug nach § 10 e ergibt sich diese Rechtsfolge bereits unmittelbar aus dem Gesetz: Vor der Vereinigung waren die Miteigentumsanteile gem. Abs. 5 Satz 2 ein einziges Objekt; auch nach der Anteilsvereinigung muß aber weiterhin der Grundsatz des Abs. 4 Satz 2 gelten, wonach Ehegatten der Abzug für zwei (ganze) Wohnungen zusteht.

GlA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 191; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 222; *Ramisch*, DB 1991 S. 2358; *Stuhrmann*, DStZ 1992 S. 266 (jedoch nur für den Fall der Zusammenveranlagung); zweifelnd *Bergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 80: Die BFH-Rspr. zu § 7 b (aaO) will nur einen Förderverlust für den hinzuerworbenen Anteil vermeiden, ihrer Anwendung im Rahmen des § 10 e bedarf es daher wegen der Regelung des Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. nicht; kritisch auch *B. Meyer*, FR 1987 S. 372; *ders.*, FR 1988 S. 491.

Würde dem Ehegatten im obigen Beispiel die Fortführung des bisherigen Abzugsbetrags nach dem Anteilsübergang versagt (so noch *B. Meyer*, aaO) und der Abzugsbetrag auf 6 000 DM/5 000 DM (= Anteil des A) reduziert werden, ergäbe sich das kuriose Ergebnis späterer Erhöhung des SA-Abzugs auf 12 000 DM/10 000 DM gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. nach evtl. Ehescheidung. Es wäre verfehlt, den erwerbenden Ehegatten für die Dauer intakter Ehe insoweit zu benachteiligen. Derart merkwürdige Rechtsfolgen lassen sich vermeiden, wenn man in Abs. 5 Satz 2 die Rechtsgrundlage unschädlicher Anteilsübertragung zwischen Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 sieht.

Übertragung zwischen Ehegatten nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1: Fallen die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung in einem VZ

fort, so stellen die Miteigentumsanteile der Ehegatten ab dem nachfolgenden VZ gem. Abs. 5 Satz 1 jeweils eigene Objekte dar; die Voraussetzungen des Abs. 5 Satz 2 für die Zusammenfassung zu einem Objekt liegen nicht mehr vor. Für diesen Fall trifft Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. eine Sonderregelung: Der den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten übernehmende Ehegatte kann ab dem VZ der Übernahme den gemeinsamen Abzugsbetrag in der bisherigen Höhe fortsetzen (s. Anm. 467). Auch insoweit kommt es nicht darauf an, ob der Anteilserwerb entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt ist (zur selbständigen Förderbarkeit des entgeltlich hinzuerworbenen Anteils s. Anm. 459 „Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4“).

459 2. Verhältnis des Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4: Wird die Ehe der Miteigentümer-Ehegatten geschieden und heiratet der den Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten übernehmende Ehegatte erneut, so kann er entweder für den erworbenen Miteigentumsanteil Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. (Fortführung der bisherigen Abzugsbeträge) in Anspruch nehmen oder den (entgeltlich) erworbenen Miteigentumsanteil als selbständig begünstigtes Objekt nach Abs. 1 Satz 4 behandeln, vorausgesetzt, bei seinem neuen Ehegatten ist noch kein Objektverbrauch eingetreten (zur Schädlichkeit evtl. nach Abs. 3 Satz 1 nachgeholter Abzugsbeträge s. aber Anm. 467).

glA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 6j; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 127; *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 90; *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 172; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 549.

Mit dem Abzug nach Abs. 1 Satz 4 beginnt ein eigener achtjähriger Abzugszeitraum, außerdem tritt in der neuen Ehe doppelter Objektverbrauch gem. Abs. 4 Satz 2 ein (so auch *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig* aaO).

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 8: Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. und Abs. 1 Satz 8 schließen sich tatbestandlich aus (glA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 6j). Bei entgeltlichem Anteilserwerb vor Wegfall des § 26 Abs. 1 liegt kein Anteilserwerb iSd. Abs. 1 Satz 8 vor, sondern bloße Anteilsvereinigung; dies ergibt sich aus Abs. 5 Satz 2 und entspricht der früheren Rspr. zu § 7b (s. Anm. 458). Bei Anschaffung nach Wegfall des § 26 Abs. 1 ist Abs. 1 Satz 8 tatbestandlich nicht erfüllt.

Verhältnis zu Abs. 3 Satz 1 und Satz 2: Die Fortführung der bisherigen Abzugsbeträge umfaßt uE auch das Recht zur Nachholung von Abzugsbeträgen gem. Abs. 3 Satz 1 und zur Behandlung nachträglicher Abzugsbeträge gem. Abs. 3 Satz 2 (s. im einzelnen Anm. 467).

Verhältnis zu Abs. 4 Satz 4: Der Anteilserwerb kann sich auch auf ein Folgeobjekt (Begriff s. Anm. 370) der Ehegatten beziehen. Ist jedoch ein entgeltlich erworbener Anteil selbst Folgeobjekt iSd. Abs. 4 Satz 4, ist uE eine Anwendung des Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. ausgeschlossen.

Beispiel: Die Ehegatten sind Miteigentümer zu je 1/2 einer 1990 (Wohnung I) sowie einer 1993 (Wohnung II) angeschafften und zu eigenen Wohnzwecken genutzten ET-Wohnung. Sie erhalten für beide Wohnungen einen SA-Abzug. Die Ehe wird 1994 geschieden. Im Zuge der Ehescheidung werden die Miteigentumsanteile 1995 getauscht (= Anschaffung; s. § 6 Anm. 324f.), so daß jeder Ehegatte Alleineigentümer einer Wohnung wird. Wohnung II ist als Zweitobjekt von einer weiteren Förderung ausgeschlossen (s. Anm. 340), mithin auch eine Anwendung des Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. (s. Anm. 463). Allerdings kann der entgeltlich erworbene Anteil daran Folgeobjekt des veräußerten (getauschten) Anteils am Erstobjekt sein (s. Anm. 370). Daher fragt sich,

ob ursprünglicher und hinzuerworbener Anteil auf diese Weise gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. zu einem einzigen Objekt (Folgeobjekt) zusammengefaßt werden können. Dies scheitert uE jedoch daran, daß Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. die stliche Förderung des hinzuerworbenen Anteils an einer Förderbarkeit des vorhandenen Anteils ausrichtet, nicht umgekehrt. Nach BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 38) dürfte aber das Zweitobjekt beim übernehmenden Ehegatten für den Fall stbegünstigtes Erstobjekt werden, daß der Tausch bereits im VZ 1994 erfolgte (zur „Befreiung“ vom Objektverbrauch s. Anm. 339).

Verhältnis zu Abs. 4 Sätze 8–10: Zur Übertragung in den neuen Bundesländern beglegener Objekte mit Zusatzförderung nach den Sätzen 8 bis 10 s. Anm. 408.

Verhältnis zu Abs. 5 a: s. Anm. 482.

Verhältnis zu § 7 b/§ 52 Abs. 21 Satz 4: Erwirbt der Stpfl. einen Anteil an einem § 7 b-Objekt hinzu, ist Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. nicht anzuwenden.

Beispiel: Die Ehegatten sind Miteigentümer zu je 1/2 eines 1986 angeschafften Einf-Hauses. Anlässlich der Ehescheidung im März 1990 erwirbt der Ehemann im August 1990 den Anteil seiner Ehefrau gegen Entgelt hinzu. Dieser Anteil ist nicht gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. zusammen mit dem ursprünglichen Miteigentumsanteil förderbar, weil es sich bei diesem um ein § 7 b-Objekt handelt. Eine Zusammenfassung scheitert an den unterschiedlichen Rechtsgrundlagen stlicher Förderung. Nach BFH v. 7. 10. 86 IX R 78/82 (BFH/NV 1987 S. 236; s. auch Anm. 458) kommt allerdings bei Anteilsvereinigung noch im VZ des Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 eine künftige ungekürzte § 7 b-AfA in Betracht.

Einstweilen frei.

460, 461

II. Erwerb des Ehegattenanteils bei Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 EStG

1. Wegfall der Voraussetzungen der Zusammenveranlagung

462

Gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. müssen im Fall des Satz 2 während des Abzugszeitraums die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 wegfallen. Dies bedeutet

- Eintritt dauernden Getrenntlebens der Ehegatten,
- Ehescheidung, Aufhebung oder Auflösung der Ehe bzw.
- Wegfall der unbeschränkten Stpfl. eines Ehegatten.

Kein zeitlicher Zusammenhang zwischen Anteilserwerb und Wegfall des § 26 Abs. 1: Das Gesetz fordert anders als bei Tod eines Ehegatten (Abs. 5 Satz 3 erster Halbs.: „infolge“; s. Anm. 450) keine bestimmte zeitliche Reihenfolge und keine sonstige funktionale Verknüpfung von Anteilserwerb und Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1. Die Übertragung muß zB nicht im Rahmen von Scheidungsfolgevereinbarungen stattfinden. Es genügt, daß Anteilsübertragung und Wegfall des § 26 Abs. 1 irgendwann während des Abzugszeitraums erfolgen, unabhängig voneinander und in beliebiger Reihenfolge. Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut, insbesondere im Vergleich zu Abs. 5 Satz 3 erster Halbs., wo der Gesetzgeber (Erwerb „infolge“ Erbfalls) ersichtlich enger formuliert hat. Dies entspricht auch dem Gesetzeszweck, dem übernehmenden Ehegatten das Abzugsvolumen eines aus der Ehe stammenden (ursprünglich gemeinsamen) Objekts zu erhalten (unklar insoweit BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 37 Satz 2).

GLA B. Meyer, FR 1986 S. 483; wohl ebenso Schmidt/Drenseck XIII. § 10 e Anm. 6 j; Handzick, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 145; Biergans, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 77, jedoch insoweit einschränkend,

als bei Anteilerwerb vor Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 kurz vor der Ehescheidung erfolgen müsse; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. S. 238.

Enger *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 123: Übertragung aus Anlaß des Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 erforderlich; ebenso *Frotscher*, § 10e Rz. 52; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Rz. 321; *Brandenberg*, NWB F. 3 S. 6558: Nach Wortlaut und Zusammenhang mit Abs. 5 Satz 3 erster Halbs. nur Erwerbe nach Wegfall des § 26 Abs. 1 begünstigt.

463 2. Anteilerwerb durch den Ehegatten

Gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. muß der Stpfl. im Fall des Satz 2 den Anteil des anderen Ehegatten während des achtjährigen Abzugszeitraums „erwerben“.

Erwerben idS bedeutet nach allgemeiner Auffassung sowohl unentgeltlicher als auch entgeltlicher Eigentumsübergang. Wären lediglich bestimmte Erwerbsformen begünstigt, hätte der Gesetzgeber sich des engeren, bereits in Abs. 1 Satz 8 verwendeten Begriffs der „Anschaffung“ (= entgeltlicher Erwerb, s. Anm. 188) bzw. der Schenkung/des unentgeltlichen Erwerbs bedient (vgl. *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 6j; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 124; *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 170). Fiele nur unentgeltlicher Erwerb unter Satz 3 zweiter Halbs., wäre die Regelung praktisch bedeutungslos (vgl. *Stephan* aaO).

Erwerb liegt auch vor, wenn der Ehegatte den Miteigentumsanteil gegen Aufgabe seines Anspruchs auf Zugewinnausgleich erhält (s. § 7b Anm. 400 „Ehescheidung“ und „Zugewinnausgleich“). Erwerb durch *Zwangsversteigerung* ist kein Erwerb vom Ehegatten (s. Anm. 188) und damit kein Anwendungsfall des Satzes 3 zweiter Halbs.

Erwerb „des“ Anteils vom Ehegatten erfordert im Gegensatz zum Anteilerwerb infolge Erbfall (Abs. 5 Satz 3 erster Halbs.), daß der Stpfl. den „gesamten“ Anteil des Ehegatten erwirbt. Im Hinblick auf die Neufassung des Satzes 2 (s. Anm. 431) muß er dadurch aber nicht zwingend Alleineigentümer werden. Das Gesetz spricht hier von dem, nicht wie in Abs. 5 Satz 3 erster Halbs. von „einem“ Anteil (s. Anm. 450 „Erwerb eines Miteigentumsanteils“).

Vgl. *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 125; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 6j; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10e Rz. 129; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 548.

Nach Auffassung von *Ehmcke* (Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 90; glA auch *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 235) ist eine differenzierte Behandlung des Hinzuerwerbs unverständlich und vom Gesetzgeber nicht gewollt; der Erwerb lediglich eines Bruchteils des Miteigentumsanteils müsse also genügen. UE regeln beide Halbsätze insofern unterschiedliche Sachverhalte, als der Stpfl. bei Tod seines Ehegatten die Übertragung des gesamten Anteils regelmäßig nicht in der Hand hat. Dieser Umstand rechtfertigt auch eine abweichende Behandlung (glA *Stubermann*, DStZ 1986 S. 275; *Horlemann*, DStZ 1986 S. 536; *Handzick*, Wohneigentumsförderung nach § 10e EStG, 1990 S. 146).

Beteiligung Dritter an der Wohnung: Sie hindert eine Zusammenfassung der Ehegatten-Miteigentumsanteile zu einem Objekt idS. Satzes 2 nicht (s. Anm. 434). Somit ist auch die Beteiligung Dritter für eine Anwendung des Satzes 3 zweiter Halbs. unbeachtlich.

Keine Objektbeschränkung beim übernehmenden Ehegatten: Beim erwerbenden Ehegatten darf noch kein Objektverbrauch in bezug auf eine andere

Wohnung eingetreten sein (BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 37). Dabei sind folgende Gestaltungen zu unterscheiden:

► *Beide Ehegatten sind Miteigentümer nur einer Wohnung*: Die Ehegatten können beliebig entscheiden, wer Alleineigentümer werden soll. Der jeweils erwerbende Ehegatte kann den vollen Abzugsbetrag gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. fortführen.

► *Ein Ehegatte ist Alleineigentümer einer Wohnung (Erstobjekt), beide Ehegatten sind Miteigentümer einer weiteren Wohnung (Zweitobjekt)*: Beim Alleineigentümer-Ehegatten ist bereits Objektverbrauch durch Förderung des Erstobjekts eingetreten (s. Anm. 340). Der Hinzuerwerb des Anteils am Zweitobjekt ist deshalb nicht mehr begünstigt, auch nicht gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. (glA *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 117). Erwirbt hingegen der Miteigentümer-Ehegatte den Anteil hinzu, ist Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. anzuwenden, weil das Zweitobjekt der Ehegatten mit Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 nunmehr aus seiner Sicht Erstobjekt wird (s. Anm. 340).

► *Beide Ehegatten sind Miteigentümer von zwei Wohnungen*: Die StBegünstigung kann nur für das Objekt fortgeführt werden, für das ein SA-Abzug zuerst in Anspruch genommen wurde (s. Anm. 340). Das Zweitobjekt ist von einer weiteren Förderung ausgeschlossen (s. oben). Übertragen daher Ehegatten ihre Miteigentumsanteile wechselseitig auf den jeweils anderen Ehegatten in der Weise, daß jeder Alleineigentümer einer Wohnung wird, kommt ein weiterer SA-Abzug gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. nur noch bei dem Ehegatten in Betracht, der Volleigentum am Erstobjekt erlangt (glA FG Münster v. 6. 9. 91, EFG 1991 S. 191, rkr.; *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 173; aA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 235: Die Ehegatten werden so behandelt, als seien sie von vornherein Alleineigentümer gewesen). Hinsichtlich der zweiten Wohnung geht die StBegünstigung verloren, vorbehaltlich erneuter Eheschließung mit einem Ehegatten ohne Objektverbrauch. Zur Behandlung des entgeltlich hinzuerworbenen Anteils als Folgeobjekt s. Anm. 459 „Verhältnis zu Abs. 4 Satz 4“.

Der Verw.Auffassung (vgl. BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 38) läßt sich eine StBegünstigung auch des Zweitobjekts entnehmen, wenn die wechselseitige Anteilsübertragung spätestens im VZ des Wegfalls der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 erfolgt (s. Anm. 339). Das gilt auch für den Fall, daß der Abzugszeitraum des Erstobjekts bereits abgelaufen ist (so neuerdings zur Frage des Objektverbrauchs beim übertragenden Ehegatten BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 6 unter Aufgabe der engeren Auffassung in BMF v. 25. 10. 90 aaO Abs. 38 Satz 2).

► *Anteilswerb an mehreren Objekten*: Erwirbt der Stpfl. durch Anteilsübertragung Volleigentum an mehreren Wohnungen, ist Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. zunächst ausschließlich beim Erstobjekt der Ehegatten anzuwenden. Heiratet er später erneut und liegt beim neuen Ehegatten noch kein Objektverbrauch vor, gilt das ebenso für das Zweitobjekt. UE enthält Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. keine eigenständige Objektbeschränkung in dem Sinne, daß er lediglich einmal Anwendung findet.

Einstweilen frei.

464–466

III. Fortführung der Abzugsbeträge in bisheriger Höhe durch den erwerbenden Ehegatten

Auf den hinzuerworbenen Anteil entfallende Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 und 2 können vom Erwerber weiter in der bisherigen Höhe abgezogen werden.

Wahlrecht: Die Fortführung der Abzugsbeträge in der bisherigen Höhe steht zur Disposition. Der Verzicht auf eine Anwendung des Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. hat allerdings nur Bedeutung, wenn es sich beim hinzuerworbenen Anteil im Falle entgeltlicher Übertragung gleichzeitig um ein selbständig begünstigtes Objekt handelt und der Stpfl. erneut heiratet (s. Anm. 459 „Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4“).

Abzug im VZ der Anteilsübertragung: Es entsteht eine Abzugskonkurrenz, weil einerseits der erwerbende Ehegatte Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs., andererseits auch der übertragende Ehegatte im VZ der Anteilsübertragung (letztmals) Abs. 1 bzw. 2 erfüllt. UE ist den Ehegatten ein Wahlrecht mit beliebiger Aufteilung des auf den übertragenen Anteil entfallenden Abzugsbetrags einzuräumen (glA *Frotzschner*, § 10 e Rz. 54). Können sich die Ehegatten nicht einigen, ist ausschließlich der übertragende Ehegatte abzugsberechtigt (ebenso *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 141: Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. will nur subsidiär fördern). Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. läßt die persönliche Abzugsberechtigung unberührt und gestattet nach seinem Regelungszweck nur dann eine Übertragung von Abzugsbeträgen, wenn diese stlich sonst verlorengehen.

Eine kumulative StBegünstigung beider Ehegatten im VZ der Anteilsübertragung ist ausgeschlossen.

Weiterer Abzug „in der bisherigen Höhe“ bedeutet, daß der erwerbende Ehegatte sowohl hinsichtlich des laufenden Abzugszeitraums als auch der Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags in die Rechtsstellung des übertragenden Ehegatten eintritt. Ein evtl. für den Anteil gezahltes Entgelt wird im Rahmen des Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. ignoriert.

HM; vgl. *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 124; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 129; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 77; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 140. AA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 550: Das Entgelt ist stets in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Dies folgt bereits aus dem Gesetzeswortlaut selbst, der einen Abzug insgesamt nur „in der bisherigen Höhe“ gestattet. Damit bleibt dem Erwerber ein Abzugsbetrag in dem Umfang erhalten, wie ihn auch die Ehegatten im Falle fortbestehender Ehe erhalten hätten.

► *Nachholung von Abzugsbeträgen gem. Abs. 3 Satz 1:* Versteht man Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. in dem Sinne, daß der erwerbende Ehegatte hinsichtlich des weiteren SA-Abzugs die bisherige, auf Abs. 5 Satz 2 beruhende Rechtsposition der Ehegatten ähnlich der Regelung des § 11 d EStDV fortsetzt, ist ihm auch das Recht zur Nachholung von Abzugsbeträgen gem. Abs. 3 Satz 1 einzuräumen, die auf den erworbenen Anteil entfallen (glA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 j; *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 170 f., jedoch mit der Einschränkung, daß der übertragende Ehegatte in den Nachholjahren nicht getrennt zur ESt. veranlagt wurde; aA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 78: keine Nachholung). Andererseits gestattet der Gesetzeswortlaut auch die Auffassung, eine Abzugsberechtigung des erwerbenden Ehegatten hinsichtlich des hinzuerworbenen Anteils erst im VZ der Anteilsübertragung eintreten zu

lassen. Nach dieser engeren Auslegung kommt eine Nachholung auf vorangegangene VZ entfallender Abzugsbeträge nicht in Betracht. UE ist eine weite Auslegung geboten, weil Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. an Abs. 5 Satz 2 anknüpft, der beide Anteile als ein Objekt behandelt. Die einheitliche Behandlung muß dann ungeachtet gesetzlicher Erwähnung ebenso für eine Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 gelten, da es letztlich ebenfalls Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 und 2 sind. Rechtsfolge der Nachholung ist uE, daß die Behandlung des entgeltlich hinzuerworbenen Anteils als selbständiges Förderobjekt im Falle späterer Wiederverheiratung entfällt (s. Anm. 459 „Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4“; ebenso *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 140).

► *Nachträgliche HK/AK iSd. Abs. 3 Satz 2* sind uE entsprechend der Behandlung nachholfähiger Abzugsbeträge ebenfalls einheitlich für das gesamte Objekt zu berücksichtigen. Danach erhöhen sie im Entstehungsjahr den Abzugsbetrag mit Wirkung ab Beginn des Abzugszeitraums (glA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 j; *B. Meyer*, DStZ 1987 S. 172, mit der Einschränkung, daß der übertragende Ehegatte in den Vorjahren nicht getrennt zur ESt. veranlagt worden sein durfte). S. dazu auch Anm. 291.

Befreiung vom Objektverbrauch beim übertragenden Ehegatten: Zu den Voraussetzungen der Befreiung vom Objektverbrauch s. ausführlich Anm. 339.

Einstweilen frei.

468–479

Erläuterungen zu Abs. 5 a: Wegfall der Förderung bei Einkünften über 120 000 DM/240 000 DM

Schrifttum: *Stephan*, Gestaltungsmöglichkeiten nach Einschränkung der Grundförderung durch § 10 e Abs. 5 a EStG 1992, DB 1992 S. 1493; *Fuchs/Schabe*, Umgehung der Limitierung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen des § 10 e EStG durch getrennte Veranlagung, DStZ 1993 S. 174.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5 a

I. Rechtsentwicklung des Abs. 5 a

480

Abs. 5 a wurde durch das StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146) eingefügt. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 12/1108 S. 57 u. 12/1506 S. 171) versteht sich die Regelung als „Beitrag zum Subventionsabbau“. Die Förderung soll auf Stpfl. konzentriert werden, deren GdE unterhalb des Grenzwerts bleibt. Zur Gesetzeskritik s. unten.

Erstmalige Anwendung: *Im Falle der Herstellung* betrifft der Förderungsausschluß gem. § 52 Abs. 14 Satz 4 Objekte, bei denen der Stpfl. nach dem 31. 12. 91 den Bauantrag gestellt hat (s. dazu § 7 Anm. 410; § 21 a Anm. 233, 234). War ein solcher nicht erforderlich, ist auf den Herstellungsbeginn abzustellen (s. § 6 Anm. 456 u. § 6 b Anm. 243–244). *Im Falle der Anschaffung* greift der Ausschluß, wenn der Stpfl. das Objekt aufgrund eines nach dem 31. 12. 91 abgeschlossenen

obligatorischen Vertrags (s. § 7 Anm. 495; § 21 a Anm. 235) oder gleichstehenden Rechtsakts (s. § 21 a Anm. 235) erworben hat.

Soweit die am 25. 2. 92 verkündete Gesetzesänderung auch in der Zeit vom 1. 1. bis 24. 2. 92 verwirklichte Sachverhalte betrifft, sieht die hM darin eine verfassungsrechtlich unbedenkliche unechte Rückwirkung (so *Wewers*, DB 1992 S. 706; *Stephan*, DB 1992 S. 1494; aA aber *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 a: verfassungswidrig).

► *Die Vereinigung mehrerer vor dem 1. 1. 92 erworbener Wohnungen* nach dem 31. 12. 91 zu einer Großwohnung bleibt von Abs. 5 a unberührt. Es mangelt insoweit an der Erfüllung des Tatbestandsmerkmals der Herstellung/Anschaffung eines § 10 e-Objekts nach dem 31. 12. 91. Entsprechendes gilt für die bloße Änderung des Wohnungszuschnitts. Die jeweiligen Maßnahmen bewirken lediglich eine Änderung der Bemessungsgrundlage für das identische Förderobjekt (ausführlich dazu s. Anm. 58).

► *Vereinigung mit einer nach dem 31. 12. 91 hergestellten/angeschafften Wohnung*: UE ist eine einheitliche Förderung der neu entstandenen Großwohnung ausgeschlossen, sonst könnte Abs. 5 a durch die bloße Zusammenlegung von Wohnungen unterlaufen werden. Die Förderung richtet sich daher unverändert nach der auf die Alt-Wohnung entfallenden Bemessungsgrundlage, sofern der Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) über 120 000 DM/240 000 DM liegt.

Gesetzeskritik: Der Förderungsausschluß für Besserverdienende ist in mehrfacher Hinsicht verfehlt. Zum einen wird damit gerade ein Personenkreis aus der Förderung selbstgenutzten Wohneigentums ausgeschlossen, der dafür angesichts der gestiegenen Grundstücks- und Baupreise noch am ehesten finanziell in der Lage ist. Zum anderen bewirkt Abs. 5 a eine erhebliche und durch nichts zu rechtfertigende stliche Planungsunsicherheit bei solchen Stpfl., die sich um berufliches oder betriebliches Vorwärtskommen bemühen. Sie können nicht davon ausgehen, daß sie die gem. § 10 e Abs. 1 u. 2 in Aussicht gestellten Abzugsbeträge später auch tatsächlich in Anspruch nehmen dürfen (krit. auch *Stephan*, DB 1992 S. 1493; *B. Meyer*, FR 1992 S. 278; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 a). Für Stpfl. im Einkünfte-Grenzbereich wiederum ergibt sich die eigenartige Konsequenz einer „Zebra“-Förderung, sollten ihre Einkünfte im Förderzeitraum Schwankungen unterliegen.

Diese Planungsunsicherheit der Stpfl. wird in uE unzumutbarer Weise zusätzlich dadurch verschärft, daß die Höhe des GdE häufig erst lange Zeit nach dem VZ des Abzugs endgültig festgestellt wird, zB im Rahmen von Außenprüfungen durchschnittlich erst vier bis sechs Jahre nach dem Abzugsjahr. Ebenfalls ist die Anknüpfung des Förderverlustes an den GdE sozial unausgewogen, weil er beispielsweise einen Ledigen mit einem GdE von 110 000 DM noch verschont, den geschiedenen Familienvater mit einem GdE von 130 000 DM und erheblichen gesetzlichen Unterhaltsverpflichtungen dagegen nicht (vgl. dazu *B. Meyer*, FR 1992 S. 279).

Wie konzeptionslos die gesetzgeberischen Eingriffe in das Regelungssystem des § 10 e sind, wird besonders deutlich, wenn man sich gleichzeitig die Änderungen in Abs. 3 Satz 1 und Abs. 6 a vor Augen führt. Die Ausdehnung des Nachholzeitraums auf die gesamte Dauer der achtjährigen Förderung gibt die Möglichkeit eines kumulativen Abzugs bis zu 145 200 DM im achten Jahr, eröffnet also eine Gestaltungsmöglichkeit insbesondere für Besserverdienende, die noch unterhalb des Grenzbetrags bleiben. Geradezu absurd ist aber, daß auch über dem Grenzbetrag verdienende Stpfl. weiterhin Vorkosten nach Abs. 6 abziehen dürfen und auch ihnen der Schuldzinsenabzug des neueingeführten Abs. 6 a von insgesamt 36 000 DM zusteht (vgl. *B. Meyer*, FR 1992 S. 278). Warum Stpfl. ab einem

bestimmten GdE im Rahmen der Förderung selbstgenutzten Eigentums zwar zum Vorkosten- und Schuldzinsenabzug berechtigt sind (und somit offensichtlich zur Schaffung von Wohneigentum ermuntert werden sollen), ihnen andererseits aber unter dem Etikett des „Subventionsabbaus“ die eigentliche Grundförderung derselben Fördervorschrift versagt bleibt, ist rational nicht mehr nachvollziehbar.

Einstweilen frei.

481

II. Verhältnis zu anderen Vorschriften

482

Verhältnis zu Abs. 2: Der Förderungsausschluß des Abs. 5 a Satz 1 trifft gleichermaßen Wohnungen sowie Ausbauten/Erweiterungen, auch dann, wenn die Wohnung bereits vor dem 1. 1. 92 hergestellt oder angeschafft wurde. Zur Behandlung als nachträgliche Herstellungskosten s. aber unten „Verhältnis zu Abs. 3“.

Verhältnis zu Abs. 3: Entstehen nachträgliche Herstellungs-/Anschaffungskosten an vor dem 1. 1. 92 erworbenen Wohnungen, fallen diese ebenso wie die Wohnung selbst nicht unter Abs. 5 a Satz 1. Abs. 3 Satz 2 enthält keinen eigenständigen Fördertatbestand (s. Anm. 271 „Verhältnis zu Abs. 1“). Erfüllen die nachträglichen Baumaßnahmen gleichzeitig die Voraussetzungen des Abs. 2, kann der Stpfl. bei nicht ausgeschöpften Förderhöchstbeträgen wahlweise Abs. 2 oder Abs. 3 Satz 2 anwenden (wegen Abzugskonkurrenz s. Anm. 203 „Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2“) und sich damit dem Förderverbot des Abs. 5 a je nach Höhe der Aufwendungen ganz oder teilweise entziehen. UE kann dieses Wahlrecht in jedem VZ erneut ausgeübt werden (dh. Wechsel zu Abs. 2, wenn GdE unter 120 001 DM/240 001 DM sinkt), dann allerdings mit der Rechtsfolge doppelten Objektverbrauchs (s. auch Anm. 202 mit weiteren Gestaltungshinweisen).

Zur Behandlung nachträglicher Herstellungs-/Anschaffungskosten an nach dem 31. 12. 91 erworbenen Wohnungen s. Anm. 490 u. 494.

Verhältnis zu Abs. 4 Satz 4: Der Förderausschluß gilt gleichermaßen für Erst- und Folgeobjekte, die nach dem 31. 12. 91 hergestellt/angeschafft (s. Anm. 480) wurden. Die Abzugsberechtigung für ein vor diesem Stichtag erworbenes Erstobjekt geht nicht auf das Folgeobjekt über, da es sich iSd. Grundförderung um ein eigenständiges Objekt handelt (s. Anm. 382).

Verhältnis zu Abs. 5 Satz 3: Der vom Ehegatten infolge Erbfalls oder bei Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 hinzuerworbene Miteigentumsanteil ist nicht selbständig begünstigt (s. Anm. 459). Infolgedessen kann der Abzugsbetrag eines vor dem 1. 1. 92 angeschafften/hergestellten § 10 e-Objekts auch dann in der bisherigen Höhe vom erwerbenden Ehegatten fortgeführt werden, wenn er den Anteil des anderen Ehegatten erst nach dem 31. 12. 91 hinzuerwirbt.

Verhältnis zu Abs. 6: Abs. 5 a verhindert nur eine Grundförderung iSd. Abs. 1 u. 2, nicht aber einen Vorkostenabzug nach Abs. 6 (vgl. *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 a; zur Gesetzeskritik s. Anm. 480).

Verhältnis zu Abs. 6 a: Wie der Vorkostenabzug (s. oben) bleibt auch der dreijährige Schuldzinsenabzug des Abs. 6 a von Abs. 5 a unberührt (krit. dazu *B. Meyer*; FR 1992 S. 278; s. auch Anm. 485).

Verhältnis zu Abs. 7: Über den Förderungsausschluß nach Abs. 5 a ist uE in Fällen gesonderter u. einheitlicher Feststellung der Abzugsbeträge erst im an-

schließenden Veranlagungsverfahren zu entscheiden (s. Anm. 615), da es sich um ein personenbezogenes Förderkriterium handelt.

Verhältnis zu § 34 f: Durch den Wegfall der Grundförderung entfällt auch ein Abzug des Baukindergelds; s. § 34 f Anm. 69.

483–487 Einstweilen frei.

488

B. Verlust der Grundförderung für Besserverdienende (Abs. 5 a Satz 1)

Stpfl. können die Grundförderung nach Abs. 1 oder Abs. 2 nur noch für solche VZ in Anspruch nehmen, in denen ihr Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) 120 000 DM bzw. bei Zusammenveranlagung 240 000 DM nicht übersteigt.

Maßgebender Veranlagungszeitraum: Die Höhe des GdE ist in jedem Jahr des achtjährigen Abzugszeitraums zu prüfen (s. *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 a). Infolgedessen kann es in einzelnen Jahren des Abzugszeitraums zu einem „Aufflackern“ der Förderung kommen (zur Kritik daran s. Anm. 480).

Gesamtbetrag der Einkünfte: Begriff s. § 2 Abs. 3; wegen der einzelnen von der Summe der Einkünfte abzuziehenden Beträge vgl. § 2 Anm. 565.

► *Der Grenzwert von 120 000 DM* gilt bei Stpfl., die nicht gem. § 26 b zusammen zur ESt. veranlagt werden. Das sind gem. § 25 einzeln veranlagte Personen sowie Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1, die entweder ausdrücklich eine getrennte Veranlagung nach § 26 a oder im VZ der Eheschließung die besondere Veranlagung nach § 26 c beantragt haben.

► *Der Grenzwert von 240 000 DM* kommt bei gem. § 26 b zusammenveranlagten Ehegatten in Betracht. Unmaßgeblich ist, ob der eine § 10 e-Förderung beanspruchende Ehegatte für sich gesehen einen GdE von mehr oder weniger als 120 000 DM hat.

► *Maßgeblichkeit des objektiv richtigen GdE:* Fraglich erscheint, ob es auf den tatsächlich bestandskräftig veranlagten oder materiell richtigen GdE ankommt. UE ist auf den materiell richtigen GdE abzustellen, weil seine Angabe im StBescheid nur Teil der nicht in Bestandskraft erwachsenden Begründung (§ 157 Abs. 2 AO) des Verwaltungsakts darstellt (ebenso *B. Meyer*, FR 1992 S. 278; *Stephan*, DB 1992 S. 1494; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 a).

Beispiel: Der Stpfl. wird für den VZ 1992 bestandskräftig auf der Grundlage eines GdE von 120 500 DM zur ESt. veranlagt, weil er Werbungskosten in Höhe von 1 000 DM nicht ordnungsgemäß nachgewiesen hat. Den fehlenden Nachweis erbringt er im Rahmen der EStVeranlagung 1993.

Die Abzugsbeträge können in diesem Fall zwar nicht nachträglich für den VZ 1992 geltend gemacht werden (Verschulden iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO); gem. Abs. 3 Satz 1 kann der Stpfl. aber den in 1992 bestandskräftig versagten SA-Abzug in 1993 oder in einem späteren VZ des achtjährigen Begünstigungszeitraums nachholen (vgl. *B. Meyer*, FR 1992 S. 278).

Umgekehrt hat auch die FinVerw. anlässlich der Nachholung von Abzugsbeträgen gem. Abs. 3 Satz 1 das Recht, die Höhe des GdE im Entstehungsjahr erneut zu prüfen.

Getrennte Veranlagung: Beträgt der GdE bei Ehegatten mehr als 240 000 DM, können sie gleichwohl ihre § 10 e-Vorteile durch Wahl der getrennten Veranlagung gem. § 26 a ganz oder teilweise retten. Dann greift wieder für jeden Ehegatten der personenbezogene Grenzwert von 120 000 DM (vgl. auch *Stephan*, DB

1992 S. 1493 mit Beisp.; *Fuchs/Schabe*, DStZ 1993 S. 174; *B. Meyer*, FR 1992 S. 278). Entscheidend für die Wahl der getrennten Veranlagung sind die auf den jeweiligen Ehegatten entfallenden Einkünfte sowie die Eigentumsverhältnisse am § 10 e-Objekt.

Beispiel: (nach *B. Meyer* aaO) Die Ehegatten A/B könnten für eine 1992 angeschaffte ETWohnung (Alleineigentum der B) einen Abzugsbetrag von 19 800 DM geltend machen. Die Einkünfte des A betragen 160 000 DM, die der B 100 000 DM; das zu versteuernde Einkommen (zvE) ohne § 10 e-Förderung beträgt für beide 200 000 DM (Anteil A: 120 000 DM; Anteil B: 80 000 DM). Es ergeben sich je nach Veranlagungsform folgende stliche Auswirkungen:

	Zusammen- Veranlagung	getrennte Veranlagung
zvE 200 000 DM (A/B)	61 486 DM	–
zvE 100 000 DM (A)		40 751 DM
zvE 80 000 DM (B)		
–19 800 DM § 10 e		
zvE 60 200 DM		14 423 DM
EST.	61 486 DM	55 174 DM.

Wäre B jedoch nur Miteigentümerin der Wohnung, könnte ihr nur ein der Eigentumsquote entsprechender Anteil des Abzugsbetrags nach Abs. 1 Satz 6 gewährt werden; der auf A entfallende Abzugsbetrag ginge stlich verloren (zur persönlichen Zurechnung bei Ehegatten s. auch Anm. 34).

Der Vorteil getrennter Veranlagung kann sich um ein zu gewährendes Baukinderge-
 lden erhöhen, das stets in voller Höhe dem § 10 e-berechtigten Ehegatten zusteht
 (§ 26 a Abs. 2 Satz 3 EStG; vgl. *Stephan*, DB 1992 S. 1493).

Nachträgliche Änderung des Gesamtbetrags der Einkünfte:

► *Zum Nachteil des Stpfl. (GdE über 120 000 DM/240 000 DM):* Ist der StBescheid gem. § 129 AO zu berichtigen bzw. gem. §§ 172 f. AO zu ändern und werden dadurch die Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a nachträglich überschritten, entfallen ungeachtet des Korrekturgrundes zugleich die Voraussetzungen der § 10 e-Förderung (ebenso *Märkle/Franz*, BB 1992 S. 963). Rechtsgrundlage dieser weiteren Änderung zum Nachteil des Stpfl. ist uE § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, soweit keine andere Korrekturvorschrift greift (zB §§ 164 Abs. 2, 175 Abs. 1 Nr. 1 AO). Tatsache iSd. Vorschrift ist das nachträgliche Bekanntwerden eines über 120 000 DM/240 000 DM liegenden GdE (glA *Stephan*, DB 1992 S. 1493).

► *Zum Vorteil des Stpfl. (GdE unter 120 001 DM/240 001 DM):* Sinkt mit Korrektur des StBescheids der GdE unter 120 001 DM/240 001 DM, werden rückwirkend die Voraussetzungen der Grundförderung erfüllt. Der Stpfl. kann sich dann für ihre sofortige Inanspruchnahme im Entstehungsjahr oder eine Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 490) entscheiden. Grundlage der Änderung ist das zugunsten des Stpfl. iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nachträgliche Bekanntwerden eines die Grenzen des Abs. 5 a nicht überschreitenden GdE. Daran trifft ihn regelmäßig kein Verschulden. Unbeachtlich ist, ob der Stpfl. im ursprünglichen Veranlagungsverfahren einen § 10 e-Abzug bereits vergeblich beantragt hatte (wohl enger *Märkle/Franz*, BB 1992 S. 963, die einen vergeblichen Antrag für erforderlich halten) oder einen Antrag nach Absinken des GdE erstmals stellt. Die nachträgliche Ausübung nicht fristgebundener Wahlrechte steht einer Änderung gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht entgegen (vgl. BFH v. 28. 9. 84 VI R 48/82, BStBl. II 1985 S. 117).

Einstweilen frei.

C. Förderungsverlust bei der Nachholung und bei nachträglichen Herstellungs- und Anschaffungskosten (Abs. 5 a Satz 2)

490

I. Nachholung für Jahre mit Abzugsberechtigung (Abs. 5 a Satz 2 erster Halbs.)

Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 u. 2 können nur für solche VZ gem. Abs. 3 Satz 1 nachgeholt werden, in denen der GdE nicht mehr als 120 000 DM/240 000 DM betragen hat und in denen folglich die Voraussetzungen des Satzes 1 vorliegen.

Verhältnis zu Abs. 5 a Satz 1: Das Nachholverbot in Satz 2 hat nur klarstellende Bedeutung, weil sich ein Förderausschluß als zwingende Rechtsfolge bereits unmittelbar aus Satz 1 ergibt. Eine Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 setzt voraus, daß dem Stpfl. für die entsprechenden VZ Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 u. 2 zustehen.

Nachholung innerhalb des Abzugszeitraums: Der Stpfl. kann die in VZ mit Abzugsberechtigung nach Satz 1 entstandenen Förderbeträge beliebig innerhalb des achtjährigen Abzugszeitraums nachholen.

► *Nachholung in VZ mit GdE über 120 000 DM/240 000 DM?*: Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 12/1108 S. 57) sowie der hM im Schrifttum (s. u.) bleibt eine Nachholung auch in solchen VZ zulässig, in denen der Grenzwert des Abs. 5 a Satz 1 überschritten ist.

So *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 d; *Stephan*, DB 1992 S. 1493; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Rdnr. 280; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 250; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. G 2,

UE macht es in Ansehung des Gesetzeszwecks keinen Sinn, Besserverdienende als Beitrag zum Subventionsabbau von einer Förderung auszuschließen (so BTDrucks. 12/1108 S. 57), ihnen aber gleichzeitig im Wege der Nachholung eine Förderung gerade in solchen Jahren zuzubilligen, in denen sie wegen der Höhe ihrer Einkünfte keine Grundförderung erhalten. In anderen Fällen fehlender Abzugsberechtigung (zB vorherige Vermietung, Veräußerung) wendet auch die FinVerw. (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 29) Abs. 3 Satz 1 nicht an (jedoch str.; s. Anm. 266). Dann aber ist nicht einsichtig, warum eine Nachholung ohne Grundförderung möglich sein soll. Die Voraussetzungen bestimmt allein Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 266); Abs. 5 a Satz 1 ist insoweit nur klarstellend (s. oben).

Nachträgliche Änderung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Entstehungsjahr:

► *Zum Nachteil des Stpfl. (GdE über 120 000 DM/240 000 DM)*: Der StBescheid des Nachholjahres ist ungeachtet der Änderungsgründe im Entstehungsjahr gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zuungunsten des Stpfl. zu korrigieren (vgl. *Stephan*, DB 1992 S. 1494). Er kann jedoch ggf. die StErhöhung im Rahmen des § 177 Abs. 1 AO kompensieren und andere Abzugsbeträge nachschieben. Bei Nachholung in mehreren Folgejahren sind alle StBescheide zu ändern. Soweit sich nicht feststellen läßt, in welchem VZ der nachträglich entfallende Abzugsbetrag nachgeholt wurde, ist dem Stpfl. schon im Interesse praktikabler Handhabung der Änderung ein erneutes Abzugswahlrecht einzuräumen (ebenso *Stephan* aaO).

Beispiel: Der ledige Stpfl. holt Abzugsbeträge aus den VZ 01 u. 02 in Höhe von jeweils 10 000 DM (= 20 000 DM) gem. Abs. 3 Satz 1 je zur Hälfte im VZ 04 u. 05 nach. Anlässlich einer Außenprüfung erhöht sich der GdE 01 auf 130 000 DM. Damit reduziert sich das Nachholvolumen für die VZ 03 u. 04 um 10 000 DM. Der Stpfl. kann uE

wählen, ob sich der nachträgliche Wegfall des Nachholvolumens von 10 000 DM nur im VZ 03 oder 04 bzw. anteilig in beiden VZ stich auswirken soll (zu weiteren Fallgestaltungen s. *Stephan aaO*).

► *Zum Vorteil des Stpfl.* (*GdE unter 120 001 DM/240 001 DM*): Soweit der Stpfl. den nachträglich zulässigen Förderbetrag nicht bereits im Entstehungsjahr abzieht (s. Anm. 488), ist er gem. Abs. 3 Satz 1 bis zum Ende des Abzugszeitraums nachholbar. Liegt für das Nachholjahr bereits ein bestandskräftiger StBescheid vor, kann dieser uE gem. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert und das Nachholwahlrecht damit erneut ausgeübt werden.

Einstellen frei.

II. Nachholung bei nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten (Abs. 5 a Satz 2 zweiter Halbs.)

Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten (AK/HK) werden gem. Abs. 3 Satz 2 zur Ermittlung des Abzugsbetrags in der Weise berücksichtigt, als seien sie bereits zu Beginn des Abzugszeitraums entstanden (s. Anm. 287 f.). Gem. Abs. 5 a Satz 2 zweiter Halbs. gilt dies nur für diejenigen VZ, in denen die Voraussetzungen des Satzes 1 (s. Anm. 488) vorliegen.

Verhältnis zu Abs. 5 a Satz 1: Das Rückwirkungsverbot in Satz 2 zweiter Halbs. dient nur der Klarstellung und folgt bereits unmittelbar aus Satz 1. Eine Rückwirkung nach Abs. 3 Satz 2 setzt voraus, daß dem Stpfl. für die betreffenden VZ Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 u. 2 zustehen, der GdE also unter 120 001 DM/240 001 DM lag.

Rückwirkung nur für VZ mit Abzugsberechtigung nach Satz 1: Liegen die Voraussetzungen des Satzes 1 nur während eines Teils des Abzugszeitraums vor, kommt eine rückwirkende Erhöhung des Abzugsbetrags auch nur für diesen Zeitraum in Betracht.

Beispiel: Der GdE des ledigen Stpfl. liegt im VZ 02–04 über 120 000 DM, im übrigen darunter. Für eine in 01 (im VZ der Herstellung) angeschaffte ETWohnung (AK einschl. 50 vH Grund u. Boden: 200 000 DM) entstehen in 06 nachträgliche HK von 50 000 DM. Im VZ 06 sind nachholfähig:

VZ 01 6 vH v. 50 000 DM	= 3 000 DM
VZ 02–04	0 DM
VZ 05 5 vH v. 50 000 DM	= <u>2 500 DM</u>
Nachholfähiger Abzugsbetrag	5 500 DM.

Nachholung innerhalb des Abzugszeitraums: Der sich nach Abs. 3 Satz 2 errechnende zusätzliche Abzugsbetrag ist beliebig innerhalb des Begünstigungszeitraums nachholfähig (s. Anm. 287). Zur Nachholung in VZ mit einem über 120 000 DM/240 000 DM liegenden GdE s. Anm. 490.

Entstehung in einem VZ ohne Abzugsberechtigung nach Satz 1: Fallen die nachträglichen AK/HK in einen VZ mit einem über dem Grenzwert des Satzes 1 liegenden GdE, ist fraglich, ob durch Rückbeziehung auf den Beginn des Abzugszeitraums ein nachholfähiger Abzugsbetrag entsteht.

Beispiel: Der GdE eines ledigen Stpfl. liegt in den VZ 01–06 unter 120 001 DM, im VZ 07 darüber. In 07 entstehen für eine in 01 angeschaffte ETWohnung (Bemessungsgrundlage bisher 200 000 DM) nachträgliche HK in Höhe von 50 000 DM. Für 07 errechnet sich ein nachholfähiger Abzugsbetrag von 6 vH v. 50 000 DM × 4 (VZ 01–04) = 120 000 DM + 5 vH v. 50 000 DM × 2 (VZ 05–06) = 50 000 DM, zusammen also 170 000 DM.

Hält man iSd. Gesetzesbegründung sowie hM eine Nachholung auch in VZ mit einem über 120 000 DM/240 000 DM liegenden GdE für zulässig (s. Anm. 490), ergibt sich für die VZ 07–08 ein Nachholvolumen in Höhe von 17 000 DM. UE setzt die Nachholung gem. Abs. 3 Satz 2 voraus, daß im VZ der Entstehung nachträglicher HK/AK die Abzugsvoraussetzungen vorliegen (s. Anm. 287 „Abzugsvoraussetzungen im VZ der Entstehung“). Dazu gehört auch die Einhaltung der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a. Die in Abs. 3 Satz 2 angeordnete Rückbeziehung hat für den Abzugsbetrag nur ermittlungstechnische Bedeutung (s. Anm. 291 u. 293).

495–499 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 6: Vorkostenabzug

Schrifttum: *B. Meyer*, Offene Fragen zur Behandlung sog. Vorkosten gem. § 10 e Abs. 6 EStG, DB 1988 S. 305; *Stubmann*, Zur Anwendung des § 10 e Abs. 6 EStG – Zweifelsfragen –, DStR 1988 S. 308; *Märkle*, Fallstudien zur Grundförderung nach § 10 e Abs. 1 und zum Vorkostenabzug nach § 10 e EStG, StWa 1989 S. 173; *Obermeier*, Renovierungskosten als Vorkosten (§ 10 e Abs. 6 EStG), insbesondere bei vorweggenommener Erbfolge, DStR 1990 S. 132; *Janssen*, Hauptprobleme des Disagios (Dammums) im EStRecht, DStZ 1992 S. 430; *Boorberg*, Schließt Objektverbrauch im Sinne des § 10 e Abs. 4 EStG den Abzug von Vorbezugskosten aus?, BB 1992 S. 1614; *B. Meyer*, Neues zum Vorkostenabzug gem. § 10 e Abs. 6 EStG, FR 1993 S. 181; *Neufang*, Vorkosten bei unentgeltlichem Erwerb – weiterhin Klageweg zwingend!, Inf. 1993 S. 8; *Baumdicker*, Der Abzug von Vorkosten nach § 10 e EStG, Inf. 1994 S. 161.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6

500

I. Rechtsentwicklung des Abs. 6

Abs. 6 wurde mit Wegfall der Nutzungswertbesteuerung durch das WohneigFG v. 15. 5. 86 (BGBl. I S. 730; BStBl. I S. 278) im Zuge der Neuregelung stlicher Förderung eigengenutzten Wohneigentums in § 10 e eingeführt. Er ist ohne Vorbild und gestattet erstmals ab 1. 1. 87 (zum zeitlichen Geltungsbereich im einzelnen s. Anm. 6) einen SA-Abzug von Aufwendungen, die bis zum Beginn der erstmaligen Eigennutzung zu Wohnzwecken anfallen (sog. Vorkosten). Sein Wortlaut entspricht im wesentlichen dem RegE v. 8. 7. 85 (BTDrucks. 10/3633), lediglich geändert wegen Einbeziehung der Hälfte der AK des Grund und Bodens gemäß Beschlußempfehlung des FinAussch. v. 17. 3. 86 (BTDrucks. 10/5208 S. 10 und S. 41).

Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 50): Unter Satz 1 fallende Erhaltungsaufwendungen sind durch einen neu eingefügten Satz 3 nur noch in Höhe von 15 vH der AK des Gebäudes bzw. der ETWohnung, max. bis zu 15 vH von 150 000 DM (also höchstens 22 500 DM) als Vorkosten abziehbar.

Erstmalige Anwendung: Die Begrenzung gilt erstmals für Objekte, die der Stpfl. aufgrund eines nach dem 31. 12. 93 rechtswirksam abgeschlossenen obligatori-

schen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts (s. § 21 a Anm. 235) angeschafft hat (§ 52 Abs. 14 Satz 6).

II. Bedeutung des Abs. 6

501

Nach der Begr. des RegE (BTDrucks. 10/3633 S. 10 und 16) ist Gesetzeszweck des Abs. 6, die bisherige Möglichkeit beizubehalten, Aufwendungen in der Bau- oder Anschaffungsphase stich voll abzusetzen, weil erfahrungsgemäß gerade in dieser Zeit Bauherren oder Erwerber finanziell erheblich belastet sind. Abs. 6 überträgt also den bislang bei eigengenutzten Wohnungen zulässigen WK-Abzug (s. § 21 a Anm. 132, 133 und 150) in den Sonderausgabenbereich (vgl. *Wendt*, Dt. Steuerberatertag 1986, Bonn 1987 S. 170; *Kieschke*, StbKongrRep. 1986 S. 230) und bewirkt damit eine – ggf. neben der Grundförderung nach Abs. 1 und 2 – kumulative Entlastung (krit. zur eigenständigen Förderung, s. Anm. 513). Begrenzt wird der Abzug allerdings einerseits durch den Beginn der Eigennutzung (s. Anm. 516), andererseits durch die sog. Parallelwertung (str.; s. Anm. 531). Damit soll nach hM gewährleistet werden, daß keine über die bisherige Rechtslage gem. § 21 a hinausgehenden StVorteile eintreten.

Vgl. *Stubrmann*, DStZ, 1986 S. 270; *Kieschke*, StbKongrRep. 1986 S. 233; *Stephan* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 140; im Ergebnis auch *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 2; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 116.

Bedeutung als Ersatztatbestand für den bisherigen Werbungskostenabzug?: Umstritten ist, ob sich aus der historischen Ableitung (Ersatztatbestand für den früheren WKAbzug) Folgerungen für die Auslegung des Abs. 6 Satz 1 ergeben (s. Anm. 531). Bedeutung hat dies für die Abziehbarkeit sog. *vergeblicher Aufwendungen* bei nicht realisierten § 10 e-Objekten, ferner für den Abzug laufender Grundstückskosten, Erhaltungsaufwand und vergleichbarer nutzungsbezogener Aufwendungen. Die BFH-Rspr. zur Behandlung vergeblicher Aufwendungen hat die bisherige Diskussion (s. Anm. 531) zu einem gewissen Abschluß gebracht u. verneint ihren Abzug. UE folgt iSd. Rspr. weder aus Wortlaut noch Gesetzessystematik, daß der Abzug von Vorkosten nach Abs. 6 dem früheren WKAbzug entsprechen müsse. Die Förderung gescheiterter, vom Stpfl. letztlich nicht bezogener Objekte verfehlt den Gesetzeszweck. Dies zeigt sich darin, daß Abs. 6 Satz 1 ausdrücklich nur bis zum Beginn der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entstehende Aufwendungen begünstigt, also anschließende Eigennutzung verlangt (s. Anm. 514). Selbst die von der Gegenmeinung bemühte Parallelwertung führt zu keinem anderen Ergebnis; sie begrenzt im Gegenteil den Umfang möglicher Vorkosten (s. Anm. 531).

Gesetzeskritik: Abs. 6 ist unpräzise formuliert und in seinen Rechtsfolgen offensichtlich wenig durchdacht. Er wirft infolgedessen erhebliche Zweifelsfragen auf. Mißglückt ist bereits sein Verhältnis zur Grundförderung (Vorkostenabzug für beliebig viele Objekte oder nur für ein dann auch selbstgenutztes Objekt? s. Anm. 513), das inzwischen durch BFH v. 11. 3. 92 (X R 113/89, BStBl. II S. 886) iS eines eigenständigen Fördertatbestands gesehen wird. Insgesamt erscheint damit Abs. 6 als eine inkonsequente Mischung aus Wohnungseigentumsförderung und historischem WK-Ersatz, der Aufwendungen ungeachtet etwaiger Grundförderung nach Abs. 1 oder 2 begünstigt (so BFH, FinVerw. u. hM im Schrifttum, s. Anm. 513; insoweit Tendenz zum WK-Ersatz), gleichzeitig aber die StBegünstigung von einem „unmittelbaren“ Zusammenhang mit der Wohnungsanschaffung oder -herstellung abhängig macht (Tendenz zur Wohneigentumsför-

derung). Diese tatbestandliche Einschränkung möchte aber das gesetzsvorbereitende BMF nachträglich dadurch wieder aufweichen, daß ein „enger wirtschaftlicher“ Zusammenhang ausreiche, und zwar ebenso bezogen auf die spätere Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 516), auf die es nach dem Gesetzeswortlaut aber ersichtlich nicht ankommt, auch nicht unter Einbeziehung der sog. Parallelwertung (s. Anm. 520 und 531). Statt steuerliche Tatbestände fachmännisch und eindeutig zu formulieren, wird das Problem der Interpretation und Anwendung des Vorkostenabzugs wieder einmal auf Rspr. und Schrifttum abgewälzt. In seiner Konzeptlosigkeit und eher planlosen Zufallsförderung (vgl. dazu Anm. 700 „Damnum“, „Erhaltungsaufwendungen“ u. „Schuldzinsen“) mag § 10 e Abs. 6 insbes. die Bedeutung zukommen, die politische Akzeptanz der Konsumgütlösung zu erhöhen.

502 Einstweilen frei.

503

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Abs. 1 und 2: Die Vorkostenregelung ist zwar gesetzssystematisch § 10 e eingegliedert und ergänzt im Regelfall die stliche Grundförderung der Abs. 1 und 2. Gleichwohl kommt nach hM Abs. 6 unabhängig davon zur Anwendung, ob der Stpfl. die Grundförderung tatsächlich in Anspruch nimmt bzw. nehmen kann oder zB wegen Objektverbrauchs daran gehindert ist (s. Anm. 513; dort auch zur Kritik).

Vgl. BFH v. 17. 7. 91 X R 6/91, BStBl. II S. 916 betr. den Abzug vergebl. Aufwendungen; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 59; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 142; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 603; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 10 e Rz. 143; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 118; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 3; aA nur *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 b; *B. Meyer*, FR 1993 S. 181 f.

Zum Verhältnis zu Abs. 1 Satz 8 s. Anm. 185.

Verhältnis zu Abs. 3 Satz 2: s. Anm. 521; zum Sonderfall gleichzeitigen Vorliegens der Voraussetzungen des Abs. 2 s. Anm. 548.

Verhältnis zu Abs. 6 a: Die nach Abs. 6 a abziehbaren Schuldzinsen müssen für die Zeit der Eigennutzung entstehen (s. Anm. 585). Damit ist ein kumulativer Abzug gem. Abs. 6 ausgeschlossen.

Verhältnis zu § 3 Nr. 68: Stfreie Zinszuschüsse des ArbG mindern nach hM die als Vorkosten abziehbaren Schuldzinsen (str.; s. Anm. 533).

Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9: Abs. 6 Satz 2 regelt (uE deklaratorisch, s. Anm. 537) die Beziehung von Vorkosten sowie BA/WK ausdrücklich iS eines BA-/WK-Vorrangs entspr. dem Einleitungssatz des § 10. Siehe auch unten „Verhältnis zur Nutzungswertbesteuerung“.

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 a: Beim Kauf einer Wohnung gegen Rente oder dauernde Last bejaht die hM eine Anwendung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a mit Beginn der Eigennutzung der Wohnung durch den Stpfl. § 10 e Abs. 6 hindert diesen Abzug nicht (vgl. aber BFH v. 25. 11. 92 X R 91/89, HFR 1993 S. 299; bei verfassungskonformer Auslegung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a Ertragsanteil nicht als SA abzetzbar, da Zinsaufwand).

So OFD Hannover v. 3. 3. 89, StEK § 10 Abs. 1 Nr. 1 Nr. 40; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 32 „Sonderausgabenabzug“; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 10 a; *Kieschke*, DStR 1986 S. 533; *Paus*, Inf. 1988 S. 295; *B. Meyer*, BB 1989 S. 751 sowie *Drenseck/Felix*, Dt. Steuerberatertag 1988, Bonn 1989 S. 240; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 91.

Die Gegenmeinung hält eine Anwendung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 a mit der Kongruenzlösung für unvereinbar, da auch im Rahmen der Vorgängerregelung des § 21 a ein SA-Abzug ausgeschlossen war. Eine Ausweitung der seinerzeit gegebenen Abzugsmöglichkeiten aber werde insbes. durch die Parallelwertung des Abs. 6 Satz 1 verhindert (vgl. *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 234; *Stuhrmann* in *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 149).

UE ist der hM zuzustimmen mit der Folge, daß der Rentenertragsanteil bzw. bei einer dauernden Last die Zahlungen absetzbar sind, sobald sie den Wert der Gegenleistung übersteigen (vgl. H 87 „Dauernde Last“ EStH 1993; Bemessungsgrundlage für den SA-Abzug gem. § 10 e Abs. 1 ist der Barwert der Rente; aA aber BFH v. 27. 2. 92 X R 136/88, BStBl. II S. 609: Keine Wertverrechnung, sondern Behandlung wie Kaufpreistraten mit Aufteilung in Zins und Tilgung). Abs. 6 will als Subventionsnorm (begrenzt bis zum Beginn der Eigennutzung) Aufwendungen begünstigen, die ansonsten vom Abzug ausgeschlossen blieben. Er kann nicht dazu herangezogen werden, dem Stpfl. einen Abzug zu verweigern, der ihm nach anderen Vorschriften stets zugestanden hat (vgl. *B. Meyer* aaO). Wäre bei eigengenutztem Wohneigentum ein Abzug von Rentenertragsanteilen bzw. dauernden Lasten (wie nach der bisherigen Rechtslage gem. § 21 a Abs. 3) unerwünscht, müßte § 10 Abs. 1 Nr. 1 a entsprechend geändert werden.

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG: s. Anm. 700 „Bausparbeiträge“.

Verhältnis zu § 10 f:

► **Verhältnis zu Abs. 1:** Befindet sich die eigengenutzte Wohnung in einem Baudenkmal bzw. Gebäude in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen, gilt Abs. 6 unabhängig davon, ob der Stpfl. auf die begünstigten Herstellungskosten neben § 10 e Abs. 1 oder 2 teilw. § 10 f Abs. 1 anwendet.

► **Verhältnis zu Abs. 2:** Erhaltungsaufwendungen sind nur dann gem. § 10 f Abs. 2 Satz 2 begünstigt, wenn sie der Stpfl. nicht bereits nach Abs. 6 abgezogen hat. Ihm steht also ein Förderungswahlrecht zu, das uE nicht für alle vor Beginn der Eigennutzung entstandenen Erhaltungsaufwendungen einheitlich ausgeübt werden muß (wohl aA *Stephan*, DB 1992 S. 8; Einzelheiten s. § 10 f Anm. 59).

Verhältnis zu § 10 h Satz 3: Wegen des Erfordernisses unentgeltlicher Nutzungsüberlassung der gesamten Wohnung an einen Angehörigen gem. § 10 h Satz 2 Nr. 4 (Einzelheiten s. § 10 h Anm. 46–52) ist ein gleichzeitiger Abzug nach Abs. 6 bereits tatbestandlich ausgeschlossen. Zum Vorkostenabzug nach Beendigung der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung s. Anm. 541 „Unentgeltliche Nutzungsüberlassung vor der eigenen Wohnnutzung“.

Verhältnis zu § 12: s. Anm. 26.

Verhältnis zu § 49: Abs. 6 ist auch bei beschr. Stpfl. anwendbar, denen anlässlich der Anschaffung/Herstellung einer inländ. Wohnung vor dem Zuzug Vorkosten entstehen (glA *Kaefer*, DStR 1991 S. 340; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 a; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. A 30; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 139). Die zur Versagung der Förderung gem. Abs. 1 oder 2 maßgebenden Gründe (s. Anm. 20) sind auf Abs. 6 nicht übertragbar. Weder Gesetzeswortlaut noch -zweck läßt sich entnehmen, StAusländern eine StBegünstigung zu versagen, die einen inländischen Wohnsitz begründen wollen (s. auch Anm. 700 „Beschränkt Steuerpflichtige“).

Verhältnis zur Nutzungswertbesteuerung: Wird eine unter die große Übergangsregelung (§ 52 Abs. 21 Satz 2) fallende Wohnung durch Baumaßnahmen

iSd. Abs. 2 ausgebaut oder erweitert, erstreckt sich die Nutzungswertbesteuerung auf die vergrößerte Wohnung (Nachw. u. Gestaltungsmöglichkeiten s. Anm. 202). Auf den Ausbau/die Erweiterung entfallende Vorkosten sind deshalb als WK gem. Abs. 6 Satz 2 vom (kumulativen) SA-Abzug ausgeschlossen (vgl. BFH v. 5. 8. 92 X R 23/92, BFH/NV 1993 S. 22; näher dazu Anm. 23).

Verhältnis zu § 7 des Fördergebietsgesetzes: Siehe Anm. 27.

504–507 Einstweilen frei.

B. Abzug von Aufwendungen (Vorkosten) vor der erstmaligen Nutzung einer Wohnung (Abs. 6 Satz 1)

I. Voraussetzungen für den Vorkostenabzug bei Anschaffung oder Herstellung einer Wohnung

508 1. Überblick über die Voraussetzungen für den Vorkostenabzug

Abs. 6 Satz 1 regelt den Abzug „wie Sonderausgaben“ (s. Anm. 533) von sog. Vorkosten im Kj. ihrer Verausgabung (s. Anm. 534, zur Durchführung des Abzuges s. Anm. 533). Vorkosten sind nach Satz 1 solche Aufwendungen, die vor der erstmaligen Nutzung einer Wohnung iSd. Abs. 1 zu eigenen Wohnzwecken entstehen. Der Abzug setzt im einzelnen voraus:

- Aufwendungen des Stpfl. (s. Anm. 511; dort auch über Aufwendungen Dritter, Einzelrechtsnachfolge und Gesamtrechtsnachfolge),
- erstmalige Nutzung einer Wohnung iSd. Abs. 1 zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 513, 514; erforderlich ist die tatsächliche spätere Nutzung),
- Entstehen der Aufwendungen bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 516),
- einen unmittelbaren Zusammenhang der Aufwendungen mit der Anschaffung oder Herstellung der Wohnung (s. Anm. 520),
- Aufwendungen, die keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Wohnung bzw. des Grund und Bodens sind (s. Anm. 529),
- Aufwendungen, die im Falle einer gedachten Vermietung oder Verpachtung der Wohnung als WK abgezogen werden könnten (sog. Parallelwertung; s. Anm. 531 sowie Anm. 700 „Vergebliche Aufwendungen“).

509, 510 Einstweilen frei.

511 2. Aufwendungen des Steuerpflichtigen

Der Stpfl. muß die Aufwendungen selbst getragen haben (ebenso *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 11; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 256; wohl auch BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 49), dh. es muß durch Güterabfluß tatsächlich eine Vermögensminderung eingetreten sein (s. § 10 Anm. 15). Unerheblich ist, ob er die Aufwendungen aus eigenen oder fremden Mitteln (auch im Wege des abgekürzten Zahlungswegs) bestreitet (s. § 10 Anm. 9 u. 16). Über Zuschüsse und Erstattungen s. Anm. 533 und 534.

Ehegatten, die nach §§ 26, 26 b zusammen zur ESt. veranlagt werden können, sind bei Anwendung des Abs. 6 als Einheit anzusehen (s. § 10 Anm. 9). Infolgedessen ist gleichgültig, wer von ihnen vertragliche Verpflichtungen begründet bzw. Zahlungen vornimmt (vgl. R 86 a EStR 1993; BFH v. 22. 3. 67 VI R 300/66,

BStBl. III. S. 596). Persönlich abzugsberechtigt bleibt aber derjenige Ehegatte, für den geleistet wird.

Aufwendungen Dritter (außer des Ehegatten; s. o.) sind keine SA des Stpfl., wenn der Dritte eine eigene vertragliche oder gesetzliche Verpflichtung erfüllt (zum Abzugsverbot sog. Drittaufwands bei BA/WK s. BFH v. 20. 9. 90 IV R 300/84, BStBl. II 1991 S. 82; vgl. aber den Vorlagebeschluß v. 9. 7. 92 IV R 115/90, BStBl. II S. 948). Entsprechendes gilt nach BFH v. 19. 4. 89 (X R 2/84, BStBl. II S. 683; ebenso H 88 „Abzugsberechtigte Person“ EStH 1993) bei bloßen Zahlungen anderer für Verpflichtungen des Stpfl. (im Streitfall überwies der Vater Versicherungsbeiträge seines Sohnes unmittelbar von seinem Girokonto). Insoweit liegen keine Zuwendungen iSd. § 12 Nr. 1 mit anschließender stbegünstigter Verwendung des Zuwendungsempfängers vor (so im Ergebnis BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 49). Diese Rspr. ist ungeachtet berechtigter Kritik an BFH X R 2/84 aaO (vgl. *L. Schmidt*, FR 1989 S. 498) mangels Belastung des Stpfl. uE im Rahmen des Abs. 6 zu beachten.

GlA *Obermeier*, NWB F 3 S. 7887; wohl auch *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 606; zur Behandlung von Drittaufwand bei der Bemessungsgrundlage iSd. Abs. 1 und 2 s. Anm. 67; für Abzug des Drittaufwands dagegen *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 g; s. ergänzend dazu auch § 10 Anm. 9 „Kinder“.

Einzelrechtsnachfolge: Der unentgeltliche Rechtsnachfolger kann weder seine eigenen nach dem Eigentumserwerb entstandenen Aufwendungen abziehen (s. Anm. 521 „Einzelrechtsnachfolge“) noch solche, die er für den Rechtsvorgänger zahlt und die von diesem ohne Eigentumswechsel hätten abgezogen werden können. Erst recht entfällt beim Rechtsnachfolger ein Abzug von Aufwendungen, die der Rechtsvorgänger selbst getragen hat.

Gesamtrechtsnachfolge: Allgem. zur § 10 e-Berechtigung des Gesamtrechtsnachfolgers s. Anm. 36, zur Anwendung des Abs. 6 auf die beim Gesamtrechtsnachfolger entstandenen Aufwendungen s. Anm. 521 „Gesamtrechtsnachfolge“. Im übrigen ist uE wie folgt zu verfahren:

► *Vom Erblasser getragene Aufwendungen* können nur bei diesem gem. Abs. 6 abgezogen werden, obwohl Erblasser und Erbe die Tatbestandsvoraussetzungen gemeinsam erfüllen (s. Anm. 521 „Gesamtrechtsnachfolge“). UE besteht auch dann kein Abzugswahlrecht beim Erben, wenn Abfluß (§ 11 Abs. 2) und Erbfall im selben VZ eintreten. Zur abw. Behandlung der Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 und 2 s. Anm. 87.

► *Beim Erblasser entstandene, aber vom Erben bezahlte Aufwendungen* sind SA des Erben (nicht des Erblassers), weil sie erst in seiner Person iSd. § 11 Abs. 2 abfließen und den Abzugstatbestand (neben dem Erfordernis tats. beginnender Eigennutzung, s. Anm. 514) vollständig erfüllen (glA FG Berlin v. 10. 1. 91, EFG 1991 S. 610, nrkr. zum Abbruch des geerbten Gebäudes; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 11). Das gilt uE auch für den Fall einer bereits (nach Bezug) vom Erblasser veranlaßten Veräußerung der Wohnung.

Beispiel: Der Erbe trägt Schuldzinsen für eine vom Erblasser veräußerte Wohnung, die auf die Zeit vor Beginn der Eigennutzung (durch den Erblasser) entfallen.

Einstweilen frei.

512

3. Erstmalige Nutzung einer Wohnung iSd. Abs. 1 zu eigenen Wohnzwecken

513 a) Wohnung iSd. Abs. 1

Förderobjekt ist die eigengenutzte (s. Anm. 514) Wohnung (zum Begriff s. Anm. 53).

Grundförderung kein Abzugserfordernis: Die hM gestattet einen Vorkostenabzug auch dann, wenn der Stpfl. für die eigengenutzte Wohnung keinen Abzugsbetrag nach Abs. 1 oder 2 in Anspruch nimmt oder nehmen kann, wie zB im Falle der Objektbeschränkung oder eines räumlichen Zusammenhangs iSd. Abs. 4 Satz 2. Das Verlangen nach kumulativer Grundförderung widerspreche dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Vorschrift.

Vgl. BFH v. 11. 3. 92 X R 113/89, BStBl. II S. 886; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 59; FG Saarl. v. 1. 2. 91, EFG 1991 S. 612, rkr.; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 142; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 603; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 143; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 118; *Handzik*, Wohnungseigentumsförderung nach § 10 e EStG, Köln 1990 S. 158; *Boorberg*, BB 1992 S. 1614; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 147; *Netzer*, StQ § 10 e Nr. 168: großzügige Auslegung vertretbar.

► **Kritik:** Die hM überzeugt nicht. Vorkosten müssen mit einer „Wohnung iSd. Abs. 1“ zusammenhängen, also ein konkretes § 10 e-Objekt betreffen. Der Gesetzeswortlaut nimmt zwar nicht ausdrücklich auf eine tatsächliche Inanspruchnahme der Grundförderung Bezug. Er sollte jedoch durch teleologische Reduktion iS einer nur kumulativ zulässigen Förderung ausgelegt werden (ebenso FG Nürnberg v. 20. 7. 89, EFG 1990 S. 20, aufgehoben durch BFH X R 113/89 aaO; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9; krit. auch *Baumdicker*, Inf. 1994 S. 164; *Anders*, BB 1991 S. 2421). Denn eine Anwendung des Abs. 6 gibt keinen Sinn, falls die Wohnung selbst nicht gem. Abs. 1 oder 2 gefördert wird. Sie ignoriert den uE zwischen Vorkosten und Grundförderung gegebenen Zusammenhang aufgrund der Stellung des Abs. 6 in § 10 e. Die isolierte StBegünstigung von Vorkosten ist konzeptlos und auch rechtssystematisch verfehlt, weil sie

- weder als zielgerichtete Maßnahme zur Förderung des privaten Wohnungsbaus taugt (dazu bedürfte es gerade einer kumulativen Grundförderung nach Abs. 1 u. 2),
- noch den (im Rahmen der Vorgängerregelung des § 21 a zulässigen) WKAbzug konsequent verwirklicht (dazu bedürfte es eines generellen Vorkostenabzugs auch bei gescheiterten Objekten)
- und schon gar nicht der Steuervereinfachung dient (es entsteht zusätzlicher Abgrenzungsbedarf gegenüber Kosten, die nach Bezug anfallen).

Abs. 6 bewirkt damit nach seiner gegenwärtigen Auslegung eine planlose Zufallsförderung ohne wohnungsbaupolitischen Wert (ausführlich dazu *B. Meyer*, FR 1993 S. 181 f.; krit. auch *Ramisch*, DB 1994 S. 1316: Vorkostenabzug sollte als Relikt aus der Zeit des § 21 a gestrichen werden).

Anwendbar ist Abs. 6 folglich auf

- Wohnungen iSd. Abs. 1 (zum Begriff s. Anm. 53), für die der Stpfl. den SA-Abzug potentiell in Anspruch nehmen könnte, auch im Wege der Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1, oder bei denen er wegen Objektverbrauchs bzw. Überschreitens der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a daran gehindert ist (s. *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 142);
- Ausbauten und Erweiterungen gem. Abs. 2 unter denselben Voraussetzungen (s. Anm. 546 f.);

- Folgeobjekte iSd. Abs. 4 Satz 4 und Sätze 8 bis 10;
- Altobjekte, dh. vor dem 1. 1. 87 angeschaffte/hergestellte, aber nach dem 31. 12. 86 erst zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnungen (s. Anm. 6).

Nicht anwendbar ist Abs. 6 dagegen bei

- unentgeltlich erworbenen Wohnungen (so BFH v. 13. 1. 93 X R 53/91, BStBl. II S. 346 unter ausdrücklicher Aufgabe der abw. Rspr. im Urt. v. 11. 3. 92 X R 113/89, BStBl. II S. 886; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 59 Satz 2; s. Anm. 521);
- nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnungen (s. Anm. 514);
- nicht verwirklichten Objekten (s. dazu Anm. 531 sowie Anm. 700 „*Vergebliche Aufwendungen*“);
- Wochenend- oder Ferienwohnungen (BMF aaO);
- Wohnungen ohne Baugenehmigung (BMF aaO; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 3; *Frotscher*, § 10 e Rz. 75; aA *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 266; vgl. dazu auch Anm. 95);
- Wohnungen, die unentgeltlich (s. Anm. 521) oder vom Ehegatten erworben werden (BMF aaO; *Frotscher* aaO; offenlassend zum Ehegattenerwerb BFH v. 11. 3. 92 X R 113/89, BStBl. II S. 886).

Miteigentumsanteile: Ein Miteigentumsanteil an einer Wohnung ist ein eigenes Objekt iSd. Abs. 6 Satz 1, unbeschadet der Begrenzung seiner stlichen Grundförderung (s. Anm. 155 f.). Der Hinzuerwerb eines weiteren Miteigentumsanteils führt auch dann zum Vorkostenabzug, wenn dadurch Alleineigentum des Erwerbers an der Wohnung entsteht (s. Anm. 158 und 416).

Beispiel: A und B sind Miteigentümer zu je 1/2 einer 1985 angeschafften eigengenutzten ETWohnung. 1994 erwirbt A den 1/2-Anteil des B hinzu. Seine vor Übergang wirtschaftlichen Miteigentums entstandenen Aufwendungen (zB Damnum) für den bislang B gehörenden Anteil sind nach Abs. 6 abziehbar. Die unzulässige Begünstigung der auf den ursprünglichen, vor dem 1. 1. 87 erworbenen Anteil entfallenden Aufwendungen ist dabei unbeachtlich.

Zum Sonderfall des Hinzuerwerbs von Miteigentumsanteilen bei Erbauseinandersetzung s. Anm. 521 „Gesamtrechtsnachfolge“; zur Ermittlung der abziehbaren Vorkosten in diesen Fällen s. Anm. 533.

Miteigentumsanteile von Ehegatten: Anteilserwerb unter Ehegatten gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. berechtigt den erwerbenden Ehegatten, die Abzugsbeträge in der bisherigen Höhe fortzuführen (s. Anm. 467). Die Wohnung ist dann nur ein einziges Objekt iSd. Objektverbrauchsregelungen. Gleichwohl kann kumulativ eine potentiell stbegünstigte Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 vorliegen. UE ist folgendermaßen zu differenzieren:

- ▷ *Erwerb vor Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1:* Es liegt eine bloße Anteilsvereinigung, keine selbständige Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 vor (sie unterläge ohnehin dem Förderverbot des Abs. 1 Satz 8; vgl. dazu Anm. 458 „Übertragung zwischen Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1“). Abs. 6 findet daher auf den Anteilserwerb keine Anwendung.
- ▷ *Erwerb nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1:* Bei unentgeltlichem Erwerb keine StBegünstigung mangels Anschaffung iSd. Abs. 6 Satz 1 (s. Anm. 521). Bei entgeltlichem Erwerb liegt dagegen ein stbegünstigter Anteilserwerb iSd. Abs. 1 Satz 4 vor. Er berechtigt unabhängig davon zur Inanspruchnahme des Abs. 6, ob der erwerbende Ehegatte (insb. wegen Objektverbrauchs) die Abzugsbeträge gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. in der bisherigen Höhe fortführt oder sich (etwa nach erneuter Eheschließung) für eine selbständige Förderung des Anteils entscheidet (glA *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes

Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 85; zu Wahlmöglichkeiten s. Anm. 459 „Verhältnis zu Abs. 1 Satz 4“).

514 b) Erstmalige Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Der Abzug von Vorkosten gem. Abs. 6 Satz 1 setzt (spätere) „Nutzung zu eigenen Wohnzwecken“ voraus. Über den „*Beginn der erstmaligen*“ Eigennutzung s. Anm. 516.

Bedeutung der tatsächlichen Eigennutzung: Erforderlich ist die spätere tatsächliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (näher dazu Anm. 700 „*Vergebliche Aufwendungen*“). Bleibt sie aus, führt dies ungeachtet der Gründe dazu, den Vorkostenabzug zu versagen bzw. gem. § 165 Abs. 2 oder § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückgängig zu machen. Dementsprechend ordnet BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 48) vor Einzug eine vorläufige StFestsetzung gem. § 165 Abs. 1 AO an (s. Anm. 533). Die tatsächliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ist damit für Abs. 6 einerseits Abzugsvoraussetzung dem Grunde nach, andererseits beendet der Beginn der Eigennutzung (s. Anm. 516) den bis dahin zulässigen Vorkostenabzug.

Vgl. BFH v. 17. 7. 91 X R 6/91, BStBl. II S. 916 und v. 17. 7. 91 X R 118/90, BFH/NV 1992 S. 29 betr. Finanzierungskosten eines nicht verwirklichten Bauvorhabens; Hess. FG v. 19. 11. 90, EFG 1991 S. 189, rkr.; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 10; *Bliimich/Erhard*, § 10 e Rz. 603 u. 613; *B. Meyer*, FR 1991 S. 47; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 157.

Nach *Frotscher* (§ 10 e Rz. 70; ebenso *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Tz. 340) muß der Stpfl. im Zeitpunkt der Aufwandsentstehung die Absicht haben, die betreffende Wohnung auch selbst zu nutzen. Die Einzugsabsicht sei anhand objektiver Beweisanzeichen zu dokumentieren. UE zu eng. Ein Abzug ist bereits hinreichend durch das objektive Tatbestandsmerkmal des „unmittelbaren“ Zusammenhangs zur Wohnungsanschaffung begrenzt (wohl ebenso *Bliimich/Erhard*, § 10 e Rz. 614). Besteht zunächst Vermietungsabsicht, liegen bis zu ihrer Aufgabe WK/BA vor.

Änderung der ursprünglichen Nutzungsabsicht: Über tatsächliche anderweitige Verwendung bis zur erstmaligen Eigennutzung s. Anm. 538–541.

► *Eigennutzung nach vorangegangener Vermietungsabsicht:* Dienen die Aufwendungen zunächst der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, ändert der Stpfl. jedoch seine Vermietungsabsicht später zugunsten einer Eigennutzung der Wohnung, liegen bis dahin vorweggenommene (vergebliche) WK, mit Änderung der Nutzungsabsicht hingegen Vorkosten iSd. Abs. 6 vor (glA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 158). Maßgebend für die erforderliche Zuordnung ist dabei, wann die jeweiligen Aufwendungen entstanden sind (s. dazu Anm. 518).

► *Vermietung nach vorangegangener Eigennutzungsabsicht:* Mangels tatsächlicher Eigennutzung entfällt der Vorkostenabzug gem. Abs. 6, oder er ist rückgängig zu machen (s. Anm. 513). Ob in diesem Fall die Ausgaben als vorweggenommene WK im Rahmen des § 21 abziehbar sind, ist ungeklärt (für WK *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 2; verneinend *B. Meyer*, DStR 1987 S. 106).

Eigene Wohnzwecke: Begriff s. Anm. 99; zum erforderlichen Umfang s. Anm. 516.

515 Einstweilen frei.

4. Entstehen der Aufwendungen bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

a) Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

516

Der Vorkostenabzug umfaßt nur Aufwendungen, die bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entstehen (über das Entstehen der Aufwendungen s. Anm. 518). Der Stpfl. kann aus einer bloßen Unterbrechung der Eigennutzung (anders als bisher; s. dazu § 21 a Anm. 150 „Reparaturkosten“) keinen StVorteil mehr erlangen.

Erstmalig erfolgt eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, wenn der Stpfl. eine Wohnung bezieht, die er bislang noch nicht persönlich bewohnt, dh. darin keinen Haushalt geführt hat (s. dazu Anm. 99).

► *Zusammenlegung mehrerer Wohnungen:* Nach FG Saarl. v. 1. 2. 91 (EFG 1991 S. 612, rkr.; zust. *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 259) ist der Vorkostenabzug auch für eine Wohnung möglich, die der Stpfl. nach Abschluß von Renovierungsarbeiten mit seiner bereits im selben Haus eigengenutzten Wohnung zu einer einheitlichen Wohnung verbindet. UE unzutreffend, weil bereits Eigennutzung der ursprünglichen Wohnung vorliegt u. die Verbindung kein neues Förderobjekt begründet (s. Anm. 58 mit Beisp.).

► *Einzug in eine teillfertige Wohnung:* Entscheidend ist, ob die bereits fertiggestellten Räume eine selbständige Haushaltsführung ermöglichen (zur Fertigstellung s. Anm. 81) und entsprechend genutzt werden. Ist dies der Fall, so sind die auf den unfertigen Teil der Wohnung entfallenden Aufwendungen nach dem Einzug nicht mehr abziehbar (glA wohl auch FG Saarl. v. 1. 2. 91, EFG 1991 S. 612, rkr.; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 17; aA *Anders*, BB 1988 S. 1648; zweifelnd auch *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 c: Rechtslage ungeklärt). Dagegen bleiben die Vorkosten voll abziehbar, wenn der Stpfl. in einer objektiv (noch) unbewohnbaren Wohnung übernachtet, zB in der Bauphase zur Überwachung der Handwerker (vgl. das zu § 21 a ergangene BFH-Urteil v. 7. 4. 87 IX R 140/84, BStBl. II S. 565; v. 29. 11. 88 IX R 91/85, BStBl. II 1989 S. 322; glA *Schmidt/Drenseck* aaO; *Heisel*, NWB F 3 S. 7326). Über den Vorkostenabzug bei Ausbau oder Erweiterung der Wohnung s. Anm. 546–556.

► *Teilweise Eigennutzung* der fertiggestellten Wohnung führt uE nicht dazu, daß der Stpfl. hinsichtlich des noch leerstehenden Teils der Wohnung den Vorkostenabzug bis zur späteren vollständigen Nutzung beibehalten kann; innerhalb der Wohnung kommt es auf den Grad der räumlichen Eigennutzung nicht an (s. auch Anm. 98).

► *Vorangegangene Nutzung als Mieter oder Nutzungsberechtigter:* Maßgeblich ist die erstmalige Eigennutzung als Eigentümer, da eine „Wohnung iSd. Abs. 1“ nur die im eigenen Haus oder in der eigenen Eigentumswohnung (s. Anm. 64) belegene Wohnung ist. Folglich kann der Mieter, der eine von ihm bereits bewohnte Wohnung kauft, die bis zum Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums (Übergang von Nutzen, Lasten und Gefahr) entstehenden Aufwendungen als Vorkosten abziehen (s. im einzelnen Anm. 700 „Mieter“). Das Gleiche gilt auch beim Nutzungsberechtigten, der eine von ihm auf fremdem Grund und Boden errichtete Wohnung erwirbt (s. im einzelnen Anm. 700 „Bau auf fremdem Grund und Boden“).

► *Bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung* an Dritte liegt keine Eigennutzung des Stpfl. vor (s. Anm. 541). Bezieht er die Wohnung später selbst, ist seine Nutzung deshalb eine erstmalige. Er muß sich also ein Bewohnen durch Dritte nicht

zurechnen lassen. Zum Abzug auf die Zeit unentgeltlicher Überlassung entfallender Aufwendungen s. Anm. 541.

► *Teilweise unentgeltliche Nutzungsüberlassung* iSd. Abs. 1 Satz 3 bewirkt dagegen nicht, daß bei späterer Vollnutzung des Stpfl. bis dahin Abs. 6 anteilig Anwendung findet. Abs. 1 Satz 3 stellt die Überlassung einer Eigennutzung gleich (s. Anm. 111). Entsprechendes muß auch für Abs. 6 Satz 1 gelten.

► *Der Gesamtrechtsnachfolger* muß sich die Nutzung der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken durch den Rechtsvorgänger als eigene zurechnen lassen; Erbe und Erblasser gelten insoweit als eine Person (glA *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 210 f. mit Beisp., der jedoch für eine Maßgeblichkeit erstmaliger Selbstnutzung des Rechtsnachfolgers plädiert; *Blümlich/Erhard*, § 10e Rz. 625; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 91; *Drenseck*, Dt. Steuerberatertag 1988, Bonn 1989 S. 232; *Ramisch*, DB 1994 S. 1320).

Beginn der erstmaligen Eigennutzung: Nach BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 60) ist unter Beginn der Eigennutzung der tatsächliche Einzugszeitpunkt durch den Stpfl. zu verstehen (sog. Tageslösung). Beim Wohnungserwerb durch einen Mieter oder einen Nutzungsberechtigten ist der Zeitpunkt maßgeblich, in dem das (uE wirtschaftliche) Eigentum auf den Erwerber übergeht. Aus Vereinfachungsgründen gestattet die Verwaltung (BMF aaO, Abs. 60 Satz 3), auf den Einzugsstag entfallende Aufwendungen ungekürzt abzuziehen. Das gilt auch, wenn es sich dabei um den Ersten eines Kalendermonats handelt (klarstellend BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 9).

GlA FG Münster v. 20. 2. 90, EFG 1991 S. 122, rkr.: Monatsregelung mit Wegfall des § 21 a Abs. 1 Satz 5 gegenstandslos geworden; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 145; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 9c; *Blümlich/Erhard*, § 10e Rz. 615; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10e Rz. 126.

Die früher zT im Schrifttum (vgl. *Stubrmann*, DStZ 1986 S. 271; *Zeitler*, BB 1986 S. 2107) unter Hinweis auf die Rechtslage zu § 21 a vertretene sog. „Monatslösung“ ist mit dem insoweit eindeutigen Wortlaut des Abs. 6 unvereinbar. Allerdings wäre der Gesetzgeber gut beraten gewesen, auch im Rahmen des § 10 e die Monatslösung beizubehalten, nicht nur wegen der praktischen Schwierigkeiten, den genauen Einzugsstag festzustellen (zur Kritik s. auch *B. Meyer*, FR 1987 S. 373; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 145).

517 Einstweilen frei.

518 b) Entstehen der Aufwendungen bis zum Beginn der Eigennutzung

Über Einzelfälle des Entstehens von Aufwendungen s. Anm. 700 „*Damnum*“, „*Erbbaurecht*“, „*Erhaltungsaufwendungen*“, „*Finanzierungs- und Geldbeschaffungskosten*“, „*Schuldzinsen*“ sowie „*Vergebliche Herstellungskosten*“.

„**Entstehen**“ der Aufwendungen: Abs. 6 Satz 1 fordert, daß die Aufwendungen bis zum Beginn der Eigennutzung entstehen. Es bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, ob der Begriff des „Entstehens“ von Aufwendungen ihre wirtschaftliche Verursachung oder bloße Fälligkeit und Abfluß iSd. § 11 Abs. 2 meint.

► *Die herrschende Auffassung* (inzwischen durch BFH bestätigt, s. u.) geht in Anlehnung an die zu § 21 a ergangene Rspr. (s. § 21 a Anm. 132) von einer Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Verursachung aus. Entscheidend für den Vorkostenabzug dem Grunde nach ist folglich nicht der bloße Abfluß iSd. § 11 Abs. 2; dieser bestimmt lediglich den VZ tatsächlicher stlicher Berücksichtigung (s. Anm. 534).

Die Aufwendungen müssen vielmehr wirtschaftlich den Zeitraum vor Beginn der Eigennutzung betreffen. Ebensovienig kommt es darauf an, wann zivilrechtliche Zahlungsverpflichtungen begründet werden.

BFH v. 8. 6. 94 X R 30/92, FR 1994 S. 642; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 50; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 146; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 616; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 138; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 122; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Rdnr. 336; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 16; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 154; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 157.

► *Nach aA, insbes. finanzgerichtlicher Rspr.* bestimmt sich die Abzugsfähigkeit der Vorkosten nicht nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung. Abzustellen sei vielmehr auf ihren Abfluß (§ 11 Abs. 2). Daher sei ebenso zu verfahren wie hinsichtlich der Behandlung vorweggenommener WK im Rahmen der Vorgängerregelung des § 21 a (so Schl.-Holst. FG, s. u.). Die Auslegung der hM möge zwar den gesetzgeberischen Zielvorstellungen entsprechen, jedoch hätten diese nicht ihren objektiven Ausdruck im Gesetzeswortlaut gefunden. Mißbräuchlichen Vorauszahlungen sei mit § 42 AO zu begegnen.

Vgl. Schl.-Holst. FG v. 29. 9. 93, EFG 1994 S. 206, nrkr.; Hess. FG v. 1. 3. 91, EFG 1991 S. 385, nrkr.; FG Ba.-Württ. v. 15. 9. 93, EFG 1994 S. 479, nrkr. (alle zu Zinsvorauszahlungen für das lfd. Einzugs-Quartal); so auch *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 c, mit dem ergänzenden Hinweis, daß der Stpfl. erst durch Abfluß wirtschaftlich belastet und damit eine stliche Entlastung gerechtfertigt sei; ähnlich *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 260: Entstehung der Aufwendungen nur maßgeblich, wenn nach Einzug bezahlt wird).

► *Stellungnahme:* UE ist der vom BFH bestätigten hM zu folgen. „Entstehung“ und „Abfluß“ (von Aufwendungen) bezeichnen stlich nicht dasselbe; andernfalls hätte § 11 Abs. 2 im Rahmen der Einkommensermittlung keine eigenständige Bedeutung mehr (s. dazu auch § 9 Anm. 71). Entstehung meint wirtschaftliche, Abfluß zeitliche Zuordnung von Aufwendungen. Auch wäre es unbefriedigend, den Umfang möglichen SA-Abzugs von mehr oder weniger zufälligen Zahlungsvorgängen abhängig zu machen, deren Anerkennung lediglich bei mißbräuchlicher Gestaltung an § 42 AO scheitern könnte. Schl.-Holst. FG aaO verkennt, daß Abs. 6 die Rechtslage des § 21 a nicht vollständig übernimmt (s. Anm. 531). Im übrigen wird der mit tatsächlichem Abfluß eintretenden wirtschaftlichen Belastung entgegen *Schmidt/Drenseck* aaO bereits dadurch Rechnung getragen, daß sie erst im Abflußjahr die StSchuld mindert (s. Anm. 534). Folgte man einer abflußorientierten Auslegung, wären vor und nach Bezug (iSd. Abs. 6 a) entstehende Schuldzinsen nicht sinnvoll voneinander abzugrenzen. Die Einführung des Abs. 6 a bestätigt die gebotene wirtschaftliche Zuordnung (vgl. BFH aaO).

Vorausgezahlte Aufwendungen können wegen der Maßgeblichkeit wirtschaftlicher Zuordnung (s. o.) nach BMF v. 25. 10. 90 (aaO Abs. 49) folgerichtig nur bis zu der Höhe berücksichtigt werden, in der sie auf den Zeitraum bis zur erstmaligen Eigennutzung der Wohnung entfallen. Vorauszahlungen für die Zeit nach Beginn der Eigennutzung werden nicht anerkannt (glA *Christoffel*, StWK Gr. 11 S. 189; *Märkle/Wacker/Franz*, BB 1986 Beilage 8 zu Heft 22/1986 S. 13), auch dann nicht, wenn sie für einen Zeitraum von weniger als einem Jahr geleistet werden (zur abw. Rechtslage gem. § 21 a s. dort Anm. 150 „Vorauszahlung von Schuldzinsen“). Insoweit ist eine Verschärfung der Rechtslage eingetreten (vgl. *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 155). Die auf einen Abfluß abstellende Gegenmeinung (s. o.) erkennt wirtschaftlich begründete Vorauszahlungen, die vor Beginn der erstmaligen Eigennutzung erbracht werden, stets an, zB wenn infolge vertraglicher Vereinbarung aus wirtschaftlich sinnvollen Gründen der

Stpfl. zur Vorauszahlung von Zinsen verpflichtet war (vgl. *Schmidt/Drenseck* § 10 e XIII. Anm. 9 d). Zur Sonderbehandlung des Damnums s. aber Anm. 700 „*Damnum*“.

519 Einstweilen frei.

5. Unmittelbarer Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes, der Eigentumswohnung bzw. des dazugehörigen Grund und Bodens

520 a) Bedeutung des Tatbestandsmerkmals „unmittelbarer Zusammenhang“

Bauherr und Erwerber sollen nach den gesetzgeberischen Motiven (BTDrucks. 10/3633 S. 10) unverändert die Möglichkeit haben, ihre in der Bau- und Anschaffungsphase entstandenen Aufwendungen voll abzusetzen. Diese gesetzgeberische Absicht findet im Tatbestandsmerkmal „Aufwendungen, die ... mit der Herstellung oder Anschaffung ... zusammenhängen ...“ ihren sichtbaren Ausdruck (zur Bedeutung des weiteren Erfordernisses potentiellen Abzugs als WK bei Vermietung und Verpachtung – sog. Parallelwertung – s. Anm. 531). Der Stpfl. wird dadurch befähigt, bislang als (vorweggenommene) WK abziehbare Aufwendungen auch nach der Systemumstellung eigengenutzter Wohnungen auf die Privatgütlösung (wie SA) abzuziehen.

Zeitlicher Zusammenhang ausreichend: Nach BFH v. 11. 3. 92 X R 113/89 (BStBl. II S. 886, betr. Renovierungskosten) dient das Tatbestandsmerkmal des unmittelbaren Zusammenhangs mit der Herstellung/Anschaffung dazu, solche Aufwendungen auszugrenzen, die sich nicht unmittelbar auf den Herstellungs- oder Anschaffungsvorgang der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung beziehen. Erforderlich u. ausreichend ist daher nach Meinung des X. Senats aaO ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang (zur Bestimmung des Zeitrahmens u. Kritik daran s. Anm. 526).

Ebenso BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 55; Schl.-Holst. FG v. 27. 11. 90, EFG 1991 S. 386, rkr.; FG Nürnberg v. 20. 7. 93, EFG 1994 S. 208, rkr.; FG Saar. v. 28. 5. 91, EFG 1991 S. 611, rkr.; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 10 e Rdnr. 147; krit. zum zeitlichen Zusammenhang als Abzugskriterium: *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 611; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 e; *B. Meyer*, FR 1993 S. 187 f.

Abzugsumfang: Der Gesetzgeber hat mit dem Tatbestandsmerkmal des „unmittelbaren Zusammenhangs“ iVm. der sog. Parallelwertung (s. Anm. 531) nicht den bisherigen Abzug von WK umfangmäßig auf § 10 e übertragen, sondern im Gegenteil gerade eine Begrenzung zum Ausdruck gebracht. Vom Abzugsverbot betroffen sind insbes. vergebliche Aufwendungen (s. Anm. 700 „*Vergebliche Aufwendungen*“) sowie Erhaltungsaufwendungen nach vorheriger Vermietung der Wohnung (s. Anm. 700 „*Erhaltungsaufwendungen*“).

Vgl. BFH v. 17. 7. 91 X R 6/91, BStBl. II S. 916 (betr. Finanzierungskosten eines nicht verwirklichten Bauvorhabens); BFH v. 11. 3. 92 X R 113/89, BStBl. II S. 886 (betr. Renovierungskosten); *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 612; *Schmidt/Drenseck* XIII., § 10 e Anm. 9 e (jedoch krit. zum Abzugsverbot vergebli. Aufwendungen); *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 162; aA noch *Thömmes*, DStR 1987 S. 256, der sogar meinte, das Tatbestandsmerkmal des „unmittelbaren“ Zusammenhangs mit der Wohnungsherstellung/-anschaffung sei mit Aufnahme der Parallelwertung während des Gesetzgebungsverfahrens in Abs. 6 entbehrlich geworden; krit. auch *Stephan* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 10 e Rdnr. 151, der nicht zuletzt aus praktischen Erwägungen für eine Gleichstellung mit vorweggenommenen WK plädiert (s. dazu auch Anm. 531).

b) Mit der Herstellung oder Anschaffung zusammenhängende Aufwendungen 521

Als Vorkosten abziehbar sind solche Aufwendungen, die unmittelbar (s. dazu Anm. 526) „mit der Herstellung oder Anschaffung des Gebäudes oder der Eigentumswohnung oder der Anschaffung des dazu gehörenden Grund und Bodens zusammenhängen“.

Herstellung oder Anschaffung des „Gebäudes“ oder der Eigentumswohnung: Entsprechend der Gesamtkonzeption des § 10 e, lediglich bestimmte Wohnungen (s. Anm. 513–514) zu fördern, ist der vom Gesetz verwendete Begriff des „Gebäudes“ insoweit einschränkend auszulegen, als auf einen Zusammenhang mit der Herstellung oder Anschaffung der „Wohnung iSd. Abs. 1“ abzustellen ist.

Allgemeine Auffassung; vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 48 f.; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 b; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 134; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 89; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 82; *Handzlik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e, 1990 S. 157 f.

Zusammenhang mit der Anschaffung des „dazugehörenden“ Grund und Bodens: Abziehbar sind auch Aufwendungen, die mit dem zur Wohnung iSd. Abs. 1 gehörenden Grund und Boden zusammenhängen (wegen des Begriffs „dazugehörend“ s. Anm. 74). Es kann also nicht jede Anschaffung ohne konkrete Bauabsicht begünstigt sein (s. u.). Im einzelnen ist folgendes zu beachten:

- ▷ *Bei angeschafften Einfl Häusern (bzw. ETWohnungen mit einer Wohnung)* sind sämtliche den Grund und Boden betreffenden Aufwendungen abziehbar, soweit sie keine AK des Grund und Bodens darstellen (s. Anm. 529). Daß die AK nach Abs. 1 Satz 1 nur zur Hälfte in eine evtl. Grundförderung einbezogen werden (s. Anm. 72–75), steht dem nicht entgegen.
- ▷ *Bei angeschafften Zwei- oder Mehrfamilienhäusern bzw. gemischt-genutzten Grundstücken* sind die Aufwendungen nur mit dem Bruchteil abziehbar, der dem Anteil des zur Wohnung iSd. Abs. 1 gehörenden Grund und Bodens im Verhältnis zum Gesamtgrundstück entspricht (zur Aufteilung s. Anm. 74).
- ▷ *Bei Anschaffung unbebauter Grundstücke zum Zwecke anschließender Bebauung mit einer Wohnung* iSd. Abs. 1 sind die bei bebauten Grundstücken geltenden Grundsätze (s. o.) entsprechend anzuwenden. Dies bedeutet zB bei einem geplanten Mehrfamilienhaus, daß nur der Teil der Aufwendungen nach Abs. 6 abgezogen werden kann, der bauplanmäßig auf die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung entfällt (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 14 sinngem.). Vgl. aber FG Saarl. v. 15. 12. 93 (EFG 1994 S. 350, rkr., betr. Renovierung der angeschafften Wohnung vor Übergang wirtschaftlichen Eigentums), das einen Abzug „vorweggenommener“ Vorkosten verneint (s. auch Anm. 526).
- ▷ *Beim Erwerb ohne konkrete Bauabsicht* liegen uE die Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1 nicht vor. Es fehlt ein „dazugehörender“, dh. einer Wohnung iSd. Abs. 1 bereits konkret zurechenbarer Grund und Boden (vgl. *Obermeier*, NWB F. 3 S. 6978: Bebauung u. Eigennutzung müssen glaubhaft gemacht werden; *B. Meyer*, DStR 1987 S. 106; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 3; *Baumdicker*, Inf. 1994 S. 164; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 e).

Nachträgliche Herstellungskosten iSd. Abs. 3 Satz 2 eröffnen keinen Abzug von Aufwendungen nach Abs. 6, die bis zur Beendigung der betreffenden Baumaßnahme anfallen (OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. VIII. 5), zB Finanzierungskosten anschaffungsnaher Aufwendungen bei einer bereits ab

Anschaffung eigengenutzten Wohnung. Es mangelt an ihrer selbständigen Förderbarkeit gem. Abs. 1 (s. Anm. 271 „Verhältnis zu Abs. 1“) u. im übrigen an der regelmäßig bereits begonnenen Eigennutzung (so zutr. *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 17). Zur Behandlung, wenn kumulativ die Voraussetzungen des Abs. 2 vorliegen s. Anm. 548 „Konkurrenz Ausbau/Erweiterung und nachträgliche Herstellungskosten“.

Einzelrechtsnachfolge: Die unentgeltlich erworbene Wohnung eröffnet dem Rechtsnachfolger keinen Vorkostenabzug. Abs. 1 fordert Anschaffung. Darunter ist nach BFH v. 13. 1. 93 X R 53/91 (BStBl. II S. 346) unter Aufgabe seiner noch anderslautenden Rspr. v. 11. 3. 92 X R 113/89 (BStBl. II S. 886) ein entgeltlicher Erwerb zu verstehen. Der X. Senat geht nunmehr zutr. davon aus, den mehrdeutigen Begriff „Anschaffung“ jedenfalls insoweit einheitlich auslegen zu müssen, als er innerhalb derselben Vorschrift (hier § 10 e Abs. 1 u. Abs. 6) Verwendung findet. Setzt danach die Grundförderung des Abs. 1 einen entgeltlichen Erwerb voraus (s. Anm. 36), muß für den Vorkostenabzug entsprechendes gelten (ausführlich dazu *B. Meyer*, FR 1993 S. 185 f.). Der Einzelrechtsnachfolger tritt damit nicht in die Rechtsstellung des Rechtsvorgängers (s. Anm. 131; zum Meinungsstreit bei Inanspruchnahme der Grundförderung gem. Abs. 1 s. Anm. 36).

Ebenso BMF v. 25. 10. 90, BStBl. 15. 626 Abs. 49 u. 59 sowie BMF v. 21. 9. 92, BStBl. I S. 548 (Nichtanwendungserlaß zu BFH v. 11. 3. 92 X R 113/89 aaO); *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 141 b; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 g; *B. Meyer*, FR 1993 S. 301; *Leu*, DStZ 1993 S. 154; *Stephan*, DB 1993 S. 915; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 11; *Frotscher*, § 10 e Rz. 75; im Ergebnis auch *Wichmann*, BB 1993 S. 2349, der jedoch unter Anschaffung auch einen unentgeltlichen Erwerb versteht, sowie *Gosch*, StBp. 1993 S. 165. Der bisherige Meinungsstreit dürfte sich damit erledigt haben.

Zur früheren abw. Auffassung vgl. FG Saarl. v. 17. 2. 93, EFG 1993 S. 437, nrkr. unter Bezugnahme auf BFH v. 11. 3. 92 X R 113/89 aaO; Hess. FG v. 19. 12. 90, EFG 1991 S. 472 (aufgehoben durch BFH X R 53/91 aaO); *Obermeier*, DStR 1990 S. 134; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 607; *Janssen*, DStZ 1992 S. 432; *Neufang*, Inf. 1993 S. 8; *Netzer*, StQ § 10 e Nr. 143.

Gesamtrechtsnachfolge: Folgt man der umstrittenen, uE jedoch zutr. Ansicht, daß der Gesamtrechtsnachfolger die Abzugsbeträge des Erblassers fortführen darf (s. Anm. 36), muß das auch für Abs. 6 gelten, soweit der Erblasser ebenfalls abzugsberechtigt wäre. Der Gesamtrechtsnachfolger ist nach dem Grundgedanken des § 45 AO so zu stellen, als habe er über den Erblasser eine Wohnung iSd. Abs. 1 angeschafft oder hergestellt und bilde mit diesem eine Person.

So BMF aaO, Abs. 49; OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. VIII. 6; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 141; *ders.*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 3. Aufl. 1989 S. 100/101: Erblasser darf aber seinerseits kein Einzelrechtsnachfolger sein; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 91; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 151; *Obermeier*, Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung, 1993 S. 229; aA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 95.

Jedoch hat der BFH im Urt. v. 13. 1. 93 X R 53/91 (BStBl. II S. 346, 348 Tz. 3) die Abzugsberechtigung des Erben ausdrücklich offengelassen. Die Rechtslage bleibt damit weiterhin unklar (vgl. auch *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 g; *Stephan*, DB 1993 S. 916: Klarstellende VerwAnweisung unerlässlich).

► **Umfang der Erbenförderung:** Die StBegünstigung des Erben nach Abs. 6 wird aufgrund der ihm zuzurechnenden Schädlichkeit einer bereits vom Erblasser vollzogenen Eigennutzung erheblich eingeschränkt (s. Anm. 516). Entsprechendes gilt für das Tatbestandsmerkmal des „unmittelbaren Zusammenhangs“ der Aufwendungen zur Herstellung/Anschaffung der Wohnung. Abgesehen von Schuldzinsen (s. Anm. 700 „Schuldzinsen“) kommt damit ein Vorkostenabzug des

Erben nur in Betracht, wenn der Erbfall während der Bauphase oder unmittelbar nach Fertigstellung und vor einer Selbstnutzung bzw. Vermietung des Objekts durch den Erblasser eintritt (vgl. auch *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 149; *B. Meyer*, FR 1987 S. 373). Die Möglichkeit des Vorkostenabzugs ist damit in praktischer Hinsicht stark eingeschränkt u. dürfte sich häufig auf einen Schuldzinsenabzug beschränken.

► *Erbaueinandersetzung*: Der Erbe kann im Rahmen einer Erbaueinandersetzung die Wohnung je nach Erbquote und Zusammensetzung des Nachlasses in vollem Umfang unentgeltlich, entgeltlich oder teilentgeltlich erwerben (ausführlich dazu s. Anm. 133). Soweit er unentgeltlich erwirbt, ist nach den Grundsätzen der Gesamtrechtsnachfolge (s. o.) zu verfahren. Im übrigen ist er in Fällen der Realteilung mit Ausgleichszahlungen (s. Anm. 133) aufgrund eigener Anschaffung originär abzugsberechtigt (vgl. OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10e Nr. 52 Tz. VIII. 7.; ausführlich dazu auch *Stephan*, DB 1991 S. 1044; *ders.*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 226 f. jeweils mit zahlreichen Beisp. sowie *B. Meyer*, FR 1993 S. 189).

Beispiel: A u. B sind Miterben zu $\frac{1}{2}$ des am 31. 12. 93 verstorbenen V. Zum Nachlaß gehört ein von V seit Fertigstellung 1985 vermietetes EinfHaus (Verkehrswert 500 000 DM). Die darauf ruhende Hypothek valutiert noch mit 300 000 DM (Zinsen mtl. 2 000 DM). Im Zuge der Erbaueinandersetzung zum 1. 1. 94 übernimmt A das EinfHaus sowie die Hypothek (Nettowert: 500 000 DM – 300 000 DM = 200 000 DM) u. zahlt an B eine Abfindung von 100 000 DM. Durch Fremdfinanzierung der Abfindung entstehen mtl. Zinsen von 500 DM. Im übrigen werden vor Einzug des A am 1. 4. 94 Instandsetzungsarbeiten für 10 000 DM ausgeführt.

Lösung: A erwirbt das EinfHaus zu $\frac{1}{2}$ entgeltlich (500 000 DM: 100 000 DM) gem. § 10e Abs. 1 Satz 6 und zu $\frac{1}{2}$ unentgeltlich als Gesamtrechtsnachfolger (s. Anm. 133). Für den Vorkostenabzug handelt es sich damit um zwei getrennt zu beurteilende Objekte (s. Anm. 513). Soweit A als Gesamtrechtsnachfolger erwirbt, steht ihm ein Schuldzinsenabzug für die übernommene Hypothek für die Monate Jan.–März 94 zu ($2 000 \text{ DM} \times 3 = 6 000 \text{ DM}$), weil diese ausschließlich auf den unentgeltlich erworbenen Grundstücksteil entfallen und V die Wohnung bislang nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzte (vgl. *B. Meyer*, FR 1993 S. 190). Der fehlende zeitliche Zusammenhang zur historischen Wohnungsherstellung ist unbeachtlich (s. Anm. 700 „Schuldzinsen“). In bezug auf den entgeltlich erworbenen Grundstücksteil ist A originär abzugsberechtigt, so daß auch insoweit ein Schuldzinsenabzug für Jan. bis März 94 ($500 \text{ DM} \times 3 = 1 500 \text{ DM}$) in Betracht kommt, ungeachtet tats. Grundförderung nach Abs. 1 (s. Anm. 513). Die Erhaltungsaufwendungen wiederum stellen nur hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Anteils ($\frac{1}{2}$) Vorkosten dar. In bezug auf den unentgeltlich erworbenen Anteil ($\frac{1}{2}$) mangelt es an einem zeitlichen Zusammenhang (s. Anm. 526) zur 1985 erfolgten Herstellung durch V, Abzug also nur 2 000 DM.

Teilentgeltlicher Erwerb (Begriff u. Abgrenzung zum unentgeltlichen Erwerb s. Anm. 132), insb. durch Übernahme von Verbindlichkeiten und Abstandszahlungen an Dritte, berechtigt nach BFH v. 24. 3. 93 X R 25/91 (BStBl. II S. 704) abweichend zur Grundförderung gem. Abs. 1 (s. Anm. 132 u. 140–143) nur zum anteiligen Vorkostenabzug. Die unterschiedliche Behandlung beruht auf dem Erfordernis einer Anschaffung der Wohnung; „Angeschafft“ aber ist die Wohnung nur im Umfange entgeltlichen Erwerbs. Infolgedessen können allein die darauf entfallenden Kosten voll, die die gesamte Wohnung betr. Aufwendungen dagegen nur quotale abgezogen werden (vgl. BFH v. 24. 3. 93 X R 25/91 aaO; BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Tz. 10; OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10e Nr. 52 Tz. VIII. 7 mit ausführl. Beisp.; OFD München v. 11. 7. 91, StEK § 10e Nr. 37 Tz. 9).

Beispiel: A erwirbt von seinem Vater anläßlich vorweggenommener Erbfolge ein EinfHaus für 200 000 DM. Der Verkehrswert des Hauses beträgt 400 000 DM. Vor

Einzug des A entstehen 3 000 DM Schuldzinsen (= Finanzierungskosten des Teilgelts von 200 000 DM) sowie 10 000 DM Erhaltungsaufwendungen. Die Schuldzinsen sind voll abziehbar, weil sie ausschließlich der Finanzierung des Kaufpreises der Wohnung dienen, die Erhaltungsaufwendungen dagegen nur anteilig entsprechend dem Umfang entgeltlichen Erwerbs von 50 vH mit 5 000 DM (glA *Märkle/Franz*; Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 56/91; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 g; *B. Meyer*, FR 1994 S. 45; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 g; *Kirchhof/Kleeberg* § 10 e Rdnr. H 11; *Ramisch*, DB 1994 S. 1320; *Wacker*, BB 1994 S. 984; aA und für einen Vollabzug dagegen *Paus*, Inf. 1992 S. 9).

- ▶ **Aufteilungsmaßstab:** Die gesamte Wohnung betreffende Aufwendungen (zB Reparaturkosten) sind nur im Umfang der Entgeltsquote, dh. im Verhältnis zwischen tatsächlichem Kaufpreis und Verkehrswert der Wohnung abziehbar (so BFH v. 24. 3. 93 X R 25/91 aaO; BMF aaO Tz. 10; *Schmidt/Drenseck* aaO).
- ▶ **Übergangsregelung:** Soweit der nur anteilige Vorkostenabzug zu einer Verschärfung gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis führt, unterläßt die FinVerw. (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 27) eine Kürzung, wenn das Objekt aufgrund eines vor dem 1. 12. 93 rechtswirksam abgeschlossenen Kaufvertrags erworben wurde. Wegen des unbestimmten Rechtsbegriffs „bisherige Verwaltungspraxis“ sollte stets ein Billigkeitsantrag gestellt werden (so *B. Meyer*, FR 1994 S. 45; vgl. auch *Stephan*, DB 1993, Beilage 14 zu Heft 46 S. 5). Eine Billigkeitsregelung entfällt in Bundesländern mit bislang ausdrücklich anderslautenden Ver-Anweisungen (vgl. dazu *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8888; OFD Münster aaO; OFD München aaO; *Wacker*, BB 1994 S. 985).

Wohnungsanschaffung durch den Mieter ermöglicht nach allg. Auffassung (s. u.) einen Abzug bis zum Übergang wirtschaftlichen Eigentums an der Wohnung (= Beginn der Nutzung zu „eigenen“ Wohnzwecken; s. Anm. 516) entstehender Aufwendungen.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 48; OFD München v. 9. 3. 93, StEK § 10 e Nr. 51; FG Ba.-Württ. v. 2. 9. 92, EFG 1993 S. 223, rkr.; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 144; *Baumdicker*, Inf. 1994 S. 164; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 c; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 142 a; *Stubermann*, DB 1986 S. 2456; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 264; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 97 f.; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 4; *Frotscher*, § 10 e Rz. 69.

Der Mieter kann sich damit durch entsprechende Gestaltung des Eigentumserwerbs zeitlichen Spielraum für die Entstehung von Vorkosten verschaffen. Erhebliche Substanzeingriffe des Mieters, zB umfangreiche Renovierungs- oder Umbauarbeiten vor einem vertraglich festgelegten Übergang von Nutzen, Lasten und Gefahr sprechen allerdings nach *Märkle/Franz* (Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 98; *Märkle*, StWa. 1989 S. 178) für vorzeitig erlangtes wirtschaftliches Eigentum und damit gegen einen Abzug, ebenso eine vorzeitige Entrichtung des gesamten oder wesentlichen Teils des Kaufpreises. Jedoch dürfte ein Abzug auch von Erhaltungsaufwendungen nicht grds. ausgeschlossen sein (ebenso *Baumdicker*, Inf. 1994 S. 164).

Bauten auf fremdem Grund und Boden gestatten nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 50) dann einen Vorkostenabzug, wenn der Bauherr durch Aufgabe seines gegen den Eigentümer gerichteten Aufwendungsersatzanspruchs (§§ 951, 812 BGB) die von ihm errichtete Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 4 anschafft (s. Anm. 131 „Bau auf fremdem Grund und Boden“). Ein Abzug von Aufwendungen (insb. Finanzierungskosten) erfordert allerdings, daß bereits Maßnahmen eingeleitet wurden, die zum Eigentumserwerb führen (ebenso *B. Meyer*, FR 1991 S. 39).

Zum Eigentumserwerb führende Maßnahmen setzen regelmäßig ein obligatorisches Verpflichtungsgeschäft (zB Kaufvertrag, Schenkungsvertrag) voraus (Notwendigkeit derartiger Maßnahmen jedoch offenlassend u. ggf. nur auf einen zeitlichen Zusammenhang abstellend BFH v. 21. 5. 92 X R 61/91, BStBl. II S. 944). Erst ab diesem Zeitpunkt können Vorkosten iSd. Abs. 6, insbes. Finanzierungskosten, entstehen. Ein bloß zeitlicher Zusammenhang mit dem auf fremdem Grund und Boden errichteten Gebäude hingegen reicht nicht (BMF v. 25. 3. 92, HFR 1992 S. 348 betr. die ehevertragl. Vereinbarung der Gütergemeinschaft bei Verlobten, s. dazu auch Anm. 700 „Verlobte“; großzügiger wohl *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 63e: Anschaffungsentschluß genügt; ähnlich *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 265; für Abzug sämtlicher Finanzierungskosten wiederum unter der Voraussetzung zeitnahen Grundstückserwerbs *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 3. Aufl. 1991 S. 18). Gestaltungsmissbüchlich kann es aber sein, nach Konkretisierung der Erwerbsabsicht den Eigentumsübergang willkürlich lange hinauszuschieben, um einen Abzug während der „Eigennutzung“ des Bauherrn entstehender Aufwendungen als Vorkosten zu erreichen (vgl. *B. Meyer*, FR 1991 S. 39: Abzug nur für eine Toleranzzeit von wenigen Monaten; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 153 u. 164; *Gerbold*, StSem. 1991 S. 253: Zeitraum zwischen Vertragsabschluß u. Eigentumsübergang von mehr als 6 Monaten unüblich). Andernfalls würde er gegenüber dem Eigentümer unangemessen bevorzugt, der nach Einzug seinen Vorkostenabzug verliert.

Einstweilen frei.

522–525

c) „Unmittelbar“ mit der Herstellung/Anschaffung zusammenhängende Aufwendungen 526

Durch das Erfordernis „unmittelbaren“ Zusammenhangs von Aufwendungen mit der Herstellung/Anschaffung einer Wohnung werden die Abzugsvoraussetzungen verschärft und zugleich der Abzugsumfang in Verbindung mit der sog. Parallelwertung (s. Anm. 531) begrenzt. Fraglich ist jedoch, ob dieses Tatbestandsmerkmal eine wirtschaftliche Beziehung der jeweiligen Aufwendungen zum Herstellungs-/Anschaffungsvorgang fordert oder eine schlichte zeitliche Beziehung genügen läßt.

Unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang ausreichend:

► *Rspr. (s. u.) und FinVerw.* (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 48) lassen einen unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang der Aufwendungen zur Herstellung/Anschaffung der Wohnung ausreichen (zur inkonsequenten VerwAuffassung zum Schuldzinsenabzug vgl. aber Anm. 700 „Schuldzinsen“).

Vgl. BFH v. 11. 3. 92 X R 113/89, BStBl. II S. 886 betr. 1/2 Jahr vor unentgeltlicher (insoweit durch BFH v. 13. 1. 93 X R 53/91, BStBl. II S. 346 überholt) Eigentumsübergang durchgeführte Erhaltungsmaßnahmen; BFH v. 21. 5. 92 X R 61/91, BStBl. II S. 944 zu Finanzierungskosten einer auf fremdem Grund u. Boden hergestellten Wohnung, die erst nach 1,5 Jahren auf den Stpfl. (Bauherrn) übertragen wurde; FG Schl.-Holst. v. 27. 11. 90, EFG 1991 S. 386, rkr.

Soweit die FinVerw. aaO von einem „engen wirtschaftlichen“ Zusammenhang spricht, gelangt sie gleichwohl im Ergebnis doch zur ausschließlichen Maßgeblichkeit des zeitlichen Zusammenhangs, weil die auch von ihr zum Abzug zugelassenen Erhaltungsaufwendungen lediglich eine zeitliche Beziehung zum Erwerbsvorgang aufweisen.

Siehe auch FG Köln v. 29. 11. 93, nrkr., DB 1994 S. 1396, das für den Fall der Renovierung einer zuvor 13 Jahre vermieteten Wohnung einen Abzug verneint; ebenso FG München v. 24. 7. 92, EFG 1993 S. 298, rkr.; FG Hamb. v. 16. 12. 92, EFG 1993 S. 439, nrkr.; FG Nürnberg v. 20. 7. 93, EFG 1994 S. 208, rkr.: Zeitraum von mehr als drei Jahren bereits abzugsschädlich.

Die Förderung umfasst infolgedessen auch solche Aufwendungen, die sich über den Wohnungserwerb hinaus auf die anschließende Eigennutzung beziehen, wie zB lfd. Grundstückskosten (BMF aaO Abs. 54), Reparaturaufwendungen (BMF aaO Abs. 55) und sogar Abstandszahlungen an weichende Mieter (BMF aaO Abs. 49; zur Krit. s. Anm. 700 „Abstandszahlungen“ u. „Erhaltungsaufwendungen“). Zustimmung: *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 119 f.; *Stuhrmann*, DStZ 1986 S. 270; *ders.*, DStR 1988 S. 311: Bei engem wirtschaftlichem Zusammenhang ist es vertretbar, auch die spätere Nutzung betreffende Aufwendungen (zB Erhaltungsaufwendungen) abzuziehen;

Für einen Abzug unzureichend ist, wenn der Stpfl. seine Wohnung erst nach langjähriger Vermietung vor Einzug für eigene Wohnzwecke herrichtet (s. o.; vgl. FG Saarl. v. 28. 5. 91, EFG 1991 S. 611, rkr. betr. die insoweit vergleichbare vorhergehende Nutzung eines Wohnberechtigten).

► *Nach teilweise aA im Schrifttum* ist diese Auslegung jedoch einerseits noch zu eng (vgl. *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 151: der Abzugsumfang sollte sich an dem vorweggenommener WK orientieren und sämtliche Aufwendungen einschließen; glA *Obermeier*, DStR 1992 S. 21 sowie hinsichtlich vergeblicher Aufwendungen *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 e) andererseits zu weit: *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 622: lfd. Grundstückskosten mangels Bezug zum Erwerb keine Vorkosten; vgl. dazu auch *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 e: soweit BFH aaO einen zeitlichen Zusammenhang genügen lässt, übernimmt er nur unreflektiert die Verw Auffassung (s. o.); *B. Meyer*, FR 1993 S. 182: planlose Zufallsförderung; *Ramisch*, DB 1994 S. 1316: Abzug von Erhaltungsaufwendungen Relikt aus der Zeit des § 21 a; im Ergebnis glA wohl auch *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 3.

► *Stellungnahme*: Die Deutung des gesetzlichen Tatbestandsmerkmals eines „unmittelbaren“ Zusammenhangs als ein schlichter zeitlicher Zusammenhang bezweckt offenbar die Möglichkeit extensiven Vorkostenabzugs. Insbesondere sollen auch die spätere Nutzung betreffende Aufwendungen auf diese Weise zu Vorkosten iSd. Abs. 6 werden, so zB Reparaturaufwendungen, laufende Grundstückskosten oder gar Abstandszahlungen an den Mieter. Für eine derartige Auslegung gibt das Gesetz aber nichts her; es verlangt eindeutig eine Beziehung zum Herstellungs-/Anschaffungsvorgang, mag sie nun eine „unmittelbare“ oder „enge wirtschaftliche“ sein (s. auch Anm. 520). Es entspricht gerade den gesetzgeberischen Motiven, in der Herstellungs-/Anschaffungsphase anfallende Aufwendungen zu begünstigen, also einen zusätzlichen Anreiz für die Schaffung von Wohnungseigentum zu geben (BTDrucks. 10/3633 S. 10 u. 16). Keinen Niederschlag fand dagegen die Überlegung, aus Vereinfachungsgründen uneingeschränkt am bisherigen WKAbzug anzuknüpfen bzw. ausdrücklich der späteren Eigennutzung dienende Maßnahmen zu fördern. Das von BFH, FinVerw. und hM erwünschte Ergebnis könnte daher uE nur im Wege einer Gesetzesänderung erreicht werden. Die gegenwärtige Auslegung fördert damit Aufwendungen ohne sachlichen Bezug zur Wohnungsherstellung/-anschaffung, die der Stpfl. mehr oder weniger zufällig in die Zeit vor Einzug verlagert.

Die Grenzen des zeitlichen Zusammenhangs sind unklar. Nach BFH v. 11. 3. 92 (X R 113/89, BStBl. II S. 886) ist ein zeitlicher Abstand zwischen Aufwand und Eigentumserwerb von einem halben Jahr unschädlich. Als schädlich wieder-

um hat der X. Senat angesehen (BFH v. 21. 5. 92 X R 61/91, BStBl. II S. 944), wenn sich der Eigentumserwerb bei einem Bau auf fremdem Grund u. Boden 1,5 Jahre verzögert. Damit bleibt offen, welcher Zeitraum konkret geeignet ist, einen zeitlichen Zusammenhang zu wahren (krit. dazu *B. Meyer*, FR 1993 S. 187 f. sowie *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 e). Ebenso ist fraglich, ob der BFH in Fällen zeitweisen Leerstehens der vom Stpfl. angeschafften/hergestellten Wohnung ggf. andere Maßstäbe anzulegen bereit ist oder ob der Stpfl. gezwungen ist, ohne nennenswerte Verzögerung einzuziehen (s. Anm. 541). Entsprechendes gilt für den Erwerb vermieteter Wohnungen mit evtl. langwierigem Kündigungsverfahren (s. dazu *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Tz. 340: Stpfl. muß ohne schuldhaftes Zögern um Eigennutzung bemüht sein).

„Vorweggenommene“ Vorkosten: FG Saarl. (Urt. v. 15. 12. 93, EFG 1994 S. 350, rkr.) verneint einen Abzug solcher Aufwendungen als Vorkosten, die dem Stpfl. vor Erlangung wirtschaftlichen Eigentums an der Wohnung entstehen. Betroffen sind insbes. Erhaltungsaufwendungen des Wohnungskäufers vor Übergang von Nutzen und Lasten des von ihm renovierten Objekts. UE unzut., wenn bereits konkrete Maßnahmen zum Eigentumserwerb vorliegen (s. dazu Anm. 521). Im übrigen entstehen gerade Finanzierungskosten häufig vor Übergang wirtschaftlichen Eigentums, ohne daß daran jemand Anstoß nimmt (vgl. Anm. 521 „Wohnungsanschaffung durch den Mieter“). Es ist nicht nachvollziehbar, warum je nach Art der Aufwendungen unterschiedlich verfahren werden soll.

Einstweilen frei.

527, 528

6. Keine Herstellungs- oder Anschaffungskosten der Wohnung oder Anschaffungskosten des Grund und Bodens 529

Das ausdrückliche Abzugsverbot für HK/AK der Wohnung (Begriffe s. Anm. 67–70 und Anm. 140; auf § 10 e übertragbar, vgl. BFH v. 3. 12. 91 X B 5/91, BFH/NV 1992 S. 379) bzw. für AK des Grund und Bodens (s. Anm. 73) ist selbstverständlich. HK/AK bilden bereits die Bemessungsgrundlage der Grundförderung nach Abs. 1 oder Abs. 2 und würden sich, wären auch sie nach Abs. 6 begünstigt, stlich mehrfach auswirken (glA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordenwin*, § 10 e Rz. 135; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 121; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 161).

Bedeutung hat die Regelung vor allem für die Gebäude-AfA. Sie ist als Teil der HK/AK nicht abziehbar (so auch OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. VIII. 1.; FG München v. 21. 5. 92, EFG 1993 S. 151, rkr.; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 152; im Ergebnis auch FG Hamb. v. 16. 12. 92, EFG 1993 S. 439, nrkr.: kein unmittelbarer Zusammenhang zur Anschaffung), ein Beleg dafür, daß Abs. 6 nicht als Nachfolgeregelung des bisherigen (vorweggenommenen) WKAbzugs ausgestaltet wurde (*Meyer/Richter* aaO). AfA vom *Erbaurecht*: s. Anm. 700 „*Erbaurecht*“.

Spätere Umqualifizierung in Werbungskosten: Abs. 6 ist auch anzuwenden, wenn Vorauszahlungen auf später zu erbringende Bauleistungen (= HK) zB wegen Konkurses des Bauunternehmers ausfallen, das Objekt aber mit einem anderen Bauunternehmer realisiert und entsprechend den ursprünglichen Bauplanungen zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 8). Abzugsjahr dieser regelmäßig vor Bezug entstehenden Auf-

wendungen ist das Jahr, in dem sich ihre Erfolglosigkeit endgültig herausstellt (BMF aaO). Siehe dazu auch Anm. 700 „*Vergebliche Herstellungskosten*“.

530 Einstweilen frei.

531 7. Potentielle Abziehbarkeit als Werbungskosten im Fall der Vermietung und Verpachtung (sog. Parallelwertung)

Als Vorkosten abziehbar sind nach Abs. 6 Satz 1 nur solche Aufwendungen, „die im Falle der Vermietung oder Verpachtung der Wohnung als Werbungskosten abgezogen werden könnten“ (sog. Parallelwertung). Die Bedeutung dieses Tatbestandsmerkmals, insbesondere in Verbindung mit dem Merkmal des „unmittelbaren Zusammenhangs“ (s. Anm. 521) zur Wohnungsherstellung/-anschaffung, ist umstritten (s. Anm. 700 „*Vergebliche Aufwendungen*“).

► *Die BFH-Rspr.* sieht in der Parallelwertung kein Indiz dafür, daß sich der Vorkostenabzug am früheren Umfang vorweggenommener WK zu orientieren habe. Ein Abzug sei vielmehr von weiteren einschränkenden Voraussetzungen abhängig, wobei Abgrenzungsschwierigkeiten zum WK-Abzug (im Falle behaupteter Vermietung) hingenommen werden müßten (vgl. BFH v. 17. 7. 91 X R 6/91, BStBl. II S. 916; v. 27. 2. 92 X R 56/91, BFH/NV 1992 S. 592; v. 17. 7. 91 X R 118/90, BFH/NV 1992 S. 29 betr. nicht realisierte § 10e-Objekte; s. Anm. 700 „*Vergebliche Aufwendungen*“).

► *Schrifttum:* Für einen uneingeschränkten Abzug haben sich insbesondere *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig* (§ 10e Rdnr. 151; *ders.*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 218 f.) und *Obermeier* (DStR 1992 S. 21) ausgesprochen, weil § 10e Abs. 6 eine ähnliche Rechtslage herbeiführen sollte wie seinerzeit § 21 a (ebenso *Thömmes*, DStR 1987 S. 256 sowie für vergebliche Planungskosten *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 9 e). Nach aA bezweckt die Parallelwertung einen bloßen Förderungsausschluß von Kosten der Lebensführung, insb. von Einrichtungsgegenständen (zB Einbauküche), die mit der Herstellung/Anschaffung unmittelbar zusammenhängen (vgl. *Stuhrmann*, DStZ 1986 S. 270; ebenso *Frotscher*, § 10e Rz. 76 zu Einrichtungsgegenständen und Gartenpfllegegeräte; *Christoffel*, StWK Gr. 11 S. 188: Rasenmäher nicht abziehbar). Nach *B. Meyer* (DB 1988 S. 307) soll die Parallelwertung eine aufgrund der anderen Tatbestandsmerkmale bestehende Abzugsmöglichkeit nicht erweitern, sondern im Gegenteil begrenzen, um ein Überlappen des SA-Abzugs gegenüber dem bisherigen WK-Abzug zu verhindern (glA *Anders*, BB 1991 S. 2421; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10e Rdnr. H 2: Parallelwertung begrenzt den Vorkostenabzug; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 612).

► *Stellungnahme:* UE läßt sich mit der BFH-Rspr. (s. o.) aus dem Tatbestandsmerkmal der sog. Parallelwertung (potentieller Abzug als WK im Falle der Vermietung oder Verpachtung) im Wege der Auslegung nicht entnehmen, daß der bisherige WK-Abzug uneingeschränkt in den SA-Bereich übernommen worden ist. Auf die gesetzgeberischen Motive kommt es nur insoweit an, wie sie im Gesetzeswortlaut als objektiverer Wille zum Ausdruck kommen (vgl. BVerfGE 1, 299, 212; 10, 234, 244; 11, 126, 129). Vorkosten müssen einerseits „unmittelbar“ mit der Herstellung oder Anschaffung des Gebäudes/der Eigentumswohnung (einschließlich Grund und Boden) zusammenhängende Aufwendungen sein. Sie müssen ungeachtet dieses stets zu erfüllenden Merkmals (aA *Thömmes* aaO: „Unmittelbarkeit“ durch Parallelwertung entbehrlich geworden) zusätzlich im Fall der Vermietung oder Verpachtung der Wohnung als WK abgezogen werden können. Die sog.

Parallelwertung kann uE damit ein aufgrund fehlenden unmittelbaren Zusammenhang bestehendes Abzugsverbot nicht aufheben. Sie will im Gegenteil dort einen Abzug begrenzen, wo die übrigen Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 1 eine über den Umfang früheren WKAbzugs hinausgehende und damit unerwünschte StBegünstigung eröffnet hätten (glA B. Meyer aaO).

Einstweilen frei.

532

II. Durchführung des Vorkostenabzugs

1. Unbegrenzter Abzug „wie Sonderausgaben“

533

Vorkosten können gem. Abs. 6 Satz 1 „wie Sonderausgaben“ in unbegrenzter Höhe im Kj. ihrer Verausgabung (s. Anm. 534) abgezogen werden (über Anrechnung von Zuschüssen s. u.). Bis zum Beginn der Eigennutzung führt die FinVer. eine vorläufige Veranlagung nach § 165 Abs. 2 AO durch (s. u.).

Abzug „wie Sonderausgaben“ bedeutet rechtstechnisch Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4) u. damit gegenüber der bisherigen Rechtslage Ausschluß vom Verlustabzug nach § 10 d (s. Anm. 26 „Verhältnis zu § 10 d“). Zur Reihenfolge beim Abzug einzelner SA sowie zur Abzugskonkurrenz bei gleichzeitigem Verlustabzug s. im einzelnen Anm. 91 u. 92. Über das Verhältnis zu anderen Vorschriften s. Anm. 503.

Abzug in unbegrenzter Höhe: Der Abzug (bis zum Beginn der Eigennutzung anfallender Aufwendungen; s. Anm. 516) ist der Höhe nach unbegrenzt möglich (zur Abzugsbegrenzung für Erhaltungsaufwendungen ab 1. 1. 94 nach Satz 3 s. Anm. 543 f.). Nach hM fehlt es für den Vorkostenabzug auch an einer Objektbeschränkung iSd. Abs. 4, so daß Vorkosten für beliebig viele Objekte abziehbar sind (uE unzutreffend; vgl. Anm. 513). Voraussetzung für den SA-Abzug ist, daß die Aufwendungen vom Stpfl. als Eigentümer getragen worden sind (s. Anm. 511). Zur Auswirkung von Erstattungen u. Zuschüssen s. u. sowie Anm. 534.

Vorläufiger Abzug bis zum Beginn der Eigennutzung: Sollen Aufwendungen schon vor Nutzungsbeginn stlich berücksichtigt werden, ist nach BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 48; ebenso *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 149) die Veranlagung insoweit gem. § 165 Abs. 1 AO vorläufig durchzuführen. Scheitert die geplante Eigennutzung, wird demzufolge der StBescheid gem. § 165 Abs. 2 AO geändert. Unterbleibt der Vorläufigkeitsvermerk, ist nach *Märkle/Franz* (Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 94; wohl glA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 604) hilfsweise § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO anwendbar. UE bedenklich, weil die Ungewißheit der Eigennutzung im Veranlagungszeitpunkt bekannt war und bereits eine endgültige Anerkennung den StBescheid fehlerhaft macht, nicht erst der später unterbleibende Einzug (vgl. B. Meyer, DStR 1987 S. 106).

Anrechnung von Zuschüssen:

► *Steuerfreie Zinszuschüsse des Arbeitgebers* iSd. § 3 Nr. 68 mindern nach VerwAuffassung die als Vorkosten abziehbaren Schuldzinsen (vgl. OFD München v. 11. 7. 91, StEK § 10 e Nr. 37 Tz. 5; wohl auch BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 50 Satz 3; ebenso *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 158). Gegen eine Verrechnung jedoch *Stubrmann* (FR 1989 S. 41), da ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Zinsen und Zuschuß als

stfreier Arbeitslohn fehle und insoweit das Abzugsverbot des § 3 c entfalle. Entgegen *Stubermann* erscheint jedoch ein dadurch eintretender doppelter StVorteil angesichts der zweckgebundenen stfreien Einnahme nicht gerechtfertigt (s. § 10 Anm. 16 „Ausnahmen“).

► *Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln oder private Zuschüsse*, die keine Mietzuschüsse sind, mindern nach VerwAuffassung (R 163 Abs. 4 Nr. 3 EStR 1993) und hM im Schrifttum (s. Anm. 68 „Zuschüsse“) den Umfang abziehbarer Vorkosten. Die spätere Rückzahlung des Zuschusses gestattet nach R 163 Abs. 4 Nr. 4 EStR 1993 einen entspr. SA-Abzug im Rückzahlungsjahr. Das gilt wohl unabhängig davon, ob der Stpfl. zu diesem Zeitpunkt bereits mit der Eigennutzung begonnen hat, weil die Rückzahlung wirtschaftlich vor Nutzungsbeginn entstandene Aufwendungen betrifft. UE ist sie entgegen der VerwAuffassung Ereignis iSd. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO mit der Folge einer Änderung des StBescheids, in dem eine Kürzung des Vorkostenabzugs erfolgte. Fehlt eine wirtschaftliche Belastung des Stpfl. in Höhe des Zuschusses, muß seine spätere Rückzahlung zwangsläufig eine solche Belastung nachträglich und mit Wirkung für die Vergangenheit mindern (zur abw. Rechtslage bei Erstattung von Vorkosten s. Anm. 534).

Aufteilung bei mehreren Objekten oder Gebäudeteilen: Abziehbar ist nur der Teil der Aufwendungen, der auf die eigengenutzte Wohnung einschl. des dazugehörenden Grund u. Bodens entfällt.

► *Individuell zurechenbare Aufwendungen* werden entweder voll der Wohnung (= Vorkosten iSd. Abs. 6) oder dem übrigen Teil des Gebäudes (= WK/BA bzw. neutrale Vermögensaufwendungen) zugerechnet. Dies setzt voraus, daß sich die Aufwendungen nach objektiven Merkmalen und Unterlagen leicht und einwandfrei einem bestimmten Teil des Grundstücks, des Gebäudes oder der Wohnung zuordnen lassen (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 57). IdS zuordnen lassen sich bspw. Renovierungskosten innerhalb des Gebäudes, wie etwa die Erneuerung von Fußböden und Türen. Individuell aufzuteilen ist auch, wenn das Gebäude von vorneherein in ETWohnungen aufgeteilt ist (s. *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 23).

► *Das gesamte Gebäude betreffende Aufwendungen* ordnet die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 57) nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu (glA *Wendt*, Dt. Steuerberatertag 1986, Bonn 1987 S. 174). Zur vergleichbaren Problematik der Zuordnung von HK s. Anm. 69. Wegen der Frage, ob der Stpfl. auf die eigengenutzte Wohnung entfallende Verbindlichkeiten seines im übrigen vermieteten Hauses getrennt tilgen bzw. die eigengenutzte Wohnung gezielt mit Eigenkapital finanzieren kann, s. *Pfalzgraf/B. Meyer* (DStR 1993 S. 1662 mwN; vgl. auch *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 10 b; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 23).

Miteigentum an Wohnungen: Wohnung iSd. Abs. 1 ist bei Miteigentum der Miteigentumsanteil iSd. Abs. 1 Satz 6 (s. Anm. 513). Die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 58) unterscheidet deshalb, ob der Miteigentümer eine Wohnung allein aufgrund seiner Eigentümerstellung zu eigenen Wohnzwecken oder aber zugleich teilweise im Rahmen einer Nutzungsüberlassung des bzw. der anderen Miteigentümer und damit aufgrund fremden Rechts nutzt. Im ersten Fall kann er sämtliche auf die jeweilige Wohnung (= Vollobjekt; vgl. Anm. 159) entfallenden Aufwendungen abziehen, im zweiten nur solche, die den eigengenutzten Teil der Wohnung betreffen. Daraus folgt im einzelnen:

► *Einfamilienhaus/Eigentumswohnung:* Der Anteil iSd. Abs. 1 Satz 6 entspricht wegen der Existenz nur einer Wohnung der Miteigentumsquote (s. Anm. 159). Nicht abziehbar sind demnach stets die über den Miteigentumsanteil hinausgehenden

Aufwendungen (vgl. BFH v. 1. 6. 94 X R 40/91, BStBl. II S. 752; BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 58 Satz 3; glA *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 626; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 300). Anderes gilt bei Aufwendungen, die (zB Finanzierungskosten) sich ausschließlich dem begünstigten Anteil zuordnen lassen.

Beispiel: A bewohnt ein im Miteigentum von A und B zu $\frac{1}{2}$ befindliches, am 1. 7. 93 angeschafftes EinfHaus. B erhält dafür von A eine monatliche Ausgleichszahlung in Höhe der Hälfte der ortsüblichen Miete. A entstehen vor Einzug Schuldzinsen und Damnum anlässlich der Fremdfinanzierung seiner von ihm hälftig getragenen AK in Höhe von 20 000 DM sowie Reparaturaufwendungen von 10 000 DM (keine anschaffungsnahen Herstellungskosten), an denen sich B finanziell nicht beteiligt. A kann die Finanzierungskosten in vollem Umfang (20 000 DM) abziehen, weil sie ausschließlich seinen eigenen Miteigentumsanteil (= Wohnungsanteil iSd. Abs. 1 Satz 6) betreffen. Die Reparaturaufwendungen dagegen sind lediglich zur Hälfte mit 5 000 DM anzusetzen; im übrigen entfallen sie auf den fremdgenutzten Miteigentumsanteil des B.

► *Zwei-/Mehrfamilienhaus:* Ob die Wohnung vom jeweiligen Miteigentümer als Vollobjekt iSd. Abs. 1 Satz 1 oder nur als Anteil iSd. Abs. 1 Satz 6 eigengenutzt wird, richtet sich danach, ob der Wert des Miteigentumsanteils dem Wert der jeweiligen Wohnung entspricht oder geringer ist, die Nutzung also aufgrund eigener Rechtszuständigkeit erfolgt. Zur Bedeutung der Rechtszuständigkeit für die Bestimmung des Umfangs des Anteils an einer Wohnung s. Anm. 159 u. 160.

▷ *Nutzung der Wohnung aufgrund eigener Rechtszuständigkeit* bedeutet Vollabzug sämtlicher auf die jeweilige Wohnung entfallender Aufwendungen.

Beispiel 1: A und B sind zu je $\frac{1}{2}$ Miteigentümer eines von ihnen angeschafften ZweifHauses. Beide Wohnungen entsprechen sich wertmäßig und werden jeweils von A bzw. B zu Wohnzwecken genutzt. Vor Bezug entstehen bei A/B Finanzierungskosten (Damnum, Schuldzinsen, Geldbeschaffungskosten) in Höhe von 30 000 DM sowie Instandsetzungskosten (keine anschaffungsnahen Aufwendungen) von 20 000 DM. Sämtliche Aufwendungen sind zur Hälfte bei A und B abziehbar, weil jede Wohnung ausschließlich aufgrund eigenen Rechts des einzelnen Miteigentümers genutzt wird (ebenso BMF aaO Abs. 58 Satz 2). UE schlägt diese zu Abs. 1 Satz 6 entwickelte Wertung (s. Anm. 159) auch auf Abs. 6 durch.

▷ *Nutzung aufgrund eigener sowie fremder Rechtszuständigkeit* hingegen bewirkt ein Abzugsverbot der anteilig auf den überlassenen Teil der Wohnung entfallenden Aufwendungen (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 58 Satz 2; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 92; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 627).

Beispiel 2: Sachverhalt wie in Beispiel 1, jedoch ist A lediglich zu $\frac{1}{4}$ Miteigentümer des ZweifHauses. Nunmehr sind lediglich 50 vH der auf die von ihm genutzte Wohnung entfallenden Aufwendungen nach Abs. 6 abzf., weil A die andere Hälfte aufgrund fremder Rechtszuständigkeit nutzt (Berechnung s. Beisp. in Anm. 160 „Nutzung der Wohnung durch nur einen Miteigentümer“).

▷ *Nutzung des gesamten Gebäudes durch nur einen Miteigentümer* führt je nach Nutzungsvereinbarung gem. § 745 BGB (s. Anm. 160) dazu, daß entweder mehrere Wohnungsanteile iSd. Abs. 1 Satz 6 vorliegen oder eine von mehreren im Gebäude befindlichen Wohnungen dem Miteigentümer als Vollobjekt gehört.

Beispiel 3: A und B sind Miteigentümer zu $\frac{1}{2}$ eines für 400 000 DM angeschafften ZweifHauses. Beide Wohnungen entsprechen sich im Wert und werden ausschl. von A gegen eine Ausgleichszahlung an B zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Vor Beginn der Eigennutzung entstehen A folgende Aufwendungen:

Schuldzinsen (für den Kaufpreisanteil von 200 000 DM)	6 000 DM
Instandsetzung der Erdgeschoßwohnung (Fenster, Türen)	12 000 DM.

Treffen A und B eine Nutzungsvereinbarung gem. § 745 BGB in der Weise, daß A die Erdgeschoßwohnung unentgeltlich nutzen darf, so ist dies seine Wohnung iSd. Abs. 1 mit der Folge uneingeschränkter Abzugsfähigkeit darauf entfallender Aufwendungen

(im Beispielsfall 18 000 DM). Unterbleibt eine solche Vereinbarung, werden uE beide Wohnungen zur Hälfte aufgrund eigener Rechtszuständigkeit genutzt (s. Anm. 160). Dann könnte A die Instandsetzungskosten der Erdgeschoßwohnung ebenfalls nur zur Hälfte abziehen.

534 2. Kalenderjahr des Abzugs

Sonderausgaben iSd. Abs. 6 unterliegen uneingeschränkt dem Abflußprinzip des § 11 Abs. 2 und mindern folglich stets im VZ ihrer Zahlung den Gesamtbetrag der Einkünfte (zur Abzugsreihenfolge s. Anm. 90). Eine Verteilung bspw. von Erhaltungsaufwendungen gem. § 82 b EStDV ist deshalb ausgeschlossen (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 55). Davon zu unterscheiden ist die Frage ihrer Abziehbarkeit dem Grunde nach. Sie beantwortet sich nach der Entstehung der jeweiligen Aufwendungen vor oder nach Beginn der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (s. dazu Anm. 518). Zu Besonderheiten, wenn die Aufwendungen vor dem 1. 1. 87 entstanden sind, aber erst nach dem 31. 12. 86 bezahlt werden bzw. umgekehrt die Zahlung bereits vor dem 1. 1. 87 erfolgte, s. Anm. 6.

Vergebliche Herstellungskosten: Ein Abzug erfolgt erst in dem VZ, in dem deutlich wird, daß die Vorauszahlungen auf Herstellungsleistungen ohne Gegenleistung bleiben und eine Rückzahlung nicht zu erwarten ist (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 8; OFD Köln v. 16. 3. 92, StEK § 10 e Nr. 39 Tz. 3; zu den Abzugsvoraussetzungen dem Grunde nach s. Anm. 700 „*Vergebliche Herstellungskosten*“).

Erstattungen und Zuschüsse: Wegen Auswirkungen von Zuschüssen auf die Höhe der StBegünstigung im Abzugsjahr s. Anm. 533. Bei Erstattungen ist nach allgem. Grundsätzen zu verfahren. Danach gilt:

- ▶ *Erstattungen im selben VZ* bewirken, daß von vornherein nur der bereits geminderte Betrag nach Abs. 6 abgezogen werden kann (vgl. § 10 Anm. 22 a).
- ▶ *Bei Erstattungen in einem späteren VZ* ist zu prüfen, ob im Erstattungsjahr gleichartige SA vorliegen (s. § 10 Anm. 22 a). Eine Verrechnung mit anderen SA oder gar eine Versteuerung der Erstattungen ist ausgeschlossen (so Hess. FG v. 22. 2. 93, EFG 1993 S. 441, nrkr.; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 605). Gleichartige SA iSd sind uE auch Vorkosten eines anderen Objekts (enger *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 262, der ein erstattetes Damnum nur mit einem neu entstandenen anderen Damnum verrechnen will).
- ▶ *Eine Verrechnung mit Abzugsbeträgen nach Abs. 1 u. 2* ist nach OFD München v. 11. 7. 91 (StEK § 10 e Nr. 37 Tz. 7) mangels Gleichartigkeit ausgeschlossen. UE zutr.; ebenso *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 482: Erstattete Vorkosten würden dann nur „ratenweise“ über eine Minderung der § 10 e-Bemessungsgrundlage wirksam. Bereits im Abflußjahr feststehende Erstattungen sollen aber von vornherein verrechnet werden.
- ▶ *Erstattung nach Einzug* des Stpfl. steht uE einer Kürzung des SA-Abzugs im selben VZ bezahlter Vorkosten nicht entgegen (aA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 605: keine Verrechnung). Erstattungen in späteren Jahren wirken sich aber stl. nicht aus (s. OFD München v. 11. 7. 91, StEK § 10 e Nr. 37 Tz. 7; s. im übrigen allgem. zur Erstattung von SA § 10 Anm. 22 a).

535, 536 Einstweilen frei.

C. Kein Abzug von Aufwendungen, die Werbungskosten oder Betriebsausgaben sind (Abs. 6 Satz 2)

I. Vorbemerkung

537

Ein Sonderausgabenabzug ist gem. Abs. 6 Satz 2 ausgeschlossen, wenn die vor Beginn der Eigennutzung entstehenden Aufwendungen WK oder BA sind. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 10/3633 S. 16) soll damit eine doppelte stliche Berücksichtigung vermieden werden (*Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 631). Die Regelung enthält uE eine überflüssige und zudem lückenhafte (s. u.) Klarstellung. Das Verbot kumulativen Abzugs von Aufwendungen als WK/BA und SA folgt bereits aus der Systematik der Einkommensermittlung und aus § 10 Abs. 1 Satz 1 (s. § 10 Anm. 17). Auch in § 10 f Abs. 2 Satz 1 (betr. die StBegünstigung von Erhaltungsaufwand bei eigengenutzten Baudenkmalern und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen) glaubte der Gesetzgeber, auf einen solchen Hinweis nicht verzichten zu können (s. § 10 f Anm. 49). Anders als dort wird Abs. 6 Satz 2 seiner Klarstellungsfunktion aber nicht gerecht, weil er das Abzugsverbot lückenhaft allein an solche Aufwendungen knüpft, die anlässlich bestimmter Nutzungen anfallen (Vermietung bzw. Nutzung der Wohnung zu eigenen beruflichen bzw. betrieblichen Zwecken; s. dazu Anm. 539). Dadurch entsteht der irreführende Eindruck, bei anderweitiger Wohnungsnutzung (zB unentgeltliche Nutzungsüberlassung; s. Anm. 541) sei stets ein Vorkostenabzug zulässig.

Einstweilen frei.

538

II. Anderweitige Verwendung der Wohnung bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

1. Vermietung oder Nutzung zu eigenen betrieblichen oder beruflichen Zwecken 539

Das Verbot, Vorkosten als SA abzuziehen, gilt nach Abs. 6 Satz 2 für die Fälle, daß die Wohnung bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

- vermietet
- oder zu eigenen beruflichen Zwecken
- bzw. eigenen betrieblichen Zwecken genutzt wird und die Aufwendungen WK oder BA sind (s. u.).

Über anderweitige vorherige Verwendungsarten s. Anm. 541.

Vermietung ist die entgeltliche Überlassung der Wohnung an Dritte zu Wohnzwecken (zum erforderlichen räumlichen Umfang s. Anm. 175).

Nutzung zu eigenen beruflichen oder betrieblichen Zwecken: Auch inso weit kommt es einerseits auf den räumlichen Umfang der Fremdnutzung an (s. Anm. 175); andererseits greift das Abzugsverbot des Abs. 6 Satz 2 nur ein, wenn vor Beginn der erstmaligen Nutzung der (übrigen) Wohnung Aufwendungen entstehen, die eindeutig dem zu eigenen beruflichen oder betrieblichen Zwecken genutzten Wohnungsteil zuzurechnen und damit BA oder WK sind.

Einstweilen frei.

540

541 **2. Weitere Fälle gesetzlich nicht geregelter anderweitiger vorheriger Verwendung**

Das Abzugsverbot gilt nach dem Gesetzeswortlaut nur für den Fall, daß die Wohnung bis zur erstmaligen Eigennutzung vermietet ist, eigenen beruflichen oder eigenen betrieblichen Zwecken dient. Eine Abzugskonkurrenz kann jedoch gleichermaßen eintreten, wenn die Wohnung

- fremden beruflichen oder betrieblichen Zwecken dient,
- leersteht und anschließend vermietet oder zu fremden bzw. eigenen beruflichen Zwecken genutzt werden soll,
- unentgeltlich Dritten überlassen wird.

Auch in diesen Fällen unterbleibt ein SA-Abzug; maßgebend ist ausschließlich die WK-/BA-Qualifikation der betreffenden Aufwendungen. Dem insoweit engeren Wortlaut des Abs. 6 Satz 2 kommt deshalb keine konstitutive Bedeutung zu.

So BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 49: die Aufwendungen dürfen nicht zu den WK oder BA gehören; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 632; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9b: Abs. 6 auch bei geplanter Vermietung oder Nutzung als Arbeitszimmer nicht anwendbar; *Märkle/Franz*, *Selbstgenutztes Wohneigentum*, 4. Aufl. 1994 S. 99.

Wird die zunächst geplante teilweise Nutzung der Wohnung zu anderen Zwecken zugunsten einer vollständigen Eigennutzung aufgegeben, sind erst anschließend entstehende Aufwendungen wieder nach Abs. 6 abziehbar (glA *Schmidt/Drenseck* aaO). Bei Ungewißheit über den Umfang späterer schädlicher Nutzung der noch herzustellenden Wohnung sind die jeweiligen Veranlagungen gem. § 165 Abs. 1 AO vorläufig durchzuführen. Entsprechendes gilt im Falle der Anschaffung, solange offen ist, in welchem Maße die Wohnung zur Einkunftserzielung verwendet werden wird (s. Anm. 533). Zum zeitweisen Leerstehen s. u.

Nach Anschaffung/Fertigstellung zeitweise leerstehende Wohnung: Erwerber und Bauherrn sollen nach den Vorstellungen des Gesetzgebers vor allem in der aufwandsintensiven Anschaffungs- bzw. Herstellungsphase stich entlastet werden (s. Anm. 501). Infolgedessen wäre eine Förderung bis zur vollendeten Anschaffung/Fertigstellung ausreichend gewesen. Eine entspr. Begrenzung fand jedoch im Gesetzeswortlaut keinen Niederschlag. Die Begründung des RegE (BTD Drucks. 10/3633 S. 16) erklärt im Gegenteil ausdrücklich solche Aufwendungen für abziehbar, die in der Zeit vorübergehenden Leerstehens der Wohnung nach Fertigstellung oder Anschaffung anfallen. Str. ist allerdings, ob der Stpfl. seinen Einzugszeitpunkt ohne Förderverlust frei bestimmen kann.

► *Für einen restriktiven Abzug* sprechen sich *Blümich/Erhard* (§ 10 e Rz. 615) aus. Nur „vorübergehendes“ Leerstehen gehöre zum Begünstigungszeitraum. Das sei der Zeitraum, innerhalb dessen ein Bezug billigerweise erwartet werden könne. Längeres Leerstehen aus subjektiven Gründen rechtfertige dagegen keine Anwendung des Abs. 6. Ähnlich *Frotscher* (§ 10 e Rz. 70): Stpfl. muß dartun, warum die Absicht der Selbstnutzung noch nicht verwirklicht wurde. Ebenfalls für vorübergehendes Leerstehen, jedoch ohne Definitionsversuch *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e, Rdnr. 144 (Selbstnutzung muß aber von Anfang beabsichtigt gewesen sein); *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 140; o. V., HFR 1991 S. 86. Einschränkend auch *Obermeier* (NWB F. 3 S. 7892), der einen Zusammenhang zwischen Bebauung/Anschaffung und Eigennutzung fordert.

► *Einen extensiven Abzug* befürwortet dagegen *B. Meyer* (DStR 1987 S. 106/107). Der Gesetzgeber habe keine Vorsorge für eine zeitliche Abzugsbegrenzung getroffen, sondern im Gegenteil auf das einzig dafür geeignete Tatbestandsmerkmal des „Zusammenhangs zwischen Aufwand und späterer Selbstnutzung“ verzich-

tet. Daraus folge – unter der Voraussetzung später tatsächlich eintretender Eigennutzung (s. Anm. 514) – eine beliebige zeitliche Ausdehnung des Abs. 6 (glA *Leu*, DSz 1991 S. 143; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 c).

► *Stellungnahme*: UE lassen die Sätze 1 und 2 des Abs. 6 keine Anhaltspunkte für eine restriktive Anwendung des Vorkostenabzugs im Falle des Leerstehens einer Wohnung erkennen, ungeachtet möglicher abweichender gesetzgeberischer Motive (vgl. BTDrucks. 10/3633 S. 16). Vielmehr sind sämtliche bis zum Beginn der Eigennutzung anfallenden Aufwendungen ohne weitere zeitliche Anforderungen für abziehbar erklärt; der Vorkostenabzug entfällt erst mit dem Beginn der tatsächlichen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, nicht mit einem bereits vorher möglichen oder billigerweise zu erwartenden Einzug. Wäre eine Begrenzung auf ein nur „vorübergehendes Leerstehen“ gewollt gewesen, hätte das Gesetz einen Zusammenhang der Aufwendungen mit der späteren Eigennutzung fordern müssen. Mißbräuchlicher Ausnutzung des Vorkostenabzugs kann mit Hilfe des § 42 AO begegnet werden.

Anschaffung einer vermieteten Wohnung ohne Einkunftserzielungsabsicht: Kündigt der Käufer das Mietverhältnis zum frühestmöglichen Zeitpunkt (zur Kündigung als Abzugserfordernis s. Anm. 700 „Abstandszahlungen“ u. „Erhaltungsaufwendungen“) wegen Eigenbedarfs und liegt aufgrund permanenten WKÜberschusses estlich unbeachtliche Liebhaberei vor (s. aber *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 c: Vermietung mit hohen Anfangsverlusten keine Liebhaberei), ist fraglich, ob der Vorkostenabzug erst nach Auszug des Mieters oder bereits für die Zeit der „Vermietung“ zulässig ist. Für die zweite Möglichkeit spricht die dem Stpfl. aufgedrängte Fremdnutzung. Abzuziehen wäre dann entsprechend der Behandlung zwischenfinanzierter Bausparverträge (s. Anm. 700 „Bausparvertrag“) ein um die Miete gekürzter Grundstücksaufwand ohne AfA (glA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 624; weitergehend *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 279 sowie *B. Meyer*, FR 1989 S. 272: keine Saldierung).

Unentgeltliche Nutzungsüberlassung vor der eigenen Wohnnutzung: Unentgeltliche Nutzungsüberlassung ist keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken (siehe Anm. 99 „Eigennutzung“), ein Vorkostenabzug demzufolge ausgeschlossen (hM; s. Anm. 516). Umstritten ist aber, ob und in welchem Umfang bei nachfolgendem Einzug des Eigentümers auf die Zeit unentgeltlicher Nutzungsüberlassung entfallende Aufwendungen nach Abs. 6 abziehbar sind.

► *Die hM* versagt in diesen Fällen einen Vorkostenabzug bis zum Auszug des Nutzungsberechtigten. Erst nach seinem Auszug und vor Einzug des Eigentümers anfallende Aufwendungen sind abziehbar.

So BFH v. 24. 3. 93 X R 25/91, BStBl. II S. 704 (obiter dictum im Leitsatz); BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 54 Satz 1; FG München v. 24. 3. 92, EFG 1992 S. 675, rkr.; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 140; *Frotscher*, § 10 Rz. 70; *Boveleib*, Inf. 1986 S. 470; *Korn*, KÖSDI 1988 S. 7179; *Handzick*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 158; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 10; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 163.

► *Nach aA* des FG München (Urt. v. 21. 5. 92, EFG 1993 S. 151, rkr.) sieht das Gesetz im Falle unentgeltlicher Nutzungsüberlassung keine Kürzung der Vorkosten vor; ein Abzug sei daher jedenfalls dann zu bejahen, wenn die Nutzungsüberlassung lediglich übergangsweise (im Streitfall für die Dauer von Umbauarbeiten) bis zum von vornherein beabsichtigten Einzug des Eigentümers erfolgt; die spätere Eigennutzung stehe dann im Vordergrund. *Obermeier* (Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 267) erkennt zusätzlich solche Aufwendungen an, die bis zum Beginn der Nutzung durch den unentgeltlich Nutzungs-

berechtigten anfallen. *Biergans* (Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 87) differenziert zwischen nicht abziehbaren lfd. Aufwendungen, wie zB Betriebs- und Unterhaltskosten bzw. Zinsen sowie wirtschaftlich mit der späteren Eigennutzung zusammenhängenden Aufwendungen (zB größerer Erhaltungsaufwand, zeitanteiliges Disagio), die aufgrund dieses Zusammenhangs abziehbar sein sollen. Einen vollständigen Abzug sämtlicher Aufwendungen befürwortet *B. Meyer* (DStR 1987 S. 103) unter Hinweis darauf, daß die unentgeltliche Nutzungsüberlassung weder eine abzugsschädliche Eigennutzung iSd. Abs. 6 Satz 1 noch eine zum vorrangigen WKAbzug berechtigende Vermietung sei (Abs. 6 Satz 2).

► *Stellungnahme*: Folgt man der hM, die Abs. 6 auch ohne Grundförderung zuläßt (s. Anm. 513), so ist ein Abzugsverbot kaum zu rechtfertigen. Denn die unentgeltliche Nutzungsüberlassung begründet weder einen vorrangigen BA-/WK-Abzug (Satz 2) noch handelt es sich um eine abzugsschädliche Eigennutzung iSd. Satzes 1 (s. Anm. 516). Jedenfalls hat die hM ihre Auffassung bislang nicht plausibel begründet. Die Rechtslage ist noch als ungeklärt anzusehen (vgl. *B. Meyer*, FR 1993 S. 575, Anm. zu BFH v. 24. 3. 93 X R 25/91, BStBl. II S. 704). Zum Erfordernis unmittelbaren Zusammenhangs zur Wohnungsanschaffung/-herstellung s. Anm. 526.

III. Abzugsverbot als Sonderausgaben

Das Kumulierungsverbot greift bereits dann, wenn die jeweiligen Aufwendungen WK oder BA sind. Dies richtet sich nach ihrer Veranlassung (zu BA s. § 4 Abs. 4, § 4 Anm. 46 f–46 n; zu WK s. § 9 Abs. 1 Satz 1, § 9 Anm. 115 f.). Mangelnde Abziehbarkeit aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen ist unbeachtlich (glA *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 94; s. im übrigen § 10 Anm. 17). Unschädlich ist deshalb, falls der Abzug beispw. an § 3 c scheitert oder durch § 9 Abs. 1 Nr. 4 begrenzt wird.

Liebhaberei: Entstehen die Aufwendungen im Rahmen einer ohne Einkunftszielungsabsicht betriebenen Vermietung (zu den Voraussetzungen sog. Liebhaberei s. § 2 Anm. 375 f.) u. sind es infolgedessen keine WK/BA, ist Abs. 6 grds. anzuwenden (s. Anm. 541, dort auch zur Abzugshöhe).

Kein Abzug der Aufwendungen als Sonderausgaben: Aus Abs. 6 Satz 2 folgt (uE nur klarstellend; s. Anm. 537), daß WK und BA nicht (zusätzlich) wie SA abgezogen werden dürfen. Er stellt ebenso wie der Einleitungssatz des § 10 (s. § 10 Anm. 17) eine überflüssige Erwähnung eines allgem. estlichen Grundsatzes dar, der sich bereits zwingend aus der Gesetzessystematik (vgl. die in § 2 Abs. 2–5 angeordnete Abzugsreihenfolge) ergibt.

D. Begrenzung des Vorkostenabzugs für Erhaltungsaufwendungen (Abs. 6 Satz 3)

Schrifttum: *B. Meyer*, Eingeschränkter Vorkostenabzug bei Erhaltungsaufwendungen gem. § 10e Abs. 6 Satz 3 EStG, FR 1994 S. 143; *Wacker*, Aktuelle Fragen zu § 10e EStG – Begrenzung des Vorkostenabzugs durch das StMBG, BB 1994 S. 977; *Ramisch*, Mißbrauchsbekämpfungs- und Steueränderungsgesetz: Einschränkung des Vorkostenabzugs für Erhaltungsaufwendungen, DB 1994 S. 1315; *Paus*, Gestaltungshinweise zur Begrenzung des

Vorkostenabzugs, Inf. 1994 S. 243; *Küper*, Zur Begrenzung des Vorkostenabzugs für Erhaltungsaufwendungen in Miteigentumsfällen, Inf. 1994 S. 519.

I. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6 Satz 3

543

Rechtsentwicklung des Abs. 6 Satz 3: Die Vorschrift wurde durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz v. 21. 12. 93 (BGBl. I S. 2310; BStBl. I 1994 S. 278) eingefügt.

Zeitliche Anwendung: Die Begrenzung ist erstmals auf Objekte anzuwenden, die der Stpfl. aufgrund eines nach dem 31. 12. 93 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts (s. § 21 a Anm. 235) angeschafft hat (§ 52 Abs. 14 Satz 6; ausführlich dazu mit Beisp. OFD Berlin v. 18. 1. 94, FR 1994 S. 337 Tz. 1).

Bedeutung des Abs. 6 Satz 3: Die Vorschrift begrenzt den Vorkostenabzug von Erhaltungsaufwendungen auf 15 vH der AK des Gebäudes bzw. der ETWohnung, max. auf 15 vH von 150 000 DM (also höchstens 22 500 DM). Die Begrenzung erfolgte im Vorgriff auf die seinerzeit geplante und inzwischen verwirklichte Absenkung der Prüfgrenze sog. anschaffungsnahen Aufwands von 20 vH auf 15 vH in R 157 Abs. 5 Satz 6 EStR 1993 (vgl. BTDrucks. 12/6078 S. 122).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu Satz 1:* Satz 3 begrenzt einen nach Satz 1 unbeschränkt möglichen SA-Abzug der Erhaltungsaufwendungen und setzt damit voraus, daß es sich überhaupt um Vorkosten handelt (s. Anm. 544). Er schafft also keinen eigenständigen Abzugstatbestand.
- ▶ *Verhältnis zu § 9:* Die Abzugsbegrenzung trifft Erhaltungsaufwendungen, die im Falle der Vermietung und Verpachtung WK wären. Zur Abgrenzung gegenüber HK gelten daher die allgemeinen estlichen Grundsätze (s. Anm. 544).

II. Voraussetzungen der Abzugsbegrenzung

544

Die Förderbegrenzung erfaßt Aufwendungen iSd. Satzes 1, die Erhaltungsaufwendungen sind und in Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes oder der ETWohnung stehen.

Aufwendungen nach Satz 1 sind Aufwendungen, bei denen die Voraussetzungen des Vorkostenabzugs erfüllt sind (s. Anm. 508–531).

Erhaltungsaufwendungen: Satz 3 begrenzt lediglich den Abzug von Erhaltungsaufwendungen (s. Anm. 700 „*Erhaltungsaufwendungen*“). Andere Vorkosten wie zB Finanzierungskosten, Damnum, Versicherungsbeiträge u. lfd. Grundstückskosten bleiben weiterhin unbegrenzt abziehbar (BTDrucks. 12/6078 S. 122; *Wacker*, BB 1994 S. 979).

Abgrenzung gegenüber Herstellungskosten: Nach Wohnungsanschaffung entstehende Erhaltungsaufwendungen können als sog. anschaffungsnaher Aufwendungen HK sein (Einzelheiten s. § 6 Anm. 513). Zur Abgrenzung gelten auch im Rahmen des § 10e die allgemeinen estlichen Grundsätze (vgl. BFH v. 3. 12. 91 X B 5/91, BFH/NV 1992 S. 379) unter Berücksichtigung der inzwischen auf 15 vH gesenkten Prüfgrenze in R 157 Abs. 5 Satz 6 EStR 1993 (vgl. OFD Berlin v. 18. 1. 94, FR 1994 S. 338 Tz. 11.). Sind es danach HK, scheidet ein Abzug bereits an Satz 1

(s. Anm. 529). Sie erhöhen dann die Bemessungsgrundlage der Grundförderung nach Abs. 1.

Zusammenhang mit der Gebäudeanschaffung: Die Erhaltungsaufwendungen müssen in Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes (oder der ETWohnung) stehen. Da sie trotz fehlenden sachlichen Bezugs zum Anschaffungsvorgang Vorkosten sind (s. Anm. 700 „*Erhaltungsaufwendungen*“), kann nur ein zeitlicher Zusammenhang gemeint sein. Das Erfordernis des Zusammenhangs mit der Anschaffung des Gebäudes oder der ETWohnung stellt einerseits eine (uE überflüssige) Wiederholung des bereits in Satz 1 enthaltenen Tatbestandsmerkmals „unmittelbarer Zusammenhang“ dar und begründet insoweit keine über Satz 1 hinausgehenden Abzugskriterien des Erhaltungsaufwands. Es gestattet andererseits nicht die Auslegung, daß Aufwendungen ohne zeitlichen Bezug zur Anschaffung vom Kürzungsgebot verschont bleiben; sie verlieren dann im Gegenteil ihre Eigenschaft als Vorkosten (s. Anm. 700 „*Erhaltungsaufwendungen*“). Kritisch *B. Meyer*, FR 1994 S. 144.

III. Durchführung der Abzugsbegrenzung

Der Abzug ist in zweifacher Hinsicht in der Weise begrenzt, daß die Erhaltungsaufwendungen nur bis zu 15 vH der AK des Gebäudes (oder der ETWohnung; relative Abzugsgrenze), höchstens jedoch bis zu 15 vH von 150 000 DM, dh. max. 22 500 DM (absolute Abzugsgrenze) abgezogen werden dürfen.

Die relative Abzugsgrenze (15-vH-Grenze) bezieht sich nach dem Gesetzeswortlaut auf das Gebäude (die ETWohnung), nicht auf die stbegünstigte Wohnung. Zu Gebäude-AK s. § 6 Anm. 274, 276 u. 282. Der auf 15 vH der Gebäude-AK begrenzte Abzug gem. Abs. 6 Satz 3 weicht insoweit von der Prüfgrenze der EStR ab, als sich die dortige vH-Grenze auf Rechnungsbeträge ohne USt. bezieht (vgl. R 157 Abs. 5 Satz 5 EStR 1993).

Beispiel: A setzt sein zum 10. 4. 94 für 130 000 DM (nur Gebäude) angeschafftes Einfamilienhaus vor Einzug für 22425 DM (19 500 DM + 15 vH USt.) in stand. Nach R 157 Abs. 5 Sätze 5 u. 6 EStR 1993 handelt es sich in Höhe von 22 425 DM um sofort abzichbare Erhaltungsaufwendungen, weil die Aufwendungen ohne USt. 15 vH der Gebäude-AK nicht übersteigen. Ein Vorkostenabzug kommt jedoch lediglich in Höhe von 19 500 DM (= 15 vH der Gebäude-AK von 130 000 DM) in Betracht (ebenso *Paus*, Inf. 1994 S. 244).

Die absolute Abzugsgrenze (15 vH von max. 150 000 DM) reduziert den Abzug der Erhaltungsaufwendungen auf 22 500 DM. Darüber hinausgehende Beträge bleiben stlich ohne Auswirkung (vgl. *Wacker*, BB 1994 S. 979). Der Höchstbetrag steht nicht in jedem VZ erneut zur Verfügung, wenn sich die Instandsetzung über den Jahreswechsel hinaus erstreckt (glA *Ramisch*, DB 1994 S. 1321).

Gemischt-genutzte Gebäude: Der Bezug der relativen Abzugsgrenze auf das gesamte Gebäude ändert nichts daran, daß allein die eigengenutzte Wohnung betreffende Aufwendungen Vorkosten sein können. Erhaltungsaufwendungen eines gemischt-genutzten Gebäudes sind daher zunächst den jeweiligen Gebäudeteilen (§ 7 Abs. 5 a) zuzuordnen. Auf die eigengenutzte Wohnung entfallender Aufwand ist unter der weiteren Voraussetzung absetzbar, daß die Gesamtkosten 15 vH der Gebäude-AK (ohne USt.) nicht übersteigen (vgl. *Wacker*, BB 1994 S. 979; *Paus*, Inf. 1994 S. 243). Erreichen auf andere Gebäudeteile entfallende Aufwendungen bereits die 15-vH-Grenze, entfällt ein Vorkostenabzug (vgl. BFH

v. 30. 7. 91 IX R 59/89, BStBl. II 1992 S. 940, das zur Prüfung anschaffungsnahe HK das Gebäude als Einheit behandelt).

Bezieht man auch die absolute Abzugsgrenze auf die AK des Gebäudes, so mindern bei gemischt-genutzten Gebäuden die auf andere Gebäudeteile (zB die vermietete Wohnung) entfallenden und als WK abziehbaren Erhaltungsaufwendungen den Förderhöchstbetrag von 22 500 DM. Ein Vorkostenabzug käme wegen des WKVorrangs nur eingeschränkt in Betracht. UE bezieht sich daher die betreffende Grenze allein auf die eigengenutzte Wohnung (ebenso *Ramisch*, DB 1994 S. 1318; *Wacker*, BB 1994 S. 979; *B. Meyer*, FR 1994 S. 146).

Beispiel 1: A erwirbt zum 1. 6. 94 ein älteres Zweifelhäuser für 400 000 DM (nur Gebäude). Eine der beiden gleichgroßen Wohnungen wird vermietet, die andere ab 1. 8. 94 zu eigenen Wohnzwecken genutzt. A setzt das Haus vor seinem Einzug für 50 000 DM instand. Die Erhaltungsaufwendungen (keine HK, da nicht mehr als 15 vH von 400 000 DM = 60 000 DM) stellen in Höhe von 25 000 DM (½ von 50 000 DM) WK bei den Einkünften aus VuV und im übrigen in Höhe von 22 500 DM (½ von 50 000 DM; max. 15 vH von 150 000 DM) Vorkosten dar. Eine Anrechnung der als WK abziehbaren Erhaltungsaufwendungen auf den Förderhöchstbetrag unterbleibt.

Daraus ist jedoch keine Begrenzung des Abzugs auf 15 vH der anteiligen HK der eigengenutzten Wohnung zu folgern. Die Grenze von 150 000 DM bezieht sich ebenso wie die relative Abzugsgrenze auf das gesamte Gebäude.

Beispiel 2: Abweichend von Beispiel 1 umfaßt die eigengenutzte Wohnung nur ¼ der gesamten Wohnfläche des Zweifelhäuser mit anteiligen AK von 100 000 DM. Die vor Bezug durchgeführten Erhaltungsaufwendungen dagegen entfallen jeweils zur Hälfte auf die eigengenutzte sowie vermietete Wohnung. Auch in diesem Fall kommt ein Vorkostenabzug in Höhe von max. 22 500 DM (nicht: 15 vH von 100 000 DM = 15 000 DM) in Betracht (s. dazu auch *B. Meyer*, FR 1994 S. 146).

Wohnungen im Miteigentum: Bei Anschaffung eines Anteils an der Wohnung ist gem. Abs. 1 Satz 6 nur ein der Miteigentumsquote entsprechender Teil des Abzugsbetrags abziehbar (Berechnung s. Anm. 166). In Abs. 6 erfährt das Miteigentum aber keine besondere Regelung. Insbesondere fehlt eine den Abs. 1 Satz 6 und Abs. 6 a Satz 3 vergleichbare Kürzung der Förderung. Die Gesetzeslücke kann nicht durch steuerverschärfende Auslegung geschlossen werden. Daher sind Erhaltungsaufwendungen bei jedem Miteigentümer bis max. 22 500 DM als Vorkosten abziehbar (glA *Ramisch*, DB 1994 S. 1321; Satz 3 enthält eine personenbezogene Abzugsbegrenzung; *B. Meyer*, FR 1994 S. 147; *Küper*, Inf. 1994 S. 519; für nur anteiligen Abzug dagegen *Paus*, Inf. 1994 S. 243).

Miteigentum von Ehegatten: UE gilt auch bei Ehegatten eine Verdoppelung des Höchstbetrags von 22 500 DM. Zwar verschmelzen ihre Miteigentumsanteile gem. Abs. 5 Satz 2 zu einem einzigen Objekt. Die Regelung betrifft aber nur die Frage des Objektverbrauchs und ändert nichts an einer individuellen Abzugsberechtigung der Ehegatten als Miteigentümer (s. Anm. 34). Andernfalls würden Ehegatten gegenüber anderen Miteigentümern benachteiligt. Daher muß ihnen ein Gesamtabzug von max. 45 000 DM zustehen (s. *B. Meyer*, FR 1994 S. 147). Zusammenveranlagung von Ehegatten hindert jedoch nach *Ramisch* (DB 1994 S. 1321) einen doppelten Abzug, weil die Ehegatten nach Zusammenrechnung ihrer Einkünfte gemeinsam als Stpfl. behandelt werden (§ 26 b). Das gilt jedoch nur, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist. § 10 e aber behandelt uE die Ehegatten mit Ausnahme des Objektverbrauchs (Abs. 4 Satz 2 u. Abs. 5 Satz 2) generell nicht als Einheit (s. auch § 26 b Anm. 42).

Teilweise Nutzung der Wohnung zu anderen als eigenen Wohnzwecken: Die teilweise Nutzung der Wohnung zu anderen als eigenen Wohnzwecken bewirkt gem. Abs. 1 Satz 7 eine Kürzung der Grundförderung nach Abs. 1 u. 2

(s. Anm. 170 f.). Dagegen gestattet Abs. 6 Satz 3 einen max. Abzug von 22 500 DM, gleichgültig, ob die betreffende Wohnung vollständig oder nur teilweise eigenen Wohnzwecken dient. Dies folgt bereits daraus, daß anteilig etwa auf ein Arbeitszimmer entfallende Erhaltungsaufwendungen zu den WK gehören und folglich keine Vorkosten mehr sein können. Eine andere Rechtsfolge hätte der Gesetzgeber zB durch Verweis auf Abs. 1 Satz 7 ausdrücklich anordnen müssen.

Beispiel: A erwirbt mit Kaufvertrag vom 20. 3. 94 ein EinfHaus für 250 000 DM (Gebäudeanteil 150 000 DM). 20 vH der Wohnfläche des Hauses dienen als Arbeitszimmer. Vor Einzug läßt A es für 29 000 DM (Anteil Arbeitszimmer 6 000 DM) renovieren. Die § 10e-Bemessungsgrundlage der Wohnung beträgt zwar nur 120 000 DM (150 000 DM – 30 000 DM Anteil Arbeitszimmer). Gleichwohl kann der auf die Wohnung entfallende Anteil von 23 000 DM bis zum Höchstbetrag von 22 500 DM als Vorkosten abgezogen werden (ebenso *B. Meyer*, FR 1994 S. 146).

Die Begrenzung des Vorkostenabzug führt damit gegenüber der bisherigen Rechtslage zu weiteren praktischen Schwierigkeiten, weil sie auch in der Vorbezugsphase eine Zuordnung von Erhaltungsaufwendungen innerhalb der Wohnung erfordert.

Teilentgeltlicher Wohnungserwerb: Der auf den entgeltlichen Teil des Anschaffungsvorgangs entfallende Erhaltungsaufwand (Einzelheiten der Berechnung s. Anm. 521) ist in den Grenzen des Satzes 3 als Vorkosten absetzbar. Eine Kürzung des Höchstbetrags von 22 500 DM entsprechend der Entgeltsquote unterbleibt (glA *Ramisch*, DB 1994 S. 1318). Er kann allerdings nur bei entsprechend hohen Aufwendungen voll ausgeschöpft werden und dies nur mit der weiteren Maßgabe, daß die Gesamtkosten unterhalb der Aufgriffsgrenze des R 157 Abs. 5 Satz 6 EStR 1993 bleiben.

Beispiel: A übernimmt mit Übergabevertrag vom 1. 5. 94 das schuldenfreie EinfHaus (Verkehrswert 400 000 DM; davon Gebäude 300 000 DM) seines Vaters im Wege vorweggenommener Erbfolge gegen eine Ausgleichszahlung an seine Schwester von 100 000 DM (Gebäudeanteil 75 000 DM). A erwirbt das Haus folglich zu ¼ entgeltlich (s. Anm. 132 u. 141). Vor Einzug am 1. 7. 94 renoviert er es für 30 000 DM (= 10 vH des Gebäude-Verkehrswerts). Die Erhaltungsaufwendungen sind insoweit Vorkosten, als sie auf den entgeltlichen Erwerb entfallen (s. Anm. 521). Ein Abzug ist damit nur in Höhe von ¼ von 30 000 DM = 7 500 DM zulässig. Um den Förderhöchstbetrag voll auszuschöpfen hätte A für 90 000 DM (22 500 DM × 4) renovieren müssen, wäre dann aber an R 157 Abs. 5 Satz 6 EStR 1993 gescheitert (HK, weil Aufwand über 15 vH von 300 000 DM = 45 000 DM).

E. Abzug von Vorkosten bei Ausbau oder Erweiterung (Abs. 6 Satz 4)

546

I. Vorbemerkung

Abs. 6 Satz 4 (bisher Satz 3) erweitert den Vorkostenabzug auf solche Aufwendungen, die vor Beginn der Nutzung eines Ausbaus/einer Erweiterung an einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung entstehen. Er entspricht damit in seiner Bedeutung Abs. 2 (s. dazu Anm. 201).

Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 4 sind,

- daß eine Wohnung durch eine Baumaßnahme iSd. Abs. 2 ausgebaut/erweitert wird (s. Anm. 548),

- die Wohnung einschl. Ausbau/Erweiterung eigenen Wohnzwecken dient (s. Anm. 550),
- die übrigen Tatbestandsmerkmale des Abs. 6 Satz 1 erfüllt werden (s. Anm. 552–554) und
- die betreffenden Aufwendungen keine BA/WK sind (Abs. 6 Satz 4 iVm. Satz 2; s. Anm. 556).

Einstweilen frei.

547

II. Voraussetzungen des Vorkostenabzugs bei Ausbau oder Erweiterung

1. Ausbau oder Erweiterung an einer zu Wohnzwecken genutzten Wohnung

a) Ausbau oder Erweiterung

548

Ausbau/Erweiterung: Die Begriffe Ausbau/Erweiterung in Abs. 6 Satz 4 entsprechen denen des Abs. 2. Ausbau ist danach die Schaffung neuen Wohnraums durch eine Baumaßnahme iSd. § 17 Abs. 1 II. WoBauG (s. Anm. 205), Erweiterung eine solche iSd. § 17 Abs. 2 II. WoBauG (s. Anm. 208).

Objektive Förderbarkeit nach Abs. 2 wird – abweichend von Abs. 6 Satz 1, der jedenfalls ausdrücklich von Wohnung iSd. Abs. 1 spricht – vom Gesetzeswortlaut nicht gefordert. UE ist dieses Erfordernis gleichwohl dem Rechtsfolgenverweis des Satzes 4 zu entnehmen, der eine entsprechende Anwendung der Sätze 1 u. 2 anordnet. Ein Abzug nach Satz 4 kann nicht an anderen Voraussetzungen gemessen werden als ein vergleichbarer Abzug nach Satz 1. Demzufolge können nur Vorkosten für Baumaßnahmen iSd. Abs. 2 begünstigt sein (glA *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 641; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 231).

Der Vorkostenabzug erfordert nach hM keine tatsächliche Förderung nach Abs. 2 (bedenklich, s. dazu Anm. 513). Wegen des Verhältnisses zu nachträglichen HK iSd. Abs. 3 Satz 2 s. u.

Altobjekte: Ebenso wie bei Abs. 6 Satz 1 sind vor dem 1. 1. 87 fertiggestellte Ausbauten/Erweiterungen in eine Förderung nach Abs. 6 Satz 4 einzubeziehen (s. Anm. 6 u. 513; ebenso *Günther*, DB 1988 S. 1090; aA hier Vorauflage).

Getrennter Bauabschnitt: Ausbauten/Erweiterungen setzen begrifflich einen von der Wohnungsherstellung getrennten Bauabschnitt voraus (s. Anm. 205). Die StBegünstigung ist daher für Aufwendungen ausgeschlossen, die bei Wohnungsherstellung in einem Zuge nach Beginn der Eigennutzung des fertiggestellten Teils auf den noch nicht bewohnbaren Teil der Wohnung entfallen; auch die Voraussetzungen einer unmittelbaren Förderung nach Abs. 6 Satz 1 werden insofern nicht erfüllt (s. Anm. 516). Erfolgt dagegen die Baumaßnahme in einem getrennten Bauabschnitt, hindert Eigennutzung des fertigen Bauabschnitts den SA-Abzug für Vorkosten des Ausbaus/der Erweiterung nicht (s. Anm. 552).

Mehrere Ausbauten/Erweiterungen werden im Rahmen des Abs. 6 Satz 4 getrennt beurteilt, wenn es eigenständig begünstigte Objekte iSd. Abs. 2 sind, dh. ihre Herstellung nicht auf einheitlicher Bauplanung in zusammenhängender Bauentwicklung beruht (s. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 40 u. Anm. 207 sowie Anm. 208 aE).

Konkurrenz Ausbau/Erweiterung und nachträgliche Herstellungskosten:

Umstritten ist die Anwendung des Abs. 6 Satz 4, wenn die Baumaßnahmen iSd. Abs. 2 zugleich die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 in bezug auf eine stbegünstigte Wohnung erfüllen und der Stpfl. von der rückwirkenden Erhöhung der Bemessungsgrundlage Gebrauch macht (wegen des Verhältnisses beider Regelungen zueinander vgl. Anm. 203). *Güntber* (DB 1988 S. 1089) bejaht dies, weil dadurch der Charakter der Baumaßnahme als Objekt iSd. Abs. 2 unberührt bleibt (ebenso *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 163; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 139 a; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 301; zweifelnd *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 c). Nach Auffassung von *Blümich/Erhard* (§ 10 e Rz. 641) besteht dagegen ein vorrangiger Zusammenhang mit der nach Abs. 1 begünstigten Wohnung, so daß nach Beginn ihrer Eigennutzung anfallende Aufwendungen unberücksichtigt bleiben. Ebenso *Walkhoff* (StWa. 1988 S. 171), der Vorkosten eines bereits bezogenen Erstobjekts unterstellt und nur eigenständig gem. Abs. 2 geförderte Ausbauten/Erweiterungen Abs. 6 Satz 4 zuordnet. UE ist wegen fehlender Akzessorität von Grundförderung und Vorkostenabzug (s. Anm. 513 mit krit. Stellungnahme) Abs. 6 Satz 4 unabhängig davon anwendbar, ob die betreffenden Ausbauten/Erweiterungen eigenständig nach Abs. 2, nur als nachträgliche HK im Rahmen des Abs. 3 Satz 2 oder überhaupt nicht (zB aufgrund Objektverbrauchs) gefördert werden (aA bisher hier).

549 Einstweilen frei.

550 **b) Ausbau oder Erweiterung „an einer zu Wohnzwecken genutzten Wohnung“**

Ausbauten/Erweiterungen müssen an einer zu Wohnzwecken genutzten Wohnung erfolgen.

Wohnung iSd. Abs. 6 Satz 4 ist jede beliebige, im Inland (s. Anm. 59) belegene Wohnung in einem Ein-, Zwei-, Mehrfamilienhaus oder anderen Haus. Darauf, ob gleichzeitig eine Wohnung iSd. Abs. 1 vorliegt, kommt es nicht an.

- ▷ *Unschädlich* sind demzufolge Ausbauten/Erweiterungen an einer Wohnung
 - die unentgeltlich durch Einzelrechtsnachfolge erworben wurde oder
 - deren eigenständige Förderung wegen Anschaffung vom Ehegatten am Ausschlußtatbestand des Abs. 1 Satz 8 scheitert (s. Anm. 185 ff.).
- ▷ *Schädlich* ist uE dagegen, wenn die ausgebaute/erweiterte Wohnung
 - eine Ferien- oder Wochenendwohnung iSd. Abs. 1 Satz 4 darstellt (Begriff s. Anm. 110)
 - nicht im Inland (s. Anm. 59) belegt ist bzw.
 - es sich nicht um eine eigene Wohnung des Stpfl. (s. Anm. 30) handelt.

Baumaßnahmen an einer zu Wohnzwecken genutzten Wohnung: Nach dem Wortlaut des Abs. 6 Satz 4 erscheint fraglich, ob

- die ausgebaute/erweiterte Wohnung vor Beginn der Baumaßnahmen zu fremden oder eigenen Wohnzwecken genutzt worden sein muß,
- entsprechend dem Wortlaut des Abs. 2 allein Eigennutzung vor Baubeginn unschädlich ist (s. dazu Anm. 227),
- die Wohnung erst nach Fertigstellung des Ausbaus/der Erweiterung eigenen oder fremden Wohnzwecken
- bzw. insgesamt (einschließlich Ausbau/Erweiterung) eigenen Wohnzwecken dienen muß.

► *Nach FinVerm.* (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 61) muß der Stpfl. Ausbauten/Erweiterungen an einer Wohnung hergestellt haben, die er spätestens nach Abschluß der Maßnahmen zusammen mit der Wohnung zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Einerseits ist damit jede beliebige Nutzung der Wohnung vor Ausbau/Erweiterung förderungsunschädlich, andererseits wird jedoch ab Fertigstellung der Baumaßnahme zwingend Eigennutzung (auch) der Wohnung verlangt.

► *Im Schrifttum* vertritt dagegen *Stephan* (Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 231) die Auffassung, daß nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut Eigennutzung der Wohnung selbst nicht erforderlich und folglich auch eine unentgeltliche oder entgeltliche Nutzungsüberlassung an Dritte statthaft sei. Die FinVerw. aaO füge dem Gesetzestext unzulässigerweise ein nicht vorhandenes Tatbestandsmerkmal hinzu (glA *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 146; *Stuhrmann*, RWP SG S. 2 S. 1318).

► *UE* ist aufgrund der Verzahnung des Abs. 6 Satz 4 (über Satz 1) mit Abs. 2 wie im Rahmen der Grundförderung von Ausbauten/Erweiterungen zu verfahren. Danach gilt: Der Stpfl. muß in der ausgebauten/erweiterten Wohnung einen eigenen Haushalt führen, also die Gesamtwohnung, nicht nur Teile davon (Ausbau/Erweiterung), zu eigenen Wohnzwecken nutzen (s. Anm. 227 „Stellungnahme“). Nicht erforderlich ist uE jedoch entgegen der VerwAuffassung, daß die Wohnung spätestens nach Abschluß der Baumaßnahme eigenen Wohnzwecken dient. Dem Stpfl. ist vielmehr ein Leerstehenlassen der Gesamtwohnung bis zum Einzug zu gestatten; Entsprechendes gilt, wenn die Hauptwohnung bis zum Einzug vermietet bleibt. Es ist nicht ersichtlich, warum insoweit eine gegenüber Satz 1 ungünstigere Rechtslage bestehen soll.

Einstweilen frei

551

2. Entsprechende Anwendung der Sätze 1 und 2

a) Entstehen der Aufwendungen bis zum Beginn der erstmaligen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

552

In entsprechender Anwendung des Satzes 1 müssen die Aufwendungen zu Beginn der Eigennutzung bereits entstanden sein.

„**Entstehung**“ bedeutet wirtschaftliche Verursachung der Aufwendungen (näher dazu s. Anm. 518).

Eigennutzung (zu den Begriffen „Wohnzwecke“ und „eigene Wohnzwecke“ s. Anm. 98 u. 99) ist sachliche Abzugsvoraussetzung und zeitliche Abzugsbegrenzung zugleich. Im einzelnen gilt das zu Satz 1 Ausgeführte entsprechend (s. Anm. 514).

„**Beginn**“ der **Eigennutzung** ist der Zeitpunkt tatsächlichen Einzugs in die neu geschaffenen Wohnräume (zur Tageslösung s. Anm. 516). Die bloße Möglichkeit der Eigennutzung genügt aber nicht. Andererseits reicht Einzug in den teilfertigen Ausbau/Erweiterung sowie umgekehrt nur teilweise Eigennutzung der vollständig fertiggestellten Baumaßnahme (s. Anm. 516; aA *Obermeier*, NWB F. 3 S. 7898: Vorkosten des noch nicht bezogenen Teils des Ausbaus/der Erweiterung bleiben abziehbar).

Erstmalige Eigennutzung: Entscheidend ist der Beginn der Eigennutzung des Ausbaus/der Erweiterung selbst, nicht Eigennutzung der bereits vorhandenen

Wohnung. Das gilt auch, wenn der Stpfl. erst den Ausbau/die Erweiterung bezieht und anschließend die zunächst noch vermietete Wohnung.

► „*Erstmalige*“ Eigennutzung des neu geschaffenen Wohnraums liegt daher auch vor, wenn die Wohnung bereits eigenen Wohnzwecken dient. Ebenso unschädlich ist eine vorangegangene berufliche/gewerbliche Nutzung des Ausbaus/der Erweiterung. Abziehbar sind in diesem Fall auf den Zeitraum zwischen Nutzungswechsel und Einzug entfallende Aufwendungen (s. Anm. 514 „Änderung der ursprünglichen Nutzungsabsicht“).

► *Unentgeltliche Nutzungsüberlassung* des Ausbaus/der Erweiterung ist uE abweichend von Satz 1 (s. Anm. 541) einer persönlichen Nutzung des Stpfl. gleichzusetzen, wenn die betreffenden Räume haushaltszugehörigen Personen überlassen werden (zur Eigennutzung s. Anm. 99). Andernfalls wäre nur zur persönlichen Nutzung durch den Eigentümer geschaffener Wohnraum stbegünstigt, was nicht dem Förderungszweck des Abs. 6 Satz 4 entsprechen kann (zur entspr. Rechtslage bei Abs. 2 s. Anm. 223).

553 Einstweilen frei.

554 b) Unmittelbar mit der Herstellung des Ausbaus oder der Erweiterung zusammenhängende Aufwendungen

Die Aufwendungen müssen mit einem stbegünstigten Ausbau/einer Erweiterung iSd. Abs. 2 unmittelbar (zur Bedeutung der „Unmittelbarkeit“ s. Anm. 520) zusammenhängen, sich also auf Baumaßnahmen beziehen, deren HK in die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags gem. Abs. 2 einbezogen werden können (nicht müssen, s. u.).

Altbausubstanz: Ihre Verwendung begründet keine HK iSd. Abs. 2, weil die betr. Aufwendungen nicht anlässlich der begünstigten Baumaßnahmen entstehen, sondern auf der früheren Gebäudeanschaffung/-herstellung beruhen (s. Anm. 233). Infolgedessen werden darauf entfallende Aufwendungen (insbes. Schuldzinsen) mit Beginn eines Ausbaus (zB des Dachgeschosses) nicht in abziehbare Vorkosten umqualifiziert.

Grund und Boden: Abs. 2 kennt keinen „dazugehörenden“ Grund u. Boden iSd. Abs. 1 Satz 1 als Bestandteil der nach Abs. 2 förderbaren Baumaßnahme (s. Anm. 234). Demzufolge führt weder die Verwendung vorhandenen, noch anlässlich einer Erweiterung zugekauften Grund und Bodens zum Vorkostenabzug.

Nach anderen Vorschriften steuerbegünstigter Bauaufwand (zB §§ 82 a, g und i EStDV, §§ 7, 12 Abs. 3 Schutzbaugesetz, §§ 10 f Abs. 1, 52 Abs. 21 Satz 6) schließt uE eine Anwendung des Abs. 6 Satz 4 insoweit nicht aus, als andere Fördervorschriften keine dem Abs. 6 vergleichbare Abzugsmöglichkeit eröffnen (Ausnahme: § 10 f Abs. 2; zum Kumulierungsverbot s. Anm. 503 „Verhältnis zu § 10 f“) und ein Doppelabzug entfällt.

Beispiel: Der Stpfl. baut das Dachgeschoß seines als Baudenkmal anerkannten Einf-Hauses zu Wohnraum aus und nutzt diesen anschließend zu eigenen Wohnzwecken. Die HK des Ausbaus zieht er teilw. (im übrigen nach § 10 e Abs. 2) gem. § 10 f Abs. 1 jährlich in Höhe von 10 vH wie SA ab (zur kumulativen Anwendung beider Vorschriften s. § 10 f Anm. 7 sowie *Fuchs/Schabe*, FR 1992 S. 770). Bis zum Beginn der Eigennutzung entstehende Vorkosten (zB Schuldzinsen, Geldbeschaffungskosten) fallen gleichwohl unter Abs. 6 Satz 4.

555 Einstweilen frei.

c) Weitere Abzugsvoraussetzungen

556

Herstellungskosten des Ausbaus/der Erweiterung sind ebenso wie gem. Abs. 6 Satz 1 vom sofortigen SA-Abzug nach Satz 4 ausgeschlossen; sie können ausschließlich nach Abs. 2 gefördert werden (zur Bedeutung und praktischen Auswirkung der Regelung s. Anm. 529). Begriff und Umfang der HK s. Anm. 233.

Abzugsfähigkeit der Aufwendungen im Falle der Vermietung: Zur Bedeutung der sog. Parallelwertung für den SA-Abzug s. Anm. 520 und 531; die Ausführungen gelten für Abs. 6 Satz 4 entsprechend.

Vorrangiger BA/WKAbzug (Satz 2): Werden Ausbau/Erweiterung vor Beginn der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vermietet, beruflich bzw. gewerblich genutzt oder werden sie für diese Zwecke bereitgehalten und sind die Grundstücksaufwendungen deshalb BA/WK, entfällt ein SA-Abzug gem. Abs. 6 Satz 4 iVm. Satz 2 (Voraussetzungen und Bedeutung des Satzes 2 im einzelnen s. Anm. 537–542).

Einstweilen frei.

557

III. Abzug der Aufwendungen als Sonderausgaben

558

Die Aufwendungen werden in unbegrenzter Höhe im Kalenderjahr ihres Abflusses (§ 11 Abs. 2) wie SA vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen (s. Anm. 533 u. 534, dort auch zur Behandlung von Erstattungen und Zuschüssen).

Einstweilen frei.

559–569

Erläuterungen zu Abs. 6 a: Schuldzinsenabzug von 3 × 12 000 DM

Schrifttum: *B. Meyer*, Steuervorteile bei selbstgenutztem Wohneigentum – Nachbesserungen durch das Steueränderungsgesetz 1992, FR 1992 S. 277; *Koller*, (Wieder-)Einführung des erweiterten Schuldzinsenabzugs für selbstgenutztes Wohneigentum, DStR 1992 S. 773; *Märkle/Franz*, Förderung von Wohneigentum nach dem Steueränderungsgesetz 1992, BB 1992 S. 963; *Brandenberg/Küster*, Neue Entwicklungen zu § 10 e EStG, NWB F. 3 S. 8863; *Wacker*, Aktuelle Fragen zu § 10 e EStG, BB 1994 S. 977.

Verwaltungsanweisungen: BMF-Schreiben v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 6 a**I. Überblick zu Abs. 6 a**

570

Satz 1: Mit dem § 10 e-Objekt wirtschaftlich zusammenhängende Schuldzinsen (s. Anm. 583) kann der Stpfl. in den ersten drei Jahren jährlich bis zu 12 000 DM abziehen, wenn er

– für das Objekt Abzugsbeträge nach Abs. 1 oder 2 in Anspruch nimmt

§ 10e Anm. 570–573 Abs. 6a: Schuldzinsenabzug v. 3×12000 DM

- bzw. nur wegen Überschreitens der in Abs. 5 a genannten Einkunftsgrenzen an einer Inanspruchnahme der Grundförderung gehindert ist (s. Anm. 580) und
- das Objekt vor dem 1. 1. 95 hergestellt oder im Jahr der Fertigstellung angeschafft hat (s. Anm. 587).

Satz 2: Einen im Jahr der Herstellung oder Anschaffung nicht in voller Höhe in Anspruch genommenen Schuldzinsenabzug kann der Stpfl. im dritten darauffolgenden Kj. (Viertjahr) nachholen (s. Anm. 591–596).

Satz 3: Ist der Stpfl. Miteigentümer des § 10e-Objekts, erhält er in sinngem. Anwendung des Abs. 1 Satz 6 nur einen anteiligen Schuldzinsenabzug (s. Anm. 598).

571

II. Rechtsentwicklung und Bedeutung der Vorschrift

Rechtsentwicklung: Durch StÄndG 1992 v. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146) wurde Abs. 6 a eingefügt, der einen jährlich auf 12000 DM begrenzten und zeitlich auf drei Jahre befristeten Schuldzinsenabzug für selbstgenutztes Wohneigentum einführt (Voraussetzungen s. Anm. 576 f.). Begünstigt sind auf die Zeit der Eigennutzung entfallende Zinsen (s. Anm. 585), deren Abzug nach Abs. 6 ausgeschlossen ist (s. Anm. 503 „Verhältnis zu Abs. 6 a“). Die Vorschrift ist § 21 a Abs. 4 nachgebildet.

Nicht verwirklichte Gesetzesvorhaben: Die im Entwurf des Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes (BTDrucks. 12/6078 S. 12) geplante Verlängerung des Schuldzinsenabzuges um ein Jahr bis zum 31. 12. 95 ist im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens wieder gestrichen worden (Grund: gesunkenes Zinsniveau; vgl. BTDrucks. 12/6078 S. 122).

Bedeutung: Der Stpfl. wird in den ersten drei (bzw. vier) Jahren des neu geschaffenen und fremdfinanzierten Wohneigentums stlich entlastet. Nach der Begründung des FinAussch. (BTDrucks. 12/1506 S. 367) soll insoweit „eine gezielte Entlastung bei Neubauten und damit eine entscheidende Stärkung der Bautätigkeit in diesem Bereich“ erreicht werden.

Erstmalige Anwendung: s. Anm. 6 aE.

572 Einstweilen frei.

573

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu Abs. 1 u. 2: Der Schuldzinsenabzug des Abs. 6 a ist als Annexregelung zur Grundförderung ausgestaltet u. erfordert die gleichzeitige Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen nach Abs. 1 oder 2 oder den Ausschluß von der Grundförderung nach Abs. 5.

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 8: Das vom Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 im Jahr der Fertigstellung angeschaffte Objekt erfüllt nicht die Voraussetzungen der Grundförderung nach Abs. 1 (s. Anm. 185 f.). Infolgedessen entfällt auch eine Anwendung des Abs. 6 a.

Verhältnis zu Abs. 6: s. Anm. 503.

Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9: Die für die Zeit der Eigennutzung entstehenden Schuldzinsen gehören zu den Kosten der Lebensführung (§ 12). Eine Kumulation des Abs. 6 a mit einem BA-/WK-Abzug ist daher ausgeschlossen.

Verhältnis zu § 49: s. Anm. 20 u. Anm. 700 „*Beschränkt Steuerpflichtige*“.

Verhältnis zur Nutzungswertbesteuerung: Schuldzinsen, die wirtschaftlich mit Ausbauten/Erweiterungen an einer unter die große Übergangsregelung (§ 52 Abs. 21 Satz 2) fallenden Wohnung zusammenhängen, sind WK bei den Einkünften aus Vermietung (Einzelheiten s. Anm. 202). Damit entfällt die gleichzeitige Anwendung des Abs. 6 a (s. Anm. 23).

Einstweilen frei.

574, 575

B. Schuldzinsenabzug von 3×12000 DM im Kalenderjahr für bestimmte § 10 e-Objekte (Satz 1)

I. Voraussetzungen des Schuldzinsenabzugs

1. Begünstigte Objekte

576

Nach Abs. 6 a Satz 1 kann der Schuldzinsenabzug für ein Objekt iSd. Abs. 1 oder 2 (dh. Wohnungen iSd. Abs. 1 – s. Anm. 53 u. 63 – sowie Ausbauten/Erweiterungen iSd. Abs. 2 an einer Wohnung – s. Anm. 204–208) in Anspruch genommen werden, die der Stpfl. mit Bauantrag nach dem 30. 9. 91 hergestellt bzw. mit Kaufvertrag nach dem 30. 9. 91 angeschafft (s. Anm. 6) hat. Außerdem muß das begünstigte Objekt vor dem 1. 1. 95 fertiggestellt oder vor diesem Zeitpunkt bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sein.

Folgeobjekte iSd. Abs. 4 Satz 4 sind gegenüber Erstobjekten eigenständig förderbar (s. Anm. 382). Eine Kürzung des Abzugszeitraums um die vom Erstobjekt verbliebenen Jahre sieht Abs. 6 a im Gegensatz zur Grundförderung gem. Abs. 4 Satz 5 nicht vor. Abs. 6 a Satz 1 verlangt lediglich die Inanspruchnahme eines Abzugsbetrags nach Abs. 1 oder 2, ein Erfordernis, das sowohl Erst- wie Folgeobjekte erfüllen. Infolgedessen ist ein ungekürzter Schuldzinsenabzug ebenso beim Folgeobjekt zulässig, vorausgesetzt, der für das Folgeobjekt verbleibende Abzugszeitraum beträgt noch mindestens drei Jahre (vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 14 mit Beisp.; *Koller*, DStR 1992 S. 775; *B. Meyer*, FR 1992 S. 282; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 176).

Bei räumlichem Zusammenhang mehrerer Objekte iSd. Abs. 4 Satz 2 (s. Anm. 319–325) ist ein Schuldzinsenabzug nur für dasjenige Objekt zulässig, für das der Stpfl. einen SA-Abzug nach Abs. 1 in Anspruch nimmt. Ist er an einer Grundförderung gem. Abs. 5 a gehindert, kann er wählen, welches nach Abs. 6 a begünstigt sein soll. Die Ausübung des Wahlrechts bindet ihn nicht für die spätere Inanspruchnahme des SA-Abzugs, sollte er die Einkunftsgrenzen während des Abzugszeitraums wieder unterschreiten.

Vermietung im VZ der Herstellung/Anschaffung steht einer Begünstigung des Objekts ab späterer Eigennutzung nicht entgegen (zur Nachholung in diesen Fällen s. aber Anm. 591).

Ausbau/Erweiterung der angeschafften Wohnung: Abs. 6 a ist nur anzuwenden, wenn der Stpfl. für den Ausbau/die Erweiterung selbst eine Förderung nach Abs. 2 in Anspruch nimmt, nicht aber im Falle ihrer Behandlung als nachträgliche HK (Abs. 3 Satz 2) der gem. Abs. 1 Satz 4 stbegünstigt angeschafften Wohnung (zum Wahlrecht s. Anm. 128). Ist das vom Stpfl. iSd. Abs. 1 Satz 4 angeschaffte Objekt vom Veräußerer im Anschaffungsjahr gem. Abs. 2 ausgebaut/erweitert

worden, steht dem Erwerber ein StVorteil nach Abs. 6 a für die auf Ausbau/Erweiterung entfallenden Schuldzinsen nicht zu.

Vereinigung mehrerer Wohnungen:

► *Vereinigung stbegünstigter Wohnungen:* Der Schuldzinsenabzug des Abs. 6 a richtet sich nach den jeweiligen Verhältnissen im Abzugsjahr (zum Wegfall des Erstarrungsprinzips und dessen Auswirkung auf den Wohnungsbegriff s. Anm. 57 u. 58). Vereinigt der Stpfl. zwei wegen fehlenden räumlichen Zusammenhangs iSd. Abs. 4 Satz 2 (Voraussetzungen s. Anm. 323–325) gleichzeitig stbegünstigte Wohnungen zur Großwohnung, kommt ein Schuldzinsenabzug nur noch für diese eine Wohnung bis max. 12000 DM in Betracht.

► *Vereinigung mit nicht stbegünstigter Wohnung:* Erfüllt lediglich eine Wohnung Abs. 6 a, bleibt ein Schuldzinsenabzug nur dann weiter anwendbar, wenn die neu entstandene Wohnung ausnahmsweise als hergestellt angesehen werden kann (s. dazu auch Anm. 58 aE u. 94).

577–579 Einstweilen frei.

580 2. Persönliche Abzugsberechtigung

Zum Schuldzinsenabzug berechtigt sind Stpfl., die „Abzugsbeträge für ein Objekt nach den Absätzen 1 oder 2 in Anspruch“ nehmen oder die „aufgrund des Absatzes 5 a zur Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen für ein solches Objekt nicht berechtigt“ sind. Über die Abzugsberechtigung beschr. Stpfl. s. Anm. 20 und Anm. 700 „Beschränkt Steuerpflichtige“.

Rechtsnachfolger: Der Einzelrechtsnachfolger ist nach allgem. Auffassung vom Schuldzinsenabzug ausgeschlossen (s. Anm. 36; vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. S. 827 Abs. 11; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Helwig*, § 10 e Rdnr. 177). Der Gesamtrechtsnachfolger kann den Schuldzinsenabzug für die vom Erblasser verbliebenen Jahre des Abzugszeitraums in Anspruch nehmen, sofern er in seiner Person die Abzugsvoraussetzungen erfüllt. Ob zugleich der Erblasser abzugsberechtigt war, ist unbeachtlich (s. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 18; *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8883; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. I 9).

► *Realteilung mit Spitzenausgleich:* Soweit bei mehreren Erben ein Erbe im Zuge der Erbauseinandersetzung das Förderobjekt zu Alleineigentum erwirbt und dafür Ausgleichszahlungen an weichende Miterben leistet, liegt ein entgeltlicher Anteilserwerb iSd. Abs. 1 Satz 6 vor (Einzelheiten s. Anm. 133). Die Fortführung des Schuldzinsenabzugs erfolgt insoweit nach Abs. 6 a Satz 3 nur für den im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erworbenen Anteil (s. Anm. 133; vgl. *Stephan*, DB 1993 Beilage zu Heft 46 S. 7, dort auch zum Sonderfall, daß Abs. 6 a sowohl beim entgeltlich wie unentgeltlich erworbenen Anteil vorliegt).

► *Aufteilung* des Schuldzinsenabzugs im VZ des Erbfalls s. Anm. 589.

► *Nachholung* des vom Erblasser im Erstjahr nicht ausgeschöpften Schuldzinsenabzugs s. Anm. 591.

Abzugsberechtigung wegen Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen nach Abs. 1 oder 2: Nach dem Wortlaut des Gesetzes erfordert der Schuldzinsenabzug, daß der Stpfl. die Grundförderung nach Abs. 1 oder Abs. 2 tatsächlich in Anspruch nimmt. Das bedeutet, daß der Stpfl. die Abzugsbeträge in seiner StErklärung geltend macht oder zwecks Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 auf einen Ansatz verzichtet (hM: BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 11; *Wewers*, DB 1992 S. 707; *Koller*, DStR 1992 S. 774; *B. Meyer*, FR 1992 S. 278; *Märkle/Franz*, BB 1992 S. 965; *Schmidt/Drensecke* XIII. § 10 e Anm. 5 h). Es besteht also kein Zwang,

wenigstens einen Minimalbetrag geltend zu machen (aA *Bliimich/Erhard*, § 10 e Rz. 652: mind. 1 DM). Verzichtet der Stpfl. auf eine zunächst geplante Nachholung des Abzugsbetrags, bleibt nach VerwAuffassung der bereits in Anspruch genommene Schuldzinsenabzug hiervon unberührt, jedoch soll Objektverbrauch gem. Abs. 4 eintreten.

BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 11; glA *Wewers*, DB 1992 S. 707; *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8876; *Richter/Boveletb*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Tz. 366; *Frotscher*, § 10 e Rz. 77 c; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 175; *Wacker*, BB 1994 S. 985.

Nach *Schmidt/Drenseck* (XIII. § 10 e Anm. 5 h) ist Abs. 6 a bis zur tatsächlichen Inanspruchnahme der Grundförderung nur vorläufig zu gewähren u. später ggf. rückgängig zu machen; dafür entfällt ein § 10 e-Objektverbrauch (ebenso *Koller*, DSStR 1992 S. 774; vgl. auch *B. Meyer*, FR 1994 S. 49: rückwirkender Wegfall des Zinsabzugs gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO vertretbar). UE gilt dies jedenfalls dann, wenn der Stpfl. einen von Amtswegen gewährten Schuldzinsenabzug in Unkenntnis der Rechtsfolge des Objektverbrauchs nicht mit dem Einspruch angreift (s. dazu auch Anm. 310).

Keine Abzugsberechtigung wegen Abs. 5 a: Der Schuldzinsenabzug ist ausnahmsweise nicht an die Grundförderung geknüpft, wenn sie dem Stpfl. ausschließlich wegen Überschreitens der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a versagt wird. Insoweit ist die grds. Abhängigkeit (s. Anm. 573 „Verhältnis zu Abs. 1 u. 2“) durchbrochen.

▶ *Keine Objektbeschränkung:* Die fehlende Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen nach Abs. 1 u. 2 bewirkt, daß auch kein Objektverbrauch gem. Abs. 4 eintritt (vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 11 Satz 4). Infolgedessen können Stpfl. mit einem Gesamtbetrag der Einkünfte von über 120 000 DM/240 000 DM den Schuldzinsenabzug für beliebig viele bis zum 1. 1. 95 hergestellte/angeschaffte Objekte in Anspruch nehmen (BMF aaO; ebenso *Wewers*, DB 1992 S. 707; *Koller*, DSStR 1992 S. 775; *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8877; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 178; *Wacker*, BB 1994 S. 985; aA nur *B. Meyer*, FR 1992 S. 281: In Abs. 6 a ist vernünftigerweise ein Objektverbrauch hineinzulesen). Was den Gesetzgeber bewegen haben mag, den Schuldzinsenabzug des Abs. 6 a nicht nur von der Inanspruchnahme der Grundförderung zu trennen, sondern darüber hinaus Besserverdienenden ohne Objektbegrenzung zuzubilligen, ist unerklärlich.

▶ *Förderverbot aufgrund des Abs. 5 a* bedeutet nach hM, daß keine weiteren Gründe dem SA-Abzug nach Abs. 1 u. 2 entgegenstehen dürfen (vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 11; *Wacker*, BB 1994 S. 985; *B. Meyer*, FR 1992 S. 280; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 5 a; *Märkle/Franz*, BB 1992 S. 965; *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8877).

Ein Schuldzinsenabzug ist daher unzulässig, wenn

- der Stpfl. auf den SA-Abzug zugunsten eines anderen Objekts verzichtet;
- bereits Objektverbrauch wegen eines anderen Objekts eingetreten ist;
- zu einem anderen in der Förderung befindlichen Objekt ein schädlicher räumlicher Zusammenhang iSd. Abs. 4 Satz 2 besteht bzw.
- das Objekt eine Ferien-/Wochenendwohnung oder ein Schwarzbau ist
- oder vom Ehegatten angeschafft wurde (Abs. 1 Satz 8).

▶ *Einkunftsschwankungen:* Unterschreitet der Stpfl. im Laufe des dreijährigen Begünstigungszeitraums die Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a, kann er für die betreffenden VZ den Schuldzinsenabzug nur unter der Voraussetzung kumulativer Grundförderung in Anspruch nehmen. Andernfalls läge ein abzugsschädlicher

Förderverzicht (s. o.) vor. Entsprechend ist bei Eheschließung zu verfahren, wenn die Einkünfte des Stpfl. weniger als 240 001 DM, jedoch mehr als 120 000 DM betragen (ebenso *Märkle/Franz*, BB 1992 S. 965; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 246). Kommt es gleichwohl zum Abzug, tritt Objektverbrauch ein (s. o.). *Nachträgliche Änderung der StFestsetzung* zugunsten des Stpfl. mit der Folge eines Unterschreitens der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a bewirkt Objektverbrauch, wenn nicht zugleich der Schuldzinsenabzug rückgängig gemacht wird. Fraglich ist die Rechtsgrundlage für den nachträglichen Verzicht. *Märkle/Franz* (BB 1992 S. 965) räumen daher dem Stpfl. ein erneutes Abzugswahlrecht gem. Abs. 6 a ein; uE aus Billigkeitsgründen vertretbar.

581, 582 Einstweilen frei.

3. In wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem § 10 e-Objekt stehende Schuldzinsen, die für die Zeit der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entstehen

583 a) In wirtschaftlichem Zusammenhang mit einem § 10 e-Objekt stehende Schuldzinsen

Die nach Abs. 6 a abziehbaren Schuldzinsen müssen mit dem § 10 e-Objekt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Schuldzinsen: Es gilt ein weiter Schuldzinsenbegriff (allgem. Auffassung; vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 13; *Koller*, DStR 1992 S. 774; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 180; *Wacker*, BB 1994 S. 985). Darunter fallen neben lfd. Zinsen auch Erbbauzinsen, Damnum u. Geldbeschaffungskosten wie Schätzungsgebühren, Gebühren für die Hypothekenvermittlung, Bürgschaftsgebühren, Bereitsstellungszinsen u. Notariatsgebühren (s. auch § 21 a Anm. 140).

Wirtschaftlicher Zusammenhang: Von einem wirtschaftlichen Zusammenhang ist auszugehen, wenn der betreffende Kredit zur Herstellung/Anschaffung der stbegünstigten Wohnung einschl. der Anschaffung des dazugehörenden Grund u. Bodens bzw. zur Herstellung eines Ausbaus/einer Erweiterung verwendet wurde (vgl. *B. Meyer*, FR 1992 S. 281; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 5 h). Abs. 6 a verlangt im übrigen nicht, daß die fremdfinanzierten Aufwendungen Bestandteil der § 10 e-Bemessungsgrundlage sein müssen (teilw. str.; s. u.).

► *Grund u. Boden:* Die Fremdfinanzierung vor dem 1. 10. 91 angeschafften Grund u. Bodens ist ebenfalls stbegünstigt (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 12); er ist unselbständiger Bestandteil des Förderobjekts (so *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 237; *Wacker*, BB 1994 S. 985). Seine Einbeziehung nur zur Hälfte in die § 10 e-Bemessungsgrundlage steht dem nicht entgegen.

► *Ausbauten/Erweiterungen:* Begünstigt sind nur Zinsen eines Kredits, der unmittelbar zur Bestreitung der HK verwendet wurde (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 12). Nicht darunter fallen mit der bereits vorhandenen Altbauseubstanz zusammenhängende Zinsen (s. *B. Meyer*, FR 1992 S. 281), ebensowenig Finanzierungskosten des anteilig dem Ausbau/der Erweiterung zuzurechnenden Grund u. Bodens (*Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8878; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 238). Das gilt uE jedoch nicht für den bei horizontalem Anbau zugekauften Grund u. Boden (*B. Meyer*, FR 1994 S. 49; wohl aA *Stephan* aaO).

► *Nachträgliche AK/HK iSd. Abs. 3 Satz 2*: Die Finanzierungskosten dafür sind in den Schuldzinsenabzug des Abs. 6 a einzubeziehen, sofern das Objekt selbst ein begünstigtes Objekt iSd. Abs. 6 a ist (siehe dazu Anm. 576) und sofern die Baumaßnahmen innerhalb des dreijährigen Förderzeitraums (siehe Anm. 588) ausgeführt werden (ebenso *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 238 f.).

Beispiel: Der Stpfl. erwirbt mit Eigenkapital im Fertigstellungsjahr 1993 ein EinfHaus und errichtet 1994 für 80000,- DM einen Wintergarten unter Inanspruchnahme eines Bankkredits (Zinsen 1994: 4000,- DM; 1995: 7000,- DM). Die für den Wintergarten 1994 und 1995 gezahlten Zinsen können im Rahmen des Höchstbetrages von 12000,- DM wie Sonderausgaben abgezogen werden (siehe auch Anm. 587).

► *Nicht übliche Anlagen u. Einrichtungen* sind nach hM von einer § 10 e-Förderung ausgeschlossen (str., s. Anm. 68). Das Förderverbot trifft folgerichtig auch ihre Finanzierungskosten (aA *Koller*, DStR 1992 S. 776: Zusammenhang der Zinsen mit begünstigten HK/AK nicht erforderlich).

► *Vorkosten iSd. Abs. 6* (zB ein Damnum) dürfen uE ebenfalls nach Abs. 6 a stbegünstigt fremdfinanziert werden, weil auch darin eine objektbezogene Kreditverwendung liegt (*B. Meyer*, FR 1992 S. 281; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 5 h; *Koller*, DStR 1992 S. 776; *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8878; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 173; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. 1 2).

Nutzung zu anderen als eigenen Wohnzwecken:

► *Teilweise Fremdnutzung*: Die anteilig auf die vermietete oder gewerblichen/beruflichen Zwecken dienenden Teile des § 10 e-Objekts entfallenden Schuldzinsen sind vorrangig als BA/WK abzuziehen (s. Anm. 23), und zwar ohne Kürzung des Höchstbetrags von 12000 DM (s. Anm. 589).

► *Vollständige Fremdnutzung* im Erstjahr steht einem Schuldzinsenabzug gem. Abs. 6 a beim späteren Wechsel zur Eigennutzung nicht entgegen. Der wirtschaftliche Zusammenhang zum § 10 e-Objekt bestimmt sich nach den Verhältnissen im jeweiligen Jahr des dreijährigen Abzugszeitraums (zur str. Nachholung s. Anm. 591).

Einstweilen frei.

584

b) Schuldzinsen, „die für die Zeit der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entstehen“

585

Die mit dem § 10 e-Objekt wirtschaftlich zusammenhängenden Schuldzinsen (s. Anm. 583) müssen, um nach Abs. 6 a abziehbar zu sein, für die Zeit der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entstehen (über Nutzung zu eigenen Wohnzwecken s. Anm. 98 u. 99).

Entstehung für die Zeit der Eigennutzung: Abs. 6 a erfasst nur Zinsen, die „für“ die Zeit der Eigennutzung (nicht „in“; vgl. *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 5 h) entstehen. Dazu gehören

► *bei laufzeitbezogenen Schuldzinsen* der Teil der Zinsen, der auf eine Kapitalnutzung während der Dauer der Eigennutzung entfällt. Unbeachtlich ist der Zeitpunkt der Darlehensaufnahme sowie Zinszahlung iSd. § 11 Abs. 2 (ebenso *Koller*, DStR 1992 S. 777). Vorausbezahlte *Schuldzinsen* fallen demzufolge auch dann unter Abs. 6 a (nicht Abs. 6), wenn sie vor Beginn der Eigennutzung entrichtet werden (vgl. *B. Meyer*, FR 1992 S. 282; *Koller*, DStR 1992 S. 777). Umgekehrt bleiben sie bei Zahlung nach Einzug Vorkosten (glA *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 182). Zur Auswirkung vorausbezahlter Zinsen auf den Höchstbetrag von 12000 DM s. Anm. 589.

► *bei nicht laufzeitbezogenen Schuldzinsen* (Damnum s. u.) wie zB Schätzungsgebühren, Gebühren für Hypothekervermittlung, Notariatsgebühren usw. derjenige Aufwand, dessen jeweils zugrundeliegende Leistung des Gutachters, der Bank oder des Notars nach Beginn der Eigennutzung erbracht wurde (glA Koller, DStR 1992 S. 777).

► *beim Damnum* der Betrag, der nach Einzug iSd. § 11 Abs. 2 bezahlt wurde und – nach Maßgabe der Zinsfestschreibung – wirtschaftlich nicht auf die Zeit vor Bezug entfällt (s. Koller, DStR 1992 S. 777; ausführlich zum Abfluß auch Anm. 700 „Damnum“). Regelmäßig dürfte der Stpfl. bemüht sein, den Abflußzeitpunkt in die Vorbezugsphase zu verlegen.

Zum vergleichbaren Tatbestandsmerkmal „Entstehen“ in Abs. 6 s. Anm. 518.

586 Einstweilen frei.

587 4. Fertigstellung oder Anschaffung des fertigen Objekts vor dem 1. 1. 95

Der Schuldzinsenabzug gem. Abs. 6a ist als zeitlich begrenzte Subvention konzipiert. Im Herstellungsfall muß das Objekt vor dem 1. 1. 95 fertiggestellt sein (zum Begriff der Fertigstellung s. Anm. 81). Im Erwerbsfall muß das Objekt einerseits vor diesem Zeitpunkt angeschafft (zum Begriff der Anschaffung s. Anm. 131–133), andererseits aber auch im Jahr des Erwerbs bis zum 31. 12. 94 fertiggestellt sein. Die Anschaffung eines unfertigen Objekts vor dem 1. 1. 95 ist also nicht gem. Abs. 6a begünstigt. Die *Vereinigung mehrerer Wohnungen* zur Großwohnung nach dem 31. 12. 94, die alle gem. Abs. 6a stbegünstigt sind, bewirkt uE keine abzugschädliche Neuherstellung (zur Auswirkung auf den Förderhöchstbetrag von 12000 DM s. Anm. 576).

Mit nachträglichen HK/AK iSd. Abs. 3 Satz 2 wirtschaftlich zusammenhängende Schuldzinsen sind auch dann in die Förderung einzubeziehen (s. Anm. 583), wenn die Baumaßnahmen nach dem 31. 12. 94 durchgeführt werden. Abs. 6a Satz 1 stellt auf eine Herstellung/Anschaffung des Förderobjekts vor dem 1. 1. 95 ab, nicht auf einzelne fremdfinanzierte Bestandteile (ebenso *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8878; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 239).

II. Durchführung des Schuldzinsenabzuges

588 1. Dreijähriger Abzugszeitraum

Der Stpfl. kann die Schuldzinsen erstmals „im Jahr der Herstellung oder Anschaffung“ und dann „in den beiden folgenden Kalenderjahren bis zur Höhe von jeweils 12000 DM wie Sonderausgaben abziehen“.

Der Abzugszeitraum umfaßt drei zusammenhängende Jahre, beginnend stets im Jahr der Herstellung/Anschaffung (Erstjahr; s. o.) des § 10e-Objekts ungeachtet der Eigennutzung des Stpfl. (*Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 8j; *Koller*, DStR 1992 S. 774; aA noch *Wewers*, DB 1992 S. 707: Beginn mit erstmaliger Eigennutzung). Er endet vorbehaltlich einer Veräußerung stets mit Ablauf des zweiten darauffolgenden Kalenderjahrs (zur Nachholung im vierten Jahr s. Anm. 591). Zu den Rechtsfolgen bei Irrtum über den Beginn des Abzugszeitraums s. Anm. 83. Die Dauer des Abzugszeitraums bleibt von der Art der Nutzung des § 10e-Objekts unberührt, insbesondere verlängert er sich nicht um die Zeit fehlender Abzugsberechtigung mangels Eigennutzung.

Der *Gesamtrechtsnachfolger* setzt den vom Erblasser begonnenen Abzugszeitraum unverändert fort (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 18; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 183; zum Abzug im VZ des Erbfalls s. Anm. 589).

Folgeobjekt: Überträgt der Stpfl. den § 10 e-Abzug auf ein Folgeobjekt, beginnt für dieses der dreijährige Abzugszeitraum neu (zum ggf. vorzeitigen Ende s. aber Anm. 576). Es erfolgt keine Anrechnung der bereits beim Erstobjekt in Anspruch genommenen Jahre. Allerdings kann sich der Abzugszeitraum des Folgeobjekts wegen zwingenden Beginns im Jahr der Anschaffung/Herstellung um die Jahre vorrangiger StBegünstigung des Erstobjekts (s. Anm. 373) verkürzen.

Beispiel: Nach Veräußerung seines Einfhauses 1993 überträgt der Stpfl. den SA-Abzug auf eine im selben Jahr hergestellte ETWohnung. Ein Schuldzinsenabzug kommt für die ETWohnung als Folgeobjekt nur für die VZ 1994 u. 1995 (ohne Nachholmöglichkeit, s. Anm. 591) in Betracht.

2. Jährlicher Abzug bis zu 12 000 DM

589

Der Stpfl. kann in jedem Jahr des dreijährigen Abzugszeitraums Schuldzinsen bis zur Höhe von 12 000 DM wie SA abziehen, vorausgesetzt, die tatsächlich bezahlten Zinsen des jeweiligen Jahres betragen 12 000 DM oder mehr (vgl. *Stuhrmann*, NWB F. 3 b S. 3971). Das Abzugsvolumen von jährlich 12 000 DM kann nicht beliebig auf die einzelnen Jahre verteilt werden. Betragen im Zweit- u. Drittmjahr die Zinsen weniger als 12 000 DM, geht damit ein Teil das Abzugsvolumens verloren (zur Nachholung im Erstjahr nicht ausgenutzter Beträge, s. Anm. 591). Die Eigennutzung braucht nicht während des ganzen VZ zu bestehen (ebenso *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 181). Teilweise Nutzung zu anderen als eigenen Wohnzwecken bewirkt ebenfalls keine anteilige Kürzung des Förderhöchstbetrags (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 17; *Wacker*, BB 1994 S. 986; *Brandenberg/Küster*, NWB F. 3 S. 8882). Auch teilentgeltlicher Erwerb führt ebenso wie im Rahmen der Grundförderung gem. Abs. 1 (s. Anm. 141) nicht zur Kürzung des Höchstbetrags von 12 000 DM (kein Anteilserwerb iSd. Abs. 6 a Satz 3; vgl. *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. 1 3; *Märkle/Franz*, BB 1992 S. 964; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 i).

Gesamtrechtsnachfolge: Im VZ des Erbfalls können nach VerwAuffassung (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 18) beim Erblasser u. Erben Schuldzinsen jeweils bis zu der Höhe berücksichtigt werden, in der sie ihnen entstanden und von ihnen gezahlt worden sind. Übersteigen sie insgesamt den Höchstbetrag von 12 000 DM, kann der Erbe die Aufteilung zwischen ihm und dem Erblasser frei bestimmen. Max. darf er aber nur die ihm entstandenen und gezahlten Zinsen abziehen.

Beispiel: Zum Nachlaß des am 30. 6. 93 verstorbenen Erblassers E gehört ein 1992 fertiggestelltes und von E am 1. 12. 92 bezogenes Einfhaus. Es wird unmittelbar nach dem Erbfall vom Alleinerben A bezogen. Die mtl. Schuldzinsen betragen 2 000 DM. Die von E und A getragenen Schuldzinsen belaufen sich auf mehr als 12 000 DM. A ist daher nach VerwAuffassung (s. o.) berechtigt, im VZ des Erbfalls einen SA-Abzug wahlweise von 0 DM bis 12 000 DM in Anspruch zu nehmen. Im Rahmen der Veranlagung des E ist dementsprechend der von A nicht ausgeschöpfte Teil des Höchstbetrags abzuziehen. Wäre der Erbfall erst am 1. 10. 93 eingetreten, könnte A max. 6 000 DM wie SA abziehen ($3 \times 2\,000$ DM).

Nach dieser Auffassung entfällt ein Abzug von Schuldzinsen, die zwar in der Person des Erblassers entstanden, aber erst vom Erben bezahlt wurden (so unter Hinweis auf das Abflußprinzip *Brandenberg/Küster*, NWB F. 3 S. 8883; krit. gegen Abzugsverbot *B. Meyer*, FR 1992 S. 50; wohl ebenso *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e

Anm. 8 i). UE wird hier der Abzugstatbestand in einer für den Schuldzinsenabzug ausreichenden Weise von Erblasser und Erben gemeinsam erfüllt.

Vorausbezahlte Schuldzinsen: Ungeklärt ist die Auswirkung vorausbezahlter Schuldzinsen auf den Förderhöchstbetrag im Jahr der Zahlung sowie der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.

Beispiel: Ein 1993 fertiggestelltes EinfHaus wird zum 1. 12. 93 vom Stpfl. bezogen. Am 5. 12. 93 zahlt er für den Zinszahlungszeitraum Dez. 93–Febr. 94 Zinsen in Höhe von 6 000 DM (mtl. 2 000 DM). Die 1994 gezahlten Zinsen betragen 20 000 DM.

UE sind die Schuldzinsen im Zahlungsjahr stets bis zum Höchstbetrag von 12 000 DM abzuziehen, auch dann, wenn sie wirtschaftlich ein anderes Jahr des Abzugszeitraums betreffen. Abs. 6 a Satz 1 fördert auf die Eigennutzung entfallende Schuldzinsen (s. Anm. 583) und zwar unabhängig davon, zu welchen Jahren des Abzugszeitraums sie jeweils gehören. Maßgebend für die Ausschöpfung des Jahreshöchstbetrags bleibt allein ihr stlicher Abfluß iSd. § 11 Abs. 2. Der obige Sachverhalt ist daher so zu lösen, daß für den VZ 1993 ein Zinsabzug in Höhe von 6 000 DM (Nachholung im Vierteljahr daher ebenfalls 6 000 DM; s. Anm. 596) und im VZ 1994 von 12 000 DM erfolgt. Unzulässig wäre, im VZ 1993 lediglich die lfd. Zinsen mit 2 000 DM (Nachholung im Vierteljahr dann 10 000 DM) abzuziehen (vgl. dazu auch *B. Meyer*, FR 1992 S. 282).

Nachzahlungen: Ähnliche Probleme entstehen, wenn der Stpfl. Zinsen für frühere Jahre nachzahlt. Auch dann sind uE die Verhältnisse des Abflußjahrs entscheidend. Nachzahlungen gehen folglich stlich ins Leere, wenn der Förderzeitraum abgelaufen oder der Höchstbetrag von 12 000 DM bereits durch laufende Zinsen ausgeschöpft ist (so OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. IX.1; *Koller*, DStR 1992 S. 777; *Stephan*, Die Besteuerung eigengenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 248 f.; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 655). Der Stpfl. muß also zur Vermeidung von Nachteilen seine Zahlungen den gesetzlichen Förderbeträgen anpassen.

Beispiel: Der Stpfl. hat für sein 1992 fertiggestelltes EinfHaus jährliche Zinsen von 12 000 DM zu zahlen. Wegen Zahlungsschwierigkeiten entrichtet er die Zinsen des Jahres 1993 erst 1994 (insgesamt 1994 damit 24 000 DM). Der SA-Abzug 1993 geht aufgrund der verspäteten Zahlung endgültig verloren. Er kann weder im Vierteljahr (1995) nachgeholt werden (1993 ist Zweitjahr), noch ist eine Übertragung des 1993 nicht ausgeschöpften Höchstbetrags auf 1994 zulässig.

Nach Beendigung der Eigennutzung geleistete Zinsen bleiben uE nach Abs. 6 a abziehbar, wenn sie für einen Zeitraum der Eigennutzung gezahlt werden und die Eigennutzung erst im Zahlungsjahr endet. Die 12 000-DM-Grenze ist ein kürzungsfeindlicher Jahresbetrag. Infolgedessen ist unbeachtlich, wann u. für welchen Zeitraum der Eigennutzung die Zinsen innerhalb des zum dreijährigen Förderzeitraum gehörenden Abzugsjahrs erbracht werden. Eine Begünstigung entfällt jedoch, wenn die Zahlung zwar noch innerhalb des dreijährigen Abzugszeitraums, aber erst nach Ablauf des VZ letztmaliger Eigennutzung erfolgt (ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 655). Die Inanspruchnahme des Abs. 6 a setzt wenigstens zeitweise Eigennutzung im Abzugsjahr voraus.

590 Einstweilen frei.

C. Nachholung des Schuldzinsenabzugs des Erstjahrs im vierten Jahr (Satz 2)

I. Voraussetzungen der Nachholung

591

Gem. Abs. 6 a Satz 2 kann der Stpfl. im dritten Kj., das dem Jahr der Herstellung oder Anschaffung (Erstjahr) folgt (= Viertjahr), den Schuldzinsenabzug insoweit nachholen, als er ihn im Erstjahr nicht in vollem Umfang in Anspruch nehmen konnte. Die Nachholung setzt nach zutr. VerwAuffassung (vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 15) voraus, daß

- im Jahr der Anschaffung oder Herstellung (s. Anm. 131 u. 81) der Schuldzinsenabzug nicht in vollem Umfang in Anspruch genommen werden konnte;
- im Viertjahr die Abzugsvoraussetzungen des Abs. 6 a (insbes. Eigennutzung) unverändert vorliegen und
- im Viertjahr wirtschaftlich mit dem § 10 e-Objekt zusammenhängende Schuldzinsen iSd. § 11 Abs. 2 abfließen.

Nicht in vollem Umfang in Anspruch nehmen können: Eine Nachholung im Viertjahr kommt nach Abs. 6 a Satz 2 nur in Betracht, „soweit der Schuldzinsenabzug nach Satz 1 nicht in vollem Umfang ... in Anspruch genommen werden kann“. Die Regelung entspricht im Wortlaut § 21 a Abs. 4 Satz 2 (s. § 21 a Anm. 190) u. gewährleistet die weitgehende Ausschöpfung der Förderung von $3 \times 12\,000$ DM.

► *Eigennutzung im Erstjahr:* Eine Anwendung des Satzes 2 erfordert nach hM, daß der Stpfl. die Wohnung im Erstjahr zumindest zeitweise zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat und damit die Abzugsvoraussetzungen des Abs. 6 a Satz 1 dem Grunde nach erfüllt.

Vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 15; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 175; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Tz. 374; *Wacker*, BB 1994 S. 986; *Stubrmann*, NWB F. 3 b S. 3971; *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8881; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 662.

Nach Ansicht von *B. Meyer* (FR 1992 S. 283) fordert Satz 2 nur die Nichtinanspruchnahme des Schuldzinsenabzugs nach Satz 1. Davon sei auch auszugehen, wenn der Stpfl. erst im Zweitjahr einziehe oder die Wohnung zunächst vermietet (ebenso *Koller*, DStR 1992 S. 778 unter Hinweis auf die entspr. Vorschrift des § 21 a Abs. 4; *Stephan*, DB 1993 Beilage 14 zu Heft 46 S. 7). UE zweifelhaft, da die Nachholung an den Abzug „nach Satz 1“ anknüpft.

► *Mangelnde stliche Auswirkung* des geltend gemachten Zinsabzugs im Erstjahr steht einer Nachholung im Viertjahr entgegen. Wäre auch sie gewollt gewesen, hätte der Gesetzgeber wie in Abs. 3 Satz 1 von mangelnder „Ausnutzung“ (nicht Inanspruchnahme) sprechen müssen. Beide Begriffe meinen nicht dasselbe.

Vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 15; *B. Meyer*, FR 1992 S. 284; *Wacker*, BB 1994 S. 986; *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8881; aA jedoch *Koller*, DStR 1992 S. 778.

► *Abzugsverzicht* berechtigt den Stpfl. ebenfalls nicht zur Nachholung. Abs. 6 a Satz 2 stellt die Nachholung nicht zur Disposition (allgem. Auffassung: BMF v. 22. 10. 93 aaO; *Wewers*, DB 1992 S. 707; *Koller*, DStR 1992 S. 778).

► *Feblende Zinszahlung im Erstjahr:* Nach hM erfordert eine Nachholung tatsächlich geleistete Zinszahlungen im Erstjahr (offenlassend BMF aaO).

Beispiel: Der Stpfl. bewohnt sein 1993 fertiggestelltes EinfHaus ab 1. 12. 93. Die Zinsen für Dez. 1993 werden versehentlich erst am 12. 1. 94 abgebucht. Eine Nachholung kommt im Viertjahr nicht in Betracht.

Abzugsvoraussetzungen im Nachholjahr: Im Jahr der Nachholung müssen die Voraussetzungen der Grundförderung nach Abs. 1 oder Abs. 2 gegeben sein bzw. sie dürfen nur wegen Überschreitens der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a entfallen. Der Schuldzinsenabzug kann nur insgesamt, und damit auch die Nachholmöglichkeit des Abs. 6 a Satz 2 im Rahmen der Förderung eigengenutzten Wohneigentums Anwendung finden. Der Stpfl. muß also auch im Nachholjahr das § 10 e-Objekt noch zu eigenen Wohnzwecken nutzen und es müssen für die Zeit der Eigennutzung Schuldzinsen entstehen (vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 15), die der Stpfl. noch im Vierteljahr bezahlt (s. Anm. 596).

Folgeobjekt: Eine Nachholung ist nach VerwAuffassung (aaO Abs. 16) für das Folgeobjekt unzulässig, wenn eine Grundförderung im Erstjahr wegen Abs. 4 Satz 5 zweiter Halbs. ausgeschlossen war (ebenso *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8881). Dies beruht auf der fehlenden Abstimmung der Abs. 1 und 6 a. Danach beginnt die Grundförderung erst in dem der Anschaffung/Herstellung folgenden VZ (s. Anm. 373), der Förderzeitraum des Abs. 6 a Satz 1 dagegen stets im Jahr der Herstellung/Anschaffung.

Gesamtrechtsnachfolge: Der Erbe kann den vom Erblasser nicht in Anspruch genommenen (Bedeutung s. o.) Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a Satz 2 nachholen, soweit auch dem Erblasser die Nachholung zugestanden hätte. Danach muß der Erblasser das § 10 e-Objekt im Erstjahr insbes. zu eigenen Wohnzwecken genutzt haben.

Vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 18; *Wacker*, BB 1994 S. 987; *Koller*, DStR 1992 S. 778; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 8 i; *Brandenburg/Küster*, NWB F. 3 S. 8883.

592–595 Einstweilen frei.

596

II. Durchführung der Nachholung im Vierteljahr

Die Nachholung kann ausschließlich „in dem dritten auf das Jahr der Herstellung oder Anschaffung folgenden Kalenderjahr“ erfolgen. Ein Abzug in anderen Jahren und damit eine Kumulation von Jahresbeträgen ist unzulässig.

Das Abzugsvolumen im Vierteljahr entspricht dem im Erstjahr nicht in Anspruch genommenen Höchstbetrag. Das ist der Unterschiedsbetrag zwischen 12 000 DM und den im Erstjahr für die Zeit der Eigennutzung gezahlten und somit gem. Abs. 6 a Satz 1 absetzbaren Schuldzinsen.

Nachholfähig sind damit im Rahmen dieses Abzugsvolumens solche Zinsen, die der Stpfl. im Vierteljahr für die Zeit der Eigennutzung tatsächlich iSd. § 11 Abs. 2 entrichtet. Er muß also auch in diesem Jahr noch mit Zinszahlungen belastet sein.

Beispiel: Der Stpfl. veräußert sein 1992 fertiggestelltes und am 1. 11. 92 bezogenes EinfHaus zum 31. 3. 95 (Auszug am 31. 1. 95). Die Zinsen betragen mtl. 2 000 DM. Für 1995 ergibt sich ein Abzugsvolumen in Höhe von 8 000 DM (12 000 DM – 4 000 DM Zinsen für Nov.–Dez. 92). Die (nur) für die Dauer der Eigennutzung im Jan. 1995 gezahlten Zinsen von 2 000 DM sind im Rahmen des Höchstbetrags von 8 000 DM gem. Abs. 6 a Satz 2 absetzbar. Der nicht ausgeschöpfte Betrag von 6 000 DM (8 000 DM – 2 000 DM) geht stlich verloren.

597 Einstweilen frei.

D. Anteilige Kürzung des Schuldzinsenabzugs bei Miteigentum (Satz 3) 598

Gem. Abs. 6 a Satz 3 ist auch im Rahmen des dreijährigen Schuldzinsenabzugs Abs. 1 Satz 6 sinngemäß anzuwenden. Infolgedessen kann der Miteigentümer nur einen anteiligen Abzug in Anspruch nehmen. Die Regelung vermeidet ebenso wie Abs. 1 Satz 6 (s. Anm. 155) eine Vervielfältigung des Höchstbetrags durch bloße Miteigentumsbildung (so *B. Meyer*, FR 1992 S. 283). *Zusammenveranlagte Ehegatten* iSd. § 26 Abs. 1 sind nach *VerwAuffassung* (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 20) wie Alleineigentümer zu behandeln. Es ist daher für die Inanspruchnahme des Schuldzinsenabzugs gleichgültig, wer innerhalb der Ehegattengemeinschaft zur Zinszahlung verpflichtet ist und tats. Zahlungen leistet (zur vergleichbaren Problematik bei Abs. 6 s. auch Anm. 511).

Anteiliger Schuldzinsenabzug bedeutet Abzug eines der Miteigentumsquote entsprechenden Teils der mit dem § 10 e-Objekt in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schuldzinsen. Er bewirkt außerdem eine Begrenzung des Förderhöchstbetrags von 12 000 DM auf den Miteigentumsanteil (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 19; *B. Meyer*, FR 1992 S. 283; *Koller*, DStR 1992 S. 778; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 671).

Beispiel 1: A und B sind Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$ eines 1993 fertiggestellten und von beiden seit 1. 2. 93 bewohnten Einfhauses. Auf jeden Miteigentümer entfallen jährliche Zinsen von 4 000 DM. Jeder kann in den Jahren 1993 bis 1995 Zinsen in Höhe von 4 000 DM abziehen.

Beispiel 2: Abweichend von Beispiel 1 bewohnt nur A das Einfhaus und zahlt die gesamten Schuldzinsen von 8 000 DM. Abzugsfähig ist auch hier nur der Teil der Zinsen, der dem Eigentumsanteil des A entspricht, also nur 4 000 DM. Die darüber hinaus von ihm gezahlten 4 000 DM betreffen den mangels Eigennutzung nicht begünstigten Anteil des B.

Beispiel 3: Abweichend von Beispiel 1 hat nur A seinen Anteil fremdfinanziert (Zinsen jährlich 10 000 DM). Die von A gezahlten Zinsen betreffen zwar nur seinen Miteigentumsanteil, sie übersteigen jedoch den nach Maßgabe der Miteigentumsquote von 50 vH anteilig auf A entfallenden Förderhöchstbetrag von 6 000 DM (50 vH von 12 000 DM). Abzugsfähig sind daher nur 6 000 DM.

Nach Ansicht von *Schmidt/Drenseck* (XIII. § 10 e Anm. 8 i) bedeutet sinngem. Anwendung des Abs. 1 Satz 6 „Anteil an den Schuldzinsen“, nicht „Anteil am Objekt“. Daher komme eine Kürzung nur in Betracht, wenn die gesamten Schuldzinsen 12 000 DM übersteigen. Unterhalb dieses Grenzwerts könnten die Schuldzinsen voll von den jeweiligen Miteigentümern abgezogen werden (Abzug in Beisp. 3 für A danach 10 000 DM). UE trägt Satz 3 eine derartige Auslegung nicht; sie bewirkt eine unzulässige Übertragung des Höchstbetrags auf andere Miteigentümer. Auch nach Abs. 1 Satz 6 ist der Abzugsbetrag unabhängig davon zu kürzen, ob die anderen Miteigentümer die StBegünstigung ganz oder teilw. ausgeschöpft (s. Anm. 159). Abs. 6 a Satz 3 kann nicht abweichend davon interpretiert werden.

Bei Wohnungen im Zwei- oder Mehrfamilienhaus unterbleibt eine Kürzung nach Maßgabe der zur Grundförderung entwickelten Nutzung der Wohnung im Rahmen eigener Rechtszuständigkeit (s. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 20; *Brandenberg/Küster*, NWB F. 3 S. 8885; *Frotscher*, § 10 e Rz. 77 f). Im einzelnen s. dazu Anm. 159.

Die Übertragung des Miteigentumsanteils läßt den nur quotalen Schuldzinsenabzug beim erwerbenden Miteigentümer unberührt. Die jeweiligen Anteile

bleiben trotz Vereinigung selbständige Förder-Objekte (s. Anm. 416). Der hinzu-erworbene Anteil ist folglich sowohl von einer Grundförderung als auch einer Anwendung des Abs. 6 a ausgeschlossen.

Hinzuerwerb vom Ehegatten infolge Tod oder Ehescheidung gem. Abs. 5 Satz 3 hingegen berechtigt nach VerwAuffassung (vgl. BMF aaO Abs. 21) zur Fortführung des Zinsabzugs in der bisherigen Höhe, dh. der übernehmende Ehegatte kann den auf den anderen Ehegatten entfallenden Höchstbetrag weiter nach Maßgabe der künftig von ihm gezahlten Zinsen ausschöpfen. Das gilt allerdings nur, wenn mit Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 auch die Grundförderung für das betreffende § 10e-Objekt noch in Anspruch genommen werden kann (ebenso *Stephan*, DB 1993 Beilage 14/93 zu Heft 46 S. 8; ausführlich dazu auch Anm. 463). Die VerwRegelung führt uE zu vertretbaren Ergebnissen, hat jedoch Billigkeitscharakter, weil Abs. 6 a nicht ausdrücklich auf Abs. 5 Satz 3 verweist.

599 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 7: Gesonderte und einheitliche Feststellung der Abzugsbeträge und Aufwendungen bei mehreren Eigentümern

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 7

Schrifttum: *Förg*, Feststellungsverfahren nach dem Wohneigentumsförderungsgesetz, FR 1987 S. 573.

600

I. Rechtsentwicklung und Bedeutung des Abs. 7

Rechtsentwicklung des Abs. 7: Die ausdrückliche Regelung der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Abzugsbeträgen in entsprechender Anwendung des § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO erfolgte auf Beschlußempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 10/5208 S. 10), weil es sich bei den festzustellenden Besteuerungsgrundlagen nicht um Einkünfte iSd. abgabenrechtlichen Feststellungsregelungen (§§ 179 ff. AO) handelt.

StÄndG 1992 n. 25. 2. 92 (BGBl. I S. 297; BStBl. I S. 146): Einbeziehung des ab VZ 1991 neu eingeführten dreijährigen Schuldzinsenabzuges nach Abs. 6 a (s. Anm. 570 f.) in das Feststellungsverfahren. Es handelt sich lediglich um eine redaktionelle Änderung (BTDrucks. 12/1506 S. 171). Außerdem umfaßt das Feststellungsverfahren nunmehr (klarstellend) alle Aufwendungen iSd. Abs. 6 (bisher nur Abs. 6 Satz 1, nicht auch Satz 3 aF erwähnt).

Bedeutung des Abs. 7: Allgemein zum Zweck des § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO s. *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 180 AO Anm. 90: Vermeidung widersprüchlicher Entscheidungen verschiedener WohnsitzFÄ; Vereinfachung des Besteuerverfahrens. Die Anwendung des Abs. 7 setzt gleichzeitige Eigennutzung einer

Wohnung durch mehrere Miteigentümer voraus (s. Anm. 609). Die Vorschrift gestattet also nur ein wohnungs-, nicht ein gebäudebezogenes Feststellungsverfahren, womit sich ihre Anwendung auf die selteneren Fälle der Wohnungsnutzung durch Wohngemeinschaften und nicht zusammen zur ESt. veranlagte Ehegatten (s. Anm. 617) reduziert.

Einstweilen frei.

601–604

II. Verhältnis zur Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO

605

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 der VO zu § 180 Abs. 2 AO können Besteuerungsgrundlagen abweichend von § 157 Abs. 2 AO auch dann gesondert festgestellt werden, wenn der Einkunftszielung dienende Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen mehreren Personen getrennt zuzurechnen sind, die bei der Planung, Herstellung, Erhaltung oder dem Erwerb dieser Wirtschaftsgüter usw. gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten hergestellt oder unterhalten haben (Gesamtobjekt). Das gilt nach VerwAuffassung (BMF v. 5. 12. 90, BStBl. I S. 765 Tz. 2.1) entspr. für Wohneigentum, das nicht zur Erzielung von Einkünften dient, wenn die gesonderte Feststellung für die Besteuerung (zB nach §§ 10 e, 10 f und 52 Abs. 21 Satz 6) von Bedeutung ist. Das Verfahren ist jedoch regelmäßig sachlich auf solche Besteuerungsgrundlagen begrenzt, die sich aus dem vertraglichen Gesamtaufwand ergeben. Nicht betroffen sind daher Aufwendungen, die außerhalb des Gesamtaufwands entstanden sind, wie zB Kosten der Individualfinanzierung (BMF aaO Tz. 3.1.1). In zeitlicher Hinsicht endet ein Feststellungsbedürfnis im allgemeinen mit Bezugsfertigkeit (bei Bauherrnmodellen) oder Eigennutzung durch den Stpfl. (bei Erwerbermodellen).

Die VO zu § 180 Abs. 2 AO und Abs. 7 erfassen damit grds. unterschiedliche Sachverhalte (glA Nds. FG v. 12. 7. 90, EFG 1991 S. 365, rkr.). Einerseits ist die VO in ihrer Anwendung auf Gesamtobjekte (s. o.) und einen engen Feststellungszeitraum begrenzt. Andererseits verlangt ihre Anwendung kein Miteigentum an der stbegünstigten Wohnung sowie keine gemeinsame Eigennutzung der Miteigentümer.

Einstweilen frei.

606–608

B. Gesonderte und einheitliche Feststellung bei mehreren Eigentümern einer Wohnung (Abs. 7 Satz 1)

I. Mehrere Eigentümer einer selbstgenutzten Wohnung

609

Das Feststellungsverfahren setzt gem. Abs. 7 Satz 1 voraus, daß mehrere Stpfl. Eigentümer der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung sind. Dies erfordert (zumindest wirtschaftliches) Mit- oder Gesamthandseigentum (s. Anm. 30), also persönliche Abzugsberechtigung mehrerer Personen (vgl. FG Rhld.-Pf. v. 14. 1. 92, EFG 1992 S. 520, rkr.). Eine dingliche oder lediglich schuldrechtliche Nutzungsberechtigung genügt dagegen nicht (s. Anm. 40 u. 41).

Eigennutzung der Wohnung durch mehrere Eigentümer: § 10 e kann nur bei Eigennutzung (s. Anm. 98 u. 99) der betr. Wohnung in Anspruch genommen werden. Auch Abs. 7 Satz 1 spricht von der „zu eigenen Wohnzwecken genutzten“ Wohnung. Infolgedessen führt die FinVerw. (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I

S. 626 Abs. 62) ein Feststellungsverfahren zutr. nur durch, wenn die Wohnung von den Miteigentümern gemeinschaftlich genutzt wird (Ausnahme: zusammenveranlagte Ehegatten; s. Anm. 617).

► *Eigenutzung aller Miteigentümer* ist allerdings nach allgem. Auffassung nicht erforderlich (*Littmann/Bütz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 191; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 702; *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 95).

► *Bei Eigenutzung nur eines Miteigentümers* fehlt jedoch (uE in sinngem. Anwendung des § 180 Abs. 3 Nr. 1 AO) ein Feststellungsinteresse (BMF v. 25. 10. 90 aaO; glA *Förg*, FR 1987 S. 573). Nach *Förg* aaO sei aber eine Feststellung geboten, wenn für den/die anderen Miteigentümer (negativ) entschieden werden soll, daß die Abzugsvoraussetzungen des § 10e gerade nicht vorliegen. UE darf bei dieser Konstellation kein kombiniert positiv-negativer Feststellungsbescheid, sondern nur ein negativer Feststellungsbescheid ergehen, weil die Verfahrensvoraussetzungen (Abzugsberechtigung mehrerer Miteigentümer) bereits dem Grunde nach nicht vorliegen (vgl. dazu auch *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 179 AO Anm. 39 f.). Die Entscheidungskompetenz über § 10e obliegt dann unmittelbar dem WohnsitzFA des allein abzugsberechtigten Miteigentümers.

Eigenutzung des Hauses durch mehrere Eigentümer in der Weise, daß jeder Miteigentümer jeweils eine Wohnung im Zwei- oder Mehrfamilienhaus allein zu Wohnzwecken nutzt (s. Anm. 159), erfordert nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90 aaO; glA *Stephan* in *Littmann/Bütz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 191) keine einheitliche Feststellung. Es fehlt eine Zurechnung der wohnungsbezogen ermittelten Abzugsbeträge bei mehreren Stpfl. Abzugsberechtigt ist nur der einzelne Miteigentümer, und zwar insoweit, als er die Wohnung entspr. seiner Eigentumsquote aufgrund eigener Rechtszuständigkeit nutzt (s. Anm. 159). Damit wird die Bedeutung des Feststellungsverfahrens erheblich eingeschränkt und läuft weitgehend leer (s. Anm. 600).

Änderung der Miteigentums- und Nutzungsverhältnisse:

- *Begründung von Miteigentum* löst grds. ein Feststellungsbedürfnis aus:
 - ▷ für den vollen achtjährigen Abzugszeitraum, wenn die Wohnung gleichzeitig von mehreren Stpfl. angeschafft/hergestellt wird,
 - ▷ für den verbleibenden (Abzugs-)Zeitraum gemeinsamer Abzugsberechtigung bei Miteigentumserwerb an einer bereits stbegünstigten Wohnung (Beispiel: Übertragung des 1/2 Miteigentumsanteils an einem 01 hergestellten EinfHaus in 04. Feststellungszeiträume sind dann die VZ 05–08). Aufgrund der unterschiedlichen Entstehung stbegünstigten Wohneigentums und jeweils eigenständiger Bemessungsgrundlagen des Abzugsbetrags sowie fehlender gemeinsamer Abzugsvoraussetzungen für Vorkosten iSd. Abs. 6 kann in diesen Fällen uE jedoch auch von einer Feststellung abgesehen werden.
- *Beendigung des Miteigentums* durch Anteilsvereinigung in der Person eines (ehemaligen) Miteigentümers führt umgekehrt zum Wegfall des Feststellungsverfahrens, uE aber erst ab Beginn des darauffolgenden VZ. Zum Umfang in das Feststellungsverfahren einzubeziehender Abzugsbeträge, wenn sich die Miteigentumsverhältnisse während des Abzugszeitraums im Laufe des VZ ändern, s. Anm. 613.
- *Änderung der Nutzungsverhältnisse* in der Weise, daß die gemeinsame Nutzung der Wohnung durch mehrere Miteigentümer im Laufe des Abzugszeitraums beginnt oder endet, führt zu denselben Rechtsfolgen wie eine unmittelbare Änderung der Miteigentumsverhältnisse.

Verzicht auf Inanspruchnahme der StBegünstigung aus Gründen späterer Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 hindert eine Feststellung nach Abs. 7 nicht.

Andernfalls käme es gerade während des gesamten Nachholzeitraums je nach individuellem Abzug beim einzelnen Miteigentümer zu einem willkürlichen „Auf-flackern“ des Feststellungsverfahrens, was nicht gewollt sein kann. Zudem kann trotz Verzichts im Falle der Inanspruchnahme sog. Baukindergelds nach § 34 f Objektverbrauch eintreten (s. Anm. 308), so daß ein Interesse daran besteht, die Abzugsberechtigung wenigstens dem Grunde nach festzustellen. Dem verzich-tenden Miteigentümer ist in diesen Fällen ein Abzugsbetrag von null DM zuzu-weisen.

Beabsichtigte Anschaffung/Herstellung einer Wohnung im Miteigentum genügt uE, um in der Planungsphase entstehende Aufwendungen iSd. Abs. 6 bereits gesondert und einheitlich festzustellen. Allerdings muß in diesen Fällen der Feststellungsbescheid mangels vollzogener Eigennutzung gem. § 165 Abs. 1 AO vorläufig ergehen (s. Anm. 533).

Einstweilen frei.

610–612

II. Möglichkeit der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Abzugsbeträge und Aufwendungen

1. Gegenstand der Feststellung

613

Nach dem Gesetzeswortlaut können Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 und 2 sowie Aufwendungen iSd. Abs. 6 u. Abs. 6 a einheitlich und gesondert festgestellt werden. UE sind auch Abzugsbeträge nach Abs. 3 in das Feststellungsverfahren einzubeziehen (s. u.).

Abzugsbetrag iSd. Abs. 1 und 2 ist der Betrag, den der Stpfl. im Rahmen der EStVeranlagung wie SA abziehen will. Es wird also nicht stets der höchstmögliche Abzugsbetrag angesetzt (zu den Höchstbeträgen s. Anm. 86 u. 151) und im anschließenden Veranlagungsverfahren zur Disposition gestellt (glA *Förg*, FR 1987 S. 575). Der Stpfl. muß sich deshalb schon im Feststellungsverfahren verbindlich auf die Höhe der StBegünstigung festlegen. Das Abzugswahlrecht kann von jedem Miteigentümer in unterschiedlicher Höhe ausgeübt werden; § 7 a Abs. 7 Satz 2 findet im Rahmen des § 10 e keine Anwendung (ebenso *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 6 i).

Abzugsbetrag iSd. Abs. 3:

► *Nachholbeträge iSd. Abs. 3* Satz 1 bleiben in Abs. 7 Satz 1 unerwähnt. Dies steht uE ihrer Einbeziehung in das Feststellungsverfahren nicht entgegen, weil sie gleichfalls Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 und 2 (aus früheren Jahren) und keine eigenständige StBegünstigung darstellen (glA *Förg* aaO S. 574; *Meyer/Richter*, Die steuerliche Wohnungsbauförderung, 1991 S. 168; s. dazu auch Anm. 271). Es widerspräche dem Sinn des Feststellungsverfahrens (s. Anm. 600), die Entscheidungskompetenz bei lfd. Inanspruchnahme nach Abs. 1 u. 2 dem Feststellungs-FA, im Falle zeitlich späteren Abzugs gem. Abs. 3 Satz 1 hingegen dem Wohnsitz-FA aufzuerlegen. Verfahrensrechtlich führt dies zu positiven Nullfeststellungen (dh. nach materiell-rechtlicher Prüfung auf null DM festgestellte Abzugsbeträge), wenn die Miteigentümer während des Abzugszeitraums auf eine lfd. StBegünstigung zwecks Nachholung verzichten.

▷ Nachholbeträge aus früheren Jahren ohne Feststellungsmöglichkeit (zB wegen Alleineigentum) sind uE ebenfalls festzustellen, weil Abs. 3 Satz 1 Eigennut-

zung auch im Nachholjahr voraussetzt (s. Anm. 266) und die Entscheidungskompetenz darüber dem FeststellungsFA obliegt.

▷ Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 in Jahren ohne Feststellungsmöglichkeit ist demzufolge Sache des WohnsitzFA, weil nunmehr auf die Verhältnisse des Abzugsjahrs abzustellen ist.

▶ *Abzugsbeträge iSd. Abs. 3 Satz 2* erhöhen im Jahr der Entstehung nachträglicher HK/ÄK (s. Anm. 287) den lfd. Abzugsbetrag nach Abs. 1 und 2. Infolgedessen sind auch sie einheitlich und gesondert festzustellen, wenn im Entstehungsjahr die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 vorliegen (glA *Förrg* aaO S. 575). Nicht zwingend ist, daß sie schon zu Beginn des Abzugszeitraums vorgelegen haben. Trifft letzteres zu, muß sich das FeststellungsFA jedoch mit dem WohnsitzFA zur Berechnung des nachholfähigen Abzugsbetrags (s. dazu Anm. 291–293) ins Benehmen setzen, weil dessen Höhe von den Verhältnissen des Vorjahrs abhängig ist.

Beispiel: Der Stpfl. überträgt einen 50-vH-Miteigentumsanteil an seinem EinfHaus im 5. Jahr des Abzugszeitraums auf seinen Bruder (künftige Eigennutzung durch beide Miteigentümer). Aufgrund nachträglicher HK im 6. Jahr erhöht sich die § 10 e-Bemessungsgrundlage. Die Entscheidungskompetenz über die Höhe des Abzugsbetrags im 6. Jahr obliegt allein dem Feststellungs-FA.

Aufwendungen iSd. Abs. 6 sind solche nach Satz 1 und Satz 3. Der Gesetzeswortlaut suggeriert eine notwendig kumulative Feststellung iVm. Abzugsbeträgen iSd. Abs. 1 und 2 („... können Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 und die Aufwendungen nach Absatz 6 ... festgestellt werden“). Der Zweck des Feststellungsverfahrens erfaßt uE jedoch auch folgende Sachverhalte:

– Im Feststellungszeitraum entstehen während der Bau- bzw. Anschaffungsphase ausschließlich Vorkosten iSd. Abs. 6 (zum Erfordernis vorläufiger Feststellung s. Anm. 609 aE).

– Die Voraussetzungen des Abs. 1 oder 2 liegen, etwa wegen Objektverbrauchs (Abs. 4 Satz 1) bzw. sachlichen räumlichen Zusammenhangs (Abs. 4 Satz 2), nicht vor (dann aber Vorkostenabzug; str., s. Anm. 513).

– Die Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 und 2 werden überhaupt nicht oder im Interesse einer Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 zunächst nicht in Anspruch genommen.

▶ *Fehlende Grundförderung nach Abs. 1 u. 2* führt infolgedessen dazu, daß der davon betroffene Miteigentümer mit Beginn der Eigennutzung (= Wegfall der Voraussetzungen des Abs. 6 Satz 1) aus dem Kreis der Feststellungsbeteiligten ausscheidet, wobei für den VZ des Ausscheidens nur ein einziger Feststellungsbescheid ergeht. Erfüllt anschließend lediglich ein Miteigentümer die Abzugsvoraussetzungen, unterbleibt künftig eine Feststellung.

▶ *Fehlendes bürgerlich-rechtliches (bzw. wirtschaftliches) Miteigentum* an der noch herzustellenden/anzuschaffenden Wohnung im Zeitpunkt der Entstehung von Vorkosten steht dem Feststellungsverfahren nicht entgegen (zur Frage grds. Absetzbarkeit sog. „vorweggenommener“ Vorkosten s. aber Anm. 526 aE). Andernfalls wäre innerhalb der Vorkosten eine der Verfahrensökonomie abträgliche Trennung vor bzw. nach dem Eigentumserwerb anfallender Aufwendungen mit anteiliger Entscheidungskompetenz des WohnsitzFA erforderlich, was nicht gewollt sein kann. Im übrigen sind im Zeitpunkt der Entstehung der Aufwendungen iSd. Abs. 6 die Stpfl. ohnehin noch keine „Eigentümer einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung“. UE genügt ein unmittelbarer Zusammenhang der Aufwendungen mit einer solchen Wohnung. Allerdings ist bis zum Beginn der Eigennutzung die Feststellung gem. § 165 Abs. 1 AO vorläufig zu treffen (s. Anm. 533).

Aufwendungen iSd. Abs. 6 a: Festzustellen ist der Schuldzinsenabzug für den dreijährigen Abzugszeitraum einschließlich evtl. nachholfähiger Beträge im Vierteljahr (s. Anm. 591 f.). Unerheblich ist hierbei, ob die Miteigentümer aufgrund kumulativer Inanspruchnahme der Grundförderung des Abs. 1 u. 2 oder ausschließlich wegen Überschreitens der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a abzugsberechtigt sind (s. Anm. 580) bzw. bei den jeweiligen Miteigentümern unterschiedliche Fördervoraussetzungen vorliegen. Eine Feststellung hat ebenso zu erfolgen, wenn ein Miteigentümer lediglich die Grundförderung nach Abs. 1, der andere nur einen Schuldzinsenabzug gem. Abs. 6 a erhält. In diesem Fall endet bei einer zweigliedrigen Gemeinschaft das Feststellungsverfahren mit Ablauf des drei- bzw. vierjährigen Förderzeitraums des Abs. 6 a.

Einstweilen frei.

614

2. Einheitliche und gesonderte Feststellung

615

Die sich nach Abs. 1 und 2 ergebenden Abzugsbeträge sowie die nach Abs. 6 u. 6 a abziehbaren Aufwendungen werden für die beteiligten Eigentümer gem. Abs. 7 Satz 1 gesondert und einheitlich festgestellt. Dabei ist insbesondere über folgende Fragen zu entscheiden:

- Wie hoch sind die gem. Abs. 1 und 2, Abs. 3 oder Abs. 6 u. 6 a abziehbaren Abzugsbeträge/Aufwendungen?
- Wie verteilen sich diese Beträge auf die einzelnen Miteigentümer?
- Sind bei einzelnen Miteigentümern evtl. Sonderaufwendungen entstanden, die ausschließlich ihnen zugerechnet werden?
- Handelt es sich bei der betreffenden Wohnung um eine dem Förderungsverbot gem. Abs. 1 Satz 2 unterliegende Ferien- oder Wochenendwohnung?
- Liegt ein alle oder einzelne Miteigentümer treffender förderungsschädlicher räumlicher Zusammenhang zu anderen § 10 e-Objekten vor?
- Ist bei allen oder einzelnen Miteigentümern bereits Objektverbrauch eingetreten bzw. kommt eine Förderung unter dem Aspekt des Folgeobjekts gem. Abs. 4 Satz 4 in Betracht?
- Scheitert die Förderung an Abs. 1 Satz 8 (Erwerb vom Ehegatten)?

Zur Prüfung des Objektverbrauchs muß sich das FeststellungsFA mit den jeweiligen WohnsitzFÄ im Wege der Amtshilfe in Verbindung setzen, weil nur diese über entsprechende Sachkenntnis verfügen. Stellt es gleichwohl einen Abzugsbeitrag fest, muß er trotz ggf. vorliegenden Objektverbrauchs im Folgebescheid angesetzt werden (s. Anm. 620).

Förderverbot nach Abs. 5 a: Die zur Inanspruchnahme der Grundförderung nach Abs. 1 u. 2 maßgeblichen Einkunftsgrenzen können nicht im Feststellungsverfahren, sondern nur im Veranlagungsverfahren beurteilt werden. Die Rechtslage ist insoweit mit der Behandlung der StBegünstigung des § 14 a im Feststellungsverfahren vergleichbar (s. § 14 a Anm. 37).

Feststellungszeitraum ist das Kalenderjahr als VZ, weil die betreffenden Besteuerungsgrundlagen für die nach dem Jahresprinzip festzusetzende ESt. (§ 2 Abs. 7 Satz 1) der Miteigentümer benötigt werden. Ein kürzerer Feststellungszeitraum gilt, wenn die Abzugsvoraussetzungen bei sämtlichen Miteigentümern (zB durch Veräußerung oder Vermietung der Wohnung) vor Ablauf des VZ entfallen. Das trifft wohl nicht auf den Fall zu, daß sie bei wenigstens einem Miteigentümer noch erfüllt sind. Dann sollte uE aus Gründen der Verfahrensökonomie das Feststellungsverfahren den gesamten VZ umfassen.

► *Der Wegfall der StPflcht eines Miteigentümers*, etwa durch Tod, läßt den Feststellungszeitraum ebenfalls unberührt. Ggf. ist bei sofortiger Veranlagung gem. § 25 Abs. 2 Satz 2 der voraussichtliche Anteil an den stbegünstigten Beträgen im Vorgriff auf die nachfolgende Feststellung zu schätzen (§ 155 Abs. 2, § 162 Abs. 3 AO).

► *Mehrere Wohnungen* bilden unterschiedliche Feststellungsobjekte, jedenfalls bei unterschiedlicher quotaler oder personeller Beteiligung. Abs. 7 Satz 1 spricht nur von „*der Wohnung*“, nicht mehreren oder sämtlichen Wohnungen eines Gebäudes.

Getrennte Feststellung: Abzugsbeträge iSd. Abs. 1–3 sowie Aufwendungen iSd. Abs. 6 u. 6 a werden nach den amtlichen Erklärungsdruckten selbständig festgestellt und im Feststellungsbescheid getrennt ausgewiesen (aA und für Feststellung in einer Summe *Förg*, FR 1987 S. 574; *Handzik*, Wohneigentumsförderung nach § 10 e EStG, 1990 S. 52). Dies folgt zwar nicht bereits aus der sprachlichen Differenzierung zwischen Abzugsbetrag (iSd. Abs. 1 u. 2) einerseits und Aufwendungen (iSd. Abs. 6 u. 6 a) andererseits (so noch *Förg* aaO), sondern daraus, daß die eigenständige Feststellung (= Inanspruchnahme) von Abzugsbeträgen iSd. Abs. 1 u. 2

- Voraussetzung für die Gewährung von Baukindergeld gem. § 34 f ist,
- die Rechtsfolge des Objektverbrauchs gem. Abs. 4 Satz 1 auslöst,
- Einfluß auf die Höhe evtl. Nachholung von Abzugsbeträgen gem. Abs. 3 Satz 1 hat.

Die Feststellung der Höhe des auf den einzelnen Miteigentümer entfallenden Abzugsbetrags gem. Abs. 1 u. 2 ist damit unverzichtbar.

Ergänzungsbescheid: Aus dem Erfordernis notwendig getrennter Feststellung folgt, daß eine unterlassene Feststellung von Abzugsbeträgen iSd. Abs. 1 u. 2 bzw. von Aufwendungen iSd. Abs. 6 u. 6 a gem. § 179 Abs. 3 AO durch Ergänzungsbescheid nachzuholen ist, die Bestandskraft des bereits ergangenen, aber unvollständigen Feststellungsbescheids sich also nicht stillschweigend iS einer negativen Feststellung auf die jeweils „vergessenen“ Besteuerungsgrundlagen erstreckt.

Negativer Feststellungsbescheid: Liegen die Abzugsvoraussetzungen bei sämtlichen oder einigen Miteigentümern nicht vor, ist ein negativer bzw. kombiniert positiv-negativer Feststellungsbescheid zu erlassen (wohl glA *Förg*, FR 1987 S. 574; *Ebmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 96). Dieser hindert eine unmittelbare Geltendmachung der StBegünstigung im Rahmen der EStVeranlagung (§ 182 Abs. 1 AO), es sei denn, der Stpfl. trägt vor, als Alleineigentümer oder einziger Miteigentümer und damit außerhalb eines Feststellungsverfahrens abzugsberechtigt zu sein. Bei Verzicht auf einen möglichen Abzugsbetrag ist dieser uE jedoch mit null DM festzustellen (s. Anm. 609).

616 Einstweilen frei.

617 3. Möglichkeit des Feststellungsverfahrens

Das Feststellungsverfahren steht zur Disposition („... können festgestellt werden ...“). Nach Ansicht von *Förg* (FR 1987 S. 573) mußte der Gesetzgeber Abs. 7 als Kannvorschrift ausgestalten, weil auch die Inanspruchnahme der StBegünstigung im Belieben des Stpfl. steht (uE nicht zwingend, weil ein Feststellungsbedürfnis nicht davon abhängt, ob die Besteuerungsgrundlagen kraft Gesetzes oder erst auf Antrag anzusetzen sind).

Ermessen: Die FinVerw. entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob sie ein Feststellungsverfahren durchführt. Insoweit ist Abs. 7 Satz 1 weiter gefaßt als

§ 180 Abs. 3 Nr. 2 AO, der nur in Fällen von geringer Bedeutung das Feststellungsverfahren untersagt. Besondere Ermessensrichtlinien (wie zur VO zu § 180 Abs. 2 AO; vgl. BMF v. 5. 12. 90, BStBl. I S. 764; wegen des Verhältnisses zu Abs. 7 s. Anm. 605) bestehen jedoch nicht. Die FinBehörde kann damit, etwa zur Beseitigung zuungunsten des Stpfl. fehlerhafter StFestsetzungen, nicht zur Feststellung gezwungen werden, wenn bereits für alle Beteiligten die StBegünstigung unmittelbar im Rahmen der EStVeranlagung berücksichtigt wurde. Umgekehrt wiederum ist sie nach Treu u. Glauben dann gehindert, eine Feststellung nachzuholen, wenn sie allein der Fehlerbeseitigung zum Nachteil des Stpfl. dient (glA *Tipke/Kruse*, § 173 AO Tz. 28 aE).

Einzelfälle unterbleibender Feststellung:

► *Zusammenveranlagte Ehegatten:* Die Wohnung steht im Miteigentum von nach § 26 b zusammen zur ESt. veranlagten Ehegatten (allgem. Auffassung, vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 62; so bereits BTDrucks. 10/5208 S. 41 unter Hinweis auf Abschn. 174 c EStR = R 174 b Abs. 2 EStR 1993; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 191; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 702, anders jedoch bei auftretenden Abgrenzungsfragen). Das kann uE wohl nur bei ausschließlichem Miteigentum der Ehegatten an der Wohnung gelten. Bei späterer getrennter Veranlagung will *Förg* aaO die Feststellung nachholen, falls diese nicht wegen geringer Bedeutung unterbleiben kann (Abs. 7 Satz 2 iVm. § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO)

► *Nutzung der Wohnung durch einen Miteigentümer:* Die Wohnung wird nur durch einen Miteigentümer oder in einem Zwei- oder Mehrfamilienhaus werden die Wohnungen jeweils nur von einem Miteigentümer allein bewohnt (BMF v. 25. 10. 90 aaO; ebenso *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 94). In diesen Fällen fehlen uE die Feststellungsvoraussetzungen bereits dem Grunde nach, weil die Wohnung (Feststellungsgegenstand) nur einem Miteigentümer zuzurechnen ist. Evtl. kommt jedoch bei Bauherrn- oder Erwerbermodellen eine Feststellung nach der VO zu § 180 Abs. 2 AO in Betracht (s. Anm. 605).

► *Fall von geringer Bedeutung iSd. § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO.* Er liegt insbes. vor, wenn die Höhe des Abzugsbetrags und dessen Aufteilung feststehen (BMF v. 25. 10. 90 aaO), also verhältnismäßig einfach und widerspruchsfrei ermittelt werden können (so *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 702). Dies wird regelmäßig auch bei einem überschaubaren und kurzfristigen Verteilungsschlüssel gegeben sein (glA *Sauer* in Hdb. der Besteuerung des Grundbesitzes IV. Rdnr. 246). Darauf, ob die Voraussetzungen des § 180 Abs. 3 Nr. 2 AO im einzelnen vorliegen, kommt es allerdings nicht an, da Abs. 7 Satz 1 einen unmittelbaren (nicht erst durch Verweis in Abs. 7 Satz 2 zulässigen) Feststellungsverzicht gestattet (glA *Ehmcke*, Das Wohneigentumsförderungsgesetz, 1986 S. 96; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 94).

Späterer Feststellungsverzicht: Stellt das FA in der Bau- bzw. Anschaffungsphase die nach Abs. 6 abziehbaren Aufwendungen sowie den sich für das Erstjahr ergebenden Abzugsbetrag nach Abs. 1 u. 2 (u. ggf. Abs. 6 a) einheitlich und gesondert fest, folgt daraus nicht zwingend eine Fortführung des Feststellungsverfahrens für den gesamten Abzugszeitraum. Vielmehr kann es für die Folgezeit entbehrlich werden, wenn Höhe und Aufteilung des Abzugsbetrags wegen eindeutiger Eigentumsverhältnisse sowie unstrittiger Bemessungsgrundlage eine künftig widerspruchsfreie Ermittlung der StBegünstigung gestatten. Bei späteren Streitigkeiten muß allerdings wieder festgestellt werden.

Einstweilen frei.

620 C. Entsprechende Anwendung der für § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO geltenden Vorschriften (Abs. 7 Satz 2)

Die einheitliche und gesonderte Feststellung ist aufgrund Verweises in Abs. 7 Satz 2 auf § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO nach dem in §§ 179 ff. AO geregelten Verfahren durchzuführen, soweit sich aus Abs. 7 Satz 1 keine Besonderheiten ergeben. Aus der entsprechenden Anwendung der §§ 179 ff. AO folgt:

Steuererklärung: Jeder Feststellungsbeteiligte (Miteigentümer) ist zur Abgabe der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung verpflichtet (§ 181 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Zuständigkeit: Für das Feststellungsverfahren ist in sinngem. Anwendung des § 18 Abs. 1 Nr. 4 AO das VerwaltungsFA zuständig. Aufgrund der erforderlichen Eigennutzung als Tatbestandsmerkmal der StBegünstigung wird es sich dabei regelmäßig zugleich um das für die einzelnen Beteiligten zuständige WohnsitzFA (§ 19 AO) handeln.

Feststellungsbescheid: Die Besteuerungsgrundlagen (Abzugsbeträge/Aufwendungen) werden durch Feststellungsbescheid einheitlich und gesondert festgestellt (§ 179 Abs. 1 AO).

► *Adressat des Feststellungsbescheids* ist jeder Stpfl., dem die Besteuerungsgrundlagen anteilig zugerechnet werden (§ 179 Abs. 2 Satz 1 AO), aber auch derjenige, demgegenüber die Feststellung eines Abzugsbetrags abgelehnt wird (zu negativen sowie kombiniert positiv-negativen Feststellungsbescheiden s. Anm. 615).

► *Regelungsinhalt* ist die Feststellung der Höhe der Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 u. 2 sowie der Aufwendungen iSd. Abs. 6 u. 6 a einerseits und deren Zurechnung auf die einzelnen Feststellungsbeteiligten andererseits (s. Anm. 615).

▷ *Die Feststellungsverjährung* bestimmt sich nach den allgem. Vorschriften (§§ 169–171 iVm. 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Daneben gilt die Sondervorschrift des § 181 Abs. 5 AO.

▷ *Die Änderung des Feststellungsbescheids* erfolgt mangels besonderer Regelungen nach den allgem. abgabenrechtlichen Vorschriften (insbes. §§ 172 ff. AO).

▷ *Rechtsbehelfsbefugnis:* Gem. § 352 Abs. 2 AO ist jeder Mitberechtigte befugt, Einspruch gegen den Feststellungsbescheid einzulegen.

Wirkung der Feststellung: Der Feststellungsbescheid ist als Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) für die EStBescheide (Folgebescheide) der Feststellungsbeteiligten bindend, soweit die darin getroffenen Feststellungen für die Folgebescheide von Bedeutung sind (§ 182 Abs. 1 AO). Die gem. Abs. 1 u. 2 sowie Abs. 6 u. 6 a festgestellten SA-Beträge sind demnach zwingend in den EStBescheid zu übernehmen. Daraus folgt im einzelnen:

► *Anfechtung:* Einwendungen gegen die Richtigkeit der festgestellten Besteuerungsgrundlagen sind durch Einspruch gegen den Feststellungsbescheid, nicht gegen den EStBescheid geltend zu machen (§ 351 Abs. 2 AO).

► *Nachholung von Abzugsbeträgen:* Bestandskräftig festgestellte Abzugsbeträge können in späteren VZ nicht mehr gem. Abs. 3 Satz 1 nachgeholt werden. Etwas anderes gilt uE jedoch entgegen der hM für den Fall, daß sie sich im Rahmen der StFestsetzung nicht ausgewirkt haben (s. dazu Anm. 258). Folgt man der hM, sollte der Stpfl. zur Vermeidung von Rechtsnachteilen bis zur Bestandskraft des EStBescheids das Feststellungsverfahren durch Einspruch offenhalten.

► *Objektverbrauch* tritt nach allgem. Auffassung bereits mit bestandskräftiger Feststellung der Förderbeträge iSd. Abs. 1 u. 2 ein, nicht erst mit nachfolgendem Abzug im EStBescheid. Dadurch hat sich der Stpfl. im begünstigten Objekt festgelegt (näher dazu s. Anm. 308). Umgekehrt kann bei einem die StBegünstigung im Vorgriff nachfolgender Feststellung enthaltenden EStBescheid (§ 155 Abs. 2 AO) noch kein Objektverbrauch entstehen. Zur str. Frage, ob mangelnde stliche Auswirkung des Abzugsbetrags auf die StFestsetzung den Eintritt des Objektverbrauchs hindert, s. Anm. 308.

Die Bekanntgabe des Feststellungsbescheids richtet sich nach § 183 AO und ist grds. einem gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten bekanntzugeben (§ 183 Abs. 1 Sätze 1 u. 5 AO). Ausnahmen davon regelt § 183 Abs. 2 AO bei nicht mehr bestehenden Gemeinschaften, bei ernstlichen Meinungsverschiedenheiten zwischen den Beteiligten und hinsichtlich einzelner aus der Gemeinschaft ausgeschiedener Beteiligter.

Einstweilen frei.

621–699

ABC zu § 10 e

700

Abbruch von Teilen der Wohnung mindert die § 10 e-Bemessungsgrundlage ab Beginn des nachfolgenden VZ (s. Anm. 70).

Abbruchkosten sind Vorkosten, wenn anstelle des abgerissenen Gebäudes eine eigengenutzte Wohnung entsteht (vgl. OFD München v. 11. 7. 91, StEK § 10 e Nr. 37 Tz. 8; ebenso FG Berlin v. 10. 1. 91, EFG 1991 S. 610, nrkr.; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 32; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 621). Zur Behandlung, wenn anstelle des geplanten EinfHauses ein Zwei- oder Mehrfamilienhaus entsteht vgl. *B. Meyer*, FR 1993 S. 184. Siehe auch „Gebäuderestwert“.

Abschlußgebühr: s. „Bausparvertrag“.

Abschnittsbesteuerung: Ob und in welcher Höhe ein SA-Abzug in Betracht kommt, richtet sich nach den Verhältnissen im jeweiligen VZ (s. Anm. 58 und „Erstarrungsprinzip“).

Abschnittsweise Gebäudeerrichtung: Zur § 10 e-Bemessungsgrundlage, wenn in einem Gebäude mit mehreren Wohnungen zunächst die eigengenutzte oder umgekehrt die vermietete Wohnung fertiggestellt wird, s. Anm. 69 aE. Siehe auch „Bau in Bauabschnitten“.

Absetzungen für Abnutzung und § 10 e-Abzugsbeträge schließen sich grds. gegenseitig aus (s. Anm. 23 u. 24 sowie Anm. 26 „Verhältnis zu § 7 b/§ 52 Abs. 21 Satz 4“). Ein kumulativer Abzug ist allerdings im VZ des Nutzungswechsels möglich (s. Anm. 87). Auch als Vorkosten iSd. Abs. 6 ist die AfA nicht absetzbar (Abs. 6 Satz 2; s. Anm. 529). Wegen AfA von den AK eines Erbbaurechts vgl. aber unten „Erbbaurecht“.

Abstandszahlungen:

► *an Mieter:* Nach BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 49) sind Zahlungen des Stpfl. an den Mieter der von ihm angeschafften Wohnung, um das Mietverhältnis zwecks Eigennutzung zu beenden, gem. Abs. 6 Satz 1 als Vorkosten abziehbar (glA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 82; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 280; *Korn*, KÖSDI 1988 S. 7179; *Frotscher*, § 10 e Rz. 77). Nach aA (*B. Meyer*, FR 1991 S. 46; vgl. auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums,

4. Aufl. 1993 S. 214 u. 219; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 623 sowie *Leu*, DStZ 1992 S. 203, der darin AK des Grundstücks sieht) stehen derartige Aufwendungen nicht in unmittelbarem Zusammenhang zum Wohnungserwerb; eine nur finale Beziehung zur späteren Eigennutzung reiche nicht, da im Gesetz ein derartiges Tatbestandsmerkmal fehle. UE ist die Kritik an der VerwAuffassung berechtigt. Abs. 6 fordert kein irgendwie geartetes Verhältnis von Aufwand und Eigennutzung, sondern ausdrücklich nur einen unmittelbaren Zusammenhang zur Wohnungsherstellung-/anschaffung (s. Anm. 520–526). Abstandszahlungen erfüllen diese Voraussetzung zweifellos nicht; sie setzen eine frühere Herstellung/Anschaffung gerade voraus und dienen einzig dazu, die Wohnung selbst bewohnen zu können.

► *an Bauträger* nach Aufhebung des Bauträgervertrags sind nach zutr. Auffassung des FG Rhld.-Pf. v. 17. 12. 90 (EFG 1991 S. 384, rkr.) schon deshalb keine Vorkosten iSd. Abs. 6, weil ihnen ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Anschaffung/Herstellung des Gebäudes fehlt und die betr. Aufwendungen auch im Falle der Vermietung u. Verpachtung keine WK wären (zur sog. Parallelwertung s. Anm. 531).

► *an den Verkäufer einer Wohnung* für den Vertragsrücktritt begründen wegen der gescheiterten Wohnungsanschaffung aus denselben Gründen ebenfalls keine Vorkosten (vgl. FG Bremen v. 25. 5. 92, EFG 1993 S. 76, rkr.). Zur sog. Parallelwertung s. Anm. 531. Vgl. dazu auch „*Vergebliche Aufwendungen*“.

► *an den Nießbraucher* zur nachträglichen Ablösung des Nießbrauchrechts: Die Ablösezahlungen stellen nachträgliche AK dar (vgl. BFH v. 21. 7. 92 IX R 14/89, BStBl. II 1993 S. 484; IX R 72/90, BStBl. II 1993 S. 486 u. v. 15. 12. 92 IX R 323/87, BStBl. II 1993 S. 488). Insoweit erhöhen sie bei vorangegangenem entgeltlichen Erwerb die § 10 e-Bemessungsgrundlage nach Abs. 3 Satz 2; zur Behandlung im Falle unentgeltlichen Erwerbs s. Anm. 271 „Verhältnis zu Abs. 1“ aE.

Abzug: § 10 e-Beträge sind vom Gesamtbetrag der Einkünfte in der für den Stpfl. günstigsten Reihenfolge, also möglichst an letzter Stelle vor dem Einkommen abzuziehen (s. Anm. 91); wegen Besonderheiten beim „*Verlustabzug*“ s. dort.

Abzugsbetrag: Höhe im jeweiligen Abzugsjahr s. Anm. 86 u. 151, bei Eintritt oder Wegfall der Abzugsberechtigung im Laufe des VZ durch Veräußerung oder Nutzungswechsel s. Anm. 87. Zur Berechnung, wenn sich die Bemessungsgrundlage ändert, s. Anm. 88. Wegen seiner Aufteilung in Erbfällen s. „*Aufteilung*“. Im übrigen s. auch „*Einfamilienhaus*“, „*Minderung*“, „*Mindestabzug*“ u. „*Zurechnung*“.

Abzugszeitraum: Beginn, Dauer u. vorzeitige Beendigung s. Anm. 83, zum abweichenden Beginn bei Folgeobjekten s. Anm. 393. Besonderheiten ergeben sich bei teilfertigen Ausbauten/Erweiterungen u. in Fällen geänderter Bauplanung (s. Anm. 240). Dazu, ob nachträgliche HK iSd. Abs. 3 Satz 2 noch innerhalb des Abzugszeitraums entstehen, s. Anm. 280. Über Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a s. Anm. 588.

Altbausubstanz: Bei Wohnungsherstellung in einem bereits bestehenden Gebäude ist die der Wohnung zuzuordnende Altbausubstanz uE Teil der stbegünstigten HK (str., s. Anm. 68, dort auch zur Bewertung). Keine Einbeziehung jedoch bei Ausbauten/Erweiterungen, s. Anm. 233. Zum Vorkostenabzug in diesen Fällen s. Anm. 554.

Anbau: s. „*Erweiterung*“; wegen der Abgrenzung zur Herstellung s. Anm. 94.

Anschaffung: Abgrenzung zur Herstellung s. Anm. 94 u. 139 c. Keine Anschaffung, sondern unentgeltlicher Erwerb liegt nach uE zutr. Ansicht des FG München (Urt. v. 12. 7. 93, EFG 1994 S. 391, rkr.) vor, wenn die Wohnung gegen Pflichtteilsverzicht erworben oder zum Zweck der Erfüllung einer unentgeltlich begründeten Geldforderung übertragen wird. Begriff u. Sonderformen der Anschaffung wie Umwandlung von Miteigentum in Wohnungseigentum, Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen, Entnahme aus einem Betriebsvermögen und Bauten auf fremdem Grund u. Boden s. Anm. 131; vgl. auch „*Gemischte Schenkung*“, „*Erbaueinandersetzung*“, „*Mittelbare Grundstücksschenkungen*“, „*Tausch*“, „*Zwangsversteigerung*“ u. „*Zwischenerwerb*“. Zum „Jahr der Anschaffung“ als Beginn des Abzugszeitraums s. Anm. 147; förderungsschädliche Anschaffung vom Ehegatten s. „*Ehegatten*“.

Anschaffungskosten der Wohnung; Begriff s. Anm. 140. Zu Sonderfällen s. „*Eigenleistungen*“, „*Gemischte Schenkung*“, „*Mittelbare Grundstücksschenkungen*“, „*Bau auf fremdem Grund und Boden*“ sowie „*Wohnrecht*“. AK des Grund u. Bodens s. Anm. 73. Siehe auch „*Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten*“.

Anschaffungsnaher Aufwand (Begriff s. § 6 Anm. 506) ist danach zu untersuchen, ob Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand (Abgrenzung s. § 6 Anm. 517–527) vorliegt. Nach allgem. Auffassung (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 55 sowie Schrifttum in Anm. 273) ist dabei die 20-vH-Nichtbeanstandungsgrenze des Abschn. 157 Abs. 5 EStR 1987–1990 (bei Anschaffung nach dem 31. 12. 93 auf 15 vH angesenkt; vgl. R 157 Abs. 5 Satz 6 EStR 1993) auch auf § 10 e anwendbar (so BFH v. 3. 12. 91 X B 5/91, BFH/NV 1992 S. 379). Zu beachten ist demzufolge die dreijährige Überwachungsfrist (R 157 Abs. 5 Satz 8 EStR 1993), unabhängig davon, wann der Stpfl. die Wohnung innerhalb dieses Zeitraums bezieht.

Beispiel: Der Eigentümer eines zum 1. 7. 94 angeschafften Einfhauses (Gebäude AK 200 000 DM) bewohnt dieses ab 1. 9. 94. Bis zum Einzug entstehen Erhaltungsaufwendungen (Erneuerung von Heizung und Fenster) in Höhe von 20 000 DM (ohne USt.). Nach VerwAuffassung und hM im Schrifttum (s. u. „*Erhaltungsaufwendungen*“) sind es voll abziehbare Vorkosten (max. 22 500 DM, s. Anm. 543 f), weil die Aufwendungen 15 vH der Gebäude AK (= 30 000 DM + USt.) nicht übersteigen. Dies setzt jedoch voraus, daß der Stpfl. bis zum 30. 6. 97 keine weiteren, über die Prüfgrenze hinausgehenden Erhaltungsmaßnahmen durchführt.

Vorläufiger Abzug: Während des dreijährigen Überwachungszeitraums iSd. R 157 Abs. 5 Satz 7 EStR 1993 kommt ein Abzug zunächst nur vorläufig gem. § 165 Abs. 1 AO in Betracht. Wird die 20-vH-Grenze (ab 1. 1. 94 15-vH-Grenze; s. o.) durch weitere Aufwendungen überschritten, ist die StBegünstigung ggf. nachträglich zu versagen (vgl. *Eggesiecker*, FR 1986 S. 612). Das gilt auch, wenn die späteren Aufwendungen erst nach Beginn der Eigennutzung in abzugsschädlicher Höhe anfallen und sich deshalb stich ohnehin nicht mehr auswirken (zur evtl. Behandlung als nachträgliche HK iSd. Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 273). Fraglich bleibt aber, wie die FinBehörden nach Einzug entstehende und demzufolge vom Stpfl. belegmäßig wohl nicht mehr nachzuweisende Aufwendungen bei eigengenutzten Objekten erkennen wollen (krit. auch *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 290: Der Stpfl. wird es unterlassen, Aufwendungen nach Bezug geltend zu machen).

Anschaffungsnebenkosten berechtigen allein nicht zum SA-Abzug (BFH v. 8. 6. 94 X R 51/91, BStBl. II S. 779).

Anteil: s. „*Miteigentum*“.

Anteilsvereinigung: s. „*Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen*“.

Antrag: Über die Geltendmachung des SA-Abzugs im Veranlagungsverfahren s. Anm. 48, im EStVorauszahlungsverfahren s. Anm. 50, im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung s. Anm. 613; zur LStErmäßigung s. „*Eintrag auf L.Stkarte*“. Ein unterlassener Antrag kann unter bestimmten Voraussetzungen nachgeholt bzw. ein bereits gestellter Antrag später wieder geändert werden (s. Anm. 258).

Arbeitgeber: Zur Behandlung von Zinszuschüssen iSd. § 3 Nr. 68 s. „*Zuschüsse*“.

Arbeitszimmer gehören zur stbegünstigten Wohnung (s. Anm. 55), allerdings mit der Folge einer Kürzung der Bemessungsgrundlage gem. Abs. 1 Satz 7 (s. Anm. 174). Keine Kürzung aber, wenn die berufliche/gewerbliche Nutzung erst im Laufe des VZ beginnt (vgl. Anm. 175 mit Beisp.). Zum Kürzungsumfang s. „*Aufteilungsmaßstab*“. Entsteht das Arbeitszimmer erst im Laufe des Abzugszeitraums durch Ausbau/Erweiterung, erhöht sich trotz anschließender Kürzung nach Abs. 1 Satz 7 gleichwohl der Abzugsbetrag rückwirkend gem. Abs. 3 Satz 2 (s. Beisp. in Anm. 291 „Keine Rückwirkung im Abzugsjahr geänderter Nutzungsverhältnisse“). Siehe auch „*Fremdnutzung*“.

Aufstockung des Gebäudes kann Herstellung einer Wohnung sein, s. Anm. 94 „*Anbau/Aufstockung*“. Im übrigen s. „*Erweiterungen*“.

Aufteilung des Abzugsbetrags zwischen Erbe und Erblasser im VZ des Erbfalls s. Anm. 87, beim Schuldzinsenabzug gem. Abs. 6 a s. Anm. 589.

Aufteilungsmaßstab in Fällen anteiliger Kürzung der Bemessungsgrundlage wegen schädlicher Fremdnutzung der Wohnung gem. Abs. 1 Satz 7 ist grds. das Nutzflächenverhältnis, bei einem häuslichen Arbeitszimmer ausnahmsweise das Wohnflächenverhältnis (s. Anm. 180).

Aufwendungsersatzanspruch iSd. §§ 951 iVm. 812 BGB: Sein Wegfall begründet AK der Wohnung, wenn der auf fremdem Grund u. Boden Bauende das Eigentum am Grundstück erwirbt (s. Anm. 142).

Ausbau: Begriff s. Anm. 205; weitere Voraussetzungen stlicher Förderung gem. Abs. 2 s. Anm. 210–227. Die kumulative StBegünstigung von Ausbau und Wohnung ist allerdings wegen schädlichen räumlichen Zusammenhangs iSd. Abs. 4 Satz 2 ausgeschlossen (s. Anm. 323). Zur Förderung als Folgeobjekt gem. Abs. 4 Satz 4 s. Anm. 378 (auch zum Ausbau eines Folgeobjekts). Nicht begünstigt ist der Ausbau eines Erstobjekts (s. Anm. 370). Siehe auch unter „*Bau in Bauabschnitten*“, „*Baumaßnahmen an einer Wohnung*“, „*Dachgeschoßausbau*“, „*Erstarrungsprinzip*“, „*Kellerausbau*“, „*Nebengebäude*“, „*Wesentlicher Bauaufwand*“, „*Wintergarten*“ u. „*Zubehörräume*“.

Ausbildung: Die Nutzung von Teilen der Wohnung zu Ausbildungszwecken (§ 10 Abs. 1 Nr. 7) erfordert uE keine Kürzung der Bemessungsgrundlage gem. Abs. 1 Satz 7 (str., s. Anm. 174 „Keine Fremdnutzung“).

Ausland: Die StBegünstigung setzt Belegenheit des Objekts im Inland voraus, s. Anm. 20 u. 59. Vgl. auch „*Beschränkt Steuerpflichtige*“ u. „*Wechsel zwischen unbeschränkter u. beschränkter Steuerpflicht*“. Zum Vorkostenabzug s. Anm. 503 „Verhältnis zu § 49“.

Ausnutzung von Abzugsbeträgen: Zur Frage, wann sich Abzugsbeträge stlich ausgewirkt haben und demzufolge innerhalb des vierjährigen Nachholzeitraums gem. Abs. 3 Satz 1 nachholfähig sind, s. Anm. 258. Zur Ausnutzung beim Objektverbrauch s. Anm. 308, im Falle gesonderter u. einheitlicher Feststellung nach Abs. 7 s. Anm. 620 „Wirkung der Feststellung“.

Außenanlagen wie zB Hofbefestigungen, Umzäunungen, Straßenzufahrten und Grünanlagen sind keine Bestandteile der Wohnung (s. Anm. 68). Infolgedessen erhöhen ihre HK/AK nicht die Bemessungsgrundlage der StBegünstigung. Eine Ausnahme gilt für Einfriedungen unter der Voraussetzung einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude (s. Anm. 68).

Austausch von Besteuerungsgrundlagen kann nicht in der Weise erfolgen, daß zur Vermeidung des Objektverbrauchs der SA-Abzug durch andere stmindernde Besteuerungsgrundlagen ersetzt wird (s. Anm. 265).

Bar: s. „Nicht übliche Anlagen und Einrichtungen“.

Bau auf fremdem Grund und Boden: Eine Begünstigung kommt nur ausnahmsweise bei bürgerlich-rechtlichem (s. Anm. 40) oder wirtschaftlichem Eigentum (s. Anm. 30) des Bauherrn in Betracht, wobei der Grund u. Boden dann nicht in die Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags einzubeziehen ist (s. Anm. 72). Erwirbt der Bauherr in anderen Fällen später das Eigentum (ggf. auch nur einen Miteigentumsanteil) am Grundstück gegen Aufgabe seines Aufwendungsersatzanspruchs, liegt insoweit eine stbegünstigte Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 vor (s. Anm. 131; zur Bemessungsgrundlage in diesen Fällen s. o. „Aufwendungsersatzanspruch“).

Vorkostenabzug kommt erst in Betracht, wenn der Nutzungsberechtigte unter Verzicht auf seinen Aufwendungsersatzanspruch (§§ 951, 812 BGB) das Eigentum an der Wohnung erwirbt und damit Abs. 1 Satz 4 tatbestandlich verwirklicht (s. dazu Anm. 521). Abziehbar sind nur mit der Anschaffung (nicht der ursprünglichen Herstellung) zusammenhängende Aufwendungen ab dem Zeitpunkt, an dem Maßnahmen eingeleitet wurden, die zum Eigentumserwerb geführt haben (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 50). Dies entspricht der Rechtslage beim Wohnungserwerb durch einen Mieter (s. „Mieter“). Siehe auch „Verlobte“.

Baugenehmigung: Bauen ohne die erforderliche Baugenehmigung führt zum Förderungsaußschluß, s. Anm. 95 (dort auch zur Bedeutung einer nachträglich erteilten Baugenehmigung). Gegen eine Förderung auch Hess. FG v. 1. 3. 94 (EFG 1994 S. 702, nrkr.): Kein Anwendungsfall des § 40 AO (s. auch o. V., EFG 1994, Beilage 8 S. 31).

Bauhaftpflichtversicherung: Die Versicherungsprämien betreffen wirtschaftlich die Bauphase und stellen deshalb Vorkosten iSd. Abs. 6 dar (so Korn, KÖSDI 1988 S. 7178).

Bau in Bauabschnitten ist erforderlich, um Ausbauten/Erweiterungen gegenüber der Wohnung selbständig gem. Abs. 2 begünstigen zu können (s. Anm. 207). Siehe auch „Abschnittsweise Gebäudeerrichtung“.

Baukindergeld (§ 34 f): Seine Gewährung bewirkt auch dann Objektverbrauch (Abs. 4 Satz 1), wenn daneben kein Abzugsbetrag in Anspruch genommen wird (s. Anm. 308). Zur Frage der Ausnutzung und Nachholung von Abzugsbeträgen gem. Abs. 3 Satz 1 in Zusammenhang mit Baukindergeld s. Anm. 258.

Bauliche Abgeschlossenheit einer Mehrheit von Räumen ist Voraussetzung dafür, daß sie als Wohnung iSd. Abs. 1 stlich gefördert werden können (s. Anm. 53 mit Hinweis auf die Rechtsfolgen fehlender baulicher Abgeschlossenheit).

Baumaßnahmen „an“ einer Wohnung als Erfordernis stlicher Förderung von Ausbauten/Erweiterungen s. Anm. 210.

Bausparverträge:

► *Abschlussgebühren* sind abziehbar, wenn ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vertragsabschluß und der Wohnungsherstellung/-anschaffung besteht. Er muß aus äußeren Tatsachen erkennbar und die Verwendung der erstrebten Kreditmittel zur Erlangung eines begünstigten Objekts alleiniger Grund des Vertragsabschlusses sein (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 53; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 157 a). Im einzelnen dürften die von der Rspr. zum Abzug vorweggenommener WK entwickelten Grundsätze herangezogen werden können (vgl. dazu BFH v. 24. 7. 90 VIII R 45/85, BStBl. II S. 975 betr. den Fall fehlenden Zusammenhangs mit einem Bauvorhaben: WK bei Einkünften aus Kapitalvermögen; kritisch dazu aber *Leu*, DStZ 1991 S. 164: Keine Kreditnebenkosten, sondern SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 3; ebenso *Schmidt/Heinicke* XIII. § 20 Anm. 55). Liegen danach die Voraussetzungen des Abs. 6 vor, entfällt ein alternativer oder gar kumulativer Abzug gem. § 10 Abs. 1 Nr. 3.

► *Auffüllungskredit*: Nach BMF v. 28. 2. 90 (BStBl. I S. 124) gilt folgendes: Wird das Bausparguthaben fremdfinanziert und übersteigen die dafür zu zahlenden Schuldzinsen auf Dauer die Zinsen aus dem Bausparguthaben, so daß keine Einkunftserzielungsabsicht besteht, ist der übersteigende Aufwand (Schuldzinsen abzgl. Guthabenzinsen) bis zum Beginn der Eigennutzung gem. Abs. 6 abziehbar (glA *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 10 e; *Paus*, DStZ 1988 S. 204; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 25; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 89; *Märkle*, StWa. 1989 S. 180, *Mittmann*, DStZ 1988 S. 274; *Drenseck*, Dt. Steuerberatertag 1988, Bonn 1989 S. 241, der aber ein Begründungsdefizit einräumt).

Nach aA sind die Schuldzinsen in voller Höhe ohne Verrechnung mit Guthabenzinsen abziehbar (so *B. Meyer*, FR 1988 S. 65; *Stubrmann*, DStR 1988 S. 309). Es entbehre einer gesetzlichen Grundlage, im Rahmen einer als Liebhaberei anzusehenden Betätigung erzielte nichtsteuerbare Einnahmen über den Umweg der Aufwandskürzung letztlich doch zu besteuern. Auch das im SABereich geltende sog. eingeschränkte Belastungsprinzip (= Saldierung gezahlter u. erstatteter SA bei Gleichartigkeit, s. § 10 Anm. 22 a) erlaube keine gesamtheitliche Betrachtung des Bausparvertrags iS einer Verrechnung. UE ist dieser Gegenmeinung zu folgen. Schuldzinsen und Guthabenzinsen sind jeweils eigenständig zu beurteilende Vorgänge. Eine Saldierung, wie sie § 2 Abs. 2 Nr. 2 zur Einkunftsermittlung bzw. § 10 Abs. 2 Nr. 2 für solche Vorsorgeaufwendungen anordnet, die mit stfreien Einnahmen in Zusammenhang stehen, ist Abs. 6 fremd und hätte folglich ausdrücklich geregelt werden müssen. Auch das allgem. im SABereich geltende Belastungsprinzip greift nicht. Es gestattet nur die Verrechnung mit erstatteten gleichartigen SA (s. Anm. 534 sowie § 10 Anm. 22 a). Davon kann bei Guthabenzinsen im Verhältnis zu Schuldzinsen keine Rede sein (im einzelnen s. dazu *B. Meyer* aaO).

Bauwesenversicherung: Ihre Beiträge entfallen auf die Bauphase u. sind daher Vorkosten (ebenso *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 303).

Beitrittsgebiet: s. „*Neue Bundesländer*“.

Bemessungsgrundlage der StBegünstigung: s. Anm. 66–78 u. 140–145 sowie „*Altbausubstanz*“, „*Anschaffungskosten*“, „*Herstellungskosten*“, „*Irrtum*“ u. „*Sachbezug*“.

Berlinförderung: Verhältnis des § 10 e zu § 15 b BerlinFG s. Anm. 27. Wegen der Abzugsschädlichkeit eines räumlichen Zusammenhangs von § 15 BerlinFG- und

§ 10e-Objekten s. Anm. 323. Zum Objektverbrauch durch § 15 b BerlinFG-Objekte gem. Abs. 4 Satz 3 s. Anm. 345.

Beschränkt Steuerpflichtige: Der Gesetzgeber geht offenbar von einer Abzugsberechtigung des beschr. Stpfl. aus. Anders ist § 39 d Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b idF des GrenzpendlerG v. 24. 6. 94 (BStBl. I S. 441) nicht erklärbar (vgl. auch BTDrucks. 12/7427 S. 8 u. 33). UE begründet Eigennutzung iSd. § 10 e Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 98 u. 99) einen inländischen Wohnsitz gem. § 8 AO u. damit unbeschr. Stpflicht (teilw. str., s. Anm. 20). Wegen uE zulässigen Vorkostenabzugs nach Abs. 6 s. Anm. 503 „Verhältnis zu § 49“.

Betriebskosten: s. „*Laufende Grundstückskosten*“.

Betriebsvermögenszugehörigkeit der Wohnung schließt ihre Förderung nach § 10 e nur im Falle ihrer Nutzungswertbesteuerung aus (s. Anm. 15 u. 60). Im übrigen s. „*Entnahme*“.

Bewertungsrechtlicher Wohnungsbegriff: Zur Bedeutung für den Wohnungsbegriff iSd. § 10 e s. Anm. 53. Siehe auch „*Neue Bundesländer*“.

Billigkeitsmaßnahmen:

- *Erbbaurecht:* s. dieses Stichwort.
- *Ferienwohnungen:* s. Anm. 110 aE.
- *Leerstehende Wohnungen:* FinVerw. u. die überwiegende Meinung im Schrifttum (s. Anm. 82) lehnen einen SA-Abzug aus Billigkeitsgründen ab.
- *bei mittelbaren Grundstücksschenkungen* bis zum 31. 1. 92 s. Anm. 132 „Mittelbare Grundstücksschenkung“.
- *zum Vorkostenabzug bei teilentgeltlichem Erwerb*, wenn das Objekt vor dem 1. 12. 93 angeschafft wurde, s. Anm. 521.
- *Vergebliche Herstellungskosten:* s. dieses Stichwort.

Blockhütte: Als bloße Schaffung von Nebenräumen nicht selbständig gem. Abs. 2 stbegünstigt (str., s. Anm. 208 „Schaffung neuen Wohnraums“).

Bundeszweckbindungsgeldgesetz u. Verhältnis zu § 10 e s. Anm. 27.

Bundeskinderdarmgesetz: Wegen § 10 e-Verbrauchs nach Abs. 3 Satz 1, wenn Abzugsbeträge zur Erlangung des Kindergeldzuschlags nach § 11 a BKGG in Anspruch genommen werden, s. Anm. 258.

Carport: Nach zutr. VerwAuffassung kein gem. Abs. 2 begünstigtes Objekt (s. Anm. 208).

Dachgeschoßausbau fällt grds. unter Abs. 2 (s. Anm. 205). Zur Frage, ob beim Ausbau des Dachgeschosses im Kinderzimmer noch eine Baumaßnahme „an“ einer Wohnung vorliegt, s. Anm. 210 mit Beisp. Im übrigen kann sich durch den Dachgeschoßausbau der Umfang des zur stbegünstigten Wohnung gehörenden Grund u. Bodens ändern (s. Anm. 75 mit Beisp.).

Damnum: Nach VerwAuffassung (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 51; bis einschl. VZ 1989 bestätigt durch BFH v. 8. 6. 94 X R 26/92, FR 1994 S. 639) und hL ist das Damnum als nicht laufzeitbezogener Finanzierungsaufwand grds. gem. Abs. 6 abziehbar.

Vgl. *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 154; *Schmidt/Drenseck* XIII., § 10 e Anm. 9 d; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 122; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 139; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 24; *Frotscher*, § 10 e Rz. 73 u. 74; eingehend dazu auch *Janssen*, DStZ 1992 S. 430; krit. aber *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. S. 159; Behandlung des Damnums ermöglicht die Verlagerung von Schuldzinsen in die Vorbezugsphase.

Das Damnum muß vor Beginn der Eigennutzung gezahlt werden; dann Vollabzug im Zahlungsjahr ungeachtet evtl. späterer Darlehnsauszahlung (zu mißbräuchlichen Vorauszahlungen s. aber unten) und unabhängig davon, ob es aufgrund der Darlehnslaufzeit oder wegen späterer Darlehnsauszahlung wirtschaftlich teilw. auch auf die Zeit nach Beginn der Eigennutzung entfällt (ebenso FG Rhld.-Pf. v. 13. 9. 91, EFG 1992 S. 261, rkr.). Nach Auffassung des BFH (Urt. v. 8. 6. 94 X R 26/92 aaO) erklärt sich dies aus einer Gleichstellung des Damnums mit nicht laufzeitbezogenem Kreditaufwand (wie zB Zuteilungs-, Abschlußgebühren, Bereitstellungsprovisionen) auf der Grundlage früherer BGH-Rspr. (vgl. BGH v. 2. 7. 81 III ZR 8/80 u. III 17/80, NJW 1981 S. 2180/2181). Damit wird die bereits unter der Geltung des § 21 a abweichende Behandlung des Damnums gegenüber anderen Aufwendungen (eingehend dazu s. § 21 a Anm. 150 „Damnum“), bei denen es ausschließlich auf die wirtschaftliche Zuordnung ankommt, nach § 10 e übertragen. Im einzelnen gilt folgendes:

► *Abzugshöhe*: Das Damnum kann nur in marktüblicher Höhe abgezogen werden. Eine klare Grenzziehung ist nicht möglich. Soweit im sog. Bauherrnerlaß (BMF v. 31. 8. 90, BStBl. I S. 366 Tz. 3.3.4) ein Damnum von 10 vH bei einer fünfjährigen Zinsbindung noch als marktüblich angesehen wird (ebenso *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung 6. Aufl. 1993 S. 159), ist dies nach BFH v. 8. 6. 94 (X R 26/92 aaO) nicht als Obergrenze in dem Sinne zu verstehen, daß pro Jahr Zinsfestschreibung nur ein Damnum von 2 vH abgezogen werden kann (im Streitfall 7 vH Damnum bei zweijähriger Festschreibung anerkannt). Großzügig auch FG München v. 7. 12. 93 (EFG 1994 S. 749, rkr.), wonach ein Damnum von 8 vH im Falle nur dreijähriger Zinsfestschreibung keinen Gestaltungsmißbrauch darstellt (ebenso *Janssen*, DStZ 1992 S. 433: Vollabzug ungeachtet der Höhe des Damnums). Ist das vereinbarte Damnum ausnahmsweise marktüblich, kommt ein Abzug nur bis zur marktüblichen Höhe in Betracht (so *o. V.*, EFG 1994 Beilage 9 S. 36 aE).

► *Zahlung nach Beginn der Eigennutzung* ermöglicht nach BMF aaO unter Hinweis auf BFH v. 25. 11. 54 IV 622/53U (BStBl. III 1955 S. 26; zust. *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 24) einen Abzug insoweit, als das Damnum auf die Zeit vor Beginn der Eigennutzung entfällt (Einzelheiten s. § 21 a Anm. 150 „Damnum“). UE Widerspruch zur Behandlung des Damnums als nicht laufzeitbezogener Finanzierungsaufwand (s. o.; ebenso *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 d; *Janssen*, DStZ 1992 S. 431; im Ergebnis glA Hess. FG v. 1. 3. 91, EFG 1991 S. 385, nrkr.; offenlassend BFH v. 8. 6. 94 X R 36/91, FR 1994 S. 641).

► *Bei Tilgungsstreckung* (Begriff u. Abgrenzung gegenüber anderen Zahlungsveränderungen s. § 21 a Anm. 150 „Damnum“) fließt das Damnum nur in Höhe der einzelnen Tilgungsraten des Tilgungsstreckungsdarlehns ab (BMF aaO; ebenso *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 154; aA *Janssen*, DStZ 1992 S. 433: Abfluß mit Überweisung des Zusatzkredits; *Netzer*, StQ § 10 e Nr. 152; zweifelnd auch *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 d). Nach Beginn der Eigennutzung erbrachte Raten sind demzufolge nicht abziehbar (*Stephan* aaO).

► *Teilauszahlung des Darlehens* (innerhalb der Drei-Monatsfrist; s. u.) berechtigt nach VerwAuffassung (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 7) nur dann zum Vollabzug des mit der ersten Teilauszahlung einbehaltenen (oder vorausbezahlten, s. u.) Damnums, wenn diese betragsmäßig ins Gewicht fällt. Davon ist nach zutr. Ansicht des FG Rhld.-Pf. (Urt. v. 13. 9. 91, EFG 1992 S. 261, rkr.) nicht auszugehen, wenn nach Verrechnung des Damnums nur ein Minimalbetrag zur Auszahlung gelangt (im Streitfall 800 DM).

► *Rechtsmißbräuchliche Vorauszahlung des Damnums*: Eine rechtsmißbräuchliche Gestaltung liegt vor, wenn das Darlehen später als drei Monate nach Abfluß des Damnums ausgezahlt wird (vgl. BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 7; zur bisherigen Monatsfrist vgl. Abschn. 116 Abs. 2 Satz 10 EStR 1990). Wird das Damnum außerhalb dieser Frist u. daher ohne wirtschaftlich vernünftigen Grund rechtsmißbräuchlich iSd. § 42 AO vorausgezahlt, muß uE ein Abfluß (§ 11 Abs. 2) in dem Zeitpunkt angenommen werden, der für eine mißbrauchsfreie Vorauszahlung frühestens in Betracht kommt. Das ist uE Beginn der Drei-Monatsfrist (glA Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig, § 10e Rdnr. 154; Janssen, DStZ 1992 S. 433; Schmidt/Drenseck XIII. § 9 Anm. 4c). Infolgedessen entfällt ein Vorkostenabzug nur, wenn der Stfpl. vor Beginn der Drei-Monatsfrist einzieht.

Dauernde Last: Ein Abzug als Vorkosten iSd. Abs. 6 ist grds. nicht möglich, s. Anm. 503 „Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a“.

Dauerwohnrecht: Zur grds. Abzugsberechtigung s. Anm. 40, im übrigen zur Behandlung des Grund u. Bodens s. Anm. 72. Vgl. auch unten „*Nutzungsberechtigter*“.

DDR: s. „*Neue Bundesländer*“.

Dienen zu Wohnzwecken: Bedeutung für den Wohnungsbegriff s. Anm. 53. Wegen des engeren Begriffs der Nutzung iSd. Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 98.

Dienstbarkeit: s. „*Nutzungsrecht*“.

Doppelte Haushaltsführung in einer potentiell stbegünstigten Wohnung: s. Anm. 24.

Drittaufwand mindert uE nicht den Umfang möglichen SA-Abzugs gem. Abs. 1 u. 2 (s. Anm. 67 „*Folgen der Anknüpfung an den Herstellungskostenbegriff*“); anders jedoch bei Aufwendungen iSd. Abs. 6 (s. Anm. 511). Wegen der Kürzung von Zuschüssen s. Anm. 68.

Drittobjekte sind von der Begünstigung als Folgeobjekt iSd. Abs. 4 Satz 4 ausgeschlossen (s. Anm. 370). Andererseits kann eine dritte Wohnung bei Ehegatten je nach Gestaltung zweites Erstobjekt (Abs. 4 Satz 2) oder Folgeobjekt der ersten bzw. zweiten Wohnung sein (s. Beisp. in Anm. 358).

Ehegatten:

- *Abzugsberechtigung* für im Allein- bzw. Miteigentum der Ehegatten befindlicher Objekte bei Zusammenveranlagung, getrennter oder besonderer Veranlagung s. Anm. 34.
- *Anteile iSd. Abs. 1 Satz 6* liegen bei Ehegatten wegen der Sonderregelung des Abs. 5 Satz 2 nicht vor, s. Anm. 158.
- *Anteilsvererb vom Ehegatten infolge Erbfalls* gem. Abs. 5 Satz 3 erster Halbsatz s. Anm. 447–453, bei Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 s. Anm. 458–467 u. während der Ehe s. Anm. 36 aE u. 188 (wegen Schuldzinsenabzugs gem. Abs. 6 a s. u.).
- *Arbeitszimmer*: Zur Kürzung der Bemessungsgrundlage, wenn Teile der im Miteigentum der Ehegatten befindlichen Wohnung durch einen Ehegatten förderungsschädlich genutzt werden, s. Anm. 181 aE.
- *Befreiung vom Objektverbrauch* durch Anteilsübertragung anlässlich Ehescheidung s. Anm. 339; im übrigen s. u. Unterstichwort „*Objektbeschränkung*“.
- *Eigennutzung*: Ausschließliche Nutzung der Wohnung durch den Nichteigentümer-Ehegatten ist uE keine Eigennutzung iSd. Abs. 1 Satz 2, s. Anm. 99 „*Eigennutzung*“ aE.

- *Erhaltungsaufwendungen*: Wegen der Abzugsbegrenzung des Abs. 6 Satz 3 bei im Miteigentum von Ehegatten befindlichen § 10e-Objekten s. Anm. 545.
- *Folgeobjekt*: Zum Wahlrecht, ein zweites Objekt als Folgeobjekt oder zweites Erstobjekt zu behandeln s. Anm. 370; siehe auch oben „*Drittobjekte*“.
- *Förderungsausschluß bei Wohnungsanschaffung vom Ehegatten* gem. Abs. 1 Satz 8 s. Anm. 185–191.
- *Gestaltungsmöglichkeiten* bei Überschreiten der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a, s. Anm. 488 „*Getrennte Veranlagung*“.
- *Miteigentum*: s. „*Arbeitszimmer*“ u. „*Objektbeschränkung*“.
- *Nachholung von Abzugsbeträgen* gem. Abs. 3 Satz 1, wenn innerhalb des Nachholzeitraums die Veranlagungsform wechselt, s. Anm. 34; zur Nachholung bei Anteilserwerb gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbsatz s. Anm. 291.
- *Objektbeschränkung*: Allgem. zur Anwendung des Abs. 4 Satz 2 s. Anm. 315–325 und § 26 c Anm. 32. Zur Förderung in die Ehe eingebrachter Objekte s. Anm. 330 u. Anm. 408 (betr. Objekte in den neuen Bundesländern), wegen ihrer Behandlung nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 s. Anm. 333–340 u. Anm. 408 (betr. Objekte in den neuen Bundesländern). Zur Sonderbehandlung bei im Miteigentum befindlichen Objekten gem. Abs. 5 Satz 2 s. Anm. 431–440. Siehe auch „*Neue Bundesländer*“.
- *Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a*: Zur Übertragung des Förderhöchstbetrags von 12 000 DM bei Anteilserwerbs vom Ehegatten infolge Tod oder Ehescheidung, s. Anm. 596 aE.

Ehescheidung: Siehe unter „*Ehegatten*“ die Unterstichworte „*Anteilserwerb*“ sowie „*Objektbeschränkung*“.

Eigenes Haus: Begriff u. Bedeutung für den SA-Abzug s. Anm. 64.

Eigenleistung des Stpfl. als Bestandteil der AK, wenn er die von ihm auf fremdem Grund u. Boden errichtete Wohnung gegen Wegfall seines Aufwendungsersatzanspruchs erwirbt, s. Anm. 142.

Eigennutzung: Begriff s. Anm. 99.

- *Ausbau/Erweiterung*: Zum Erfordernis der Eigennutzung auch der ausgebauten/erweiterten Alt-Wohnung für den SA-Abzug s. Anm. 227.
- *Beginn der Eigennutzung*: Begriff u. Bedeutung für den Vorkostenabzug nach Abs. 6 s. Anm. 516.
- *Ehegatten*: s. dort das Unterstichwort „*Eigennutzung*“.
- *Folgeobjekt*: Zur letztmaligen Eigennutzung des Erstobjekts als Fördervoraussetzung s. Anm. 373.
- *Gesamtrechtsnachfolge*: Eigennutzung des Erblassers muß der Erbe gegen sich gelten lassen, s. Anm. 516.
- *Lebensmittelpunkt*: Bedeutung für Eigennutzung s. dort.
- *LStErmäßigung*: Eigennutzung als Eintragungsvoraussetzung s. Anm. 49.
- *Nutzungsänderung*: s. dort.
- *Miteigentum*: Zur Frage, in welchem Umfang die Miteigentümer eines Einflusses oder anderen Hauses den Tatbestand der Eigennutzung erfüllen und damit zum SA-Abzug berechtigt sind, s. Anm. 160.
- *Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a* für Dauer der Eigennutzung s. Anm. 585.
- *Vorkosten*: Zur Bedeutung des Beginns erstmaliger Eigennutzung s. Anm. 514.

Eigentümer: Zur persönlichen Abzugsberechtigung s. Anm. 30. Siehe auch „*Miteigentum*“.

Eigentumswohnung: Über Belegenheit der Wohnung in einer ETWohnung sowie zur Bedeutung der Aufgabe des sog. Erstarrungsprinzips s. Anm. 63; s. auch „*Umwandlung*“.

Einbaumöbel: s. Anm. 68 „Einbaumöbel, Einrichtung“.

Einfamilienhaus: Bei Belegenheit der Wohnung im EinfHaus gehören regelmäßig die gesamten Gebäude-HK/AK zur Bemessungsgrundlage des Abzugsbetrags (s. Anm. 69). Ausführlich zur Berechnung des Abzugsbetrags bei gemeinschaftlicher Nutzung aller Miteigentümer oder ausschließlicher Nutzung nur eines Miteigentümers s. Anm. 160 mit Beisp.

Einheitswert des Grund u. Bodens zum 21. 6. 48 als Bemessungsgrundlage der StBegünstigung: s. Anm. 73.

Einheitswertfeststellung: Feststellungen im EWBescheid sind für § 10e nicht bindend, s. Anm. 60.

Einigungsvertragsgesetz v. 23. 9. 90: s. Anm. 5 u. „*Neue Bundesländer*“.

Einkommensteuer-Vorauszahlungen können nach Anschaffung/Fertigstellung der Wohnung bzw. Fertigstellung des Ausbaus/der Erweiterung wegen § 10e-Abzugsbeträgen angepaßt werden (s. Anm. 50). Dadurch tritt noch kein Objektverbrauch ein (s. Anm. 308).

Einkunftsgrenzen: Zum Förderverbot bei Besserverdienenden gem. Abs. 5 a s. Anm. 480 f. Wegen nachträglicher Änderung der Einkünfte s. Anm. 488.

Einrichtungsgegenstände der Wohnung sind nicht stbegünstigt (s. Anm. 55 u. 68).

Einzelrechtsnachfolge: Der *unentgeltliche* Rechtsnachfolger ist nach hM (s. Anm. 36 u. Anm. 72 betr. Grund u. Boden) mangels sinnigem. Anwendung des § 11 d EStDV nicht berechtigt, die Abzugsbeträge des Rechtsvorgängers bis zum Ende des Abzugszeitraums fortzuführen. Entsprechendes gilt uE für den Vorkostenabzug (str.; s. Anm. 521) sowie den Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a (s. Anm. 580). Der *entgeltliche* Einzelrechtsnachfolger dagegen ist originär gem. Abs. 1 Satz 4 abzugsberechtigt (s. Anm. 125 f.). Zur Abzugsbegrenzung nach dem 31. 12. 93 angeschaffter Wohnungen s. Anm. 139 f.

Einzugszeitpunkt: Zur Bedeutung für den Vorkostenabzug s. Anm. 516.

Entnahme aus dem Betriebsvermögen ist keine stbegünstigte Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 131). Dem Grunde nach begünstigt können daher nur innerhalb des achtjährigen Abzugszeitraums entnommene Objekte sein. Bemessungsgrundlage bilden dann die ursprünglichen HK/AK, s. Anm. 78 u. Anm. 73 (betr. Grund u. Boden); Ausnahme: s. „*Rücklagen*“.

Entstehen von Aufwendungen iSd. Abs. 6 vor oder nach Beginn der Eigennutzung: s. Anm. 518.

Erbaueinandersetzung:

- *Realteilung ohne Ausgleichszahlung:* Der Miterbe erwirbt eine durch Realteilung zugewiesene Wohnung in vollem Umfang unentgeltlich durch Gesamtrechtsnachfolge, wenn ihr Wert dem Wert seines Anteils am Nachlaß entspricht oder geringer ist. Er führt den SA-Abzug bis zum Ende des achtjährigen Förderzeitraums fort (s. Anm. 133 mit Beisp, dort auch zur Behandlung von Nachlaßverbindlichkeiten und sog. provozierten Abfindungen).
- *Realteilung mit Abfindungszahlungen:* In Höhe der Abfindung liegt eine Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 133 mit Beisp.), im übrigen erwirbt der Miterbe unentgeltlich vom Erblasser. Es handelt sich dann um zwei unterschiedliche

Förderobjekte gem. Abs. 1 Satz 6 (zur Frage des Objektverbrauchs s. Anm. 416).

- *Teilerbauseinandersetzungen* (ggf. mit späteren sog. umgekehrten Abfindungen) s. Anm. 133.
- *Vorkostenabzug* in diesen Fällen s. Anm. 521 „Gesamtrechtsnachfolge“.

Erbbaurecht: Zu unterscheiden ist zwischen Erbbaurechtszinsen, AK des Erbbaurechts sowie der Übernahme von Erschließungskosten durch den Erbbauberechtigten.

► *Erbbaurechtszinsen* sind nach allgem. Auffassung wie lfd. Finanzierungskosten zu behandeln (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 52; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 32; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 157; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 169). Im einzelnen gilt deshalb das zu „Schuldzinsen“ Ausgeführte entsprechend (s. u.). Ihr Kapitalwert gehört nicht zu den (nach Abs. 1 stbegrünstigten) AK des Grund und Bodens (BFH v. 8. 6. 94 X R 51/91, BStBl. II S. 779; s. auch Anm. 72). *Einmalbeträge* sind als Vorauszahlung nur mit dem Betrag abziehbar, der nach Maßgabe der Laufzeit des Erbbaurechts auf die Zeit bis zur Eigennutzung entfällt. *Märkle/Franz* (Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 97) halten bei wirtschaftlich begründeter Vorauszahlung (zB Liquiditätsbedarf) vor Einzug den Abzug des gesamten Einmalbetrags für zulässig. UE abzulehnen, weil der Einmalbetrag ebenso wie vorausgezählte Schuldzinsen (s. u.) wirtschaftlich auch auf die Zeit nach Einzug entfällt (ebenso *Jaser/Wacker* aaO). Zur insoweit unterschiedlichen Behandlung von *Damnum* und Erbbaurechtszinsen vgl. auch das zu § 21 a ergangene Urt. des FG Hamb. v. 9. 5. 90 (EFG 1991 S. 373, rkr.).

► *Anschaffungskosten des Erbbaurechts* wie zB Notariatsgebühren, Grundbuchkosten und Grunderwerbsteuer sind insoweit Vorkosten iSd. Abs. 6, als sie anteilig in Form von AfA auf die Zeit vor Bezug entfallen (vgl. BMF v. 22. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 52 u. v. 16. 12. 91, BStBl. I S. 1011; OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. 3; zur hM im Schrifttum s. o.; aA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 88: wirtschaftlich liegt vorausbezahltes Nutzungsentgelt vor). Es sind keine AK des Grund u. Bodens, s. Anm. 72 „Erbbaurecht“.

► *Erschließungskosten*, die der Erbbauberechtigte vereinbarungsgemäß übernimmt, sind neuerdings (zur bisherigen Rechtslage s. u.) ebenfalls AK des Erbbaurechts u. damit nur in Höhe anteiliger AfA bis zum Einzug absetzbar.

Vgl. BMF v. 19. 12. 91, BStBl. I S. 1011 Tz. 2.2 (offenlassend aber BMF v. 22. 10. 90 aaO); OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. 1.2; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 161; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 157; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 32; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Tz. 356; aA wohl *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 305; krit. zur VerwAuffassung auch *Neufang/Henrich*, Stbg. 1993 S. 121.

Übergangsregelung: Bei vor dem 1. 1. 92 abgeschlossenen Erbbaurechtsverträgen sind Erschließungskosten wie ein *Damnum* zu behandeln u. daher voll abziehbar, wenn sie der Erbbauberechtigte vor Beginn der Eigennutzung zahlt (vgl. BMF v. 16. 12. 91 aaO Tz. 3.; zur bisherigen Rechtslage s. OFD Münster v. 18. 11. 88, FR 1989 S. 22 Tz. II.2; *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 3. Aufl. 1989 S. 108; *Märkle*, StWa. 1989 S. 179; *ders.*, Dt. Steuerberatertag 1988, Bonn 1989 S. 239; *Stuhrmann*, DStR 1987 S. 612).

Erbengemeinschaft: Zum Förderungsausschluß gem. Abs. 1 Satz 8 bei Wohnungsanschaffung von einer Erbengemeinschaft, der auch der Ehegatte angehört, s. Anm. 188. Im übrigen s. „*Erbauseinandersetzung*“ u. „*Gesamtrechtsnachfolge*“.

Erbfall: Zum Anteilserwerb vom Ehegatten infolge Erbfalls s. Anm. 447–453; im übrigen s. „*Gesamtrechtsnachfolge*“ u. „*Erbaueinandersetzung*“. Zur Aufteilung des Abzugsbetrags zwischen Erblasser u. Erbe s. „*Aufteilung*“.

Ergänzungsbescheid: Zum Erlaß, wenn die Feststellung von Abzugsbeträgen iSd. Abs. 1 u. 2 oder umgekehrt von Aufwendungen iSd. Abs. 6 unterblieben ist, s. Anm. 615.

Erhaltungsaufwendungen:

► *Anschaffung einer leerstehenden Wohnung:* Nach überwiegender Meinung stellen sie Vorkosten dar (vgl. auch Abs. 6 Satz 3, der andernfalls keinen Sinn ergibt), obwohl ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Herstellung/Anschaffung der Wohnung fehlt. Es genügt ein zeitlicher Zusammenhang zum Wohnungserwerb (s. Anm. 516). Der Zeitraum, in dem nach der Anschaffung die Erhaltungsaufwendungen durchgeführt sein müssen, liegt nach der BFH-Rspr. zwischen ½ und 1 ½ Jahren (ausführlich dazu s. Anm. 516).

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 55; BFH v. 3. 12. 91 X B 5/91, BFH/NV 1992 S. 379; v. 11. 3. 92 X R 113/89, BStBl. II S. 886 (aus anderen Gründen überholt); BFH v. 21. 5. 92 X R 61/91, BStBl. II S. 944; BFH v. 13. 1. 93 X R 53/91, BStBl. II S. 346; FG Saarl. v. 1. 2. 91, EFG 1991 S. 612, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 27. 11. 90, EFG 1991 S. 386, rkr.; FG Saarl. v. 17. 2. 93, EFG 1993 S. 437, nrkr.; *Lademann/Säffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 125; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 4: Bestätigung durch § 10 f Abs. 2 Satz 2; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 148 c.

Nach FG Hamburg (Urt. v. 16. 12. 92, EFG 1993 S. 439, nrkr.) mangelt es am unmittelbaren Zusammenhang zur Wohnungsanschaffung. Erhaltungsaufwendungen setzen eine Anschaffung logisch voraus u. entstehen erst nach vorangegangenem Erwerb (ebenso *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 622 u. 602: Auch die Erwähnung des Abs. 6 in § 10 f Abs. 2 Satz 2 spreche wegen der Verschiedenartigkeit beider Regelungen nicht zwingend für einen Abzug; *B. Meyer*, zuletzt in FR 1991 S. 31; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 134 a: Abzug nur gerechtfertigt, wenn die Wohnung andernfalls nicht zu Wohnzwecken nutzbar wäre (Stellungnahme s. u.).

► *Anschaffung einer vermieteten Wohnung:* Die FinVerw. (BMF aaO) verlangt, daß sich der Stpfl. im Interesse der Eigennutzung umgehend um die Beendigung des Mietverhältnisses bemüht. Das bedeutet grds. Kündigung des Mietverhältnisses unmittelbar nach Anschaffung der Wohnung zum frühestmöglichen Zeitpunkt, wobei rechtliche Bindungen (zB gem. § 6 Abs. 7 WoBauG bei öffentlich geförderten Wohnungen) zu beachten sind (ebenso FG Saarl. v. 1. 2. 91, EFG 1991 S. 612, rkr.). Schädlich wäre folglich eine Verlängerung des Mietverhältnisses oder gar eine neue Vermietung aufgrund eigenen Entschlusses des Erwerbers.

Vgl. FG Nürnberg v. 20. 7. 93, EFG 1994 S. 208, rkr.; FG Hamburg v. 16. 12. 92, EFG 1993 S. 439, nrkr.; FG München v. 24. 7. 92, EFG 1993 S. 298, rkr.; FG Saarl. v. 28. 5. 91, EFG 1991 S. 611, rkr. (betr. den insoweit vergleichbaren Fall der Renovierung eines bereits vor Jahren im Wege vorweggenommener Erbfolge erworbenen Objekts); Hess. FG v. 1. 3. 91, EFG 1991 S. 471, rkr.; FG München v. 14. 11. 90, EFG 1991 S. 244, rkr., betr. den Fall eines nach längerer Vermietung eigengenutzten Objekts; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 89 f.; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 280; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 154; *Schmidt/Drenseck XIII*, § 10 e Anm. 9; *Stephan in Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 148 c.

► *Stellungnahme:* Einerseits wird ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zur Wohnungsanschaffung gefordert, andererseits soll dieser nur vorliegen, wenn sich der Erwerber umgehend um eine Beendigung des übernommenen Mietverhältnisses bemüht, also zugleich Eigennutzung anstrebt. Das Streben nach alsbaldiger Eigennutzung ist jedoch weder Tatbestandsmerkmal des Abs. 6, noch ge-

eignet, einen Zusammenhang zur Wohnungsanschaffung herzustellen. Dieser wiederum verliert sich entgegen der VerwAuffassung nicht mit bloßem Zeitablauf, wie die Verwaltung selbst bei Finanzierungskosten einräumt (vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 50: Abzug auch nach vorangegangener Vermietung durch den Stpfl.). Warum aber bei Finanzierungskosten und Erhaltungsaufwendungen unterschiedliche Grundsätze gelten sollen, ist nicht nachvollziehbar. Wegen des inzwischen in Abs. 6 Satz 3 normierten Abzugs von Erhaltungsaufwendungen wird sich jedoch die Besteuerungspraxis darauf einstellen. Damit wird ein Vorkostenabzug generell nur noch im Rahmen des o. a. zeitlichen Zusammenhangs in Betracht kommen.

► *Bei teilentgeltlichem Wohnungskauf* liegen die obigen Abzugsvoraussetzungen nur hinsichtlich des entgeltlichen Erwerbs iSd. Abs. 1 Satz 4 iVm. Abs. 1 Satz 6 vor (s. Anm. 521 „Teilentgeltlicher Erwerb“; ausführlich dazu auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 222 mit Beisp.).

► *Begrenzung des Abzugs* auf max. 22 500 DM ab VZ 1994 gem. Abs. 6 Satz 3 s. Anm. 543 f.

Erschließungskosten: s. „*Erbbaurecht*.“

Erstattungsprinzip: Zur Aufgabe des Erstattungsprinzips u. seine bisherige Bedeutung für den Umfang stlicher Förderung s. Anm. 57 u. 58, in Zusammenhang mit ETWohnungen s. Anm. 63 u. beim Hinzuerwerb von Miteigentumsanteilen s. Anm. 158.

Erstattungen mindern den Umfang der gem. Abs. 6 abziehbaren Vorkosten im Erstattungsjahr; Einzelheiten s. Anm. 534; vgl. auch „*Rückzahlung*“ u. „*Zuschüsse*“.

Erstobjekt: Begriff s. Anm. 358. Aufleben der StBegünstigung ist nach uE zutr. hM bei späterem Wegfall des SA-Abzugs beim Folgeobjekt ausgeschlossen (s. Anm. 361; zur Förderung als Zweitobjekt s. Anm. 361 aE). Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 können insges. zwei Objekte als Erstobjekte behandeln; s. Anm. 358 mit Beisp. für den Fall, daß noch ein drittes Objekt erworben wird. Zu Erstobjekten iSd. § 7b s. Anm. 399.

Siehe auch „*Zweitobjekt*“ u. „*Drittobjekt*“.

Erweiterungen: Voraussetzungen des SA-Abzugs gem. Abs. 2 s. Anm. 208, wegen der Abgrenzung nach Anschaffung erweiterter Wohnungen zur Herstellung s. Anm. 128. Im übrigen s. „*Ausbau*“ u. „*Blockhütte*“.

Erwerbsbezüge: Verhältnis zu § 32 d s. Anm. 26. Zur Ausnutzung von Abzugsbeträgen gem. Abs. 3 Satz 1 beim Zusammentreffen mit Erwerbsbezügen s. Anm. 258.

Ferienwohnung: Begriff u. Voraussetzungen des Förderungsausschlusses s. Anm. 110 (dort auch zur Übergangsregelung bei Ferienwohnungen mit Bauantrag vor dem 1. 12. 90). Zur Behandlung von Ferienwohnungen, die ständig zur Vermietung bereitgehalten werden s. BMF v. 4. 5. 94, BStBl. I S. 285).

Fertigstellung der Wohnung: Bedeutung für den SA-Abzug s. Anm. 80, Begriff s. Anm. 81. Wegen der Bemessungsgrundlage bei teilfertigen Wohnungen s. Anm. 69 aE. Über Ausbauten/Erweiterungen iSd. Abs. 2, wenn die fertiggestellten Baumaßnahmen noch nicht der Gesamtplanung entsprechen, s. Anm. 240. Wegen nachträglicher HK iSd. Abs. 3 Satz 2, falls sich die Baumaßnahmen über den achtjährigen Begünstigungszeitraum hinaus erstrecken, s. Anm. 280. Im übrigen s. „*Abschnittsweise Gebäudeerrichtung*“ u. „*Bau in Bauabschnitten*“.

Feststellung: Wegen der Auswirkung einheitlich u. gesondert festgestellter Abzugsbeträge auf ihre Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 s. Anm. 258, auf den Objektverbrauch s. Anm. 308 u. 620 „Wirkung der Feststellung“.

Feststellungsverfahren: s. Anm. 600–620. Siehe auch „*Ergänzungsbescheid*“ u. „*Negativer Feststellungsbescheid*“.

Finanzierungs- und Geldbeschaffungskosten wie zB Schätzungsgebühren, Gebühren für Hypothekenvermittlung, Bürgschaftsgebühren, Bereitstellungszinsen für Bankkredite, Notariatsgebühren und Fahrtkosten anlässlich der Einholung von Kreditangeboten zur Wohnungsfinanzierung stehen nach BMF v. 25. 10. 90 (BStBl. I S. 626 Abs. 50 Satz 1; ebenso OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. VIII.3) Schuldzinsen gleich u. fallen damit stets in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Herstellung/Anschaffung der Wohnung an. Das gilt auch, wenn die Wohnung zunächst vermietet war (BMF aaO Satz 2; uE Widerspruch zur Behandlung von Erhaltungsaufwendungen, deren Abzug allein vom zeitlichen Zusammenhang abhängt, s. o. „*Erhaltungsaufwendungen*“). Aus der Gleichstellung mit Schuldzinsen läßt sich nicht folgern, Geldbeschaffungskosten seien laufzeitbezogene Aufwendungen und entfielen wirtschaftlich auf die gesamte Kreditlaufzeit, mit der Folge nur anteiliger Anerkennung bis zum Beginn der Eigennutzung (glA *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 93; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 f; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 305). Entstehen die Aufwendungen daher aufgrund einmaliger Leistungserbringung des Kreditinstituts, Amtsgerichts, Notars usw. vor Bezug, sind sie in voller Höhe abziehbar.

Fördergebietsgesetz: Verhältnis zu § 10 e s. Anm. 27.

Folgeobjekt: Begriff u. Voraussetzungen der Behandlung einer Wohnung als Folgeobjekt s. Anm. 370 sowie 373 betr. zeitl. Abzugskriterien.

- *Abzugszeitraum:* Beginn u. Dauer s. Anm. 393 u. 390.
- *Ausbauten/Erweiterungen* können Folgeobjekte sein (s. Anm. 378), nicht dagegen entspr. Baumaßnahmen an einer bereits stbegünstigten Wohnung (s. Anm. 370).
- *Drittobjekt:* s. dort.
- *Ehegatten:* Zur Frage, ob ein zweites Objekt als Folge- oder Zweitobjekt gefördert werden kann, s. Anm. 370. Anteilsübertragung unter Ehegatten vor Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbs. gestattet keine Übertragung des SA-Abzugs auf ein Folgeobjekt (s. Anm. 458). Zu Besonderheiten bei Anteilsübertragung nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 s. Beisp. in Anm. 459 „Verhältnis zu Abs. 4 Satz 4“.
- *Miteigentumsanteile* als Folgeobjekte s. Anm. 426 u. unten „*Hinzuerwerb eines Miteigentumsanteils*“.
- *Neue Bundesländer:* s. Anm. 409.
- *Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a:* zur grds. Behandlung als Förderobjekt s. Anm. 576, wegen der Nachholung gem. Abs. 6 a Satz 2 s. Anm. 591.

Freibetrag auf LStKarte: Zu den Eintragungsvoraussetzungen s. im einzelnen Anm. 49.

Freistellungsbescheid: Zur „Ausnutzung“ von Abzugsbeträgen in sog. Freistellungsbescheiden (Nullfeststellung) s. Anm. 258.

Fremdnutzung: Begriff sowie Formen schädlicher Fremdnutzung iSd. Abs. 1 Satz 7 s. Anm. 174 u. 175. Zur Kürzung der § 10 e-Bemessungsgrundlage s.

Anm. 180, wegen Besonderheiten bei Wohnungen im Miteigentum s. Anm. 181 mit Beisp.

- *Arbeitszimmer*: Zur Berechnung als Vorkosten abziehbarer Erhaltungsaufwendungen gem. Abs. 6 Satz 3 s. Anm. 545.
- *Schuldzinsenabzug gem. Abs. 6 a*: Zur ungeschmälernten Gewährung des Förderhöchstbetrags von 12 000 DM s. Anm. 583 aE.

Garagen sind als Wohnungsbestandteil grds. in die Bemessungsgrundlage der § 10 e-Förderung einzubeziehen (s. Anm. 56, auch zur Behandlung mehrerer Garagen bei mehreren Wohnungen). Dies erhöht gleichzeitig den Umfang des zur Wohnung gehörenden Grund u. Bodens (vgl. Beisp. in Anm. 74 „Zuordnung bei Zwei- oder Mehrfamilienhäusern“). Wegen der eigenständigen Begünstigung von Garagen als Erweiterungen iSd. Abs. 2 s. Anm. 208 „Garagen“. Siehe auch „Carport“ u. „Pkw-Stellplatz“.

Gartenanlagen: s. „Außenanlagen“.

Gartenhaus: Errichtung führt nicht zu nachträglichen HK iSd. Abs. 3 Satz 2, weil es nicht Bestandteil der Wohnung ist (s. Schl.-Holst. FG v. 16. 3. 94, EFG 1994 S. 748, nrkr.).

Gebäude mit mehreren Wohnungen: Stbegünstigt ist nur die einzelne Wohnung (zum Ausschluß kumulativer Förderung bei „räumlichem Zusammenhang“ s. dort). Dies macht einerseits eine Zuordnung außerhalb der jeweils abgeschlossenen Wohneinheiten belegenden Räume (s. dazu Anm. 56 betr. Zubehör- u. Wohnräume sowie Garagen), andererseits eine Aufteilung der HK/AK erforderlich (Berechnungsmethoden s. Anm. 69). Zur Nutzung durch Miteigentümer s. „Miteigentum“, wegen der Wohnung im teilfertigen Gebäude s. „Abschnittsweise Gebäudeerrichtung“.

Gebäuderestwert: Nach OFD München (Vfg. v. 11. 7. 91, StEK § 10 e Tz. 8) kann dieser im Gegensatz zu Abbruchkosten (s. „Abbruchkosten“) nicht als Vorkosten abgezogen werden; es bestehe kein Zusammenhang zur anschließenden Wohnungsherstellung. Demgegenüber bejaht FG Berlin (Urt. v. 10. 1. 91, EFG 1991 S. 610, nrkr.) einen Abzug, da angesichts der sog. Parallelwertung des Abs. 6 (s. Anm. 531) auch außergewöhnliche Absetzungen iSd. § 7 Abs. 1 Satz 4 Vorkosten sein könnten (zust. *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 156; ebenso *B. Meyer*, FR 1993 S. 184). UE gehört auch der Restwert zu den Vorkosten, wenn der Stpfl. die historischen HK/AK selbst getragen hat bzw. diese ihm als Gesamtrechtsnachfolger zuzurechnen sind (s. dazu *B. Meyer* aaO).

Geldbeschaffungskosten: s. „Finanzierungs- u. Geldbeschaffungskosten“.

Gemischte Nutzung der Wohnung bewirkt gem. Abs. 1 Satz 7 nur eine mittelbare Minderung des Abzugsbetrags durch Kürzung der § 10 e-Bemessungsgrundlage (vgl. Anm. 86). Einzelheiten dazu s. die Verweise unter „Fremdnutzung“.

Gemischte Schenkung einer Wohnung ist stbegünstigte Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 132) und schmälert nicht den Förderungshöchstbetrag von 300 000 bzw. 330 000 DM (s. Anm. 141 sowie Anm. 158 aE: kein Anteilerwerb iSd. Abs. 1 Satz 6).

- *Anschaffungskosten*: Berechnung s. Anm. 141 u. Anm. 143.
- *Erhaltungsaufwendungen*: s. u. Vorkostenabzug.
- *Nachholung gem. Abs. 3 Satz 2*: Die nachträglichen HK/AK sind ungeschmäliert zur Berechnung des nachholfähigen Abzugsbetrags anzusetzen (s. Anm. 270).
- *Schuldzinsenabzug* nach Abs. 6 a: s. Anm. 589.

– *Vorkostenabzug*: s. Anm. 521 sowie zur Abzugsbegrenzung des Erhaltungsaufwands gem. Abs. 6 Satz 3 s. Anm. 545 aE.

Gemischtgenutzte Gebäude: Die Zuordnungs- u. Aufteilungsproblematik entspricht der bei „Gebäuden mit mehreren Wohnungen“, s. oben.

Gesamthandseigentum: Keine § 10 e-Förderung bei Vermietung der einer Personengesellschaft gehörenden Wohnung an ihren Gesellschafter, s. Anm. 35.

Gesamtrechtsnachfolge: Allgem. zur persönlichen Abzugsberechtigung s. Anm. 36.

– *Anteilserwerb* gem. Abs. 5 Satz 3 erster Halbsatz: s. Anm. 447–453.

– *Aufteilung* des Abzugsbetrags im VZ des Erbfalls s. Anm. 87 sowie zum Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a s. Anm. 589.

– *Bau auf fremdem Grund und Boden:* Zur Gestaltung, wenn der Stpfl. auf fremdem Grund u. Boden baut und während des Begünstigungszeitraums den Eigentümer beerbt, s. Anm. 131. Über Vorkostenabzug s. Anm. 521.

– *Grund u. Boden:* Durch Erbfall erworbener Grund u. Boden ist mit den HK des Rechtsvorgängers anzusetzen (s. Anm. 72).

– *Erbaueinandersetzung:* s. dieses Stichwort.

– *Erstobjekt des Erblassers:* Wegen der Behandlung beim Erben als Erst- oder Zweitobjekt s. Anm. 312 aE u. Anm. 358.

– *Folgeobjekt des Erblassers* bleibt auch beim Erben Folgeobjekt des früheren Erblasser-Erstobjekts (s. Anm. 370 „Kein Folgeobjekt“).

– *Förderungsausschluß iSd. Abs. 1 Satz 8* beim Erblasser muß der Erbe gegen sich gelten lassen (s. Anm. 191 aE).

– *Nachholung:* Nachholfähig gem. Abs. 3 Satz 1 sind auch beim Erblasser nicht ausgenutzte Abzugsbeträge (s. Anm. 258). Wegen Nachholung beim Schuldzinsenabzug gem. Abs. 6 a Satz 2 s. Anm. 591 aE.

– *Objektbeschränkung:* Zu den unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten, wenn zum Nachlaß ein oder mehrere potentiell gem. § 10 e förderbare Objekte gehören, s. Anm. 312. Zur Frage, ob ein vom Ehegatten geerbtes Objekt beim überlebenden Ehegatten Erst- oder Zweitobjekt wird, s. Anm. 334.

– *Objektverbrauch beim Erblasser* hindert uE die Fortsetzung des § 10 e-Abzugs beim Erben nicht (s. Anm. 312, dort auch zur früheren aA).

– *Vorkostenabzug:* s. Anm. 521.

– *Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a* s. Anm. 580, zur Nachholung im Vierteljahr s. o.

Gesicherte Rechtsposition des Nutzungsberechtigten steht einer Anwendung des Abs. 1 Satz 3 (Unschädlichkeit unentgeltlicher Teilüberlassung der Wohnung) nicht entgegen (s. Anm. 111).

Gestaltungsmißbrauch wegen vorzeitiger Zahlung eines Damnums s. „*Damnum*“. Zum Vorkostenabzug beim Bau auf fremdem Grund u. Boden s. Anm. 521.

Getrennte Veranlagung führt dazu, daß jeder Ehegatte den SA-Abzug nur insoweit erhalten kann, als er persönlich die Abzugsvoraussetzungen erfüllt (s. Anm. 34). Bei *Fremdnutzung* der im Miteigentum der Ehegatten befindlichen Wohnung ist nach hM eine getrennte Ermittlung (und Kürzung) des Abzugsbetrags erforderlich (s. Anm. 181). Über *Nachholung von Abzugsbeträgen* gem. Abs. 3 Satz 1 beim Wechsel von und zur getrennten Veranlagung s. Anm. 34 aE; zur Nachholung gem. Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 291. Zur Wahrung von StVorteilen durch getrennte Veranlagung bei Überschreiten der Einkunftsgrenzen des Abs. 5 a s. Anm. 488.

Grünanlagen: s. „*Außenanlagen*“.

Grund und Boden: Seine AK erhöhen zur Hälfte im Rahmen des Förderungshöchstbetrags von 300 000 bzw. 330 000 DM den SA-Abzug (s. Anm. 66). Allgem. Voraussetzungen der Einbeziehung s. Anm. 72, zu AK des Grund u. Bodens s. Anm. 73, wegen des Tatbestandsmerkmals (zur Wohnung) „dazugehöriger“ Grund u. Boden vgl. Anm. 74 u. Anm. 75 betr. nachträgliche Änderung der Zugehörigkeit.

- *Anschaffung* eines bebauten Grundstücks zwingt wegen nur hälftiger Einbeziehung der AK des Grund u. Bodens zur Kaufpreisaufteilung (s. Anm. 140).
- *Ausbauten/Erweiterungen* sind stets ohne Einbeziehung des Grund u. Bodens stbünstigt (näher dazu Anm. 234 mit Stellungnahme zum teilw. abw. Schrifttum).
- *Entnahme* des Grund u. Bodens aus dem Betriebsvermögen durch Bebauung mit eigengenutzter Wohnung s. Anm. 74.
- *Größe der Grundstücksfläche:* Eine flächenmäßige Begrenzung kommt grds. nicht in Betracht, s. Anm. 74 „Allgemeines zur Zuordnung des Grund und Bodens zur Wohnung“ (ebenso FG Rhld.-Pf. v. 21. 2. 94, EFG 1994 S. 701, nrkr.).
- *Neue Bundesländer:* s. dort.
- *Nutzgarten:* s. dort.
- *Terrasse:* s. dort.
- *Vermietung/Verpachtung von Teilen der unbebauten Grundstücksfläche* erfüllt den Kürzungstatbestand des Abs. 1 Satz 7 (s. Anm. 173 „Teile“).
- *Vorkostenabzug* bei in Bebauungsabsicht erworbenem Grund u. Boden s. Anm. 521.
- *Zukauf* von Grund u. Boden berechtigt zur Nachholung des Abzugsbetrags gem. Abs. 3 Satz 2 (s. Anm. 276).

Grundsteuer: siehe „*Laufende Grundstückskosten*“.

Haushaltszugehörigkeit: Werden Teile der Wohnung an haushaltszugehörige Personen überlassen, steht dies einer Nutzung durch den Stpfl. selbst gleich (s. Anm. 113). Demzufolge ist es bei Ausbauten/Erweiterungen iSd. Abs. 2 förderungsunschädlich, wenn die gesamte neu geschaffene Wohnfläche diesem Personenkreis unentgeltlich zur Nutzung zu Wohnzwecken überlassen wird (s. Anm. 223).

Heizöl, das vor Bezug erworben und nach Einzug verbraucht wird, gehört nach zutr. Auffassung des FG München (Urt. v. 26. 10. 93, EFG 1994 S. 749, rkr.) wegen seiner Beziehung zur Eigennutzung nicht zu den Vorkosten iSd. Abs. 6.

Herstellung einer Wohnung: Über Arten der Herstellung s. Anm. 94, dort auch zum Rohbauerwerb mit anschließender Fertigstellung. Zu „*Umbau*“ sowie „*Verbindung*“ s. u. Wegen der Abgrenzung zur Anschaffung s. Anm. 128 u. 139 c. Siehe auch „*Abschnittsweise Gebäudeerrichtung*“ u. „*Bau in Bauabschnitten*“.

Herstellungskosten: Begriff s. Anm. 67, Umfang sowie Zuordnung bei Wohnungen im Mehrfamilienhaus s. Anm. 68 u. 69. Über nachträgliche Änderung der HK mit und ohne gesetzliche Rückwirkung s. Anm. 70. Wegen HK bei Ausbauten u. Erweiterungen s. Anm. 233. Zur Herstellung der Wohnung in bereits vorhandenen Gebäuden s. „*Altbausubstanz*“. Im übrigen können auch anschaffungsnahe Aufwendungen HK sein (s. o. „*Anschaffungsnaher Aufwand*“).

Hinzuerwerb eines Miteigentumsanteils: Ursprünglicher u. hinzuerworbener Anteil bilden jeweils selbständig begünstigte Objekte (s. Anm. 131; Ausnahme s. Anm. 158 „Hinzuerwerb und Vereinigung von Miteigentumsanteilen“). Der hinzuerworbene Anteil kann im Verhältnis zum bereits vorhandenen Anteil kein Folgeobjekt (s. Anm. 370), sondern nur bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 gem.

Abs. 4 Satz 2 als Zweitobjekt begünstigt sein (s. Anm. 416). Das gilt ausnahmsweise nicht bei „gleichzeitigem Erwerb mehrerer Miteigentumsanteile“ (s. entspr. Stichwort in Anm. 416). Zum Wahlrecht, wenn der ursprüngliche Anteil noch gefördert wurde, s. Anm. 423. Wegen der Behandlung im Rahmen des Schuldzinsenabzugs nach Abs. 6 a s. Anm. 598 sowie zum evtl. Wegfall der Feststellungsvoraussetzungen nach Abs. 7 s. Anm. 609.

Hofbefestigung: s. „Außenanlagen“.

Inland: s. Anm. 59.

Instandhaltung: s. Anm. 518 und „Erhaltungsaufwendungen“; s. auch „Laufende Grundstückskosten“.

Instandhaltungsrücklage: Übernahme beim Kauf einer ETWohnung führt nicht zu AK (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 3). Verbrauch der Rücklage ist evtl. nach Abs. 6 abziehbar, wenn die Reparaturen vor Einzug entstanden sind (so *Stephan*, DB 1993 Beilage 14/93 zu Heft 46 S. 2).

Irrtum: Zu Folgen, wenn Stpfl. oder FA über den Beginn des Abzugszeitraums irren, s. Anm. 83; zum Irrtum über die Höhe der Bemessungsgrundlage s. Anm. 88. UE wirken sich in den Vorjahren fehlerhaft gewährte Abzugsbeträge nicht auf den Nachholbetrag aus (s. Anm. 293). Siehe auch „*Treu und Glauben*“.

Kachelofen: Ersatz des Kamins durch Kachelofen begründet keine Vorkosten (FG Ba.-Württ. v. 2. 9. 92, EFG 1993 S. 26, rkr.).

Kaufpreisherabsetzung: Zur (ggf. auch rückwirkenden) Minderung des Abzugsbetrags s. Anm. 70.

Kellerausbau als stbegünstigter Ausbau: s. Anm. 205 „Umwandlung von Räumen in Wohnraum“.

Kinder: Ausschließliche Nutzung der Wohnung durch Kinder als Eigennutzung des Stpfl. s. Anm. 99. Siehe auch „*Baukindergeld (§ 34 f)*“.

Kleingartenanlage: s. „*Neue Bundesländer*“.

Konkurs: s. „*Vergebliche Herstellungskosten*“.

Konsumgutlösung: Verhältnis des § 10e zur Nutzungswertbesteuerung s. Anm. 23; vgl. auch „*Nutzungswertbesteuerung*“.

Kumulierungsverbot bei:

- *Bau auf fremden Grund u. Boden:* Zur Doppelförderung nach § 7 b u. § 10 e, wenn der Stpfl. das vor dem 1. 1. 87 errichtete Gebäude später zu Eigentum erwirbt, s. Anm. 131 (str.);
- *Baumaßnahmen i.Sd. § 10 f/§ 52 Abs. 21 Satz 6 u. § 7 FördergebietsG:* s. Anm. 26, 27, Anm. 233 „Umfang der HK des Ausbaus/der Erweiterung“ u. Anm. 271 aE;
- *Bausparabschlußgebühren,* die sowohl nach Abs. 6 als auch § 10 Abs. 1 Nr. 3 abgezogen werden können: s. „*Bausparverträge*“;
- *Nutzungswertbesteuerung* der Wohnung: s. „*Nutzungswertbesteuerung*“;
- ▷ *räumlichem Zusammenhang mehrerer § 10 e-Objekte:* s. Anm. 319–325;
- *Renten u. dauernden Lasten:* s. Anm. 503 „Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 a“.

Laufende Grundstückskosten:

▶ *FinVerw. u. Rspr.* (s. u.) verfahren bei lfd. Grundstückskosten (zB Grundsteuer und Gebäudeversicherungsprämien) ähnlich wie bei Erhaltungsaufwendungen u. gestatten einen Abzug auf die Zeit zwischen Herstellung/Anschaffung und Einzug entfallender Aufwendungen als Vorkosten, wenn die Wohnung bis dahin weder vermietet noch unentgeltlich überlassen wurde. Im Falle einer Fremdnutzung dagegen entfällt der enge wirtschaftliche Zusammenhang späterer Aufwen-

dungen mit der Herstellung/Anschaffung. Anderes gilt nur, falls sich der Stpfl. im Interesse der Eigennutzung umgehend um eine Beendigung des Mietverhältnisses bemüht hat (s. dazu auch „*Erhaltungsaufwendungen*“).

Vgl. BMF v. 22. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 54; OFD Münster v. 19. 1. 93, StEK § 10 e Nr. 52 Tz. VIII.4; BFH v. 24. 3. 93 X R 25/91, BStBl. II S. 704 (obiter dictum im Leitsatz); *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 4; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Tz. 353; *Baumdücker*, Inf. 1994 S. 161; *Märkle/Franz*, Selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1994 S. 89 f.; *Biergans*, Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 83; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 152, mit dem bemerkenswerten Hinweis, der Abzug beruhe wegen vorrangigen Zusammenhangs zur Grundstücksnutzung auf Billigkeitserwägungen.

► *Die gegenteilige Meinung* lehnt einen Vorkostenabzug mangels unmittelbaren Zusammenhangs mit der Wohnungsherstellung/-anschaffung ab.

So FG Hamburg v. 16. 12. 92, EFG 1993 S. 439, nrkr.; *Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin*, § 10 e Rz. 134 a; *Bliimich/Erhard*, § 10 e Rz. 622; *Lademann/Söffing/Brockhoff*, § 10 e Rz. 120 a; *B. Meyer*, FR 1991 S. 46; *ders.*, StRK § 10 e Nr. 19 (Anm. zu BFH X R 25/91 aaO); *Korn*, KÖSDI 1988 S. 7178; *Drenseck*, FR 1987 S. 355; *Walkhoff*, StWa. 1988 S. 170; krit. auch *Stephan*, Die Besteuerung selbstgenutzten Wohneigentums, 4. Aufl. 1993 S. 214. vgl.

► *UE* ist ein Abzug lfd. Grundstückskosten durch Abs. 6 Satz 1 nicht gedeckt. Sie lassen eine sachliche Beziehung zur Wohnungsherstellung/-anschaffung vermissen und betreffen die spätere Eigennutzung der Wohnung. Angesichts des bei Erhaltungsaufwendungen für ausreichend gehaltenen zeitlichen Zusammenhangs (s. o. dieses Stichwort) dürften auch lfd. Grundstückskosten für eine bestimmte Zeit nach Herstellung/Anschaffung als Vorkosten anzuerkennen sein.

Lebensmittelpunkt: Das Tatbestandsmerkmal der Nutzung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken iSd. Abs. 1 Satz 1 verlangt nicht, daß sich in der Wohnung zugleich der Lebensmittelpunkt des Stpfl. befindet (s. Anm. 99).

Leerstehen der Wohnung im Jahr der Fertigstellung/Anschaffung bedeutet endgültigen Förderverlust (eingehend dazu Anm. 82 „Verhältnis zu den sonstigen Abzugsvoraussetzungen“); s. auch „*Billigkeitsmaßnahmen*“. Bei *Ausbauten/Erweiterungen* ist es nach uE zutr. Verw./Auffassung unschädlich, wenn die ausgebaut/erweiterte Wohnung selbst bis zur Beendigung der Baumaßnahmen leersteht (s. Anm. 223). Wegen des Vorkostenabzugs bei einer nach Herstellung/Anschaffung zunächst leerstehenden Wohnung s. Anm. 541. Zur Frage, ob die im Jahr der Anschaffung/Herstellung leerstehende Wohnung im Vierteljahr zur Nachholung des Schuldzinsenabzugs gem. Abs. 6 a Satz 2 berechtigt, s. Anm. 591.

Liebhaberei: Zum Vorkostenabzug bei vermietet erworbenen Wohnungen ohne Einkunftserzielungsabsicht s. Anm. 541.

Lohnsteuerermäßigung durch Eintragung der Abzugsbeträge auf der LStKarte führt noch nicht zum Objektverbrauch (s. Anm. 308). Im übrigen s. „*Freibetrag auf LStKarte*“.

Lohnsteuerjahresausgleich: Kein SA-Abzug, s. Anm. 48.

Lohnsteuerkarte: s. „*Freibetrag auf LStKarte*“.

Luftschutzzräume gehören zur Wohnung (s. Anm. 55).

Maklergebühren anlässlich des Umzugs in die eigengenutzte Wohnung stellen keine Kosten vor Bezug dar (FG Rhld.-Pf. v. 6. 10. 93, EFG 1994 S. 616, nrkr.).

Mieter: Zum Vorkostenabzug nach Abs. 6 Satz 1 s. Anm. 521 „Wohnungsanschaffung durch den Mieter“.

Minderung der HK/AK mit und ohne Rückwirkung: Zur Berechnung des Abzugsbetrags in diesen Fällen s. Anm. 88.

Mindestabzug: Dazu besteht keine Verpflichtung (s. Anm. 86, wegen Schuldzinsenabzugs gem. Abs. 6 a s. Anm. 580 „Abzugsberechtigung wegen Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen nach Abs. 1 oder 2“). Demzufolge kann innerhalb des achtjährigen Abzugs- u. Nachholzeitraums über die gesamten Abzugsbeträge (max. im 8. Jahr 145 200 DM; s. Anm. 86) disponiert werden (vgl. auch Beisp. in Anm. 265).

Miteigentum: Allgem. zur persönlichen Abzugsberechtigung des Miteigentümers s. Anm. 35. Wegen Kürzung des Förderungshöchstbetrags in diesen Fällen nach Abs. 1 Satz 6 s. Anm. 155–166. Zum Umfang des Anteils an einer Wohnung im EinfHaus sowie in anderen Häusern nach Maßgabe der Eigennutzung des Miteigentümers s. Anm. 158–160.

- *Aufteilung* des auf die gemeinschaftliche Wohnung entfallenden Abzugsbetrags erfolgt nicht nach Mittelherkunft, sondern ausschließlich nach der Miteigentumsquote (s. Anm. 35; BFH v. 1. 6. 94 X R 40/91, HFR 1994 S. 571).
- *Ehegatten:* Zusammenrechnung mehrerer Miteigentumsanteile gem. Abs. 5 Satz 2 s. Anm. 431–440.
- *Erstarrungsprinzip:* Bedeutung seines Wegfalls für hinzuerworbene Miteigentumsanteile s. Anm. 158 „Hinzuerwerb und Vereinigung von Miteigentumsanteilen“.
- *Fremdnutzung iSd. Abs. 1 Satz 7:* Berechnung des Kürzungsbetrags s. Anm. 181, auch zu Besonderheiten bei im Miteigentum von Ehegatten befindlicher Wohnungen.
- *Hinzuerwerb eines Miteigentumsanteils:* s. dort.
- *Mehrere Miteigentumsanteile* bilden bei gleichzeitigem Erwerb nur ein Objekt (s. Anm. 416).
- *Objektbeschränkung,* wenn das Förderobjekt ein Miteigentumsanteil ist, s. Anm. 416–426.
- *Räumlicher Zusammenhang* zwischen mehreren Miteigentumsanteilen an derselben Wohnung hindert deren kumulative Förderung bei Ehegatten nicht, s. Anm. 323.
- *Rechtszuständigkeit:* Bedeutung für den Abzugsbetrag s. dort.
- *Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a Satz 3:* s. Anm. 598.
- *Vereinigung von Miteigentumsanteilen:* s. dort.
- *Vorkostenabzug:* s. Anm. 533 „Miteigentum an Wohnungen“ sowie zur Abzugsbegrenzung von Erhaltungsaufwendungen nach Abs. 6 Satz 3 s. Anm. 545.
- *Wechselseitige Vermietung* unter Miteigentümern: s. dort.
- *Umwandlung von Miteigentum* in ETWohnungen s. „Umwandlung“.
- *Zusammenveranlagung:* s. dort.

Mittelbare Grundstücksschenkung: Sie steht einer unentgeltlichen Einzelnachfolge gleich u. berechtigt daher nicht zur Inanspruchnahme der § 10 e-Förderung (vgl. BFH v. 8. 6. 94 X R 51/91, BStBl. II S. 779; s. ausführlich dazu Anm. 132. Über Vorkostenabzug s. Anm. 521 „Teilentgeltlicher Erwerb“).

Nachholung des Sonderausgabenabzugs: Allgem. zur Nachholung gem. Abs. 3 Satz 1 s. Anm. 255–266, gem. Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 270–293. Zur Nachholung bei

- *Abzugsverbot gem. Abs. 5 a,* wenn der SA-Abzug zeitweise an den Einkunftsgrenzen scheitert, s. Anm. 490.
- *Anteilerwerb infolge Erbfalls/nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 gem. Abs. 5 Satz 3* s. Anm. 453 u. 467;

- *Ehegatten*, deren Veranlagungsform während des Nachholzeitraums wechselt, s. unter „*Ehegatten*“. Zur Behandlung, wenn bei Miteigentum der Ehegatten ein Ehegatte seinen Anteil während des Abzugszeitraums auf Dritte überträgt, s. Anm. 458;
- *Feststellung* nach Abs. 7: s. Anm. 613.
- *Folgeobjekten* s. Anm. 382;
- *Irrtum über den Beginn des Abzugszeitraums u. Höhe der Abzugsbeträge* s. „*Irrtum*“.
- *Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a Satz 2*: s. Anm. 591–596.

Nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten erhöhen gem. Abs. 3 Satz 2 rückwirkend den Abzugsbetrag im Rahmen der stlichen Höchstbeträge (s. Anm. 270–293). Zur Behandlung im VZ mit Förderverbot gem. Abs. 5 a s. Anm. 494. Bei *Ausbauten/Erweiterungen* ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten, wenn kumulativ die Voraussetzungen des Abs. 2 vorliegen (s. Anm. 203). Bei Anteilserwerb iSd. Abs. 5 Satz 3 s. Anm. 453 (Satz 3 1. Halbs.) u. Anm. 467 (Satz 3 2. Halbs.). Wegen des Vorkostenabzugs nach Abs. 6 iVm. Abs. 3 Satz 2 und des zwischen beiden Regelungen bestehenden Konkurrenzverhältnisses s. Anm. 548.

Nebengebäude sind zwar Bestandteil der Wohnung (s. Anm. 56), jedoch nicht gem. Abs. 2 eigenständig begünstigt (s. Anm. 208 „Schaffung neuen Wohnraumes“). Über Ausnahmen s. „*Garagen*“ und „*Blockhütte*“.

Nebenräume: s. „*Nebengebäude*“.

Negativer Feststellungsbescheid: s. Anm. 615.

Neue Bundesländer:

- *Dingliche Nutzungsrechte:* Zur ausnahmsweisen StBegünstigung des vom Nutzungsberechtigten errichteten Gebäudes s. Anm. 41.
- *Grund u. Boden:* Über Einbeziehung in die § 10e-Bemessungsgrundlage s. Anm. 73 aE. Bei nachträglichem Erwerb findet § 10e keine Anwendung (OFD Chemnitz v. 11. 6. 91, StEK § 10e Nr. 32; aA Thüringer FG v. 27. 10. 93, EFG 1994 S. 393, nrkr.).
- *Kleingartenanlagen:* Eingehend zur StBegünstigung darin errichteter Gebäude s. FinMin. Brandenburg v. 29. 11. 93, StEK § 10e Nr. 61.
- *Objektverbrauch* steht einer Förderung des zweiten Objekts (bei Alleinstehenden) bzw. dritten u. vierten Objekts (bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1) in den neuen Bundesländern nicht entgegen (s. Anm. 401 f.).
- *Wohnungsbegriff:* Wegen des abw. Wohnungsbegriffs bei vor dem 1. 1. 94 hergestellten Wohnungen s. Anm. 53 aE.
- *Zeitlicher Geltungsbereich* von Grundförderung nach Abs. 1 u. 2 sowie zum Vorkostenabzug s. Anm. 6 (eingehend dazu auch OFD Erfurt v. 14. 1. 92, StEK § 10e Nr. 36).

Nicht übliche Anlagen u. Einrichtungen gehören nach VerwAuffassung u. teilw. im Schrifttum vertretener Auffassung nicht zur stbegünstigten Wohnung (uE bedenklich, s. Anm. 68).

Nießbrauch: s. „*Nutzungsberechtigter*“.

Notargebühren: s. Anm. 518 „Finanzierungs- und Geldbeschaffungskosten“. Sie sind uE in voller Höhe abziehbar (str.).

Nutzflächenverhältnis ist allgem. Aufteilungsmaßstab für die Zuordnung von HK/AK bei Wohnungen im Zwei- oder Mehrfamilienhaus bzw. gemischtgenutzten Grundstücken (s. Anm. 69). Entsprechendes gilt für die Kürzung der Bemessungsbeträge.

sungsgrundlage gem. Abs. 1 Satz 7 bei teilw. Nutzung der Wohnung zu anderen als eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 180). Ausnahme: s. „*Arbeitszimmer*“.

Nutzgarten des Eigentümers: Bei der Ermittlung des zu seiner Wohnung gehörenden Grund u. Bodens ist dieser vorab zuzurechnen (vgl. dazu Beisp. in Anm. 74 „Zuordnung bei Zwei- oder Mehrfamilienhäusern“).

Nutzung zu Wohnzwecken: s. „*Kinder*“ u. „*Wohnzwecke*“.

Nutzungsänderung: Der Wechsel zwischen Vermietung und Eigennutzung der Wohnung (oder umgekehrt) schmälert die Höhe des Abzugsbetrags im VZ des Nutzungswechsels nicht (s. Anm. 87). Zur Bemessungsgrundlage, wenn die Wohnung vor Beginn der Eigennutzung privat vermietet war oder zu einem Betriebsvermögen gehörte, s. Anm. 78. Zum Vorkostenabzug nach Abs. 6 Satz 1 bei Änderung der Nutzungsabsicht s. Anm. 514 sowie zur Bedeutung für den dreijährigen Schuldzinsenabzug gem. Abs. 6 a s. Anm. 588.

Nutzungsberechtigter: Zur persönlichen Abzugsberechtigung s. Anm. 40 u. 41; s. auch „*Vorbehalt eines Nutzungsrechts*“.

Nutzungsüberlassung von Teilen der Wohnung: Zu unterscheiden ist zwischen unentgeltlicher sowie entgeltlicher Überlassung; zum Begriff „Teile“ s. Anm. 113. *Eine gesicherte Rechtsposition* des Nutzungsberechtigten steht der Anwendung des Abs. 1 Satz 3 nicht entgegen (s. Anm. 111).

– *Unentgeltliche Überlassung* ist entweder Ausfluß der Eigennutzung des Stpfl. selbst, wenn an haushaltszugehörige Personen überlassen wird (s. Anm. 113), in anderen Fällen unschädliche Fremdnutzung iSd. Abs. 1 Satz 3 (allgem. dazu s. Anm. 111–118). Bedeutung hat die Unterscheidung bei Ausbauten/Erweiterungen: Nur vollständige Überlassung an haushaltsfremde Personen ist abzugschädlich (s. Anm. 223). Zum Vorkostenabzug nach Abs. 6 Satz 1 s. Anm. 516 u. 541.

– *Entgeltliche Überlassung* führt zur Kürzung der § 10 e-Bemessungsgrundlage (s. Anm. 170–181), uE jedoch nicht bei entgeltlicher Mitbenutzung der gesamten Wohnung (str.; s. Anm. 175 aE).

– *Teilentgeltliche Überlassung:* Ihre Behandlung ist str.; uE Trennung in einen entgeltlichen sowie unentgeltlichen Vorgang mit der Rechtsfolge unschädlicher Fremdnutzung iSd. Abs. 1 Satz 3, soweit unentgeltlich überlassen wird (s. Anm. 115). Zum Vorkostenabzug s. Anm. 516.

Siehe auch „*Haushaltszugehörigkeit*“.

Nutzungswertbesteuerung der Wohnung steht ihrer gleichzeitigen § 10 e-Förderung nach hM entgegen (s. Anm. 23). Wegen daraus entstehender Gestaltungsmöglichkeiten bei Ausbau/Erweiterung vor dem 1. 1. 1987 angeschaffter/hergestellter Wohnungen s. Anm. 202.

Objektbeschränkung: Allgem. dazu s. Anm. 300–345, wegen Objektverbrauchs bei Wohnungserwerb in den neuen Bundesländern s. Anm. 401 f. Objektverbrauch tritt durch stlich wirksames „Abziehen“ der Abzugsbeträge iSd. Abs. 1 u. 2 ein (s. Anm. 308). Zur Bindung an den einmal geltend gemachten Abzug sowie zur Möglichkeit evtl. Rückgängigmachung des Objektverbrauchs s. Anm. 310. Über Objektverbrauch beim dreijährigen Schuldzinsenabzug gem. Abs. 6 a s. Anm. 580. Siehe auch „*Austausch von Besteuerungsgrundlagen*“, u. „*Bankkindergeld (§ 34 f)*“.

Option zur Konsumgutlösung gem. § 52 Abs. 21 Satz 3 eröffnet eine § 10 e-Förderung für den verbleibenden Abzugszeitraum (s. Anm. 23). Wegen Gestal-

tungsmöglichkeiten in Zusammenhang mit Ausbauten/Erweiterungen s. Anm. 202; vgl. auch „*Kumulierungsverbot*“.

Parallelwertung als Abzugskriterium des Vorkostenabzugs s. Anm. 531.

Parkanlage: s. „*Außenanlagen*“.

Personenmehrheiten: s. „*Miteigentum*“.

Pkw-Stellplatz in Sammel- oder Tiefgaragen ist als Garage gem. Abs. 2 stbegünstigt (s. Anm. 208 „*Garagen*“). Zur Auswirkung auf den zur Wohnung „dazugehörenden“ Grund u. Boden s. Anm. 74 „*Zuordnung bei Zwei- oder Mehrfamilienhäusern*“.

Planungskosten: s. „*Vergebliche Aufwendungen*“.

Progressionsvorbehalt gem. § 32 b und Verhältnis zu § 10 e s. Anm. 26.

Räumlicher Zusammenhang zwischen mehreren Objekten schließt bei Ehegatten deren kumulative Förderung gem. Abs. 4 Satz 2 zweiter Halbsatz aus (s. Anm. 319–325). Zur Bedeutung für den Schuldzinsenabzug gem. Abs. 6 a s. Anm. 578. S. auch „*Miteigentum*“.

Realteilung: s. „*Erbaueinandersetzung*“.

Rechtsnachfolge: s. „*Einzelrechtsnachfolge*“ sowie „*Gesamtrechtsnachfolge*“.

Rechtszuständigkeit: Zur Bedeutung der Nutzung einer Wohnung aufgrund eigener Rechtszuständigkeit für den Umfang stlicher Förderung beim Miteigentümer s. Anm. 159.

Reklamefläche an den Außenwänden einer Wohnung bewirkt keine Kürzung der Bemessungsgrundlage gem. Abs. 1 Satz 7 (s. Anm. 173 aE).

Rente: Zum Abzug des Ertragsanteils als Vorkosten iSd. Abs. 6 s. Anm. 503 „*Verhältnis zu § 10 e Abs. 1 Nr. 1 a*“.

Reparaturkosten: s. „*Erhaltungsaufwendungen*“.

Risiko-Lebensversicherung gehört nicht zu den Vorkosten (vgl. FG Hamb. v. 16. 12. 92, EFG 1993 S. 439, 440, nrkr.: Keine WK im Falle der Vermietung).

Rohbauerwerb: Je nach Gestaltung als entgeltlicher, unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerb kann die anschließende Gebäudefertigstellung durch den Erwerber stbegünstigte Anschaffung (Abs. 1 Satz 4), Herstellung (Abs. 1 Satz 2) oder nicht begünstigter unentgeltlicher Erwerb sein (Einzelheiten s. Anm. 94 aE).

Rolläden: Erstmaliger Einbau berechtigt auch dann nicht zum Vorkostenabzug, wenn die Aufwendungen nicht mehr als 4000 DM betragen (so BFH v. 21. 4. 93 X R 1/91, BFH/NV 1994 S. 158).

Rückgängigmachung des SA-Abzugs vermeidet einen bereits eingetretenen Objektverbrauch (Voraussetzungen s. Anm. 310).

Rückkauf der Wohnung nach vorangegangener Veräußerung ist stbegünstigte Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 131).

Rücklagen iSd. § 6 b mindern kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung in Abs. 1 Satz 5 die § 10 e-Bemessungsgrundlage, wenn Wohnung oder Grund u. Boden (zum Zwecke anschließender Bebauung) aus einem Betriebsvermögen entnommen werden (s. Anm. 153 mit eingehender Gesetzeskritik). Wegen der abw. Behandlung von Rücklagen für Ersatzbeschaffung (R 35 EStR 1993) s. Anm. 78 „*Vorausgegangene betriebliche Nutzung*“.

Rückzahlung von Zuschüssen: Zur Kürzung des Vorkostenabzugs s. Anm. 533.

Sachbezug: Bei verbilligtem Wohnungserwerb vom Arbeitgeber ist auch der IStpfl. Sachbezug in die § 10e-Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. FG Münster v. 1. 3. 94, EFG 1994 S. 703, nrkr.)

Sauna ist nach hM (uE zweifelhaft) als nicht übliche Einrichtung vom SA-Abzug ausgeschlossen (s. Anm. 68). Daran scheitert auch die selbständige Begünstigung gem. Abs. 2 im Falle ihres nachträglichen Einbaus (s. Anm. 205 „Umwandlung von Räumen in Wohnraum“).

Schenkung: s. „*Einzelrechtsnachfolge*“, „*Gemischte Schenkung*“ (auch zur Schenkung unter Auflage) sowie „*Mittelbare Grundstücksschenkungen*“.

Schuldzinsen sind laufzeitbezogene Finanzierungskosten und insoweit abziehbar, als sie – unabhängig vom Zahlungszeitpunkt – auf die Zeit vor Beginn der Eigennutzung entfallen, dh. aufgrund entsprechender Kapitalnutzung berechnet werden; ihr Abfluß bestimmt lediglich den VZ des Abzugs (s. Anm. 518). Schuldzinsen, die auf die Zeit nach Beginn der erstmaligen Eigennutzung entfallen, können auch dann nicht wie Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie vor der erstmaligen Nutzung geleistet worden sind.

Vgl. BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 50; *Stephan* in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10e Rdnr. 155; *Kirchhoff/Kleeberg*, § 10e Rdnr. H 23; *Blümich/Erhard*, § 10e Rz. 621; *Märkle/Franz*, *Selbstgenutztes Wohneigentum*, 4. Aufl. 1994 S. 95; *Biergans*, *Steuervorteile durch selbstgenutztes Wohneigentum* ab 1990, 2. Aufl. 1990 S. 88; *Meyer/Richter*, *Die steuerliche Wohnungsbauförderung*, 1991 S. 154; aA *Schmidt/Drenseck* XIII. 10e Anm. 9d: Abfluß vor Einzug ausreichend; ebenso (für Damnum) *Janssen*, *DStZ* 1992 S. 433.

Zusammenhang mit Wohnungsherstellung/-anschaffung: Anlässlich der Fremdfinanzierung von HK/AK der Wohnung anfallende Zinsen stehen nach VerwAuffassung stets in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Wohnungsherstellung/-anschaffung iSd. Abs. 6 Satz 1 u. bleiben selbst dann abziehbar, wenn die Wohnung bis zur Eigennutzung – ggf. auch langfristig – vermietet war (BMF v. 25. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 50; glA *Korn*, *KÖSDI* 1988 S. 7178; *Kieschke*, *StbKongrRep.* 1987 S. 346; *Obermeier*, *Das selbstgenutzte Wohneigentum*, 3. Aufl. 1992 S. 279). Insoweit besteht nach VerwAuffassung ein qualitativer Unterschied gegenüber anderen Aufwendungen, die (wie zB *Erhaltungsaufwendungen*) nur in engem zeitlichen Rahmen anerkannt werden. Diese großzügige Behandlung muß uE aufgrund der zu *Erhaltungsaufwendungen* ergangenen Rspr., die nur auf einen zeitlichen Zusammenhang abstellt (s. dazu o. „*Erhaltungsaufwendungen*“), überdacht werden. Der in Abs. 6 Satz 1 geforderte unmittelbare Zusammenhang kann nicht je nach Aufwandsart wahlweise iS sachlicher oder (nur) zeitlicher Beziehung zum Erwerbsvorgang interpretiert werden.

Schutzräume: s. „*Luftschutzräume*“.

Schwarzbauten: s. „*Baugenehmigung*“.

Schwimmbecken: Wie Sauna (s. o.) nicht begünstigt.

Solaranlagen können selbständig gem. § 52 Abs. 21 Satz 6 oder alternativ im Rahmen des § 10e gefördert werden (s. Anm. 26 „Verhältnis zu § 10f/§ 52 Abs. 21 Satz 6“). Zur Behandlung bei nachträglichem Einbau s. Anm. 271 „Verhältnis zur § 52 Abs. 21 Satz 6“.

Städtebauförderung: Wegen des Verhältnisses zu § 10f/§ 52 Abs. 21 Satz 6 s. Anm. 26.

Steuerpflicht: s. „*Beschränkt Steuerpflichtige*“ u. „*Wechsel zwischen unbeschränkter/beschränkter Steuerpflicht*“.

Straßenzufahrten: s. „*Außenanlagen*“.

Tausch einer Wohnung ist vorbehaltlich mißbräuchlicher Gestaltungen stbegünstigte Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 131 aE).

Teilentgeltlicher Erwerb eines anschließend vom Stpfl. fertiggestellten Rohbaus s. „*Robbauerwerb*“, im übrigen s. „*Gemischte Schenkung*“ u. „*Mittelbare Grundstücksschenkungen*“.

Teilfertigstellung der Wohnung genügt zur Inanspruchnahme der StBegünstigung, wenn die bereits fertiggestellten Teile eine selbständige Haushaltsführung gestatten (s. Anm. 81). Zur Behandlung der Teilfertigstellung von Baumaßnahmen iSd. Abs. 3 Satz 2 s. Anm. 280. Siehe auch „*Abschnittsweise Gebäudeerrichtung*“ u. „*Bau in Bauabschnitten*“.

Teilung von Wohnraum ist keine stbegünstigte Herstellung, s. Anm. 94 „Umbau eines Gebäudes“.

Terrasse: Wegen ihres Einflusses auf den Umfang des zur Wohnung gehörenden Grund u. Bodens s. Anm. 74 „Zuordnung bei Zwei- oder Mehrfamilienhäusern“.

Tilgungstreckungsdarlehn: s. Anm. 518 unter „*Dammum*“.

Tod des Ehegatten: Zum SA-Abzug, wenn der überlebende Ehegatte den Miteigentumsanteil des Verstorbenen infolge Erbfalls gem. Abs. 5 Satz 3 erster Halbsatz hinzuerwirbt, s. Anm. 447–453.

Treu und Glauben: Zur Bindung des FA bei Irrtum über den Beginn des Abzugszeitraums s. Anm. 83. Wegen nach Treu u. Glauben unterbleibender Feststellung gem. Abs. 7 s. Anm. 617 „Ermessen“.

Übergangsregelungen: s. „*Billigkeitsmaßnahmen*“.

Übertragung stiller Reserven: s. „*Rücklagen*“.

Umbau: Ausführlich zur Bedeutung der Umgestaltung einer Wohnung während des Begünstigungszeitraums auf die Höhe des Abzugsbetrags nach Wegfall des sog. Erstarrungsprinzips (s. o. dieses Stichwort) s. Anm. 58. Zum Umbau als Herstellung einer Wohnung s. Anm. 94 (vgl. auch Hess. FG v. 1. 3. 94, EFG 1994 S. 702, nrkr.: Umbau ZweifHaus zum EinfHaus nicht begünstigt; s. aber FG Nürnberg v. 19. 10. 93, EFG 1994 S. 348 rkr.: Vergrößerung nach heutigen Wohngeohnheiten zu kleiner Wohnungen kann nach Abs. 2 u. ggf. auch nach Abs. 1 begünstigt sein), wegen der Behandlung nach Anschaffung umgebauter Wohnungen als hergestellte oder angeschaffte Förderobjekte s. Anm. 128 u. 139 c. Über eine Förderung als Ausbau iSd. Abs. 2 s. Anm. 205. Siehe auch „*Verbindung*“.

Umwandlung von Grundstücken in ETWohnungen s. Anm. 63, wegen der Umwandlung von Miteigentum in Wohnungseigentum s. Anm. 131. Siehe auch „*Umbau*“.

Umzäunung: s. „*Außenanlagen*“.

Umzugskosten anlässlich Umzugs in die eigengenutzte Wohnung können nach *B. Meyer* (FR 1993 S. 393) in konsequenter Anwendung der VerwAufassung zur Mieterabfindung (s. o. „*Abstandsabfindungen*“) Vorkosten sein (zust. *Netzer*, StQ § 10e Nr. 177; s. auch *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10e Anm. 9e).

Unentgeltlicher Erwerb: s. „*Einzelrechtsnachfolge*“.

Ungeißheit über die Höhe stbegünstigter HK/AK rechtfertigt uE eine vorläufige StFestsetzung gem. § 165 Abs. 1 AO (s. Anm. 88 aE). Zur Auswirkung ungewisser Eigennutzung auf den Vorkostenabzug nach Abs. 6 s. Anm. 541.

Unrechtmäßige Inanspruchnahme des SA-Abzugs läßt, mit Ausnahme offensichtlich falscher Rechtsanwendung, Objektverbrauch eintreten (s. Anm. 310).

Veranlagung: Zum Abzug im Veranlagungsverfahren s. Anm. 48 sowie oben „Antrag“.

Veräußerung der Wohnung im Laufe des VZ schmälert nicht den Abzugsbetrag des Veräußerers (s. Anm. 87). Veräußerung von Teilen der Wohnung mindert die Bemessungsgrundlage ab dem darauffolgenden VZ (s. Anm. 70).

Verbilligte Überlassung von Teilen der Wohnung: s. „Nutzungsüberlassung“.

Verbindung mehrerer Wohnungen als stbegünstigte Herstellung einer neuen Wohnung iSd. Abs. 1 Satz 2 oder irrelevante Neuschneidung von Wohnraum: s. Anm. 94 „Arten der Herstellung“.

Vereinigung von Miteigentumsanteilen läßt die eigenständige Förderung des ursprünglichen Miteigentumsanteils unberührt (s. Anm. 158, dort auch zur Ausnahme bei Hinzuerwerb vor erstmaliger Inanspruchnahme des SA-Abzugs). Wegen Besonderheiten, wenn ein Anteil vom nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten hinzuerworben wird, s. Anm. 188 u. Anm. 339. Zur Nachholung bei Anteilserwerb iSd. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbsatz s. Anm. 291 aE.

Vereinigung von Wohnungen: Auswirkung auf den Abzugsbetrag s. Anm. 58 Bsp. 1; wegen nachträglicher AK/HK s. Anm. 291 aE.

Verfassungsmäßigkeit: Allgemein zu verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Gesamtkonzeption des § 10 e s. Anm. 8. Keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen uE gegen die Einbeziehung der Hälfte der AK des Grund u. Bodens in die § 10 e-Bemessungsgrundlage (s. Anm. 66 aE) und den Förderungs-ausschluß des Objekterwerbs vom Ehegatten (str., s. Anm. 185). Verfassungsrechtlich bedenklich ist dagegen, die Förderung bei räumlichem Zusammenhang iSd. Abs. 4 Satz 2 ausschließlich Ehegatten zu versagen (s. Anm. 319).

Vergebliche Aufwendungen liegen vor, wenn der objektiv vorhandene Entschluß, eine förderungsfähige Wohnung anzuschaffen oder herzustellen, scheitert. In Betracht kommen Planungskosten, Fahrtkosten, Kosten für Fachliteratur, Finanzierungskosten für ein unbebautes Grundstück, Vorauszahlungen für Bauvorhaben, für die wegen Konkurses des Bauunternehmers keine Leistungen erbracht werden, usw. Im Rahmen der Vermietung und Verpachtung gem. § 21 sind solche Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar (s. § 9 Anm. 166).

► *Nach ständiger BFH-Rspr. u. FinVerm.* fehlt bei nicht realisierten Objekten ein Zusammenhang mit der hergestellten/angeschafften Wohnung. Dieser erfordert Vollendung der Herstellung/Anschaffung u. tatsächlichen Bezug durch den Stpfl. Die sog. Parallelwertung des Abs. 6 steht dem nicht entgegen, weil ein Vorkostenabzug von weiteren, einschränkenden Voraussetzungen abhängig ist.

So BFH v. 17. 7. 91 X R 6/91, BStBl. II S. 916; v. 17. 7. 91 X R 118/90, BFH/NV 1992 S. 29; v. 27. 2. 92 X R 56/91, BFH/NV 1992 S. 592; BMF v. 22. 10. 90, BStBl. I S. 626 Abs. 56. Dem folgt teilw. auch die finanzgerichtliche Rspr. (vgl. Hess. FG v. 19. 11. 90, EFG 1991 S. 189, rkr.; Nds. FG v. 6. 8. 92, EFG 1993 S. 150, rkr.; FG Bremen v. 25. 5. 92, EFG 1993 S. 76, rkr.).

GLA aus dem Schrifttum *Herrmann*, StuW 1991 S. 379; *Anders*, BB 1991 S. 2421; *B. Meyer*, FR 1993 S. 182; *Kirchhof/Kleeberg*, § 10 e Rdnr. H 5; *Jaser/Wacker*, Die neue Eigenheimbesteuerung, 6. Aufl. 1993 S. 149; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Tz. 359; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 623.

► *Die Gegenmeinung* begründet einen Vorkostenabzug damit, daß der Gesetzgeber durch die Tatbestandsmerkmale „Unmittelbarkeit“ und „Parallelwertung“ sowie nach den Gesetzesmaterialien die bisherigen Grundsätze vorweggenommener WK in § 10 e übernehmen wollte (vgl. FG Berlin v. 8. 5. 90, EFG 1990 S. 581, aufgehoben durch BFH v. 17. 7. 91 X R 120/90, BStBl. II 1992 S. 36; FG Düss. v.

15. 4. 91, EFG 1991 S. 671, aufgeh. durch BFH v. 27. 2. 92 X R 56/91, aaO; *Stephan*, DB 1991 S. 2265; *ders.*, Die Besteuerung selbstgenutztes Wohneigentum, 4. Aufl. 1993 S. 218 f.; *Obermeier*, DStR 1992 S. 21; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 e). Andernfalls wäre nach *Stephan* aaO ein wichtiger Bereich vorweggenommener WK stlich bedeutungslos geworden. Im übrigen hätte es dann der Stpfl. bei entsprechender Sachkenntnis und geschicktem Verhalten in der Hand, vergebliche Aufwendungen durch Behauptung einer beabsichtigten Vermietung in den WK-Bereich zu ziehen, was auch vom Ergebnis her nicht überzeuge.

GlA vor Ergehen der obigen BFH-Rspr.: *Günther*, StSem. 1988 S. 227 (Zusammenhang mit beabsichtigter Herstellung/Anschaffung genügt); *Zeitler*, BB 1986 S. 2107; *Wendt*, Dt. Steuerberatertag 1986, Bonn 1987 S. 172: SA-Abzug kommt im Umfang bisherigen WKAbzugs in Betracht; *Märkle/Wacker/Franz*, BB Beilage 8/1986 Heft 22/1986 S. 13/14; *Schneitzgöke*, Inf. 1989 S. 490; *Paus*, Inf. 1988 S. 103 u. 295; *Lohse/Madde*, DStR 1991 Beil. zu Heft 20 S. 6, die insoweit auf den zu § 9 ergangenen Beschl. des GrS des BFH v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830 verweisen.

► *Stellungnahme*: BFH-Rspr. u. FinVerw. (s.o.) ist uE zu folgen. Die Parallelwertung im WK-Bereich kann nicht darüber hinweghelfen, daß es am gesetzlichen Tatbestandsmerkmal eines unmittelbaren Zusammenhangs mit der Herstellung oder Anschaffung des Gebäudes oder der ET-Wohnung fehlt. Kommt es nicht zur (ernsthaft beabsichtigten und betriebenen) Herstellung oder Anschaffung einer Wohnung, so hängen die vergeblichen Aufwendungen eben unmittelbar nicht mit der Herstellung (= Fertigstellung) oder Anschaffung als solcher, sondern unmittelbar nur mit den Vorbereitungs-handlungen dazu zusammen. Die Förderung gescheiterter Objekte würde uE auch den Gesetzeszweck verfehlen (s. Anm. 501). Im übrigen wäre es uE nicht zu rechtfertigen, bei nicht realisierten Objekten den Abzug vergeblicher Aufwendungen als Vorkosten zuzulassen, ihn dagegen zu versagen, wenn die Wohnung zwar hergestellt oder angeschafft wird, die tatsächliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken aber ausbleibt (s. Anm. 514).

Vergebliche Herstellungskosten (zB Ausfall von Vorauszahlungen wegen Konkurses des Bauunternehmers; jedoch nicht bei mangelhafter Gegenleistung, vgl. BFH v. 31. 3. 92 IX R 164/87, BStBl. II S. 806) sind nach VerwAuffassung (BMF v. 22. 10. 93, BStBl. I S. 827 Abs. 8; ebenso Nds. FG v. 6. 8. 92, EFG 1993 S. 150, rkr.) als Kosten vor Bezug abziehbar, wenn das Bauvorhaben gleichwohl realisiert und das Objekt entsprechend der ursprünglichen Planung zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Ein Abzug ist im Gegensatz zu gescheiterten Objekten (s.o. „*Vergebliche Aufwendungen*“) zulässig, weil einerseits das geplante Förderobjekt tatsächlich verwirklicht wird und andererseits die betreffenden Aufwendungen keine HK sind (vgl. BFH-Beschl. v. 4. 7. 90 GrS 1/89, BStBl. II S. 830). GlA *B. Meyer*, FR 1993 S. 184; *Schmidt/Drenseck* XIII. § 10 e Anm. 9 e; *Stephan*, DB 1993 Beilage 14/93 zu Heft 46 S. 5; *Richter/Boveleth*, Die neue steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 4. Aufl. 1993 Tz. 360; *Wacker*, BB 1994 S. 984; *Brandenberg/Küster*, NWB F. 3 S. 8872; *Blümich/Erhard*, § 10 e Rz. 623; *Obermeier*, Das selbstgenutzte Wohneigentum, 3. Aufl. 1992 S. 287; *Siegle*, DStR 1994 S. 162.

► *Abzugsjahr* ist das Jahr, in dem sich herausstellt, daß die Zahlungen des Stpfl. erfolglos bleiben werden (BMF aaO Abs. 8 Satz 2; ebenso BFH v. 31. 3. 92 IX R 164/87 aaO).

► *Billigkeitsmaßnahmen*: Zur Behandlung von Altfällen, in denen vergebliche Aufwendungen als HK behandelt wurden, s. ausführlich OFD Köln (Vfg. v. 16. 3. 92, StEK, § 10 e Nr. 39 Tz. II.) sowie OFD Kiel (Vfg. v. 3. 7. 91, StEK § 10 e Nr. 33).

► *Grund u. Boden*: Auf den Grund u. Boden entfallende verlorene Vorauszahlungen sind nach OFD Köln (Vfg. v. 16. 3. 92, StEK § 10 e Nr. 39 Tz. 1.1.) keine

Vorkosten, wohl wegen des im WKBereich nach hM geltenden Abzugsverbots (str., vgl. *Schmidt/Drenseck* XIII. § 9 Anm. 2 j).

► *Identität zwischen geplante[m] u. realisiertem Objekt?*: Wegen Objektbezogenheit des Vorkostenabzugs ist es uE erforderlich, daß der Stpfl. die geplante Wohnung auf demselben Grundstück verwirklicht (offenlassend FinVerw. aaO). Ein Wechsel des Gebäudetyps zB vom EinfHaus zum ZweifHaus dürfte aber unschädlich sein (ebenso *B. Meyer*, FR 1993 S. 184); im umgekehrten Fall liegen teilw. WK vor (*B. Meyer*, FR 1994 S. 44).

Verlobte: Wegen Vorkostenabzugs beim Bau auf dem Grundstück des Verlobten s. BMF v. 25. 3. 92, StEK § 10 e Nr. 40.

Verlustabzug und Verhältnis zu § 10 e (insbes. Abzugsreihenfolge): s. Anm. 92.

Vermietung von Teilen der Wohnung mindert die § 10 e Bemessungsgrundlage gem. Abs. 1 Satz 7 (s. Anm. 173–181), s. auch „*Verbilligte Überlassung*“.

Versicherungsbeiträge: s. „*Baubaftpflichtversicherung*“, „*Laufende Grundstückskosten*“ u. „*Risiko-Lebensversicherung*“.

Versorgungsleistungen, die im Zuge des Grundstückserwerbs vereinbart werden, stellen keine AK dar (s. Anm. 141), ebensowenig sind es Vorkosten (s. Anm. 503 „Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 a“).

Vertrauensschutz: s. „*Treu u. Glauben*“.

Vorauszahlung von Vorkosten: s. Anm. 518 „Vorausgezählte Aufwendungen“.

Vorbehalt eines Nutzungsrechts (s. auch „*Nutzungsberechtigter*“): Die Einräumung eines dinglichen Nutzungsrechts anlässlich entgeltlicher Grundstücksübertragung gehört nicht zu den AK des Erwerbers (s. Anm. 141 sowie 143) u. zwingt nach (uE bedenklicher) VerwAuffassung zur Kürzung der § 10 e-Bemessungsgrundlage gem. Abs. 1 Satz 7 (s. Anm. 115 u. Anm. 180 mit Beisp.). Beim *schuldrechtlichen* Nutzungsrecht liegt in der entgeltlichen Grundstücksübertragung eine förderungsschädliche Vermietung iSd. Abs. 1 Satz 7 (s. Anm. 174).

Vorfälligkeitsentschädigung: Bei vorzeitiger Kündigung der vom Wohnungserwerber übernommenen Verbindlichkeit ist die an das Kreditinstitut zu entrichtende Vorfälligkeitsentschädigung nach *Röhrig* (DB 1990 S. 1738) gem. Abs. 6 abziehbar (glA *Obermeier*, NWB F. 3 S. 7895). Entsprechendes gilt nach *Stephan* (in *Littmann/Bitz/Hellwig*, § 10 e Rdnr. 155 a) bei Umschuldung nach Beendigung der Vermietung einer anschließend eigengenutzten Wohnung.

Vorkosten sind in Abs. 6 geregelt (s. Anm. 500 ff.). Siehe im einzelnen auch unter „*Abbruchkosten*“, „*Absetzung für Abnutzung*“, „*Abstandszahlungen*“, „*Altbausubstanz*“, „*Anschaffungsnaher Aufwand*“, „*Ausland*“, „*Bau auf fremdem Grund und Boden*“, „*Baubaftpflichtversicherung*“, „*Bausparverträge*“, „*Damnum*“, „*Dauernde Last*“, „*Drittaufwand*“, „*Entstehen*“, „*Erbbaurecht*“, „*Erhaltungsaufwendungen*“, „*Erstattungen*“, „*Gemischte Schenkung*“, „*Gesamtrechtsnachfolge*“, „*Heizöl*“, „*Laufende Grundstückskosten*“, „*Maklergebühren*“, „*Mieter*“, „*Notargebühren*“, „*Nutzungsänderung*“, „*Nutzungsüberlassung*“, „*Parallelwertung*“, „*Rente*“, „*Risiko-Lebensversicherung*“, „*Rolläden*“, „*Schuldzinsen*“, „*Vergeblische Aufwendungen*“, „*Vorauszahlung*“, „*Vorfälligkeitsentschädigung*“, „*Vorweggenommene Vorkosten*“, „*Wohnungsbauprämie*“, „*Zeitlicher Zusammenhang*“, „*Zinsszuschüsse*“ u. „*Zuschüsse*“.

Vorläufige Steuerfestsetzung: s. „*Anschaffungsnaher Aufwendungen*“ sowie allem. zum Vorkostenabzug s. Anm. 514 u. 533.

Vorweggenommene Erbfolge: Zur teilentgeltlichen Anschaffung bei Zahlung von Gleichstellungsgeldern und/oder Schuldübernahme s. Anm. 131 „Schenkungs“.

unter Auflage“. *Aufschiebend befristete Zahlungsverpflichtungen* des Wohnungsübernehmers lassen die Unentgeltlichkeit des Erwerbsvorganges unberührt (s. Anm. 131 sowie Hess. FG v. 28. 3. 94, EFG 1994 S. 748, rkr.)

„Vorweggenommene“ Vorkosten: s. Anm. 526 aE.

Wahlrechte:

- *Andere Fördervorschriften:* Allgemein zur Behandlung, wenn kumulativ weitere Fördervorschriften erfüllt sind, s. Anm. 26. Zum Zusammenhang mit nachträglichen HK s. Anm. 271.
- *Anschaffungsnabe Aufwendungen:* Zur Möglichkeit, diese unterhalb der Aufzugsgrenze des R 157 Abs. 5 EStR 1993 nach allgem. Kriterien als nachträgliche HK anzusetzen, s. Anm. 273.
- *Ausbauten/Erweiterungen:* Wegen des Förderwahlrechts, wenn zugleich die Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 2 vorliegen s. Anm. 203; zum Vorkostenabzug in diesen Fällen s. Anm. 548.
- *Ebegatten* können ggf. wählen, ein zweites Objekt als zweites Erstobjekt oder Folgeobjekt des Erstobjekts zu behandeln, s. Anm. 358 mit Beisp. (auch zur Behandlung von Drittobjekten) sowie Anm. 370. Wegen Fördermöglichkeiten bei in den neuen Bundesländern belegenen dritten u. vierten Objekten s. Anm. 401 f.
- *Gesamtrechtsnachfolge:* Zum alternativen Abzug beim Erblasser oder Erben im VZ des Erbfalls s. Anm. 87, beim Schuldzinsenabzug nach Abs. 6 a s. Anm. 589; zur Frage des Objektverbrauchs sowie zum Abzugsverzicht s. Anm. 312.
- *Hinzuerwerb des Ebegattenanteils:* Wegen des Wahlrechts, den Abzugsbetrag in der bisherigen Höhe gem. Abs. 5 Satz 3 zweiter Halbsatz fortzuführen, s. Anm. 467.
- *Jahr der Fertigstellung:* Zum Abzugswahlrecht s. Anm. 82.
- *Nachholung* gem. Abs. 3 Satz 1: s. „*Nachholung des Sonderausgabenabzugs*“.
- *Nachträgliche HK iSd. Abs. 3 Satz 2* können wahlweise auf den Beginn des Abzugszeitraums zurückbezogen werden (s. Anm. 287). Zu Wahlmöglichkeiten, wenn die nachträglichen HK innerhalb des vierjährigen Nachholzeitraums gem. Abs. 3 Satz 1 entstehen, s. Anm. 271.
- *Verlustabzug:* Zum Abzugswahlrecht in Zusammenhang mit § 10 e s. Anm. 92.

Wechsel zwischen unbeschränkter/beschränkter Steuerpflicht schmälert nicht den für die Zeit unbeschr. StPflcht im VZ zu gewährenden Abzugsbetrag (s. Anm. 20).

Wechselseitige Vermietung von Wohnungen unter Miteigentümern: Zur stlichen Anerkennung der Vermietung oder Behandlung als Eigennutzung s. Anm. 160.

Wechsel Vermietung/Eigennutzung: s. „*Nutzungsänderung*“.

Wechsel Zweitobjekt/Erstobjekt bei Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1: s. Anm. 340, 370 u. 378.

Wesentlicher Bauaufwand als Voraussetzung stbegünstigter Umwandlung von Räumen in Wohnraum gem. Abs. 2: s. Anm. 205 „*Schaffung neuen Wohnraums*“.

Wintergarten kann unter best. Voraussetzungen gem. Abs. 2 begünstigt sein (s. Anm. 205 „*Umwandlung von Räumen in Wohnraum*“).

Wirtschaftliches Eigentum an der Wohnung ist zur Inanspruchnahme des SA-Abzugs ausreichend (s. Anm. 30).

Wochenendwohnung: s. „*Ferienwohnung*“.

Wohnraum als Begriffsmerkmal des Ausbaus/der Erweiterung s. Anm. 205 u. 208 jeweils unter „Schaffung neuen Wohnraums“.

Wohnrecht: s. *Vorbehalt eines Nutzungsrechts*“ u. „*Nutzungsberechtigter*“.

Wohnung: Begriff u. Bestandteile der Wohnung sowie über den Umfang der stbegünstigten Wohnung nach Aufgabe des sog. Erstarrungsprinzips s. Anm. 53–58. Siehe auch unter „*Bauliche Abgeschlossenheit*“, „*Bau in Bauabschnitten*“, „*Bewertungsrechtlicher Wohnungsbegriff*“, „*Erstarrungsprinzip*“, „*Nene Bundesländer*“ u. „*Zubehörräume*“.

Wohnungsbauprämie steht uE einem SA-Abzug der Abschlußgebühr des Bauparvertrags nach Abs. 6 nicht entgegen (s. Anm. 27).

Wohnzwecke: Begriff s. Anm. 98; s. auch „*Dienen zu Wohnzwecken*“.

Zeitlicher Zusammenhang als Kriterium des Vorkostenabzugs s. Anm. 520 u. 526.

Zinszuschüsse: Über Anrechnung beim Vorkostenabzug nach Abs. 6 Satz 1 s. Anm. 533.

Zubehörräume als Bestandteil der stbegünstigten Wohnung; s. Anm. 56 u. 69. Zur Frage eigenständiger Förderung nach Abs. 2 s. Anm. 205 „Umwandlung von Räumen in Wohnraum“.

Zurechnung des Abzugsbetrags: s. Anm. 30–41 u. 440 (betr. Ehegatten).

Zusammenveranlagung ändert nichts an der persönlichen Zurechnung des SA-Abzugs für die im Miteigentum der Ehegatten befindliche Wohnung (s. Anm. 34). Zur Fremdnutzung iSd. Abs. 1 Satz 7 und den Besonderheiten der Berechnung des Abzugsbetrags in diesen Fällen s. Anm. 185 aE. Über Nachholung des Abzugsbetrags, wenn die Veranlagungsform im Nachholzeitraum wechselte, s. Anm. 291. Wegen der Frage, ob bei Miteigentum der Ehegatten die Abzugsbeträge nach Abs. 7 festzustellen sind, s. Anm. 617.

Zuschüsse: s. Anm. 68; beim Vorkostenabzug s. Anm. 533.

Zuzug in die neuen Bundesländer als Voraussetzung zusätzlicher § 10 e-Förderung dort belegener Objekte s. Anm. 404.

Zwangsversteigerung: Erwerb der Ehegatten-Wohnung im Zwangsversteigerungsverfahren ist keine schädliche Anschaffung iSd. Abs. 1 Satz 8 (s. Anm. 188).

Zweifamilienhaus: s. „*Gebäude mit mehreren Wohnungen*“.

Zweitobjekt: Allgemein zur Begünstigung bei Ehegatten gem. Abs. 4 Satz 2 s. Anm. 315–340.

▶ *Ebescheidung:* Zum Förderungsverlust beim Ehegatten mit Alleineigentum an zwei Objekten s. Anm. 336, bei Kombination von Allein- u. Miteigentum der Ehegatten s. Anm. 340.

▶ *Gesamtrechtsnachfolge:* Zur Förderung des im Wege der Gesamtrechtsnachfolge erlangten Zweitobjekts nach Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 s. Anm. 334. Wegen der Behandlung des Erblasser-Erstobjekts als Zweitobjekt des Erben s. Anm. 358.

Zwischenerwerb der Wohnung des Ehegatten über Dritte kann einen Förderungsaußschluß nach Abs. 1 Satz 8 vermeiden (s. Anm. 188).

