

§ 57

Besondere Anwendungsregeln aus Anlaß der Herstellung der Einheit Deutschlands

angefügt durch das Einigungsvertragsgesetz v. 23. 9. 1990
(BGBl. II, 885; BStBl. I, 654),
zuletzt geändert durch StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999
(BGBl. I S. 402; BStBl. I S. 304)

- (1) Die §§ 7 c, 7 f, 7 g, 7 k und 10 e dieses Gesetzes, die §§ 76, 78, 82 a und 82 f der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung sowie die §§ 7 und 12 Abs. 3 des Schutzbaugesetzes sind auf Tatbestände anzuwenden, die in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet nach dem 31. Dezember 1990 verwirklicht worden sind.
- (2) Die §§ 7 b und 7 d dieses Gesetzes sowie die §§ 81, 82 d, 82 g und 82 i der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung sind nicht auf Tatbestände anzuwenden, die in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet verwirklicht worden sind.
- (3) Bei der Anwendung des § 7 g Abs. 2 Nr. 1 und des § 14 a Abs. 1 ist in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet anstatt vom maßgebenden Einheitswert des Betriebs der Land- und Forstwirtschaft und den darin ausgewiesenen Werten vom Ersatzwirtschaftswert nach § 125 des Bewertungsgesetzes auszugehen.
- (4) ¹§ 10 d Abs. 1 ist mit der Maßgabe anzuwenden, daß der Sonderausgabenabzug erstmals von dem für die zweite Hälfte des Veranlagungszeitraums 1990 ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte vorzunehmen ist. ²§ 10 d Abs. 2 und 3 ist auch für Verluste anzuwenden, die in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet im Veranlagungszeitraum 1990 entstanden sind.
- (5) § 22 Nr. 4 ist auf vergleichbare Bezüge anzuwenden, die auf Grund des Gesetzes über Rechtsverhältnisse der Abgeordneten der Volkskammer der Deutschen Demokratischen Republik vom 31. Mai 1990 (GBl. I Nr. 30, 274) gezahlt worden sind.
- (6) § 34 f Abs. 3 Satz 3 ist erstmals auf die in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet für die zweite Hälfte des Veranlagungszeitraums 1990 festgesetzte Einkommensteuer anzuwenden.

Autor und Mitherausgeber:

Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Erläuterungen zu § 57			
I. Allgemeine Erläuterungen	1	3. Anwendung des Ersatz-	
		wirtschaftswerts anstelle	
		des Einheitswerts eines	
		land- und forstwirtschaft-	
		lichen Betriebs (Abs. 3) . . .	4
II. Die besonderen Anwen-		4. Sonderregelung zur An-	
ungsregeln im einzelnen		wendung des Verlustabzugs	
1. Vorbemerkung zu § 57 . . .	2	(Abs. 4)	5
2. Anwendung bestimmter		5. Besteuerung von Ab-	
Begünstigungstatbestände		geordnetenbezügen und	
im Beitrittsgebiet		Rücktrag des Baukinder-	
(Abs. 1 und 2)	3	gelds (Abs. 5 und 6)	6

Erläuterungen zu § 57

Schrifttum: ANDERS, Die Ertragsteuern im Einigungsvertrag, Stbg. 1991, 31; BEULE, Einkünfte aus VuV bei Objekten in ostdeutschen Bundesländern, DB 1991, 134; LEHMANN, Wahlrecht bei Verlusten im Beitrittsgebiet, NWB Aktuelles 1992, 1358; STUHRMANN, Die Förderung selbstgenutzten Wohnungseigentums in den neuen Bundesländern, DtZ 1993, 268; o.V., StBegünstigung für Einfamilienhäuser in Ostdeutschland bei nachträglichem Erwerb des zugehörigen Grundstücks, NWB Aktuelles 1993, 1544; PLATH, Stl. Behandlung der in der DDR im ersten Halbj. 1990 in Kapitalgesellschaften umgewandelten volkseigenen Kombinate, Betriebe und Einrichtungen, DB 1993, 125; LAMBRECHT, Zur Rspr. des FG des Landes Brandenburg – Entscheidungen zur Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und zum Einkommensteuerrecht, BuW 1996, 134; FISCHER, P., Umwandlung einer Produktionsgenossenschaft des Handwerks/Einkaufsgenossenschaft und Liefergenossenschaft des Handwerks in eine eingetragene Genossenschaft, FR 1996, 643; DRESCHER, Zur Umwandlung von ELG und PGH der ehemaligen DDR in eingetragene Genossenschaften, FR 1997, 713; BEUTHIEN, Umwandlung einer PGH oder ELG der ehemaligen DDR in eine eG – übertragend oder nur formwechselnd? DStR 1997, 2001; RÄTKE, Beitrittsgebiet; Umstellung des Gewinns zum 30.06./01.07. 1990, StuB 1999, 208; PAUS, Bemessungsgrundlage des § 10e EStG im Beitrittsgebiet, KFR F 3 EStG § 10e, 5/00, 237 (7/2000).

1

I. Allgemeine Erläuterungen

Rechtentwicklung der Vorschrift: Von 1925 bis 1933 enthielt die Vorschrift eine Tarifbegünstigung von Gewinnen aus GmbH-Anteilen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung für Stpfl. mit geringem Einkommen (s. auch Vor § 27 KStG Anm. 3a). Danach war sie bis 1990 unbesetzt.

► *EinigungsvertragsG v. 23. 9. 1990* (BGBl. I, 885; BStBl. I, 654): Die Vorschrift wurde zusammen mit den §§ 56, 58 und 59 durch das EinigungsvertragsG iVm. Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 16 Buchst. k des Einigungsvertrags v. 31. 8. 1990 angefügt; sie enthielt die Abs. 1–5.

► *StÄndG 1991 v. 24. 6. 1991* (BGBl. I, 1322; BStBl. I, 665): Abs. 4 wurde dahin geändert, daß der Verlustabzug bereits von dem für die 2. Hälfte des VZ 1990 ermittelten Gesamtbetrags der Einkünfte vorzunehmen ist.

► *StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992* (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146): Abs. 6 betr. die Anwendung des § 34 f Abs. 3 Satz 3 für die die 2. Hälfte des VZ 1990 wurde angefügt.

► *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24. 3. 1999* (BGBl. I S. 402; BStBl. I S. 304): Redaktionelle Anpassung des Abs. 3 an die Neuregelung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13 a (s. Anm. 4).

Bedeutung der Vorschrift: Die im Unterschied zu § 56 für alle Stpfl. geltende Vorschrift beschränkt die Anwendung bestimmter wirtschaftslenkender Normen im Beitrittsgebiet auf die VZ ab 1991, um Anreize zu schaffen (Abs. 1) und schließt die Anwendung anderer Normen aus, um „unerwünschte Mitnahmeeffekte“ zu vermeiden (Abs. 2). Abs. 3 trifft eine Sonderregelung zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte und die Abs. 4–6 sehen in Abweichung vom EinigungsvertragsG iVm. Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 14 eine teilweise Anwendung bestimmter Vorschriften auch vor dem 31. 12. 1990 vor.

II. Die besonderen Anwendungsregeln im einzelnen

1. Vorbemerkung zu § 57

2

Die Regelungen des Abs. 1–4 und des Abs. 6 beziehen sich auf das in Art. 3 des Einigungsvertrags genannte Gebiet; dies ist das Gebiet der ehemaligen DDR. Nach Art. 3 des Einigungsvertrags v. 31. 8. 1990 (BGBl. II, 885; BStBl. I, 657) tritt das Grundgesetz mit dem Wirksamwerden des Beitritts in den Ländern Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen sowie in dem Teil des Landes Berlin, in dem es bisher nicht galt (dh. Ost-Berlin) in Kraft.

2. Anwendung bestimmter Begünstigungstatbestände im Beitrittsgebiet (Abs. 1 und 2)

3

Abs. 1 regelt die Anwendung bestimmter Begünstigungsvorschriften auf nach dem Beitritt verwirklichte Tatbestände, während Abs. 2 klarstellt, daß vor dem Beitritt verwirklichte Tatbestände von einer Begünstigung nach ebenfalls vor dem Beitritt geltenden Vorschriften des EStG ausgeschlossen sind.

Die Anwendung auf nach dem 31. 12. 1990 im Beitrittsgebiet verwirklichte Tatbestände (Abs. 1) ist im einzelnen für folgende Vorschriften vorgesehen:

▷ *erhöhte AfA für Baumaßnahmen* an Gebäuden zur Schaffung neuer Mietwohnungen nach § 7 c (s. § 7 c Anm. 3);

▷ *Bewertungsfreiheit* für abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens privater Krankenanstalten nach § 7 f;

▷ *Sonder-AfA* zur Förderung mittlerer und kleinerer Betriebe und sog. Ansparschreibung nach § 7 g.

Die Regelungen des § 7 g Abs. 3 (Ansparschreibung) sind auch für im Beitrittsgebiet vorgesehene Investitionen erstmals für Wj. anzuwenden, die nach dem 21. 12. 1994 beginnen; aus § 57 Abs. 1 läßt sich nichts anderes herleiten (FG Münster v. 6. 4. 1998, Juris; StE 1998, 373 betr. Aussetzung der Vollziehung).

▷ *erhöhte AfA für Wohnungen* mit Sozialbindung nach § 7 k und

▷ *StBegünstigung der selbstgenutzten Wohnung* im eigenen Haus nach § 10 e (s. § 10 e Anm. 6 und 700 „DDR“).

Voraussetzung für den Vorkostenabzug im Beitrittsgebiet ist, daß der Stpfl. die Grundförderung in Anspruch nehmen kann (BFH v. 17. 12. 1997 X R 54/96, BFH/NV 1998, 841). Wird der Grund und Boden erst erworben, nachdem der Begünstigungszeitraum für die Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes oder der zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung abgelaufen ist, oder ist die Wohnung, weil sie im Beitrittsgebiet vor dem 1. 1. 1991 und vor Inkrafttreten des § 10 e angeschafft oder hergestellt worden ist, nicht begünstigt, steht dem Stpfl. für den nachträglichen Erwerb des Grund und Bodens keine (eigenständige) Förderung nach § 10 e zu (BFH v. 29. 3. 1995 X R 36/94, BStBl. II, 828). Nach aA ist dieses Ergebnis weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus dem Sinn und Zweck der Begünstigungsvorschrift zwingend abzuleiten (so PAUS, KFR F 3 EStG § 10 e, 4/95, 347, 12/1995, der auch auf die Bedeutung der Entscheidung für Erbbaurechtsfälle nach Inkrafttreten des EigZulG eingeht; aA auch Vorinstanz: FG Thür. v. 27. 10. 1993, EFG 1994, 393, aufgeh.). Eine Neubewertung der vor dem 1. 7. 1990 geleisteten Anschaffungskosten gem. § 9 Abs. 1 DMBilG erfolgt ebenso wenig (BFH v. 21. 10. 1999 I R 66/98, BStBl. II 2000, 288), wie eine Bemessung des Abzugsbetrags nach dem Verkehrswert (BFH v. 25. 8. 1999 X R 74/96, BFH/NV 2000, 416).

- ▷ *Sonderabschreibungen* für bestimmte Wirtschaftsgüter und Baumaßnahmen für *Land- und Forstwirte*, die ihren Gewinn nicht nach Durchschnittssätzen ermitteln gem. § 76 EStDV;
- ▷ *Begünstigung bestimmter Wirtschaftsgüter und Baumaßnahmen für Land- und Forstwirte* mit Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 78 EStDV;
- ▷ *erhöhte AfA und Verteilung von Erhaltungsaufwand* bei bestimmten *Heiztechnologien* nach § 82 a EStDV;
- ▷ *Sonderabschreibungen für Schiffe und Luftfahrzeuge* nach § 82 f EStDV;
- ▷ *erhöhte AfA für die Errichtung von Schutzräumen* nach § 7 und § 12 Abs. 3 Schutzbaugesetz v. 9. 9. 1965 (BGBl. I, 1232; BStBl. I, 543).

Vor dem 1. 1. 1991 verwirklichte Tatbestände sind von den genannten Begünstigungen für die Restnutzungsdauer ausgeschlossen (s. etwa BFH v. 4. 3. 1998 X B 130/97, BFH/NV 1998, 1086 betr. § 10 e).

Die Anwendung auf früher im Beitrittsgebiet verwirklichte Tatbestände ist ausgeschlossen (Abs. 2) für folgende Begünstigungstatbestände:

- ▷ *erhöhte AfA* für
 - Einfamilienhäuser usw. nach § 7 b,
 - Wirtschaftsgüter, die dem Umweltschutz dienen nach § 7 d;
- ▷ *Bewertungsfreiheiten und erhöhte AfA* nach § 51 Abs. 1 Nr. 2 iVm. der EStDV:
 - Bewertungsfreiheit im Kohle- und Erzbergbau nach § 81 EStDV,
 - Bewertungsfreiheit für Forschung und Entwicklung nach § 82 d EStDV,
 - erhöhte AfA von Herstellungskosten bestimmter Sanierungs(Bau-)maßnahmen,
 - erhöhte AfA von Herstellungskosten bei Baudenkmälern.

Diese Begünstigungstatbestände sind auf vor dem 1. 1. 1991 abgeschlossene Maßnahmen beschränkt, die erhöhte AfA nach § 7 b ist letztmals auf vor dem 1. 1. 1987 fertiggestellte Ein- und Zweifamilienhäuser und Eigentumswohnungen anzuwenden. Abs. 2 soll verhindern, daß diese Begünstigungen für die Restnutzungsdauer solcher Maßnahmen in Anspruch genommen werden, die vor Inkrafttreten des EStG im Beitrittsgebiet ohne Bezug auf die Begünstigungstatbestände durchgeführt worden sind.

3. Anwendung des Ersatzwirtschaftswerts anstelle des Einheitswerts eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (Abs. 3)

4

Die Vorschrift stellt sicher, daß bei Anwendung des § 7g Abs. 2 Nr. 1, § 13a Abs. 4 und 8 aF und des § 14a Abs. 1 im Beitrittsgebiet an die Stelle der dort genannten Tatbestandsvoraussetzungen des „Einheitswerts des Betriebs“ der nach § 125 BewG festzustellende Ersatzwirtschaftswert tritt (zum Ersatzwirtschaftswert im Beitrittsgebiet s. etwa § 14a Anm. 82 aE). Ab VZ 1999 war die Verweisung auf § 13a entbehrlich (BTDruks. 14/265, 190). Eines der Ziele der Neuregelung des § 13a war der Wegfall der unmittelbaren Anbindung an die Einheitsbewertung (BTDruks. aaO, 177), so daß auch die Bindung an den Ersatzwirtschaftswert aufgegeben werden konnte.

4. Sonderregelung zur Anwendung des Verlustabzugs (Abs. 4)

5

Abs. 4 Satz 1 sah idF des Einigungsvertrags zunächst vor, daß der Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 erstmals für Verluste des VZ 1992 aus dem Beitrittsgebiet in den VZ 1991 zulässig ist. Wegen der Unterschiede im Verwaltungsvollzug in der DDR und dem späteren Beitrittsgebiet bestanden zunächst Bedenken gegen einen weitergehenden Verlustrücktrag. Der mit StÄndG 1991 eingeführte Verlustrücktrag nach Abs. 4 Satz 1 ist nicht wegen unzulässiger Rückwirkung verfassungswidrig, weil er zB dem StAbzugsbetrag nach § 9 DBStÄndG DDR vorging (BFH v. 30. 7. 1997 I R 90/96, BStBl. II, 730; s. auch § 58 Anm. 6 „In den VZ 1991 und 1992“.

Verlustrücktrag in den „DM-Abschnitt“: Satz 1 idF des StÄndG 1991 ermöglicht weitergehend den Verlustrücktrag nach § 10d Abs. 1 auch auf die Zeit vor Geltung des EStG im Beitrittsgebiet. Dadurch soll die Liquidität für Investitionen gestärkt werden (BTDruks. 12/562, 140). Der an sich gebotene zweijährige Verlustrücktrag wird aber in der Weise begrenzt, daß der Abzug erstmals von dem für die 2. Hälfte des VZ 1990 – also dem bereits in DM ermittelten – Gesamtbetrag der Einkünfte vorzunehmen ist. Verluste aus 1991 und 1992 müssen also nicht mit positiven, noch nach dem Recht der DDR ermittelten Einkünften aus 1989 und der 1. Hälfte 1990 verrechnet werden, sondern bleiben vortragsfähig.

Zum Verlustrücktrag auf 1990 bei KapGes. im Beitrittsgebiet s. FinMin. Thür. v. 1. 6. 1992, StEK KStG 1977 § 8 Nr. 93 und zur *Reihenfolge des Verlustrücktrags* im Beitrittsgebiet als 1. Position nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte oder letzte Position vor dem Einkommen s. OFD Cottbus v. 10. 5. 1994, StEK EStG § 57 Nr. 6; s. auch FG Brandenb. v. 27. 7. 1995, EFG 1995, 966, rkr.: Vorrangiger Abzug von SA, und FG Brandenb. v. 17. 10. 1995, Juris; D-spezial 1995, Nr 49, 2: Zusätzlich Berücksichtigung von Gewinnanteilen des im Betrieb des Stpfl. mitarbeitenden Ehegatten, die einem BA-Abzugsverbot unterlagen.

Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften (LPG) können weder Verluste aus 1990 vortragen (BMF v. 6. 4. 1992, StEK EStG § 57 Nr. 2), noch Verluste aus 1991 und 1992 zur Berechnung der ökonomischen Abgabe zurücktragen (FG Mecklenb.-Vorp. v. 28. 4. 1999, EFG 1999, 910, rkr. betr. Verluste eines volkseigenen Guts [VEG]; FinMin. Thür. v. 12. 5. 1992, StEK EStG § 57 Nr. 2).

Zum Verlustvortrag von aus LPG durch Umwandlung nach § 23 LwAnpG hervorgegangenen eingetragenen Genossenschaften für das 2. Halbj. 1990 s. OFD Rostock v. 11. 5. 1993, StEK EStG § 10d Nr. 36.

Verlustvortrag aus dem VZ 1990 zulässig: Satz 2 stellt sicher, daß im Beitrittsgebiet entstandene Verluste aus dem VZ 1990 (gleichgültig, ob aus dem 1. oder 2. Halbjahr und obwohl das EStG erst ab VZ 1991 im Beitrittsgebiet gilt) nach § 10d Abs. 2 zeitlich unbegrenzt vorgetragen werden können; sie sind daher

auch nach § 10d Abs. 3 aF gesondert festzustellen, es sei denn, ein Stpfl. (aus den alten Bundesländern) hat von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht, Verluste aus dem Beitrittsgebiet im VZ 1990 nach § 2a Abs. 5 und 6 EStG idF des DDR-IG v. 26. 6. 1990 (BGBl. I, 1143; BStBl. I, 313; dazu Dok. 1 Anm. 429) mit positiven Einkünften auszugleichen (im einzelnen dazu BMF v. 13. 5. 1992, BStBl. I, 336). Wird der Verlust gleichwohl nach Satz 2 iVm. § 10d Abs. 3 aF gesondert festgestellt, so liegt eine widerstreitende StFestsetzung nach § 174 Abs. 2 AO vor (OFD Düss. v. 15. 1. 1992, StEK EStG § 57 Nr. 1, Text bei StEK EStG § 2a Nr. 17). Durch Einigungsvertrag v. 31. 8. 1990 (BGBl. I, 889; BStBl. I, 654) wurde § 2a Abs. 5 und 6 wieder aufgehoben.

► *Verluste bei Umwandlung*: Verluste, die Körperschaften im VZ 1990 im Beitrittsgebiet entstanden sind, können im Fall einer Umwandlung nur vorgetragen werden, wenn eine rechtliche Identität zwischen den an der Umwandlung beteiligten Körperschaften besteht. Diese ist bei der formwechselnden, nicht aber bei der übertragenden Umwandlung gegeben (BFH v. 27. 10. 1994 I R 60/94, BStBl. II 1995, 326 betr. Umwandlung einer Einkaufs- und Liefergenossenschaft des Handwerks [ELG] in eine GmbH als übertragende Umwandlung).

Art. 3 GG wird insoweit durch die unterschiedliche Behandlung von natürlichen Personen und der in Form einer Rechtsübertragung umgewandelten Unternehmen nicht verletzt (BFH v. 27. 3. 1996 I R 112/95, BStBl. II, 480 betr. Umwandlung einer Einkaufs- und Liefergenossenschaft des Handwerks [ELG] in eine e.G. mit Anm. P. FISCHER, FR 1996, 643 für Billigkeitslösung; nach aA ist eine Satzungsänderung ausreichend: DRESCHER, FR 1997, 713; aA auch BEUTHIEN, DStR 1997, 2001: keine übertragende, sondern nur formwechselnde Umwandlung).

► *Verlustvortrag im Verhältnis 1:1*: Der im 1. Halbjahr 1990 im Beitrittsgebiet in Mark der DDR ermittelte Gewinn (oder Verlust) ist nicht im Verhältnis 2:1 in DM umzustellen. Die nominelle Umbenennung der Gewinne des 1. Halbjahrs 1990 folgt mittelbar aus § 57 Abs. 4 und aus § 36 Abs. 5a GewStG idF des Art. 8 iVm. Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nrn. 16, 20 des Einigungsvertrags. Danach ist § 10d Abs. 2 und 3 (aF) bzw. § 10a GewStG auch für Verluste anzuwenden, die in dem in Art. 3 des Einigungsvertrags genannten Gebiet im VZ 1990 entstanden sind; eine Halbierung der negativen Gewinne des 1. Halbjahrs 1990 sieht das Gesetz nicht vor.

BFH v. 14. 9. 1994 I R 136/93, BStBl. II 1995, 382 und v. 29. 6. 1998 I B 87/97, BFH/NV 1999, 36, mwN, die Verfassungsmäßigkeit dieser Gesetzeslage bejahend; nach Auffassung von RÄTKE [StuB 1999, 208] ein unbefriedigendes Ergebnis für den Stpfl., auch wenn die FinVerw. die auf das 1. Halbjahr entfallende Steuer im Wege der Billigkeit nach § 163 AO halbierte.

6 5. Besteuerung von Abgeordnetenbezügen und Rücktrag des Baukindergelds (Abs. 5 und 6)

Besteuerung von Bezügen der Abgeordneten der Volkskammer (Abs. 5):

Die Vorschrift stellt sicher, daß die Bezüge der Abgeordneten der Volkskammer der ehemaligen DDR ebenso wie die Bezüge der BTAbgeordneten nach § 22 Nr. 4 besteuert werden (s. § 22 Anm. 468).

Rücktrag des Baukindergelds (Abs. 6): Die durch StÄndG 1992 angefügte Vorschrift (s. Anm. 1) ermöglicht und begrenzt den in § 34f Abs. 3 Satz 3 vorgesehenen zweijährigen „Rücktrag“ der StErmäßigung für das Beitrittsgebiet auf die 2. Hälfte (den „DM-Abschnitt“) des VZ 1990 (s. § 34f Anm. 78 aE); damit bleibt der Vortrag der StErmäßigung auf die folgenden VZ nach § 34f Abs. 3 Satz 4 erhalten.