

§ 58

Weitere Anwendung von Rechtsvorschriften, die vor Herstellung der Einheit Deutschlands in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet gegolten haben

angefügt durch das Einigungsvertragsgesetz v. 23. 9. 1990
(BGBl. II, 885; BStBl. I, 654)

(1) Die Vorschriften über Sonderabschreibungen nach § 3 Abs. 1 des Steueränderungsgesetzes vom 6. März 1990 (GBl. I Nr. 17 S. 136) in Verbindung mit § 7 der Durchführungsbestimmung zum Gesetz zur Änderung der Rechtsvorschriften über die Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuer – Steueränderungsgesetz – vom 16. März 1990 (GBl. I Nr. 21 S. 195) sind auf Wirtschaftsgüter weiter anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1989 und vor dem 1. Januar 1991 in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet angeschafft oder hergestellt worden sind.

(2) ¹Rücklagen nach § 3 Abs. 2 des Steueränderungsgesetzes vom 6. März 1990 (GBl. I Nr. 17 S. 136) in Verbindung mit § 8 der Durchführungsbestimmung zum Gesetz zur Änderung der Rechtsvorschriften über die Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuer – Steueränderungsgesetz – vom 16. März 1990 (GBl. I Nr. 21 S. 195) dürfen, soweit sie zum 31. Dezember 1990 zulässigerweise gebildet worden sind, auch nach diesem Zeitpunkt fortgeführt werden. ²Sie sind spätestens im Veranlagungszeitraum 1995 gewinn- oder sonst einkünfteerhöhend aufzulösen. ³Sind vor dieser Auflösung begünstigte Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden, sind die in Rücklage eingestellten Beträge von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzuziehen; die Rücklage ist in Höhe des abgezogenen Betrags im Veranlagungszeitraum der Anschaffung oder Herstellung gewinn- oder sonst einkünfteerhöhend aufzulösen.

(3) Die Vorschrift über den Steuerabzugsbetrag nach § 9 Abs. 1 der Durchführungsbestimmung zum Gesetz zur Änderung der Rechtsvorschriften über die Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuer – Steueränderungsgesetz – vom 16. März 1990 (GBl. I Nr. 21 S. 195) ist für Steuerpflichtige weiter anzuwenden, die vor dem 1. Januar 1991 in dem in Artikel 3 des Einigungsvertrages genannten Gebiet eine Betriebsstätte begründet haben, wenn sie von dem Tag der Begründung der Betriebsstätte an zwei Jahre lang die Tätigkeit ausüben, die Gegenstand der Betriebsstätte ist.

Autor und Mitherausgeber:

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

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Erläuterungen zu § 58			
I. Allgemeine Erläuterungen zu § 58	1	3. Erläuterungen zu Abs. 3: Steuerabzugsbetrag bei Neugründungen	
II. Die weiter anwendbaren Steuervergünstigungen der DDR nach Abs. 1–3		a) Bedeutung und Geltungsbereich der Regelung, Verfahrensfragen	4
1. Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderabschreibungen nach § 3 Abs. 1 StÄndG-DDR	2	b) Tatbestandsvoraussetzung für den Steuerabzugsbetrag	5
2. Erläuterungen zu Abs. 2: Bildung einer steuerfreien Akkumulationsrücklage	3	c) Abzug des Steuerfreibetrags	6

Erläuterungen zu § 58

Schrifttum: ANDERS, Die Ertragsteuern im Einigungsvertrag, Stbg. 1991, 31; o. V., Stl. Fragen in den neuen Bundesländern – Berücksichtigung einer Akkumulationsrücklage bei der GewSt., Stbg. 1991, 486; FÖRG, Ausgewählte Probleme der Einkommensbesteuerung 1990 in den neuen Bundesländern, FR 1991, 710; KLÄHN, Ausweis der Akkumulationsrücklage nach § 3 Abs. 2 StÄndG im Rechnungswesen und deren Berücksichtigung bei der Gewerbesteuer, DStZ 1992, 109; APITZ, Probleme des fortgeltenden Rechts im Beitrittsgebiet für die VZ 1990/1991, StBp. 1993, 97; SCHNEIDER, H.-P., Möglichkeiten zur Nutzung des StAbzugsbetrags bei Neugründungen in der ehemaligen DDR, INF 1993, 352; STUHRMANN, Ertragsstl. Folgen aus den Änd. des ehelichen Güterrechts im Beitrittsgebiet, NWB F. 3, 8473; WEWERS, Die Änd. des InvZulG 1991, DB 1993, 243; BÄR/SCHMITZ, Die stl. Auswirkungen des StAbzugsbetrages bei Kapitalgesellschaften, StBp. 1994, 63; HOFMANN, G., Minderung der Steuerschuld durch Steuerabzugsbetrag, D-spezial 1995, Nr. 13, 4; KANZLER, Beitrittsgebiet – kein Steuerabzugsbetrag bei Neugründung ohne Außenwirkung, FR 1995, 351; STAPPERFEND, Steuerabzugsbetrag aus § 58 Abs 3 EStG, § 9 DBStÄndG (DDR) nicht erst im Abrechnungsverfahren? FR 1995, 837; HUTTER, Zur Bilanzberichtigung bei unterlassener Übertragung und Auflösung einer nach früherem Recht der DDR gebildeten Akkumulationsrücklage – Zugleich eine Besprechung des BFH-Urteils vom 10. Dezember 1997 XI R 52/96, DStZ 1998, 634; KANZLER, Konkurrenz von Doppelbegünstigungen in Bezug auf Fördermittel und Investitionszulage d.h. Buchwertminderung unter 800 DM durch Rücklageübertragung nicht investitionszulageschädlich, FR 1999, 1392.

1 **I. Allgemeine Erläuterungen zu § 58**

Rechtentwicklung der Vorschrift: Die Vorschrift enthielt in den Jahren 1925–1933 Regelungen zur Tarifvergünstigung bei außerordentlichen Einkünften (jetzt § 34; s. § 34 Anm. 2) und war von 1934 bis 1990 unbesetzt. In der nF wurde sie zusammen mit den §§ 56, 57 und 59 durch das *EinigungsvertragsG v. 23. 9. 1990* (BGBl. I, 885; BStBl. I, 654 iVm. Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 16 Buchst. k des Einigungsvertrags v. 31. 8. 1990) angefügt.

Bedeutung der Vorschrift: Die Vorschrift regelt die weitere Anwendung von Bestimmungen der ehemaligen DDR im Beitrittsgebiet über den 31. 12. 1990 hinaus; sie gilt auch für KStpf. (Abschn. 26 KStR 1990). Die Regelung ist abschließend. Da die StBefreiung für reprivatisierte Betriebe nach § 3 und § 5 Abs. 9 der Durchführungsbestimmung zum Ges. über die Gründung und Tätigkeit privater Unternehmen und über Unternehmensbeteiligungen v. 8. 3. 1990 (DDR-GBl. I Nr. 17, 144) nicht in § 58 aufgeführt ist, beschränkt sie sich auf das Jahr 1990. Im einzelnen s. BMF v. 26. 11. 1991, BStBl. I, 1012 u. v. 17. 11. 1992, BStBl. I, 727.

DDR-Bestimmungen im Wortlaut: Die nach § 58 für weiter anwendbar erklärten Bestimmungen der DDR lauten wie folgt:

Gesetz zur Änderung der Rechtsvorschriften über die Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuer (Steueränderungsgesetz) v. 6. 3. 1990 (DDR-GBl. I Nr. 17, 136), geändert durch Steueranpassungsgesetz v. 22. 6. 1990 (GBl. Sonderdruck Nr. 1427, 3) – Auszug –

§ 3 Steuervergünstigungen

- (1) Für Investitionen, die für die wirtschaftliche Entwicklung besonderen Vorrang haben, können Sonderabschreibungen gewährt werden.
- (2) Steuerpflichtige, die Einkommen bzw. Gewinn aus den im § 1 Abs. 1 Ziff. 1 bis 3 genannten Betrieben bzw. Tätigkeiten erzielen, können für Zwecke der Akkumulation eine steuerfreie Rücklage in Höhe von 20 % des jährlichen Einkommens bzw. Gewinns, höchstens 50 000 M, bilden.

Durchführungsbestimmung zum Gesetz zur Änderung der Rechtsvorschriften über die Einkommen-, Körperschaft- und Vermögensteuer v. 16. 3. 1990 (DDR-GBl. I Nr. 21, 195), geändert durch Steueranpassungsgesetz v. 22. 6. 1990 (GBl. Sonderdruck Nr. 1427, 3) – Auszug – Zu § 3 des Steueränderungsgesetzes:

§ 7 Sonderabschreibungen

- (1) Sonderabschreibungen werden gewährt für Grundmittel, die
 - der Entwicklung und Einführung von Verfahren und Erzeugnissen auf hohem wissenschaftlich-technischen Niveau dienen;
 - zu höheren Lieferungen und Leistungen für den Export führen;
 - der Schaffung neuer Arbeitsplätze in bestehenden Betrieben oder Unternehmen dienen oder
 - zur Realisierung von Umweltschutzmaßnahmen angeschafft oder hergestellt werden.
- (2) Sonderabschreibungen können im
 - ersten Jahr bis 50 vom Hundert,
 - zweiten Jahr bis 30 vom Hundert,
 - dritten Jahr 20 vom Hundert.
 der Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen.
- (3) Werden die im Abs. 1 genannten Grundmittelaanschaffungen über einen aufgenommenen Kredit finanziert, können die Sonderabschreibungen in Höhe der jährlichen Kredittilgungsrate in Anspruch genommen werden.

§ 8 Steuerfreie Rücklage

- (1) ¹Die steuerfreie Rücklage und ihre Verwendung sind im Rechnungswesen gesondert auszuweisen. ²Nicht für die Akkumulation verbrauchte Rücklagen sind nach Ablauf von 5 Jahren gewinnerhöhend aufzulösen.
- (2) Der Anteil der Investitionsfinanzierung aus der Rücklage ist im Anlagenachweis als Verschleiß zu behandeln.

§ 9 Gewährung von Steuervergünstigungen und Ausgleichszahlungen

(1) ¹Bei Neueröffnung eines Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetriebes wird dem Inhaber eine einmalige Steuerbefreiung für 2 Jahre höchstens bis 10000 Mark gewährt. ²Sind mehrere Inhaber vorhanden, kann die Steuerbefreiung nur einmal in Anspruch genommen werden. ³Die einmalige Steuerbefreiung wird auch bei Aufnahme einer hauptberuflichen selbständigen oder freiberuflichen Tätigkeit gewährt.

(2) ¹Inhaber von Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetrieben, die ihre Einnahmen zu staatlich festgelegten Preisen realisieren, in denen die zwischen den Tarifpartnern vereinbarten Lohn- und Gehaltserhöhungen für die Beschäftigten noch nicht enthalten sind, können Ausgleichszahlungen beantragen, wenn die Einkünfte (Gewinne) aus dem Betrieb 50000 Mark im Veranlagungsjahr nicht übersteigen. ²Die Ausgleichszahlungen sind im Rechnungswesen als Einnahmen zu behandeln. ³Das gilt auch für hauptberuflich selbständig bzw. freiberuflich Tätige.

(3) Mit der Einführung günstiger steuerlicher Regelungen nach dem Steueränderungsgesetz entfallen leistungsbezogene Steuervergünstigungen bzw. Prämien, die bisher

– zur Anwendung des § 3 Abs. 4 des PGH-Steuergesetzes vom 30. November 1962 (GBl. I Nr. 13 S. 119),

– zur Förderung der Reparatur-, Dienst- und Versorgungsleistungen des genossenschaftlichen und privaten Handwerks sowie anderer Gewerbebetriebe gegenüber der Bevölkerung und

– zur weiteren Steigerung des Leistungsvermögens privater Einzelhändler und Gastwirte und zur Erhöhung ihrer Versorgungsleistungen für die Bevölkerung

gewährt wurden.

(4) Soweit in Einzelfällen durch den Wegfall bisheriger Steuervergünstigungen unter Berücksichtigung der Steuerminderung nach dem Steueränderungsgesetz sich eine Nettoeinkommensminderung ergibt, ist der Differenzbetrag personengebunden bis zum 31. Dezember 1990 als Steuerermäßigung durch die Abteilung Finanzen des Rates des Kreises weiter zu gewähren.

II. Die weiter anwendbaren Steuervergünstigungen der DDR nach Abs. 1–3

2 1. Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderabschreibungen nach § 3 Abs. 1 StÄndG-DDR

Nach Abs. 1 sind die Vorschriften über Sonderabschreibungen nach § 3 Abs. 1 StÄndG v. 6. 3. 1990 (DDR-GBl. I Nr. 17, 136) iVm. § 7 Durchführungsbestimmung zum StÄndG v. 16. 3. 1990 (DDR-GBl. I Nr. 21, 195) auf Wirtschaftsgüter weiter anzuwenden, die im Beitrittsgebiet (ehemalige DDR einschließlich Berlin-Ost) nach dem 31. 12. 1989 und vor dem 1. 1. 1991 (also im VZ 1990) angeschafft oder hergestellt worden sind (zum Wortlaut s. o. Anm. 1).

Anschaffung oder Herstellung von Grundmitteln: Begünstigt ist die Anschaffung oder Herstellung von sog. Grundmitteln, dh. von Anlagevermögen. Die Begriffe stimmen nicht vollständig überein, so daß für nach dem 30. 6. 1990 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter der Begriff „Grundmittel“ iSv. abnutzbarem Anlagevermögen zu verstehen ist.

Von diesem Zeitpunkt an gelten die Gewinnermittlungsvorschriften der Bundesrepublik Deutschland, die durch StAnpG v. 22. 6. 1990 (DDR-GBl. Sonderdruck Nr. 1427) in das DDR-Steuerrecht übernommen wurden. Gegenstände, die zwar Grundmittel, aber keine selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind, können daher nach dem 30. 6. 1990 nur noch einheitlich mit dem WG abgeschrieben

werden, dessen unselbständiger Teil sie sind; Sonderabschreibungen sind für diese Grundmittel dann unzulässig (BMF v. 26. 6. 1991, BStBl. I, 657 zu 1). Zum Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt s. § 6 Anm. 279 u. 456 und zum Begriff der Anschaffungs- oder Herstellung s. § 6 Anm. 274 ff. u. 454.

Keine Anschaffung liegt vor bei Rückgabe früher enteigneter Gegenstände und bei Übertragung iSd. § 1 Abs. 5 und § 4 Abs. 3 D-Markbilanzgesetz mit Ausnahme des Unternehmenskaufs (BMF v. 26. 6. 1991, BStBl. I, 657 zu 1).

Der Schaffung neuer Arbeitsplätze in bestehenden Betrieben oder Unternehmen dienende Grundmittel sind ua. nach § 7 Abs. 1 DB zum StAnpG v. 22. 6. 1990 aaO begünstigt. Nach Auffassung der FinVerw. ist ein Betrieb, sobald er eröffnet ist, ein bestehender Betrieb, so daß auch neueröffnete Betriebe die Sonderabschreibungen in Anspruch nehmen können; ausreichend ist danach auch die Schaffung des Unternehmer-Arbeitsplatzes (FinMin. Thür. v. 25. 11. 1992, StEK EStG § 58 Nr. 12).

Sonderabschreibung nach festen Vomhundertsätzen: Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibungen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die im 1. Halbj. 1990 in Mark und im 2. Halbj. in DM anzusetzen sind. Für die Sonderabschreibung im 2. Halbj. sind bei im 1. Halbj. angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgütern die in der D-Markeröffnungsbilanz bzw. im Anlageverzeichnis anzusetzenden Werte maßgebend, so daß die Sonderabschreibungen abweichend von § 7 Abs. 2 DB (s. o. Anm. 1) nur zeitanteilig für das

1. Halbjahr 1990 bis zu 25 vH und das
2. Halbjahr 1990 bis zu 25 vH

in Anspruch genommen werden können (BMF v. 26. 6. 1991, BStBl. I, 657 zu 2). Bei Anschaffung oder Herstellung im 2. Halbj. 1990 können die Sonderabschreibungen nur zeitanteilig mit höchstens 6/12 vorgenommen werden (§ 4 Abs. 2 DB zum StAnpG v. 22. 6. 1990 aaO Anm. 1); daneben sind weitere AfA nicht zulässig, weil § 7 a Abs. 4 erst ab VZ 1991 im Beitrittsgebiet anwendbar ist (BMF v. 26. 6. 1991 aaO). Die Sonderabschreibungen nach festen Vomhundertsätzen sind letztmalig für den VZ 1992 zulässig; ein zum 31. 12. 1992 vorhandener Restwert ist nach § 7 a Abs. 9 abzuschreiben (vgl. Berechnungsbeispiel BMF v. 26. 6. 1991 aaO).

Sonderabschreibungen in Höhe der Kredittilgungsrate: Nach § 7 Abs. 3 DB zum StAnpG v. 22. 6. 1990 (aaO Anm. 1) kann bei kreditfinanzierter Grundmittelanschaffung auch eine Sonderabschreibung in Höhe der Kredittilgungsrate beansprucht werden. Ein Gesamtkredit ist einzelnen WG zuzuordnen (BMF v. 26. 6. 1991, BStBl. I, 657 zu 3). Je nach Höhe der einzelnen Kredittilgungsraten können diese Sonderabschreibungen über die Sonderabschreibungen nach festen Vomhundertsätzen hinausgehen; bleiben sie hinter den Sonderabschreibungen nach festen Vomhundertsätzen zurück, so können sie auch noch nach dem 31. 12. 1992 bis zur vollen Absetzung fortgeführt werden (BMF v. 26. 6. 1991 aaO).

2. Erläuterungen zu Abs. 2: Bildung einer steuerfreien Akkumulationsrücklage

3

Abs. 2 stellt sicher, daß die zum 31. 12. 1990 einkommensmindernd gebildeten sog. Akkumulationsrücklagen nach § 3 Abs. 2 StÄndG v. 6. 3. 1990 (DDR-GBl. I Nr. 17, 136) iVm. § 8 Durchführungsgestattung zum StÄndG v. 16. 3. 1990 (DDR-GBl. I Nr. 21, 195) – Text s. Anm. 1 – zwar fortgeführt werden können, aber spätestens im VZ 1995 gewinn- oder einkünfteerhöhend auf-

zulösen sind, soweit sie nicht zuvor auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten begünstigter Wirtschaftsgüter übertragen werden.

Fortführung zulässigerweise gebildeter Akkumulationsrücklagen (Satz 1): Die Akkumulationsrücklage ist eine besondere Investitionsrücklage nach dem StRecht der ehemaligen DDR, die Gemeinsamkeiten mit der Ansparschreibung nach § 7 g Abs. 3 aufweist, sich jedoch nicht an den Anschaffungs- und Herstellungskosten des begünstigten WG orientiert, sondern 20 vH des jährlichen Einkommens bzw. Gewinns, höchstens 50 000 M beträgt. Die Rücklage kann nicht nur von Gewerbetreibenden iSd. § 15 EStG DDR iVm. § 1 Abs. 1 Nr. 1 StÄndG DDR v. 6. 3. 1990 (aaO), sondern auch von Stpfl. mit Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, freiberuflicher Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 und 3 StÄndG DDR aaO) gebildet werden. Handelt es sich nicht um Gewinneinkünfte, so wird die Höhe der Rücklage nach dem erzielten Einkommen bestimmt (BFH v. 15. 3. 1994 XI R 10/93, BStBl. II 1994, 813).

► *Bildung der Akkumulationsrücklage:* Bemessungsgrundlage für die Rücklage ist die Summe der Gewinne und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des 1. und 2. Halbjahrs 1990. Zur Berechnung der Rücklage sind die begünstigten Einkünfte des 1. Halbjahrs 1:1 in DM umzurechnen. Zu weiteren Einzelheiten BMF v. 12. 3. 1992, BStBl. I, 192 Tz. 4 ff. Die Rücklage mindert den Gewinn und damit den Gewerbeertrag nach § 7 GewStG DDR.

StRSpr., BFH v. 15. 3. 1994 XI R 10/93, BStBl. II, 813; dagegen BMF v. 20. 10. 1994, FR 1994, 731 (Nichtanwendungserlaß im Hinblick auf die Revision: IV R 86/93); BFH v. 16. 3. 1994 I R 146/93, BStBl. II, 941; v. 15. 9. 1994 XI R 20/93, BFHE 176, 130; v. 15. 9. 1994 XI R 44/93, BFH/NV 1995, 393; v. 26. 10. 1995 IV R 86/93, BStBl. II 1996, 579; v. 26. 4. 1995 I R 49/94, BFH/NV 1996, 130; v. 26. 10. 1995 IV R 8/94, nv., Juris; v. 26. 10. 1995 IV R 23/94, BFH/NV 1996, 550 betr. Gewinn einer PersGes.; glA Thür. FG v. 11. 11. 1998, EFG 1999, 237, rkr.; aA BMF v. 29. 7. 1991, StEK EStG § 58 Nr. 5 zu Nr. 4 und v. 12. 3. 1992, BStBl. I, 192 Tz. 6f.; s. auch FG Leipzig v. 18. 12. 1992, EFG 1993, 164, rkr., betr. Aussetzung der Vollziehung.

► *Reihenfolge der Berücksichtigung der Akkumulationsrücklage:* Die Akkumulationsrücklage ist vor Abschreibungen und Sonderabschreibungen von dem Bestand des Endvermögens abzuziehen (Thür. FG v. 11. 11. 1998, EFG 1999, 237, rkr.).

Auflösung der Akkumulationsrücklage (Satz 2): Die Rücklagen sind spätestens im VZ 1995 aufzulösen, dh. bis zum 31. 12. 1995. Die Auflösung ohne Investition erfolgt bei den Gewinneinkünften auch gewinnerhöhend (BFH v. 15. 3. 1994 XI R 10/93, BStBl. II, 813; aA BMF v. 12. 3. 1992, BStBl. I, 192 Tz. 8: Keine Hinzurechnung bei Ermittlung des Gewerbeertrags; v. 20. 10. 1994, FR 1994, 731).

Eine Auflösung der Rücklage ist weder bei Betriebsveräußerung (FinMin. Sachs.-Anh. v. 12. 5. 1993, StEK EStG § 5 Rückl. Nr. 88) noch bei Einbringung einer PersGes. oder eines Einzelunternehmens in eine KapGes. (FinSen. Berlin v. 24. 5. 1993, StEK EStG § 5 Rückl. Nr. 90) erforderlich. Die Auflösung der Rücklage hat keinen Einfluß auf die Berechnung des StAbzugsbetrags nach Abs. 3 (OFD Rostock v. Aug. 1994, FR 1994, 656; s. auch Anm. 4).

Übertragung der Rücklage auf begünstigte Investitionen (Satz 3): Bei Anschaffung oder Herstellung begünstigter Wirtschaftsgüter bis zum 31. 12. 1995 sind die in die Rücklage eingestellten Beträge von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieser WG abzuziehen; die Rücklage ist entsprechend aufzulösen (BMF v. 12. 3. 1992 aaO).

► *Reihenfolge der Übertragung:* Die Rücklage ist in der Reihenfolge der Anschaffungen oder Herstellungsvorgänge auf die begünstigten WG zu übertragen, da

Satz 2 ein Wahlrecht nicht vorsieht (BFH v. 10. 12. 1997 XI R 52/96, BStBl. II 1998, 377 und v. 17. 6. 1999 III R 53/97, BStBl. II 2000, 9).

► *Auswirkungen auf die Investitionszulage*: Die Kürzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindert nicht die Bemessungsgrundlage für die Investitionszulage (BMF v. 28. 8. 1991, BStBl. I, 768 Tz. 66). Sinken die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines WG durch die ertragstreitlich zwingend vorgeschriebene Übertragung der Akkumulationsrücklage auf 800 DM oder weniger herab, so entsteht investitionszulagenrechtlich kein von der Zulagengewährung ausgeschlossenes geringwertiges Wirtschaftsgut (BFH v. 17. 6. 1999 III R 53/97, BStBl. II 2000, 9 mit Anm. KANZLER, FR 1999, 1392).

► *Zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals* bei Körperschaften s. BMF v. 12. 3. 1992, BStBl. I, 192 Tz. 15; weitere Einzelheiten: StEK EStG § 5 Rückl. Nr. 88.

Keine Auflösung und Versteuerung alter Akkumulationsrücklagen in der Mark-Schlußbilanz zum 30. 6. 1990: Die nach § 4 der Anordnung über stl. Maßnahmen für Mitglieder von Produktionsgenossenschaften des Handwerks, private Handwerker und Gewerbetreibende v. 26. 1. 1990 (DDR) zulässigerweise im VZ 1989 gebildete Rücklage von bis zu 5000 Mark ist nicht in die D-Markeröffnungsbilanz zum 1. 7. 1990 zu übernehmen und auch in der Schlußbilanz zum 30. 6. 1990 nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern bleibt endgültig unversteuert (BMF v. 29. 7. 1991, StEK EStG § 58 Nr. 5 zu Nr. 1).

3. Erläuterungen zu Abs. 3: Steuerabzugsbetrag bei Neugründungen

a) Bedeutung und Geltungsbereich der Regelung, Verfahrensfragen

4

Bedeutung der Regelung: Abs. 3 stellt sicher, daß Stpfl., die vor dem 1. 1. 1991 eine Betriebsstätte im Beitrittsgebiet begründet haben, den Steuerabzugsbetrag für die „Neueröffnung eines Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetriebs“ nach § 9 der Durchführungsbestimmung zum StÄndG v. 16. 3. 1990 (DDR-GBl. I Nr. 21, 195; Text s. Anm. 1) auch noch nach dem 31. 12. 1990 erhalten, sofern sie mindestens 2 Jahre in dieser Betriebsstätte tätig sind.

Persönlicher Geltungsbereich: Der StAbzugsbetrag steht unbeschr. und beschr. stpfl. Personen iSd. EStG und KStG sowie PersGes. zu (BMF v. 22. 7. 1991, BStBl. I, 737 zu 1). Er wird auch *Land- und Forstwirten* iSd. § 13 EStG-DDR (BMF v. 24. 4. 1992, BStBl. I, 287) und *freiberuflich Tätigen* (BMF v. 22. 7. 1991 aaO zu 2.) gewährt, denn § 9 Abs. 2 Satz 3 der Durchführungsbestimmung zum StÄndG erstreckt die Regelung auch auf „hauptberuflich selbständig bzw. freiberuflich Tätige“. Die Regelung wird auch nicht in verfassungswidriger Weise unterschiedlich auf die einzelnen betrieblichen Einkunftsarten angewendet (BFH v. 7. 12. 1999 IV B 52/99, BFH/NV 2000, 703).

Sachlicher Geltungsbereich: Die StBefreiung führt für den VZ 1990 zur Kürzung der ESt., KSt., GewSt., VSt. und USt. (für das 1. Halbj.); für die VZ 1991 und 1992 nur noch zur Kürzung der ESt. und KSt., die auf die Einkünfte aus dem neueröffneten Betrieb entfällt (BMF v. 22. 7. 1991 aaO Tz. 4).

Verfahrensfragen:

► *Entscheidung im Steuerfestsetzungs- oder -abrechnungsverfahren*: Über die Gewährung der StBegünstigung nach § 9 Abs. 1 DBStÄndG DDR kann auch im StFestsetzungsverfahren entschieden werden.

StRspr., BFH v. 13. 11. 1996 XI R 6/95, BStBl. II 1997, 293; v. 26. 2. 1998 III R 63/95, BFH/NV 1998, 1085; v. 6. 7. 1995 IV R 84/94, BStBl. II, 833 (mit kritischer Anm.

STAPPERFEND, FR 1995, 837 zur Abweichung vom VI. Senat); zwar hatte der VI. Senat des BFH mehrfach die Auffassung vertreten, daß über die Gewährung des Steuerabzugsbetrags im Abrechnungsverfahren gem. § 218 Abs. 2 AO zu entscheiden sei (grundlegend BFH v. 6. 3. 1995 VI R 81/94, BStBl. II, 463; v. 27. 7. 1995 VI R 38/95, BFH/NV 1996, 124 und v. 1. 8. 1995 VI R 33/95, nv., Juris). Auf Anfrage des XI. Senats des BFH (vgl. Beschl. v. 21. 3. 1996 XI R 6/95, BFHE 180, 325) hat der VI. Senat mit Beschl. v. 20. 9. 1996 VI ER – S – 1/96, nv. der Abweichung mit der Maßgabe zugestimmt, daß über die genannte StErmäßigung sowohl durch Abrechnungsbescheid als auch im Festsetzungsverfahren (mit)entschieden werden könne.

► *Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid ist Grundlagenbescheid* für die Festsetzung des Solidaritätszuschlags 1991/1992. Da der StAbzugsbetrag nicht nur von der ESt., sondern auch von sonstigen Steuern in Abzug zu bringen ist, mindert er auch die KStSchuld und den Solidaritätszuschlag, obgleich das KStG und das SolZG eine § 58 Abs. 3 EStG entsprechende Regelung nicht kennen (BFH v. 9. 11. 1994 I R 67/94, BStBl. II 1995, 305).

5 b) Tatbestandsvoraussetzung für den Steuerabzugsbetrag

Tatbestandsvoraussetzung für den StAbzugsbetrag ist die *Neueröffnung* eines Betriebs.

Begriff der Neueröffnung: Ein Betrieb ist iSd. § 9 Abs. 1 Satz 1 DB-StÄndG (DDR) erst eröffnet, wenn die Geschäftstätigkeit nach außen in Erscheinung tritt; die estrechtl. Annahme der Eröffnung eines Gewerbebetriebs mit den ersten Vorbereitungs-handlungen, die erkennbar darauf gerichtet sind, ein Gewerbe zu betreiben, kann mithin auf § 9 Abs. 1 Satz 1 DB-StÄndG (DDR) nicht übertragen werden (BFH v. 14. 12. 1994 XI R 39/94, BStBl. II 1995, 320). Ein selbständiger Arzt muß daher bereits im Kj. 1990 mit der Behandlung von Patienten begonnen haben; die Herrichtung der Praxis genügt ebensowenig (BFH v. 20. 4. 1995 IV R 101/94, BStBl. II, 710 betr. praktische Ärztin) wie die Übernahme des von ihm bisher als nichtselbständigem Arzt betreuten Patientens-tamms (BFH v. 20. 4. 1995 IV R 89/94, BFH/NV 1996, 24 betr. Zahnarzt). Auch bloße Vorbereitungs-handlungen genügen nicht.

StRspr., BFH v. 14. 12. 1994 XI R 39/94, BStBl. II 1995, 320; v. 20. 4. 1995 IV R 101/94, BStBl. II, 710; v. 20. 4. 1995 IV R 89/94, BFH/NV 1996, 24, mwN.; v. 13. 11. 1996 XI R 6/95, BStBl. II 1997, 293; schädlich ist auch eine nur geringfügige selbständige Behandlungstätigkeit einer bis zum Jahresende 1990 noch nichtselbständig tätigen Augenärztin: BFH v. 16. 10. 1997 IV B 118/96, BFH/NV 1998, 455). Nach FG Brandenb. (v. 10. 11. 1997, EFG 1999, 899, nkr.) soll das Merkmal der Aufnahme einer selbständigen Tätigkeit bei einer Zahnärztin dann erfüllt sein, wenn sie Patienten ihre ärztlichen Leistungen anbietet und diese nicht nur in Notfällen behandelt; danach handelt es sich bei um einen rein tatsächlichen Vorgang, ohne daß es auf die Erzielung von Einnahmen ankomme (Revision: XI R 27/99).

Einzelfälle der Neueröffnung: Darunter fällt weder die Erweiterung eines bestehenden Gewerbebetriebs um eine andere Sparte (Thür. FG v. 22. 9. 1993, EFG 1994, 298, rkr.; FinMin. Sachs.-Anh. v. 7. 3. 1991, StEK EStG § 58 Nr. 2) noch die Errichtung von Betriebsstätten durch Eröffnung einer Niederlassung oder Filiale eines Betriebs (FG Leipzig v. 3. 9. 1992, EFG 1993, 39, rkr.; Thür. FG v. 22. 9. 1993, EFG 1994, 298, rkr.; glA BMF v. 22. 7. 1991, BStBl. I, 737 zu 2; FG Köln v. 26. 1. 1999, ZAP-Ost EN-Nr 91/99; aA FG Köln v. 11. 5. 1998, EFG 1998, 1137, rkr., betr. Eröffnung einer StB-Teilpraxis im Beitrittsgebiet). Ebenfalls keine Neueröffnung ist der Erwerb von Anteilen an einer KapGes. (BMF v. 22. 7. 1991 aaO Tz. 2).

Keine neueröffneten Betriebe sind auch Betriebe, die aus einer Umwandlung zB aufgrund der §§ 17–19 der 1. DVO zum Ges. über die Gründung und Tätigkeit privater

Unternehmen und über Unternehmensbeteiligungen v. 7. 3. 1990 (GBl. DDR I 1990, 41) begründet worden sind (BMF v. 22. 7. 1991 aaO Tz. 2). Ebenfalls keine Neueröffnung bei Übernahme eines Betriebs durch ehemaligen Kommissionshändler auf eigene Rechnung (BFH v. 16. 3. 1994 I R 146/93, BStBl. 1994, 941; FG Brandenb. v. 16. 12. 1993, EFG 1994, 399, Rev. I R 30/94 zurückgenommen; aA FG Leipzig v. 2. 6. 1993, EFG, 809, aufgehoben durch BFH v. 16. 3. 1994 I R 146/93 aaO und Thür. FG 13. 3. 1996, EFG 1996, 981, rkr.). Keine Neueröffnung auch der erstmalige Besuch von Wochenmärkten zum Verkauf von Textilien an Marktständen im Beitrittsgebiet (FG Sachs.-Anh. v. 15. 11. 1994, D-spezial 1995, Nr 9, 5).

Neueröffnung bejagt bei Aufnahme eines Gewerbebetriebs „Tupperware-Bezirkshandel“ unter Aufgabe dieser Tätigkeit im alten Bundesgebiet (Thür. FG v. 5. 2. 1997, nv., Juris) und bei Übernahme eines Betriebs im Wege der Einzelrechtsnachfolge, in dem der Stpfl. in den Jahren vor 1990 als Angestellter tätig gewesen ist, denn auch die Aufnahme einer hauptberuflichen selbständigen oder freiberuflichen Tätigkeit sollte abweichend von der Neueröffnung in Satz 1 des § 9 Abs. 1 DBStÄndG (DDR) gefördert werden (FG Sachs.-Anh. v. 9. 2. 1999, EFG 1999, 651, rkr.).

Zeitpunkt der Neueröffnung: Die Neueröffnung muß im Kj. 1990 erfolgt sein. Maßgebend ist eine nach außen in Erscheinung tretende Geschäftstätigkeit, nicht das Anmieten von Räumen oder die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen (BMF v. 22. 7. 1991, BStBl. I, 737 Tz. 3.1). Zur Unbeachtlichkeit von Vorbereitungshandlungen s. o. „Begriff der Neueröffnung“.

Hauptberufliche Ausübung der Tätigkeit im neueröffneten Betrieb wird vorausgesetzt, weil nebenberufliche Betätigungen einer besonderen StBegünstigung unterlagen (grundlegend BFH v. 13. 11. 1996 X R 104/95, BStBl. II 1997, 281 zu II.2.b der Entscheidungsgründe).

In stRspr. stillschweigend vorausgesetzt: zB BFH v. 20. 4. 1995 IV R 101/94, BStBl. II, 710; v. 6. 7. 1995 IV R 84/94, BStBl. II, 833; v. 13. 11. 1996 XI R 6/95, BStBl. II 1997, 293; v. 16. 10. 1997 IV B 118/96, BFH/NV 1998, 455; glA FinVerw., BMF v. 22. 7. 1991, BStBl. I, 737 aaO Tz. 1 unter Hinweis auf BFH v. 30. 3. 1990 VI R 188/87, BStBl. II, 854 betr. § 3 Nr. 26; STUHRMANN in BORDEWIN/BRANDT, § 58 Rn. 11; BLÜMICH/STUHRMANN, § 58 Rn. 4; aA FG Brandenb. v. 17. 3. 1993, EFG 1993, 523, Hauptsacheerledigung in Rev.

Nebenberufliche Vorbereitungstätigkeiten sind daher zwar nicht ausreichend (BFH v. 20. 4. 1995 IV R 89/94, BFH/NV 1996, 24 und v. 16. 10. 1997 IV B 118/96, BFH/NV 1998, 455), jedoch ist der Übergang von einer nebenberuflichen zur hauptberuflichen Betätigung im Kj. 1990 als Neueröffnung zu werten (BFH v. 6. 7. 1995 IV R 84/94, BStBl. II, 833 betr. Gebäude- und Grundstückssachverständige, und v. 13. 11. 1996 XI R 6/95, BStBl. II 1997, 293 betr. Zahnarzt; aA FG Brandenb. v. 21. 9. 1993, EFG 1994, 154, rkr.).

c) Abzug des Steuerfreibetrags

6

Der Stpfl. kann wählen, für welchen Betrieb, welche Betriebsstätte oder welche Beteiligung an einer PersGes. oder Gemeinschaft (beschränkt auf die Höhe seines Gewinnanteils) er den StAbzugsbetrag in Anspruch nimmt (FinMin. Sachs.-Anh. v. 7. 3. 1991, StEK EStG § 58 Nr. 2). Der StAbzugsbetrag ist allerdings auf die ESt. beschränkt, die auf die Einkünfte aus einer im Beitrittsgebiet neu aufgenommenen gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit entfällt (BFH v. 26. 2. 1998 III R 63/95, BFH/NV 1998, 1085). Er mindert nicht die Höhe der als BA abzuziehenden Steuern, wie die GewSt.; entsprechende Korrekturen können außerhalb der Bilanz vorgenommen werden (BMF v. 29. 7. 1991, StEK EStG § 58 Nr. 5 zu Nr. 5). Nach FinVerw. hat die Auflösung der Akkumula-

tionsrücklage (s. Anm. 3) keine Bedeutung für die Berechnung des StAbzugsbetrags, da der Auflösungsbetrag erst nach Abzug des Freibetrags hinzuzurechnen ist (OFD Rostock v. Aug. 1994, FR 1994, 656).

Ein nicht verbrauchter StAbzugsbetrag kann in den folgenden VZ (1991 und 1992) innerhalb des Zweijahreszeitraums abgezogen werden (BMF v. 22. 7. 1991, BStBl. I, 737 zu 3.2). Eine solche Übertragung ist jedoch unzulässig, wenn der Betrieb innerhalb des Zweijahreszeitraums eingestellt wird (OFD Cottbus v. 18. 9. 1992, StEK EStG § 58 Nr. 9) oder der Stpfl. nach einigen Monaten von der im KJ. 1990 aufgenommenen gewerblichen Tätigkeit des Maurers zu einer selbständigen Tätigkeit des Vermögensberaters überwechselt (FG Brandenb. v. 7. 8. 1996, EFG 1997, 80, rkr.).

In den VZ 1991 und 1992 ist der StAbzugsbetrag nach FinVerw. erst nach der „festzusetzenden Steuer“ zu berücksichtigen (arg. StErlaß); er mindert die StSchuld und den Solidaritätszuschlag, obgleich das SolZG eine § 58 Abs. 3 entsprechende Regelung nicht kennt (BFH v. 9. 11. 1994 I R 67/94, BStBl. II 1995, 305; wohl aa Thür. FG v. 18. 11. 1996, nv., Juris). Führt der nichtverbrauchte StAbzugsbetrag bei am Anrechnungsverfahren teilnehmenden *Körperschaften* wegen Herstellung der Ausschüttungsbelastung 1991 zu StMehrbelastungen (einschließlich Annexsteuern wie Solidaritätszuschlag), so kann auf den Abzug verzichtet werden, soweit sich eine Erhöhung der Gesamtabgabenbelastung ergibt (FinMin. Brandenb. v. 23. 3. 1994, StEK EStG § 58 Nr. 20); in solchen Fällen ist Aussetzung der Vollziehung zu gewähren (OFD Cottbus v. 3. 11. 1993, StEK EStG § 58 Nr. 19).

Zur Verrechnung des StAbzugsbetrags bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 s. FinMin. Sachs.-Anh. v. 30. 4. 1992, StEK EStG § 58 Nr. 7 mit Berechnungsbeispielen. Ein Verlustvor- oder -rücktrag nach § 10d Abs. 1 geht dem StAbzugsbetrag vor (BFH v. 30. 7. 1997 I R 90/96, BStBl. II, 730; glA BMF v. 22. 7. 1991 aaO Tz. 6; s. auch § 57 Anm. 5). Zu weiteren Einzelheiten des StAbzugsbetrags s. BMF v. 22. 7. 1991, BStBl. I, 737 und 24. 4. 1992, BStBl. I, 287; ferner FinMin. Mecklenb.-Vorp. v. 6. 2. 1991, StEK EStG § 58 Nr. 1 und FinMin. Sachs.-Anh. v. 7. 3. 1991, StEK EStG § 58 Nr. 2.

Bei Besteuerung von Kapitalgesellschaften hat sich ab VZ 1991 die Anwendung des § 58 Abs. 3 EStG iVm. § 9 Abs. 1 DBStÄndG DDR in das bundesdeutsche KStSystem einzufügen (BFH v. 20. 1. 1999 I R 63/98, BFH/NV 1999, 1072). Der StAbzugsbetrag mindert die Steuerschuld und ist daher nicht bei der Festsetzung der KSt. zu berücksichtigen (BFH v. 9. 11. 1994 I R 67/94, BStBl. II 1995, 305 mit Anm. G. HOFMANN, D-spezial 1995, Nr. 13, 4). Ungeklärt ist, ob der StAbzug von einem KStErhöhungsbetrag (§ 27 Abs. 1 KStG) vorgenommen werden kann (BFH aaO). Bei der *Feststellung des verwendbaren Eigenkapitals* ist der StAbzugsbetrag wie ein Erlaß nach § 34 KStG zu behandeln (stRspr., BFH v. 22. 11. 1995 I R 2/95, BStBl. II 1996, 381; v. 13. 11. 1996 I R 116/95, BFH/NV 1997, 624 und v. 20. 1. 1999 I R 63/98, BFH/NV 1999, 1072).