

§ 58

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

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

(1) Die Vorschriften über Sonderabschreibungen nach § 3 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 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**, Vors. Richter am BFH aD, Rechtsanwalt/
Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 58

	Anm.		Anm.
I. Rechtentwicklung des § 58	1	II. Bedeutung des § 58	2

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

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Bildung einer steuerfreien Akkumulations- rücklage	4
---	---

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Steuerabzugsbetrag bei Neugründungen

	Anm.		Anm.
I. Bedeutung und Geltungsbereich der Regelung, Verfahrensfragen	5	II. Tatbestandsvoraussetzung für den Steuerabzugsbetrag	6
		III. Abzug des Steuerfrei- betrags	7

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 58

Schrifttum: ANDERS, Die Ertragsteuern im Einigungsvertrag, Stbg 1991, 31; o.V., Steuerliche Fragen in den neuen Bundesländern – Berücksichtigung einer Akkumulationsrücklage bei der Gewerbesteuer, 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 Veranlagungszeiträume 1990/1991, StBp. 1993, 97; SCHNEIDER, Möglichkeiten zur Nutzung des Steuerabzugsbetrags bei Neugründungen in der ehemaligen DDR, Inf. 1993, 352; STUHRMANN, Ertragsteuerliche Folgen aus den Änderungen des ehelichen Güterrechts im Beitrittsgebiet, NWB Fach 3, 8473; WEWERS, Die Änderung des InvZulG 1991, DB 1993, 243; BÄR/SCHMITZ, Die steuerliche Auswirkungen des Steuerabzugsbetrags bei Kapitalgesellschaften, StBp. 1994, 63; HOFMANN, 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, DSStZ 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.

I. Rechtsentwicklung des § 58

1

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 1990, 885; BStBl. I 1990, 654) iVm. Anlage I Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 16 Buchst. k des Einigungsvertrags v. 31.8.1990 angefügt.

II. Bedeutung des § 58

2

Die Vorschrift regelt die weitere Anwendung von Bestimmungen der ehemaligen DDR im Beitrittsgebiet über den 31.12.1990 hinaus; sie gilt auch für KStpfl. (Abschn. 26 KStR 1990). Die Regelung ist abschließend. Da die StBefreiung für reprivatisierte Betriebe nach § 3 und § 5 Abs. 9 der Durchführungsbestimmung zum Gesetz 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 1991, 1012; v. 17.11.1992, BStBl. I 1992, 727.

DDR-Bestimmungen im Wortlaut: Die nach § 58 für weiter anwendbar erklärten Bestimmungen der DDR finden sich in der Kommentierung zu § 58 Lfg. 199 im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

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

3

Nach Abs. 1 sind die Vorschriften über Sonderabschreibungen nach § 3 Abs. 1 StÄndG v. 6.3.1990 (DDR-GBl. I 1990 Nr. 17, 136) iVm. § 7 Durchführungsbestimmung zum StÄndG v. 16.3.1990 (DDR-GBl. I Nr. 21, 195) auf WG weiter anzuwenden, die im Beitrittsgebiet (ehemalige DDR einschließl. 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. § 58 Anm. 1 im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Anschaffung oder Herstellung von Grundmitteln: Begünstigt ist die Anschaffung oder Herstellung von sog. Grundmitteln, dh. von AV. Die Begriffe stimmen nicht vollständig überein, so dass für nach dem 30.6.1990 angeschaffte oder hergestellte WG der Begriff „Grundmittel“ iSv. abnutzbarem AV 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-StRecht übernommen wurden. Gegenstände, die zwar Grundmittel, aber keine selbständig bewertungsfähigen WG des AV 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 – IV B 3 - S 2259c - 11/91, BStBl. I 1991, 657, zu 1).

Keine Anschaffung liegt vor bei Rückgabe früher enteigneter Gegenstände und bei Übertragung iSd. § 1 Abs. 5 und § 4 Abs. 3 DMBilG mit Ausnahme des Unternehmenskaufs (BMF v. 26.6.1991– IV B 3 - S 2259c - 11/91, BStBl. I 1991, 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 (DDR-GBl. Sonderdruck Nr. 1427) 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 – S 2259 A - 1/92 - 2.04, StEK EStG § 58 Nr. 12).

Sonderabschreibung nach festen Prozentsätzen: Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibungen sind die AK oder HK, die im 1. Halbjahr 1990 in Mark und im 2. Halbjahr in DM anzusetzen sind. Für die Sonderabschreibung im 2. Halbjahr sind bei im 1. Halbjahr angeschafften oder hergestellten WG die in der DMBilG bzw. im Anlageverzeichnis anzusetzenden Werte maßgebend, so dass die Sonderabschreibungen abweichend von § 7 Abs. 2 DB nur zeitanteilig für das

- 1. Halbjahr 1990 bis zu 25 % und das
- 2. Halbjahr 1990 bis zu 25 %

in Anspruch genommen werden können (BMF v. 26.6.1991 – IV B 3 - S 2259c-11/91, BStBl. I 1991, 657, zu 2). Bei Anschaffung oder Herstellung im 2. Halbjahr 1990 können die Sonderabschreibungen nur zeitanteilig mit höchstens 6/12 vorgenommen werden (§ 4 Abs. 2 DB zum StAnpG v. 22.6.1990, DDR-GBl. Sonderdruck Nr. 1427, Anm. 1); daneben sind weitere AfA nicht zulässig, weil § 7a Abs. 4 erst ab VZ 1991 im Beitrittsgebiet anwendbar ist (BMF v. 26.6.1991, BStBl. I 1991, 657). Die Sonderabschreibungen nach festen Prozentsätzen sind letztmalig für den VZ 1992 zulässig; ein zum 31.12.1992 vorhandener Restwert ist nach § 7a Abs. 9 abzuschreiben (vgl. Berechnungsbeispiel BMF v. 26.6.1991, BStBl. I 1991, 657).

Sonderabschreibungen in Höhe der Kredittilgungsrate: Nach § 7 Abs. 3 DB zum StAnpG v. 22.6.1990 (DDR-GBl. Sonderdruck Nr. 1427, 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 1991, 657, zu 3). Je nach Höhe der einzelnen Kredittilgungsraten können diese Sonderabschreibungen über die Sonderabschreibungen nach festen Prozentsätzen hinausgehen; bleiben sie hinter den Sonderabschreibungen nach festen Prozentsätzen zurück, so können sie auch noch nach dem 31.12.1992 bis zur vollen Absetzung fortgeführt werden (BMF v. 26.6.1991, BStBl. I 1991, 657).

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

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 1990 Nr. 17, 136) iVm. § 8 Durchführungsbestimmung zum StÄndG v. 16.3.1990 (DDR-GBl. I 1990 Nr. 21, 195) – Text s. § 58 Anm. 1 im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm – zwar fortgeführt werden können, aber spätestens im VZ 1995 gewinn- oder einkünfteerhöhend aufzulösen sind, soweit sie nicht zuvor auf die AK oder HK begünstigter WG 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 § 7g Abs. 3 aufweist, sich jedoch nicht an den AHK des begünstigten WG orientiert, sondern 20 % 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 (DDR-GBl. I 1990 Nr. 17, 136), sondern auch von Stpfl. mit Einkünften aus sonstiger selbständiger Tätigkeit, freiberuflicher Arbeit und aus VuV (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 und 3 StÄndG-DDR v. 6.3.1990, DDR-GBl. I 1990 Nr. 17, 136) 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 VuV des 1. und 2. Halbjahres 1990. Zur Berechnung der Rücklage sind die begünstigten Einkünfte des 1. Halbjahres 1:1 in DM umzurechnen. Zu weiteren Einzelheiten BMF v. 12.3.1992, BStBl. I 1992, 192 – Tz. 4ff. Die Rücklage mindert den Gewinn und damit den Gewerbeertrag nach § 7 GewStG DDR. StRspr. des BFH, s. nur BFH v. 15.3.1994 – XI R 10/93, BStBl. II 1994, 813; dagegen BMF v. 20.10.1994, FR 1994, 731 (Nichtanwendungsschreiben im Hinblick auf die Rev., Az. BFH IV R 86/93); BFH v. 16.3.1994 – I R 146/93, BStBl. II 1994, 941; v. 15.9.1994 – XI R 20/93, BStBl. II 1996, 609; v. 15.9.1994 – XI R 44/93, BFH/NV 1995, 393; v. 26.4.1995 – I R 49/94, BFH/NV 1996, 130; v. 26.10.1995 – IV R 86/93, BStBl. II 1996, 579; weitere Nachweise zu § 58 Anm. 3 Lfg. 199 im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

► *Reihenfolge der Berücksichtigung der Akkumulationsrücklage:* Die Akkumulationsrücklage ist vor Abschreibungen und Sonderabschreibungen von dem Bestand des Endvermögens abzuziehen (Thür. FG v. 11.11.1998 – III 122/98, 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 1994, 813; aA BMF v. 12.3.1992 – IV B 2 - S 2138-5/92, BStBl. I 1992, 192 – Tz. 8: Keine Hinzurechnung bei Ermittlung des Gewerbeertrags; BMF v. 20.10.1994 – IV B 2 - S 2138-25/94, FR 1994, 731).

Eine Auflösung der Rücklage ist weder bei Betriebsveräußerung (FinMin. Sachs.-Anh. v. 12.5.1993 – 42 – S 2138 – 7, StEK EStG § 5 Rückl. Nr. 88) noch bei Einbringung einer PersGes. oder eines Einzelunternehmens in eine KapGes. (FinSen. Berlin v. 24.5.1993 – III B 1, 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 – S 2259 C - St 233, 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 – IV B 2 - S 2138 - 5/92, BStBl. I 1992, 192).

► *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; v. 17.6.1999 – III R 53/97, BStBl. II 2000, 9).

► *Auswirkungen auf die Investitionszulage:* Die Kürzung der AK oder HK mindert nicht die Bemessungsgrundlage für die Investitionszulage (BMF v. 28.8.1991, BStBl. I 1991, 768 – Tz. 66). Sinken die AK oder HK eines WG durch die ertragstrechl. zwingend vorgeschriebene Übertragung der Akkumulationsrücklage auf 800 DM oder weniger herab, so entsteht investitionszulagenrechtl. kein von der Zulagengewährung ausgeschlossenes geringwertiges WG (BFH v. 17.6.1999 – III R 53/97, BStBl. II 2000, 9, mit Anm. KANZLER, FR 1999, 1392; v. 17.10.2001 – III R 29/99, BStBl. II 2002, 109).

► *Zur Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals* bei Körperschaften s. BMF v. 12.3.1992 – IV B 2 - S 2138-5/92, BStBl. I 1992, 192 – Tz. 15; weitere Einzelheiten: FinMin. Sachs.-Anh. v. 12.5.1993 – 42 - S 2138 - 7, 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-Mark-eröffnungsbilanz 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 – IV B 2 - S 1901 - 77/91, StEK EStG § 58 Nr. 5 zu Nr. 1).

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Steuerabzugsbetrag bei Neugründungen

5

I. Bedeutung und Geltungsbereich der Regelung, Verfahrensfragen

Bedeutung der Regelung: Abs. 3 stellt sicher, dass Stpfl., die vor dem 1.1.1991 eine Betriebsstätte im Beitrittsgebiet begründet haben, den StAbzugsbetrag für die „Neueröffnung eines Handwerks-, Handels- oder Gewerbebetriebs“ nach § 9 der Durchführungsbestimmung zum StÄndG v. 16.3.1990 (DDR-GBl. I 1990 Nr. 21, 195; Text s. § 58 Anm. 1 Lfg. 199 im elektronischen HHR-Archiv,

www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm) auch noch nach dem 31.12.1990 erhalten, sofern sie mindestens zwei Jahre in dieser Betriebsstätte tätig sind.

Sachlicher Geltungsbereich: Die StBefreiung führt für den VZ 1990 zur Kürzung der ESt, KSt, GewSt, VSt und USt (für das 1. Halbjahr); 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, BStBl. I 1991, 737 – Tz. 4).

Persönlicher Geltungsbereich: Der StAbzugsbetrag steht unbeschränkt und beschränkt stpfl. Personen iSd. EStG und KStG sowie PersGes. zu (BMF v. 22.7.1991 – IV B 3 - S 2259c - 14/91, BStBl. I 1991, 737, zu 1). Er wird auch Land- und Forstwirten iSd. § 13 EStG-DDR (BMF v. 24.4.1992 – IV B 3 - S 2259c - 5/92, BStBl. I 1992, 287) und freiberuflich Tätigen (BMF v. 22.7.1991, BStBl. I 1991, 737, zu 2) gewährt, denn § 9 Abs. 2 Satz 3 der Durchführungsbestimmung zum StÄndG erstreckt die Regelung auch auf „hauptberuflich selbstständig 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).

Verfahrensfragen:

► *Entscheidung im Steuerfestsetzungs- oder -abrechnungsverfahren:* Über die Gewährung der StBegünstigung nach § 9 Abs. 1 DB-StÄndG-DDR kann auch im StFestsetzungsverfahren entschieden werden (stRspr., s. nur BFH v. 6.7.1995 – IV R 84/94, BStBl. II 1995, 833; v. 13.11.1996 – XI R 6/95, BStBl. II 1997, 293; v. 26.2.1998 – III R 63/95, BFH/NV 1998, 1085, weitere Nachweise § 58 Anm. 4 Lfg. 199 im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

► *Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheid ist Grundlagenbescheid* für die Festsetzung des SolZ 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 SolZ, obgleich das KStG und das SolZG eine § 58 Abs. 3 entsprechende Regelung nicht kennen (BFH v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305).

II. Tatbestandsvoraussetzung für den Steuerabzugsbetrag 6

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 ebenso wenig (BFH v. 20.4.1995 – IV R 101/94, BStBl. II 1995, 710, betr. praktische Ärztin) wie die Übernahme des von ihm bisher als nichtselbständigem Arzt betreuten Patientenstamms (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 1995, 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; v. 16.10.1997 – IV B 118/96, BFH/NV 1998, 455; v. 16.10.2002 – XI R 27/99, BFH/NV 2003, 312).

Einzelfälle der Neueröffnung: Darunter fällt weder die Erweiterung eines bestehenden Gewerbebetriebs um eine andere Sparte (Thür. FG v. 22.9.1993 – I K 22/92, EFG 1994, 298, rkr.; FinMin. Sachs.-Anh. v. 7.3.1991 – 42 - S 1921 - 4, StEK EStG § 58 Nr. 2) noch die Errichtung von Betriebsstätten durch Eröffnung einer Niederlassung oder Filiale eines Betriebs (Sächs. FG v. 3.9.1992 – 2 K 11/92 (FG), EFG 1993, 39, rkr.; glA BMF v. 22.7.1991, BStBl. I 1991, 737, zu 2; zahlreiche weitere Nachweise auch zur anerkannten Neueröffnung s. § 58 Anm. 4 Lfg. 199 mit Stand Aug. 2000 im elektronischen HHR-Archiv, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

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 1991, 737 – Tz. 3.1). Zur Unbeachtlichkeit von Vorbereitungsmaßnahmen s. „Begriff der Neueröffnung“.

Hauptberufliche Ausübung der Tätigkeit im neu eröffneten 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).

Nebenberufliche Vorbereitungsarbeiten sind daher zwar nicht ausreichend (BFH v. 20.4.1995 – IV R 89/94, BFH/NV 1996, 24; 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 1995, 833, betr. Gebäude- und Grundstückssachverständige; v. 13.11.1996 – XI R 6/95, BStBl. II 1997, 293, betr. Zahnarzt).

7

III. Abzug des Steuerfreibetrags

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 – 42 - S 1921 - 4, 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 Auffassung der FinVerw. hat die Auflösung der Akkumulationsrücklage (s. Anm. 3) keine Bedeutung für die Berechnung des StAbzugsbetrags, da der Auflösungsbetrag erst nach Abzug des Freibetrags hinzuzurechnen ist (OFD Rostock v. August 1994 – S 2259 C - St 233, FR 1994, 656).

Ein nicht verbrauchter Steuerabzugsbetrag kann in den folgenden VZ (1991 und 1992) innerhalb des Zweijahreszeitraums abgezogen werden (BMF v. 22.7.1991 – IV B 3 - S 2259c - 14/91, BStBl. I 1991, 737, zu 3.2). Eine solche Übertragung ist jedoch unzulässig, wenn der Betrieb innerhalb des Zweijahreszeitraums eingestellt wird (OFD Cottbus v. 18.9.1992 – S 2259c - 2 - St 111, StEK EStG § 58 Nr. 9) oder der Stpfl. nach einigen Monaten von der im Kj. 1990 auf-

genommenen gewerblichen Tätigkeit des Maurers zu einer selbständigen Tätigkeit des Vermögensberaters überwechselt (FG Brandenb. v. 7.8.1996 – 1 K 923/95 E, EFG 1997, 80, rkr.).

In den Veranlagungszeiträumen 1991 und 1992 ist der StAbzugsbetrag nach FinVerw. erst nach der „festzusetzenden Steuer“ zu berücksichtigen (arg. StErlass); er mindert die StSchuld und den SolZ, obgleich das SolZG eine § 58 Abs. 3 entsprechende Regelung nicht kennt (BFH v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305).

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 1997, 730; glA BMF v. 22.7.1991 – IV B 3 - S 2259c-14/91, BStBl. I 1991, 737; v. 24.4.1992 – IV B 3 - S 2259c-5/92, BStBl. I 1992, 287).

Bei Besteuerung von Kapitalgesellschaften hat sich ab VZ 1991 die Anwendung des § 58 Abs. 3 iVm. § 9 Abs. 1 DB-StÄndG-DDR in das bundesdeutsche KStSystem einzufügen (BFH v. 20.1.1999 – I R 63/98, BFH/NV 1999, 1072). Der StAbzugsbetrag mindert die StSchuld und ist daher nicht bei der Festsetzung der KSt zu berücksichtigen (BFH v. 9.11.1994 – I R 67/94, BStBl. II 1995, 305).

