
Datum: 19.07.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 4381/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0719.14K4381.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens der Klägerin auferlegt.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob 1999 und 2000 gezahlte Anschaffungsnebenkosten für ein Gebäude in die Sonderabschreibung nach dem Fördergebietsgesetz einzubeziehen sind, weiter ob die Gewährung von Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG für nicht durch die Sonderabschreibungen begünstigten Aufwand in späteren Jahren ausschließt.

2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die aufgrund des notariellen Kaufvertrages vom 22.12.1998 ein vom Verkäufer noch zu sanierendes denkmalgeschütztes Gebäude in A erwarb. Die Sanierungsmaßnahmen sollten bis zum Jahresende 1999 abgeschlossen sein. Der Kaufpreis einschließlich des Sanierungsaufwands betrug 10.700.000,-- DM. Die Klägerin leistete noch im Jahr 1998 eine Anzahlung auf den Kaufpreis in dessen voller Höhe. Außerdem zahlte sie 1998 Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 45.060 DM. Von dem Kaufpreis entfielen 81,30 % auf die Sanierung (Anteil incl. anteiliger Nebenkosten des Jahres 1998: 8.735.733,70 DM).

3

Im Streitjahr 1999 zahlte die Klägerin noch Kaufnebenkosten, nämlich Grunderwerbssteuer, Notar- und Gerichtsgebühren in Höhe von insgesamt 479.110,27 DM und im Streitjahr 2000 weitere Anschaffungsnebenkosten, Gerichts- und Kommunalgebühren sowie Mittelverwendungsgebühren in Höhe von insgesamt 49.851,00 DM. Die Summe der 1999 und 2000 gezahlten Anschaffungsnebenkosten beträgt 528.961,27 DM. Wegen der Zusammensetzung des Betrags wird auf Seite 2 der Klageschrift (Bl. 2 der FG Akte) Bezug

4

genommen.

In ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr 1998 machte die Klägerin 5
Sonderabschreibungen nach § 4 FördG auf Anzahlungen auf Anschaffungskosten für die
Sanierungsmaßnahmen geltend. Dabei bezog sie in die Bemessungsgrundlage auch die
1999 und 2000 gezahlten Anschaffungsnebenkosten anteilig mit ein. Ab 1999 machte sie
entsprechend die Restwert-AfA nach § 4 Abs. 3 FördG geltend.

Zunächst ergingen erklärungskgemäß Feststellungsbescheide unter Vorbehalt der 6
Nachprüfung. Eine steuerliche Außenprüfung durch das Finanzamt L gelangte u.a. zu dem
Ergebnis, dass ein Teil der Objektgebühren, die bisher erklärungskgemäß als
Werbungskosten abgezogen waren, Anschaffungskosten seien. Soweit diese bereits in 1998
gezahlt waren, wurden sie der Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibungen nach §§ 3,
4 FördG hinzugerechnet. Die 1999 und 2000 gezahlten Anschaffungsnebenkosten wurden
lediglich in die AfA-Bemessungsgrundlage nach § 7 Abs. 4 EStG einbezogen. Die
Gewährung von erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG für diese Aufwendungen scheitere am
Kumulationsverbot des § 7a Abs. 5 EStG. Wegen der weiteren Einzelheiten des Ergebnisses
der Betriebsprüfung wird auf den Prüfungsbericht vom 13.12.2002 verwiesen. Am 24.01.2003
ergingen geänderte Feststellungsbescheide für die Streitjahre, mit denen der Beklagte dem
Prüfungsergebnis folgte.

Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, die in den Streitjahren 1999 und 2000 7
gezahlten weiteren Anschaffungsnebenkosten müssten wegen ihres sachlichen
Zusammenhangs auch in zeitlicher Hinsicht als Einheit mit den übrigen Anschaffungskosten
behandelt werden, die vollständig als Anzahlungen vorausgezahlt worden seien. Hilfsweise
machte sie geltend, die Anschaffungsnebenkosten seien nach § 7i EStG begünstigt. Sie legte
eine Bescheinigung der Denkmalbehörde vor.

Mit der Einspruchsentscheidung vom 15.07.2004 wies der Beklagte den Einspruch als 8
unbegründet zurück. Er hielt daran fest, dass die erst 1999 und 2000 gezahlten
Anschaffungsnebenkosten wegen der zeitlichen Beschränkung des FördG nicht mehr in die
begünstigten Sonderabschreibungen einbezogen werden könnten und der Gewährung
erhöhter Absetzung nach § 7i EStG auch für die nachträglichen Anschaffungsnebenkosten
das Kumulationsverbot des § 7a Abs. 5 EStG entgegenstehe.

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie ist der Ansicht, die 1999 und 2000 9
gezahlten Anschaffungsnebenkosten seien in die Sonderabschreibungen für 1998
einzubeziehen. Sie hingen als Kaufnebenkosten untrennbar mit dem 1998 in voller Höhe
vorausgezahlten eigentlichen Kaufpreis zusammen und seien dessen unvermeidbare Folge.
Als Kaufnebenkosten teilten sie das Schicksal der Hauptleistung. Die zeitliche
Anspruchsbegrenzung der Sonderabschreibungen nach dem FördG könne nicht einseitig und
formalistisch aus dem Wortlaut des § 7a Abs. 2 Satz 3 EStG abgeleitet werden, sondern
müsse im Zusammenhang mit der Intention des Gesetzgebers bei Verabschiedung der §§ 3
und 4 FördG gesehen werden. Mit der Möglichkeit, bereits Anzahlungen auf
Anschaffungskosten abzuschreiben, habe der Gesetzgeber die Absicht verfolgt, den
Aufschwung Ost auf eine möglichst breite Basis zu stellen. Die Klägerin habe bis zum
31.12.1998 alle im eigentlichen Sinne wirtschaftsbelebenden Anschaffungskosten
vorausbezahlt, so dass das eigentliche vom Gesetzgeber angestrebte Ziel eines möglichst
hohen Investitionsvolumens bis zu diesem Stichtag zu 100% erfüllt gewesen sei. Bei den
nach dem Stichtag bezahlten Kosten handele es sich ausschließlich um Kaufnebenkosten
bzw. Steuern und Abgaben, die keinerlei zusätzliche wirtschaftsbelebende Auswirkung mehr
auf die vom Gesetzgeber angestrebte Forcierung der ökonomischen Entwicklung haben

könnten, so dass wegen der bereits 100%igen Zielerfüllung im Jahr 1998 auch die verbundene steuerliche Begünstigung zu 100% zu gewähren sei. Hinzu komme, dass Anzahlungen auf die Grunderwerbsteuer unüblich, möglicherweise sogar unzulässig seien.

Das Kumulationsverbot des § 7a Abs. 5 EStG sei betragsbezogen zu betrachten. Dies sei die exakteste und gerechteste Methode zur Lösung des gegebenen Abgrenzungsproblems bei Fristüberschreitung. Soweit § 7a Abs. 5 EStG den Begriff des Wirtschaftsgutes verwende, sei zu beachten, dass dies für alle Abschreibungsvorschriften zutreffe. Lediglich die Besonderheit des § 4 FördG, nach der die Sonderabschreibung auch auf bis zum 31.12.1998 geleistete Anzahlungen gewährt werde, führe zur Notwendigkeit, zwischen der betragsbezogenen und der wirtschaftsgutbezogenen Abgrenzung zu unterscheiden. Aufgrund des Charakters des § 7a EStG als für alle Sonderabschreibungsvorschriften geltender Generalvorschrift könne mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber durch den Gebrauch des Wortes "Wirtschaftsgut" nicht habe bewirken wollen, dass für wegen Fristüberschreitung nicht mehr in die Sonderabschreibungen nach § 4 FördG einzubeziehende Aufwendungen die erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG unberücksichtigt bleiben sollten. Auf diese Auffassung deuteten auch Literaturmeinungen (Hinweis auf Ludwig Schmidt, EStG, 23. Aufl. 2004, § 7a Rz. 8, sowie Urban, Die steuerliche Förderung des Wohnungsbaus, 1998, Rdnr. 247).

Es sei zudem fraglich, ob es überhaupt zu einer Kumulation von Sonderabschreibungen und erhöhten Absetzungen komme. Denn unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Abschnittbesteuerung seien Sonderabschreibungen für 1999 gezahlte Anschaffungskosten nicht begünstigt. Insoweit könne es nicht zu einer Überschneidung kommen. Das Kumulationsverbot wolle lediglich eine horizontale Überschneidung verhindern, nicht jedoch eine vertikale in verschiedenen Zeiträumen. Etwas anderes könne sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 29.06.2005 X R 37/04, BFH/NV 2006, 40, 42, herleiten lassen. Der Streitfall sei schließlich auch nicht mit demjenigen des Kumulationsverbots bei Anwendung des § 7c EStG vergleichbar, da es in diesem Fall um die Einhaltung einer Höchstbetragsregelung gehe, die bei Anwendung einer Doppelbegünstigung für dieselbe Maßnahme unterlaufen würde.

An dem zunächst weiter verfolgten Begehren, die 1998 gezahlte Mittelverwendungsgebühr von 22.560 DM in die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung nach §§ 3, 4 FördG einzubeziehen, hält die Klägerin wegen der bereits erfolgten Berücksichtigung nicht mehr fest.

Die Klägerin beantragt,

die Feststellungsbescheide 1998 bis 2001 vom 25.02.2003 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 15.07.2004 dahingehend zu ändern, dass 1998 zusätzliche Sonderabschreibungen nach § 4 FördG in Höhe von 172.018 DM (40% von 81,30% von 528.961,27 DM) und für 1999 bis 2001 die Restwertabschreibung nach § 4 Abs. 3 FördG in Höhe von 28.669 DM (1/9 von 60% von 81,30% von 528.961,27 DM) bei saldierender Kürzung der Regel-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG ab 2000 um 10.751 DM (2,5% von 81,30% von 528.961,27 DM) als weitere Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden, hilfsweise, die Feststellungsbescheide für 1999 bis 2001 dahingehend zu ändern, dass jeweils weitere erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG in Höhe von 52.891 DM (10% von 81,30% von 528.961,27 DM) bei saldierender Kürzung der Regel-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG um 10.751 DM (2,5% von 81,30% von 528.961,27 DM) gewährt werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.	16
Er nimmt Bezug auf die Einspruchsentscheidung.	17
<u>Entscheidungsgründe:</u>	18
Die Klage ist unbegründet.	19
1. Der Beklagte zu Recht nicht die 1999 und 2000 gezahlten Anschaffungsnebenkosten in die Bemessungsgrundlage für die 1998 gewährten Sonderabschreibungen nach §§ 3, 4 FördG einbezogen. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 FördG sind Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter oder die Herstellungskosten, die für die nachträglichen Herstellungsarbeiten aufgewandt worden sind, oder die Anschaffungskosten, die auf Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten im Sinne des § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG entfallen. Nach Satz 5 der Vorschrift können die Sonderabschreibungen bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden. Bezüglich der Höhe und des zeitlichen Anwendungsbereichs bestimmt § 4 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b FördG, dass die Sonderabschreibungen bei Investitionen, die nach dem 31. Dezember 1998 abgeschlossen werden, bis zu 40 v. H. betragen, soweit nach dem 31. Dezember 1996 und vor dem 01. Januar 1999 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet wurden oder Teilerstellungskosten entstanden sind.	20
Aus der Verwendung des Wortes "soweit" in der letztgenannten Vorschrift in Verbindung mit der Stichtagsbestimmung "vor dem 01. Januar 1999 geleistet worden" folgt, dass nur die Anschaffungskosten begünstigt sind, die vor diesem Stichtag geleistet worden sind. Für die Begünstigung von Anzahlungen, die erst nach diesem Stichtag geleistet worden sind, enthält das FördG weder in dieser noch in einer anderen Bestimmung eine Rechtsgrundlage. Insbesondere sind Anschaffungskosten als solche, die auf eine erst nach dem 31.12.1998 abgeschlossene Modernisierungsmaßnahme entfallen, nicht mehr nach dem FördG begünstigt (ebenso Schmidt/Drenseck, EStG, 18. Aufl. 1999, § 7a Rz. 45 zu § 4 FördG; BMF-Schreiben vom 24.12.1996 IV B 3 – S 1988 – 170/96, BStBl I 1996, 1516 unter III.2 zum Parallellfall der 1998 entstandenen Teilerstellungskosten und 1999 entstandenen weiteren Herstellungskosten). Vielmehr hat der Gesetzgeber mit dem zum 01.01.1999 vollzogenen Systemwechsel von der Sonderabschreibung zur Investitionszulage festgelegt, dass solche Modernisierungsaufwendungen grundsätzlich nur noch durch die Investitionszulage gefördert werden sollten (siehe § 2 Abs. 2 Satz 2, § 3 Abs. 1 InvZulG 1999). Die Förderung nach dem FördG für solche Maßnahmen sollte auf vor dem 01.01.1999 geleistete Anzahlung auf Anschaffungskosten oder entstandene Teilerstellungskosten beschränkt bleiben. Damit korrespondiert das Kumulationsverbot des § 3 Abs. 3 Satz 1 InvZulG 1999, das zur Vermeidung einer Doppelförderung Anzahlungen auf Anschaffungskosten, Anzahlungen auf Erhaltungsaufwendungen oder Teilerstellungskosten, die bis zum Jahresende 1998 geleistet bzw. entstanden sind, aus der Bemessungsgrundlage ausscheidet.	21
Diese Regelungen zeigen, dass der Gesetzgeber für nach dem 31.12.1998 abgeschlossene Maßnahmen bewusst in Kauf genommen hat, dass die Anzahlungen auf Anschaffungskosten übersteigenden restlichen Anschaffungskosten bzw. nach diesem Stichtag geleistete Anzahlungen auf Anschaffungskosten nicht mehr in die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen nach §§ 3, 4 FördG fallen. Insoweit geht § 4 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b FördG als spezialgesetzliche Sonderregelung der allgemeinen Bestimmung des § 7a Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG vor, wonach nachträgliche Anschaffungskosten ab dem Jahr ihrer Entstehung die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibungen erhöhen (vgl.	22

Blümich/Stuhrmann, EStG – Nebengesetze, Kommentar, Loseblatt, Stand 3/2001, § 3 FördG, Rz. 16b). Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 7a Abs. 2 Satz 2 EStG. Danach sind nach der Anschaffung oder Herstellung erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur zulässig, soweit sie nicht bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder Teilherstellungskosten in Anspruch genommen worden sind. Diese Bestimmung schafft indes keine eigenständige Anspruchsgrundlage – neben § 3, 4 FördG – für Sonderabschreibungen, sondern schließt lediglich aus, dass es zu einer Doppelbegünstigung von Aufwendungen als Sonderabschreibungen auf Anzahlungen auf Anschaffungskosten bzw. Teilherstellungskosten und auf diese einschließende Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten kommt. Auch aus dem BFH-Urteil vom 20.4.2004 IX R 48/03 (BFH/NV 2004, 1255) lässt sich nicht schließen, dass für nach 1998 entstandene Herstellungskosten oder Anschaffungskosten, die die 1998 geleisteten Anzahlungen bzw. Teilherstellungskosten übersteigenden, aufgrund der Regelung des § 7a Abs. 2 Satz 2 EStG noch Sonderabschreibungen nach §§ 3, 4 FördG in Anspruch genommen werden können. Der BFH hatte weder diesen Fall zu entscheiden noch enthält das Urteil eine solche Aussage. Die Aussage im letzten Satz des Urteils, nach Anschaffung des Wirtschaftsguts lasse § 7a Abs. 2 Satz 2 EStG Sonderabschreibungen nur noch zu, soweit sie nicht bereits auf Anzahlungen auf Anschaffungskosten in Anspruch genommen worden sind, gibt lediglich den Gesetzesinhalt des § 7a Abs. 2 Satz 2 EStG wieder. Da schon dessen Voraussetzungen mangels die Anzahlungen übersteigender Anschaffungskosten nicht erfüllt waren, bedurfte es keiner weiteren Entscheidung des BFH, ob für solche weiteren Anschaffungskosten Sonderabschreibungen hätten gewährt werden können. Dies ist nach der eindeutigen Regelung in § 4 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b FördG indes zu verneinen.

Gerade wegen der vom Gesetzgeber gewollten zeitlichen Abgrenzung der Förderung und der damit in Kauf genommenen Aufsplittung geht der von der Klägerin hervorgehobene Gesichtspunkt, dass Anschaffungsnebenkosten grundsätzlich das Schicksal der Anschaffungskosten teilen, ins Leere. Dieser Gesichtspunkt kann aber auch deshalb nicht zur begehrten Förderung der Anschaffungsnebenkosten führen, weil Anschaffungskosten für nach dem 31.12.1998 abgeschlossene Maßnahmen als solche, wie dargelegt, überhaupt nicht nach dem FördG begünstigt sind. Begünstigt sind vielmehr lediglich Anzahlungen auf Anschaffungskosten. Dass die nachträglichen Leistungen lediglich den Charakter von Anzahlungen hatten, hat die Klägerin selbst nicht dargelegt. Selbst wenn man die allgemeine Regelung § 7a EStG für anwendbar hielte, wären Anschaffungskosten und nachträgliche Anschaffungskosten erst ab den jeweiligen Zeitpunkten ihrer Entstehung berücksichtigungsfähig. Dies war im Streitjahr aber frühestens das Jahr 1999 als Anschaffungszeitpunkt. 23

Aber auch wenn die 1999 und 2000 gezahlten Anschaffungsnebenkosten den Charakter von Anzahlungen auf Anschaffungskosten gehabt hätten, wären sie nicht begünstigt, da sie nicht vor dem 01.01.1999 geleistet worden sind. Der Zeitpunkt, wann Anzahlungen geleistet worden sind, ist in § 7a Abs. 2 Satz 3 EStG mit dem Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung eindeutig festgelegt. 24

2. Der Beklagte hat zu Recht auch nicht in den Streitjahren 1999 bis 2001 für die 1999 und 2000 gezahlten Anschaffungsnebenkosten Sonderabschreibungen nach § 4 FördG gewährt. Dies folgt einerseits daraus, dass die Aufwendungen aus den unter 1. dargelegten Gründen nicht in die Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibungen fallen. Andererseits folgt dies daraus, dass die Klägerin bezüglich dieser Jahre nicht ihr Wahlrecht bezüglich der Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen ausgeübt hat. 25

3. Die 1999 und 2000 gezahlten Anschaffungskosten waren auch nicht in die Bemessungsgrundlage für die Restwertabsetzungen nach § 4 Abs. 3 FördG einzubeziehen. Danach ist der Restwert bei Anschaffungskosten, die auf Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten entfallen, von dem auf das Jahr der Inanspruchnahme der insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen folgenden Jahr an, spätestens vom fünften Jahr nach dem Jahr der Beendigung der Herstellungsarbeiten in gleichen Jahresbeträgen abzusetzen. Aus dem Begriff "Restwert" und dem Gesetzeszusammenhang mit "den insgesamt zulässigen Sonderabschreibungen" in § 4 Abs. 3 FördG folgt, dass die Bemessungsgrundlage der Restwertabschreibung auf die Höhe der Bemessungsgrundlage der zulässigen Sonderabschreibungen abzüglich der tatsächlich in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen – wie im Streitfall berücksichtigt – beschränkt ist. Da § 4 Abs. 3 FördG eine Sonderregelung über die Gewährung erhöhter Absetzungen ist, wird im Umfang der Bemessungsgrundlage die Gewährung der Regel-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG ausgeschlossen (FG Köln, Urteil v. 12.2.2003 – 12 K 3628/01, EFG 2004, 136 – als vom BFH bestätigte Vorinstanz des BFH-Urteils in BFH/NV 2004, 1255, in dem dieser Aspekt nicht mehr behandelt wird).

4. Die 1999 gezahlten Anschaffungsnebenkosten sind auch nicht nach § 7i EStG begünstigt. 27
Der Begünstigung der Aufwendungen nach § 7i EStG, deren Voraussetzung im Streitfall unstreitig dem Grunde nach erfüllt sind, steht das Kumulationsverbot des § 7a Abs. 5 EStG entgegen. Danach dürfen, wenn bei einem Wirtschaftsgut die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen oder Sonderabschreibungen aufgrund mehrerer Vorschriften vorliegen, erhöhte Absetzungen oder Sonderabschreibungen nur aufgrund einer dieser Vorschriften in Anspruch genommen werden. Allerdings wird diese Regelung von der Finanzverwaltung einengend dahingehend ausgelegt, dass das Kumulationsverbot sich nicht auf Fälle beziehe, in denen nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten Gegenstand einer eigenen Abschreibungsvergünstigung seien und sowohl für das Wirtschaftsgut in seinem ursprünglichen Zustand als auch für die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten Abschreibungsvergünstigungen aufgrund verschiedener Vorschriften in Betracht kommen (R 45 Abs. 7 EStR in den für die Streitjahre geltenden Fassungen). Auch die Rechtsprechung legt § 7a Abs. 5 EStG einengend aus. Die alle erhöhten Absetzungen betreffende Vorschrift solle die mehrfache Abschreibung derselben Aufwendungen verhindern und greifen nicht bei unterschiedlichem Abschreibungsgegenstand. Danach könnten erhöhte Absetzungen nach § 7c EStG und nach § 82a EStDV, soweit sie denselben Abschreibungsgegenstand betreffen, nicht nebeneinander in Anspruch genommen werden (BFH-Urteil vom 26.02.2002 IX R 34/99, BStBl II 2002, 472). In ähnlicher Weise äußert sich auch die überwiegende Ansicht im Schrifttum (vgl. die in BFH-Urteil in BStBl II 2002, 472 unter II. 1. c genannten Nachweise), wobei allerdings teilweise eine Tendenz dahingehend besteht, die Vorschrift dahingehend auszulegen, dass allein eine Doppelbegünstigung derselben Kosten ausgeschlossen ist (Schmidt/Drensek, EStG, 25. Aufl. 2006, § 7a Rz. 8). Der Senat vermag sich der einschränkenden Auslegung des § 7a Abs. 5 EStG im Sinne eines reinen Kostenkumulationsverbots nicht anzuschließen. Zwar mag die Vermeidung der Doppelbegünstigung derselben Aufwendungen der eigentliche Gesetzeszweck der Vorschrift sein, wie auch der BFH (in BStBl II 2002, 472) annimmt; daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass der gesetzliche Anwendungsbereich ausschließlich auf diese Fälle beschränkt werden sollte. Vielmehr war es dem Gesetzgeber unbenommen, bei der Verfolgung dieses Ziels auch den Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung zu berücksichtigen. Dieses konnte dadurch geschehen, dass die Doppelbegünstigung zumindest für dieselbe Maßnahme bzw. denselben Begünstigungstatbestand bzgl. desselben Abschreibungsgegenstands ausgeschlossen werden sollte. Denn anderenfalls erforderte die Anwendung des Kumulationsverbots unter

Umständen eine sehr detaillierte Prüfung jeder einzelnen Kostenpositionen. Ein solch umständliches Verfahren konnte nur durch eine weitere Fassung des Kumulationsverbots vermieden werden. Darauf, dass der Gesetzgeber das Kumulationsverbot nicht schlechthin lediglich auf dieselben Kosten erstrecken wollte, sondern zumindest Maßnahme bezogen gemeint hat, deutet nicht nur der sehr weit gefasste Wortlaut des § 7a Abs. 5 EStG hin; vielmehr folgt dies auch aus der Gegenüberstellung zu anderen Kumulationsverboten, wie etwa demjenigen des § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FördG oder zu § 10f Abs. 1 Satz 3 EStG, die ausdrücklich lediglich ein Verbot der Doppelbegünstigung derselben Aufwendungen enthalten. Dementsprechend hat auch der BFH zu Recht auf die unterschiedlichen Fassungen der gesetzlichen Kumulationsverbote des § 7a Abs. 5 EStG einerseits und des § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FördG andererseits abgestellt (Urteil vom 29.06.2005 X R 37/04, BFH/NV 2006, 40, 42). Für die Anwendbarkeit des § 7i EStG gilt dies in besonderer Weise im Verhältnis zu § 10f EStG. Die Vorschriften sind gleichzeitig ins Einkommensteuergesetz aufgenommen worden und betreffen den gleichen Grundsachverhalt. Hätte der Gesetzgeber ein auf dieselben Aufwendungen bezogenes Kumulationsverbot, wie es § 10f EStG vorsieht, auch für § 7i EStG regeln wollen, hätte es nahegelegen, dies in die Vorschrift aufzunehmen. Statt dessen hatte es bei der allgemeinen wesentlich weiter gefassten Regelung des § 7a Abs. 5 EStG belassen. Daraus wird ein hinreichender gesetzgeberischer Differenzierungswille ersichtlich. Im Streitfall betreffen die Aufwendungen, für die die erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG begehrt werden, dieselbe Maßnahme, für die bereits Abschreibungen nach §§ 3, 4 FördG gewährt worden sind. Zwar sind die nachträglichen 1999 angefallenen Anschaffungskosten aufgrund zeitlichen Auslaufens des Anwendungsbereichs des FördG nicht mehr begünstigt. Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass es sich um andere Aufwendungen für eine andere Maßnahme handelt. Denn § 4 FördG ist, auch soweit Sonderabschreibungen bereits auf Anzahlungen auf Anschaffungskosten vorgenommen werden können, kein selbständiger Begünstigungstatbestand; er regelt lediglich die Bemessungsgrundlage für Sonderabschreibungen, setzt also die Erfüllung der Tatbestände der §§ 1 bis 3 FördG und damit zugleich voraus, dass das betreffende Wirtschaftsgut angeschafft wird (BFH-Urteile vom 28.06.2002 IX R 51/01, BStBl II 2002, 758 unter II., 1. b; vom 14.01.2004 IX R 33/03, BFH/NV 2004, 582, unter II. 1.; vom 29.06.2004 IX R 7/01, BFH/NV 2004, 1408, unter II. 2.a). Begünstigungstatbestand ist im Streitfall demnach nicht lediglich die Leistung von Vorauszahlungen im Jahr 1998, sondern die Anschaffung, soweit sie auf die Sanierungsmaßnahmen entfällt, als solche (siehe § 3 Satz 2 FördG). Ohne die erst im Jahr nach den Anzahlungen abgeschlossene Anschaffung wären die Anzahlungen nicht begünstigt gewesen. Der Höhe nach wären sie nicht begünstigt gewesen, soweit die tatsächlichen Anschaffungskosten die Anzahlungen unterschritten hätten. Denn dann hätten die Anzahlungen begrifflich nicht das Merkmal der Anzahlungen auf Anschaffungskosten erfüllt. Insoweit bilden die letztlich tatsächlich insgesamt geleisteten Anschaffungskosten gleichzeitig die Höchstgrenze für die Begünstigung der Anzahlungen. Darauf, ob die letztlich geleisteten Anschaffungskosten und die vorabgeleisteten Zahlungen sich aus unterschiedlichen Einzelpositionen zusammensetzen, kommt es dabei nicht an. Der demnach bestehende unlösliche Zusammenhang zwischen den letztlich tatsächlich geleisteten Anschaffungskosten und den Anzahlungen schließt es aus, zwei unterschiedliche Abschreibungsgegenstände anzunehmen, für die das Kumulationsverbot des § 7a Abs. 5 EStG nicht eingriffe. Die Berücksichtigung der Aufwendungen nach § 10i EStG ist auch durch das Kumulationsverbot des § 3 Satz 2 Nr. 1 FördG ausgeschlossen. Danach ist die Anschaffung eines abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsguts nur begünstigt, wenn u. a. das Wirtschaftsgut keine erhöhten Absetzungen in Anspruch genommen worden sind. Dieses Kumulationsverbot ginge ins Leere, wenn die erhöhten Absetzungen nachträglich in Anspruch genommen werden könnten. Denn dann käme es nur auf die zeitliche Abfolge der Inanspruchnahme an. Hierin läge aber kein sachgerechtes Differenzierungskriterium. Auch

dieses Kumulationsverbot ist, wie wiederum die Gegenüberstellung zu § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FördG erweist, nicht lediglich auf dieselben Aufwendungen beschränkt, sondern betrifft dieselben Maßnahmen.

Die Klägerin kann auch nicht damit gehört werden, es gebe keine zeitliche Kumulation zwischen der Begünstigung nach dem FördG und den begehrten Absetzungen nach § 7i EStG. Die Kumulationsregelungen des § 7a Abs. 5 EStG und des § 3 Satz 2 Nr. 1 FördG sind nicht auf Fälle der Begünstigungskonkurrenz im selben Besteuerungszeitraum beschränkt. Dies widerspräche schon dem Charakter der verschiedenen Begünstigungsvorschriften als Dauerleistungsnormen mit unterschiedlicher Laufzeit. Der Einwand der Klägerin trifft aber auch in tatsächlicher Hinsicht nicht zu. Die Klägerin übersieht nämlich, dass auch die sich an die Sonderabschreibung nach §§ 3, 4 FördG anschließenden Restwertabsetzungen nach § 4 Abs. 3 FördG erhöhte Absetzungen im Sinne der Kumulationsverbote sind. Diese fallen auch in zeitlicher Hinsicht mit den begehrten erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG für dieselbe Maßnahme zusammen. 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war nicht zuzulassen. Keiner der gesetzlichen Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 FGO ist erfüllt. Insbesondere hat die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung im Sinne der Nr. 2 der Vorschrift. Denn die Streitfragen betreffen Regelungen des FördG und damit seit langem ausgelaufenes Recht und sind damit allenfalls noch für wenige Einzelfälle von Bedeutung.

28