
Kirchhof/Kube/Mellinghoff
Einkommensteuergesetz – Kommentar
350. Aktualisierung
(April 2025)

Mit dieser Aktualisierungslieferung legen wir eine Neukommentierung zu Teilen von § 7 EStG (Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung) von *André Meyer* sowie umfassende Aktualisierungen der Kommentierungen zu § 7b EStG (Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau) von *Philipp Maetz*, zu § 24a EStG (Altersentlastungsbetrag) von *Walter Frenz* und zu § 50e EStG (Bußgeldvorschriften; Nichtverfolgung von Steuerstraftaten bei geringfügiger Beschäftigung in Privathaushalten) und § 50f EStG (Bußgeldvorschriften) von *Markus Ebner* vor.

Die Abschnitte F bis H der Kommentierung zu § 7 EStG wurden durch *Meyer* neu kommentiert. Dies betrifft im Einzelnen die degressive Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 5 und Abs. 5a EStG), die AfA auf Gebäudeteile (§ 7 Abs. 5b EStG) und die Absetzung für Substanzverringerung (§ 7 Abs. 6 EStG). Der durch das Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) vom 27. März 2024 (BGBl. I 2024, Nr. 108) neu geschaffene § 7 Abs. 5a EStG wird umfänglich kommentiert. Die Regelung eröffnet die Möglichkeit einer geometrisch-degressiven AfA für neue Mietwohngebäude und zielt darauf ab, den Wohnungsneubau zu fördern und die Bauwirtschaft zu unterstützen. Es handelt sich um eine Lenkungs Vorschrift, die erhebliche Investitionsanreize schafft, zumal sie mit § 7b EStG kombiniert werden kann. Der neue § 7 Abs. 5a EStG wird von *Meyer* in das Gefüge der Abschreibungsvorschriften eingeordnet. Herausgestellt wird unter anderem, dass die tatbestandliche Beschränkung auf in der EU bzw. im EWR belegene Gebäude nicht mit der Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 63 Abs. 1 AEUV in Einklang zu bringen sein dürfte. Die Kommentierungen zu den weiteren Vorschriften (§ 7 Abs. 5, Abs. 5b und Abs. 6 EStG) wurden aktualisiert und wesentlich überarbeitet. Zu § 7 Abs. 6 EStG (Absetzung für Substanzverringerung) wurde herausgearbeitet, dass es sich – entgegen der herrschenden Meinung – um eine Regelung handelt, die in besonderer Weise vom Wertverzehrsgedanken geleitet ist. Substanzausbeutungsverträge, die sich auf Bodenschätze beziehen, welche im Privatvermögen entstanden sind, werden entgegen der überwiegenden Anschauung als Veräußerungsvorgänge eingeordnet, die regelmäßig nicht steuerbar sind. Anders als die Rechtsprechung vertritt, ist die Vornahme von Absetzungen für Substanzverringerung bei Einlage des Bodenschatzes in ein gewerbliches Betriebsvermögen nach Auffassung von *Meyer* zulässig.

Die Kommentierung zu § 7b EStG wurde angesichts der Gesetzesänderungen durch das Jahressteuergesetz 2022 vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I 2022, S. 2294) und das Wachstumschancengesetz vom 27. März 2024 sowie unter Berücksichtigung ergangener Rechtsprechung von *Maetz* aktualisiert. Der Gesetzgeber dehnte die Förderung auf Wohnungen aus, für die ein Bauantrag bzw. eine Bauanzeige vor dem 1. Oktober 2029 gestellt wird, um zu Investitionen anzureizen. Zugleich wurden die Kostenbezugsgrößen (Baukostenobergrenze und maximale Bemessungsgrundlage) an die veränderten Realitäten im Bausektor angepasst. Infolge der Änderungen ist für die Anwendbarkeit des § 7b EStG fortan nach dem Zeitpunkt des Bauantrags bzw. der Bauanzeige zu unterscheiden. Während für sogenannte Altfälle (Bauantrag bzw. Bauanzeige nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022) die bisherige Regelung weitergilt, sind bei sogenannten Neufällen (Bauantrag bzw. Bauanzeige nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Okto-

ber 2029) bestimmte Effizienzvorgaben zu beachten. Gefördert werden nur noch Neubauten, die die Kriterien für ein „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeitsklasse/Effizienzgebäude-Stufe 40 erfüllen, was dem aktuellen Neubaustandard entsprechen soll.

Die zeitliche Anwendbarkeit des von *Frenz* kommentierten § 24a EStG wurde durch das Wachstumschancengesetz vom 27. März 2024 bis zum Jahr 2058 verlängert, um Doppelbesteuerungseffekte zu vermeiden und die jährliche Abschmelzung des Altersentlastungsbetrages entsprechend zu reduzieren. Die Tabelle in § 24a Satz 5 EStG wurde für die Veranlagungszeiträume ab 2023 neu gefasst und bis 2058 ausgedehnt, sodass die Übergangszeit für den Abbau des Altersentlastungsbetrages nicht mehr nur 35 Jahre beträgt, sondern 53 Jahre. Die Streckung dieser Tabelle korrespondiert damit, dass der Besteuerungsanteil der Renten der Basisversorgung langsamer steigt. Der Gesetzgeber reagierte damit auf die BFH-Urteile vom 19. Mai 2021 (X R 20/19, BFHE 273, 237 und X R 33/19, BFHE 273, 266). Daneben erfolgten Klarstellungen zur Höhe des dem Altersentlastungsbetrag zugrunde zu legenden steuerpflichtigen Arbeitseinkommens. So dürfen etwa steuerfreie Leistungen wie Fahrvergünstigungen der Deutschen Bahn für Ruhestandsbeamte bis zur Höhe von 1.080 Euro nicht einbezogen werden, wie es der BFH entschieden hatte (BFH-Urteil vom 26. Juni 2014, VI R 41/13, BFHE 246, 423; BFH-Urteil vom 26. September 2019, VI R 23/17, BFHE 266, 214).

Ebner hat die Kommentierungen der beiden Vorschriften zu Ordnungswidrigkeiten in §§ 50e und 50f EStG unter Einbeziehung der zuletzt erfolgten Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) vom 2. Dezember 2024 (BGBl. I 2024, Nr. 387) umfassend aktualisiert. Die bereits durch das Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG) vom 2. Juni 2021 (BGBl. I 2021, S. 1259) in die Wege geleitete, jedoch erst am 1. Januar 2027 vollständig in Kraft tretende Umstrukturierung und Erweiterung des § 50e EStG betrifft die Verletzung von Mitteilungs- und Übermittlungspflichten im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer (§§ 43 ff. EStG). Hintergrund ist die Einführung eines zusätzlichen Melderegimes (§§ 45b, 45c EStG) im Zuge der Aufarbeitung der Cum/Ex-Gestaltungen, die dazu dient, dem Bundeszentralamt für Steuern zur Betrugsbekämpfung speziell bei der Erstattung von Kapitalertragsteuer ergänzende Informationen an die Hand zu geben. Hinsichtlich der in § 50f EStG vorgesehenen Sanktionen im Bereich der Rentenbezugsmitteilungen nach § 22a EStG vertieft die aktualisierte Kommentierung insbesondere die Bezüge zur DSGVO (vgl. § 22a Abs. 2 Satz 8 EStG) und das Verhältnis zum Verspätungsgeld (§ 22a Abs. 5 EStG).

Im April 2025

Paul Kirchhof

Rudolf Mellinghoff

Hanno Kube