

§ 7h

Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554;
BStBl. I 2011, 310)

(1) ¹Bei einem im Inland belegenen Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich kann der Steuerpflichtige abweichend von § 7 Absatz 4 und 5 im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 Prozent und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 Prozent der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs absetzen. ²Satz 1 ist entsprechend anzuwenden auf Herstellungskosten für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes im Sinne des Satzes 1 dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat. ³Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den folgenden elf Jahren auch für Anschaffungskosten in Anspruch nehmen, die auf Maßnahmen im Sinne der Sätze 1 und 2 entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind. ⁴Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, soweit die Herstellungs- oder Anschaffungskosten durch Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln nicht gedeckt sind. ⁵Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums ist ein Restwert den Herstellungs- oder Anschaffungskosten des Gebäudes oder dem an deren Stelle tretenden Wert hinzuzurechnen; die weiteren Absetzungen für Abnutzung sind einheitlich für das gesamte Gebäude nach dem sich hiernach ergebenden Betrag und dem für das Gebäude maßgebenden Hundertsatz zu bemessen.

(2) ¹Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Gebäude und die Maßnahmen nachweist. ²Sind ihm Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln gewährt worden, so hat die Bescheinigung auch deren Höhe zu enthalten; werden ihm solche Zuschüsse nach Ausstellung der Bescheinigung gewährt, so ist diese entsprechend zu ändern.

(3) Die Absätze 1 und 2 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler AG, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7h

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 7h	1		
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 7h		2. Zeitlicher Geltungsbereich	3
1. Rechtsentwicklung	2	III. Geltungsbereich des § 7h	4
		IV. Verhältnis des § 7h zu anderen Vorschriften	5

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen**

	Anm.		Anm.
I. Begünstigungstatbestand (Voraussetzungen)		II. Bemessung der Absetzungen (Rechtsfolgen)	16
1. Modernisierungsmaßnahmen in Sanierungs- und Entwicklungsgebieten (Abs. 1 Satz 1)	9	III. Begünstigung bestimmter Anschaffungskosten (Abs. 1 Satz 3)	18
2. Maßnahmen an Gebäuden mit besonderer Bedeutung (Abs. 1 Satz 2)	10	IV. Zuschüsse (Abs. 1 Satz 4)	19
		V. Restwertabsetzung (Abs. 1 Satz 5)	20

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Bescheinigung 21**

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Anwendung auf Gebäudeteile 23**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7h

Schrifttum: HAHN, Die einkommensteuerliche Behandlung von Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach dem WoBauFG einschließlich der Übergangsregelungen, DB 1990, 65; STUHRMANN, Einkommensteuerliche Vergünstigungen bei Baudenkmalen unter Berücksichtigung der Regelungen durch das WoBauFG, DStZ 1990, 107; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Altbau- und Denkmalschutz-Modernisierungen unter Berücksichtigung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 und der neuen Investitionszulagen, DStR 1999, 748; STÖCKER, Bauförderung bei Sanierung von Gebäuden in Sanierungsgebieten und von Baudenkmalen im Bundesgebiet sowie Förderung von Neubauten in den neuen Ländern und Berlin (Ost),

BB 2000, Beilage 9; KALIGIN, Immobilieninvestitionen unter Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach §§ 7h, 7i EStG, DStR 2008, 1763; BECK, Erhöhte Absetzung bei der Umnutzung von Gebäuden in einem Sanierungsgebiet, DStR 2015, 158.

Verwaltungsanweisungen: R 7h H 7h EStR; Bescheinigungsrichtlinien s. Anm. 21.

I. Grundinformation zu § 7h

1

§ 177 BauGB berechtigt die Gemeinden, einen Eigentümer zwangszu verpflichten, bauliche Missstände oder Mängel an seinem Gebäude im Sanierungsgebiet zu beseitigen. Ebenso wie Zuschüsse dient die stl. Begünstigung des § 7h den Gemeinden zur Durchsetzung ihrer städtebaulichen Interessen. Gefördert werden nur Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten an bestehenden Objekten, nicht der Neubau, Wiederaufbau oder die Erweiterung eines Gebäudes. Wann bei einem Ausbau oder Umbau eine nach § 7h begünstigte Maßnahme oder ein nicht begünstigter Neubau vorliegt, entscheidet die Gemeinde nach baurechtl. Maßstäben im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens. Gefördert wird auch die Selbstverpflichtung des Eigentümers gegenüber der Gemeinde zu Maßnahmen, die der Erhaltung, der Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes von geschichtlicher, künstlerischer oder städtebaulicher Bedeutung dienen (§ 7h Abs. 1 Satz 2).

Maßgebend und bindend für die baulichen Fördervoraussetzungen ist die Bescheinigung der Gemeinde nach § 7h Abs. 2 und ihr konkreter Inhalt. Über die stl. Voraussetzungen entscheidet das FA (s. Anm. 21).

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 7h

1. Rechtsentwicklung

2

Vorgängerregelung: § 82g EStDV galt letztmals für Baumaßnahmen, die vor dem 1.1.1991 abgeschlossen wurden (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. x Satz 1 Halbs. 2). Auf Tatbestände, die im Gebiet der ehemaligen DDR verwirklicht wurden, kam § 82g EStDV nie zur Anwendung (§ 57 Abs. 2).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Einführung von § 7h als Nachfolgevorschrift des § 82g EStDV und teilweise Erweiterung durch Begünstigung bestimmter AK.

Staatsvertragsgesetz v. 25.6.1990 (BGBl. II 1990, 518; BStBl. I 1990, 294): Für Gebäude in der damals noch existierenden DDR wurde ein Abs. 4 angefügt.

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Streichung dieses Abs. 4 bereits vor seinem Inkrafttreten (Anl. I, Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 16 Buchst. d).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Abs. 1 Sätze 1 und 3 wurden die erhöhten Absetzungen von $10 \times 10 \%$ auf $8 \times 9 \%$ sowie anschließend $4 \times 7 \%$ abgesenkt und damit der Abschreibungszeitraum von zehn auf zwölf Jahre verlängert.

BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Abs. 1 Sätze 1 und 3 wurden mit dem Wortlaut des HBeglG 2004 wiederholend neu gefasst und dabei die Schreibweise „vom Hundert“ durch die zwischenzeitlich gebräuchliche Schreibweise „Prozent“ ersetzt. Durch die Wiederholung soll-

ten die erheblichen Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit der Gesetzesänderungen beseitigt werden (s. dazu § 7i Anm. 2).

3 2. Zeitlicher Geltungsbereich

§ 7h ist erstmals auf Maßnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.1990 abgeschlossen worden sind. Soweit AK begünstigt werden (Abs. 1 Satz 3), ist die Vorschrift zeitlich unbegrenzt rückwirkend anzuwenden (§ 52 Abs. 12b EStG 1990). Die Änderungen durch das HBeglG 2004 sind erstmals für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen anzuwenden, mit denen nach dem 31.12.2003 begonnen worden ist (§ 52 Abs. 23a idF des HBeglG 2004).

4 III. Geltungsbereich des § 7h

Sachlicher Geltungsbereich: Es werden Baumaßnahmen an inländ. Gebäuden innerhalb eines Sanierungs- oder Entwicklungsgebiets gefördert. Die Beschränkung auf das Inland ist europarechtl. unbedenklich (CLOER/VOGEL, DB 2010, 1901). Ferner muss das Gebäude im Rahmen einer Einkunftsart zur Einkunftszielung verwendet werden und der AfA-Abzug nach § 7 Abs. 4 oder 5 zulässig sein (BFH v. 5.12.2002 – IV R 57/01, BFH/NV 2003, 552, unter 3.). Handelt es sich um Erhaltungsaufwand, ist eine Verteilung nach § 11a möglich. Wird das Gebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kommt § 7h ab 1999 nur noch in Fällen zur Anwendung, in denen das Gebäude in einem land- und forstwirtschaftlichen BV verblieben ist (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4).

Persönlicher Geltungsbereich: Die erhöhten Absetzungen können von allen unbeschränkt und beschränkt Stpfl., seien es natürliche oder juristische Personen, abgezogen werden. Begünstigte Person ist, wer das Gebäude im Rahmen einer Einkunftsart eingesetzt und die Aufwendungen getragen hat (BFH v. 21.8.2001 – IX R 20/99, BFH/NV 2002, 105; R 83a Abs. 1 EStR 2001). Dies ist idR der zivilrechtl. oder wirtschaftliche Eigentümer. Ist ausnahmsweise ein Nicht-eigentümer berechtigt, die AfA nach § 7 Abs. 4 oder 5 geltend zu machen (s. § 7 Anm. 41, 50 ff.), kann er auch die Absetzungen nach § 7h in Anspruch nehmen. Insbesondere gilt dies nach der Rspr. zum sog. Drittaufwand für Ehegatten, die ein Gebäude ihres Ehepartners zur Einkunftszielung verwenden (s. § 7i Anm. 3 und § 9 Anm. 750 „Drittaufwendungen“).

Bei PersGes. ist der Gesellschafter als Stpfl. und nicht die Gesellschaft berechtigt. Wenn als Folge des Ausscheidens eines Gesellschafters Gesellschaftsanteile durch Anwachsung übergehen, sind die übernommenen AHK nicht begünstigt (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760; s. auch § 7i Anm. 20).

5 IV. Verhältnis des § 7h zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 7i: Bei Baudenkmalern in einem Sanierungs- oder Entwicklungsgebiet haben die Stpfl. ein Wahlrecht, ob sie die Absetzungen nach § 7i oder nach § 7h in Anspruch nehmen. Eine Doppelforderung schließt § 7a Abs. 5 aus.

Verhältnis zu § 10f: Die Vorschriften schließen sich grds. gegenseitig aus, denn § 10f gilt nur für Wohnungen, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden; bei Nutzungsänderungen während eines VZ s. § 10f Anm. 16.

Verhältnis zu § 11a: Führen die Maßnahmen nicht zu HK oder AK, sondern zu Erhaltungsaufwand, so kann der Stpfl. diesen sofort abziehen oder unter den übrigen Voraussetzungen des § 7h gem. § 11a wahlweise gleichmäßig auf zwei bis fünf Jahre verteilen.

Einstweilen frei.

6–8

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen**

I. Begünstigungstatbestand (Voraussetzungen)

1. Modernisierungsmaßnahmen in Sanierungs- und Entwicklungsgebieten (Abs. 1 Satz 1) 9

Begünstigt sind Gebäude (zum Begriff s. BFH v. 25.4.1996 – II R 47/93, BStBl. II 1996, 613; s. § 7 Anm. 322–327), die im Inland und in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegen sind. Für die förmliche Festlegung sind die – ohnehin nur im Inland geltenden – Vorschriften des BauGB maßgeblich. Danach ergibt sich aus den jeweils gültigen Gemeindegesetzungen, ob ein Gebäude im Zeitraum der Baumaßnahmen in einem geförderten Gebiet liegt. Der Nachweis erfolgt durch die Bescheinigung der Gemeinde nach Abs. 2 (s. Anm. 21).

Sanierungsgebiet: Der Begriff des förmlich festgelegten Sanierungsgebiets ist in § 142 Abs. 1 Satz 1 BauGB näher bestimmt. Danach kann die Gemeinde ein Gebiet, in dem eine städtebauliche Sanierungsmaßnahme durchgeführt werden soll, durch Beschluss förmlich als Sanierungsgebiet festlegen und mittels Satzung beschließen (§ 142 Abs. 3 Satz 1 BauGB; BFH v. 25.2.2014 – X R 4/12, BFH/NV 2014, 151, Rn. 27). Das Objekt muss im Zeitraum der Baumaßnahme in dem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet liegen, die Baumaßnahmen innerhalb der Geltungsdauer der Satzung durchgeführt werden (BFH v. 25.2.2014 – X R 4/12, BFH/NV 2014, 151, Rn. 27; anders H 7h EStR 2012: Aufhebung der Satzung während der Durchführung der Maßnahmen unschädlich); insoweit gibt es auch keine Aufteilung der Kosten.

Städtebauliches Entwicklungsgebiet: Ebenso ist ein städtebauliches Gebiet seitens der Gemeinde förmlich durch Satzung festzulegen (§§ 165 bis 171 BauGB). Zum Erfordernis der Gültigkeit der Satzung im Zeitpunkt der Baumaßnahmen s.o.

Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen: Die Baumaßnahmen müssen der Modernisierung oder der Instandsetzung des bestehenden Objekts dienen. Instandsetzung ist die Behebung von Mängeln zur Wiederherstellung des zum bestimmungsmäßigen Gebrauch geeigneten Zustands. Modernisierung bedeutet die Beseitigung von Mängeln, die den bestimmungsmäßigen Gebrauch aus Altersgründen beeinträchtigen, nicht die erstmalige Herstellung eines neuen Zustandes (BFH v. 2.9.2008 – X R 7/07, BStBl. II 2009, 596, unter II.2.b). Aus

Wortlaut und Zielsetzung der Vorschrift ergibt sich, dass nur Maßnahmen an bestehenden Gebäuden begünstigt sind, nicht hingegen Neubau oder Abbruch und Neuerrichtung eines Gebäudes. Ausbau, Umbau oder Erweiterung stellen weder eine Instandsetzung noch eine Modernisierung dar, weil sie nicht der Wiederherstellung des vormalig gegebenen, sondern der erstmaligen Herstellung eines neuen Zustands dienen (BFH v. 18.9.2002 – X R 183/96, BStBl. II 2003, 23; BFH v. 2.9.2008 – X R 7/07, BStBl. II 2009, 596).

Ausgeschlossen ist deshalb die Begünstigung auch, wenn in einem bislang ungenutzten Gebäudeteil (zB Dachboden) eine neue ETWohnung errichtet wird oder zusätzlicher Wohnraum durch Aufstockung oder Ausbau geschaffen wird (aA BECK, DStR 2015, 158); die Rspr. zu § 7i ist uE nicht ohne Weiteres auf § 7h übertragbar (s. § 7i Anm. 11). Aus BFH v. 22.10.2014 (X R 15/13, BStBl. II 2015, 367) lässt sich insoweit nichts anderes folgern; hier hat sich der X. Senat nicht allgemein zur Förderungsfähigkeit einer neu geschaffenen ETWohnung geäußert, sondern lediglich zur Problematik der Bindungswirkung einer (eventuell unzutreffenden) gemeindlichen Bescheinigung Stellung genommen (unklar KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7h Rn. 4; s. dazu Anm. 21).

Baumaßnahmen iSd. § 177 BauGB: Die Baumaßnahmen selbst müssen während der Geltungsdauer einer Sanierungssatzung durchgeführt werden; nicht ausreichend ist der Abschluss eines Modernisierungsvertrags oder der Beginn der Planungsarbeiten für die Sanierung innerhalb der Geltungsdauer (BFH v. 25.2.2014 – X R 4/12, BFH/NV 2014, 1512, Rn. 30). Gefördert werden nur Baumaßnahmen, die die Gemeinde nach § 177 BauGB durch einseitigen Verwaltungsakt anordnen darf. Öffentlich-rechtliche Verträge anstelle einer solchen Anordnung sind üblich und stl. zu beachten, wenn sie formwirksam zustande gekommen sind. Mündliche Abmachungen genügen der Form nicht. Freiwillige Baumaßnahmen werden nicht gefördert (R 7h Abs. 6 EStR 2012). Die konkreten Pflichten des Stpfl. müssen klar und eindeutig aus dem Verwaltungsakt oder dem Vertrag hervorgehen. Ferner muss die Anordnung/Vereinbarung im Voraus vorliegen. Die nachträgliche Bescheinigung von Baumaßnahmen ist auch dann unzulässig, wenn bei rechtzeitiger Abstimmung mit der Gemeinde ein Vertrag geschlossen worden wäre (BFH v. 6.12.2002 – IX B 109/02, BFH/NV 2003, 469). Ob bauliche Missstände oder Mängel gem. der gesetzlichen Definition in § 177 BauGB vorliegen und ob sie mit der Modernisierungs- oder Instandsetzungsmaßnahme beseitigt werden, entscheidet die bescheinigende Gemeinde für die FinVerw. verbindlich (s. Anm. 21).

Anschaffungskosten werden unter den engen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 gefördert (s. Anm. 18).

10 2. Maßnahmen an Gebäuden mit besonderer Bedeutung (Abs. 1 Satz 2)

Satz 2 erweitert nicht den Umfang der förderfähigen Baumaßnahmen, sondern nur den Kreis der förderfähigen Gebäude auf solche, die wegen ihrer geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben sollen. Während nach Satz 1 nur Baumaßnahmen gefördert werden können, zu denen die Gemeinde Eigentümer zwangsweise verpflichtet kann, werden nach Satz 2 freiwillig aufgewendete HK zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes gefördert. Voraussetzung ist, dass der Eigentümer Modernisierungsmaßnahmen nach Abs. 1 Satz 1 vornimmt und sich gegenüber der Gemeinde zu darüber hinausgehenden Maßnahmen vertraglich verpflichtet

hat. Diese zusätzlichen Maßnahmen müssen der „Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung“ des bestehenden Gebäudes dienen; sie können damit nicht die durch Abs. 1 Satz 1 gesetzten Grenzen (kein Neubau, keine Neuerrichtung nach Abbruch, kein Wiederaufbau) für die Gesamtbaumaßnahme außer Kraft setzen. Mit der Zweckbestimmung der „Erneuerung“ und der „funktionsgerechten Verwendung“ zieht das Gesetz hier aber Ausbau- und Umbaumaßnahmen innerhalb des bestehenden Gebäudes ersichtlich in die Förderung ein.

Aus der vertraglichen Vereinbarung müssen sich die konkreten Verpflichtungen des Stpfl. und die zu behebenden Missetände oder Mängel genau ergeben (BFH v. 6.12.2002 – IX B 109/02, BFH/NV 2003, 469). Auch über das Vorliegen dieser baurechtl. Voraussetzungen entscheidet die bescheinigende Gemeinde für die FinVerw. verbindlich (s. Anm. 21).

Einstweilen frei.

11–15

II. Bemessung der Absetzungen (Rechtsfolgen)

16

Begünstigt werden nach den Sätzen 1 und 2 HK, in besonderen Fällen AK (s. Anm. 18). Die Rechtsfolgen der § 7h und § 7i (also erhöhte Absetzungen von $8 \times 9\%$ und $4 \times 7\%$) sind identisch, auch die sich daraus ergebenden Rechtsfragen. Zu Einzelheiten der Bemessungsgrundlage, zum Begünstigungszeitraum, zur Ganzjahresabschreibung (keine Kürzung im Erstjahr und im Jahr der Veräußerung), zur fehlenden Nachholmöglichkeit, zur Restwert-AfA usw. s. daher § 7i Anm. 20.

Einstweilen frei.

17

III. Begünstigung bestimmter Anschaffungskosten (Abs. 1 Satz 3)

18

§ 7h begünstigt Modernisierung und Instandhaltung von Gebäuden, also Herstellungsmaßnahmen, nicht die Anschaffung. Durch Abs. 1 Satz 3 werden aber auch AK in die Förderung einbezogen, soweit sie auf die Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen am Objekt entfallen. Begünstigt ist also nicht der Kaufpreis des Gebäudes bzw. einer ETWohnung, sondern nur der Teil des Kaufpreises, der auf Baumaßnahmen iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 nach dem rechtswirksamen Erwerb „entfällt“.

Maßnahmen iSd. Abs. 1 und 2: Beim Verkäufer müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 (und ggf. Satz 2) vorliegen sowie die gemeindliche Bescheinigung nach Abs. 2. Ist die Gemeinde (zB in Sanierungsgebieten) selbst Verkäufer des Gebäudes, so muss sich die Verpflichtung zur Erbringung bestimmter Sanierungsmaßnahmen seitens der Gemeinde gegenüber den Käufern aus dem Kaufvertrag oder dem gleichstehenden Erwerbsakt ergeben, weil ansonsten die FinVerw. die Höhe der förderungsfähigen Aufwendungen nicht überprüfen kann (BFH v. 22.10.2014 – X R 15/13, BStBl. II 2015, 367, Rn. 31–32).

Maßnahmen nach Abschluss eines rechtswirksamen obligatorischen Erwerbsvertrags: Begünstigt sind nur AK auf Maßnahmen, die nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags (zB Kaufvertrag, Schenkung, Tausch) oder eines gleichstehenden Rechtsakts (zB Erbfall, das Vermächtnis nach Annahme, der Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren oder der Erwerb von Anteilen an einer PersGes.) durchgeführt worden sind (zu die-

sen Begriffen s. BFH v. 19.2.2013 – IX R 32/12, BStBl. II 2013, 482; H 7h EStR 2012 „Gleichstehender Rechtsakt“). Keinen gleichstehenden Rechtsakt stellt ein unwiderrufliches notarielles Kaufangebot dar, unabhängig von der Bindungsfrist; maßgebend ist hier die zum Erwerbsvertrag führende Annahme (BFH v. 19.2.2013 – IX R 32/12, BStBl. II 2013, 482). Der Tag des rechtswirksamen Vertragsabschlusses ist damit entscheidend für die geförderte Maßnahme.

Aufteilung des Kaufpreises: Der Gesamtpreis für das Objekt muss sämtliche bis zum Abschluss der Baumaßnahmen entstehende Aufwendungen umfassen. Er ist aufzuteilen in die Kosten für Grund und Boden, für die Altbausubstanz des Gebäudes, für die Baumaßnahmen iSd. Abs. 1 Satz 3 (ggf. Trennung solcher Kosten vor Vertragsabschluss und nach Vertragsabschluss), die übrigen Baumaßnahmen und die sofort abziehbaren WK (BFH v. 22.10.2014 – X R 15/13, BStBl. 2015, 367, Rn. 34; s. auch BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546).

Erwerbermodelle/Fondsmodelle: § 7h erleichtert die Tätigkeit von Investorengemeinschaften in Form von Erwerber- oder Fondsmodellen in Sanierungsgebieten, insbes. durch den Verzicht auf die strikte Trennung zwischen HK und AK (vgl. FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, DStR 1999, 748). Der einzelne Gesellschafter/Anleger erhält als Stpfl. die erhöhten AfA auf die Kostenpositionen solcher Maßnahmen zugewiesen, die zeitlich vor seinem Beitritt anfallen (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546, Tz. 10). Zur gesonderten Feststellung nach der VO zu § 180 Abs. 2 AO s. FG München v. 14.8.2006 – X K 2725/06, EFG 2006, 1748, rkr., unter II.2.a). Nach KULOSA (in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7h Rn. 5) steht es der weiteren Begünstigung nach § 7h nicht entgegen, wenn sich eine vermögensverwaltende GbR nach der Sanierung in der Weise auseinandersetzt, dass jeder Gesellschafter ohne Ausgleichszahlung eine der sanierten Wohnungen erhält (anders bei entgeltlichem Erwerb).

19

IV. Zuschüsse (Abs. 1 Satz 4)

Die Bemessungsgrundlage ist um Zuschüsse aus Sanierungs- und Entwicklungsförderungsmitteln (zB § 177 Abs. 4 und 5 BauGB) zu kürzen, soweit diese Zuschüsse für begünstigte Baumaßnahmen gewährt werden. Die Zuordnung von Zuschüssen zu begünstigten und nicht begünstigten Aufwendungen richtet sich nach der Zweckbestimmung des Zuschussgebers. Aufgrund der ausdrücklichen Regelung in Satz 4 hat der Stpfl. kein Wahlrecht, die Zuschüsse als Einnahmen zu behandeln. Für andere Zuschüsse gelten dagegen die allgemeinen Grundsätze (s. R 34, R 43 Abs. 4, R 45 Abs. 4, R 163 EStR 2001; H 45 Beispiele 2 und 3 EStH 2002; § 7a Anm. 35 zum geltenden § 7a Abs. 1 Satz 3). Die Zuordnung sonstiger Zuschüsse zu begünstigten und nicht begünstigten AHK richtet sich uE ebenfalls nach dem Förderzweck des Zuschusses (aA ERHARD in BLÜMICH, § 7h Rn. 27 [10/2015]: Vorrangige Zuordnung sonstiger Zuschüsse zu nicht begünstigten Aufwendungen, da Satz 4 sonst leer liefe). Zur Bescheinigung von Zuschüssen s. Anm. 21.

20

V. Restwertabsetzung (Abs. 1 Satz 5)

Ein Restwert ergibt sich, wenn ein Stpfl. nicht in jedem Jahr die höchstzulässigen Absetzungen vorgenommen oder sich während des Abzugszeitraums die Bemessungsgrundlage erhöht hat (zB durch nachträgliche HK oder Rückzah-

lung von Zuschüssen; vgl. H 45 Beispiel 3 EStH 2002). Der Restwert muss den AHK des Gebäudes oder dem an ihre Stelle tretenden Betrag hinzugerechnet werden. Die so berechnete Bemessungsgrundlage ist einheitlich weiter abzuschreiben. Anzuwenden ist der schon bisher für das nicht begünstigte Gebäude geltende Abschreibungssatz. Hierdurch kann sich die Abschreibungsdauer verlängern. Ein nach Ablauf der in § 7 Abs. 5 festgelegten AfA-Zeiträume verbliebener Betrag ist mangels gesetzlicher Regelung linear nach § 7 Abs. 4 abzusetzen.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Bescheinigung

21

Ob die Voraussetzungen für die erhöhten Absetzungen nach § 7h vorliegen, entscheiden unabhängig voneinander die Gemeinde im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens für die bauliche Seite und die FinVerw. für die stl. Seite. Das Bescheinigungsverfahren soll der FinVerw. die Prüfung der bautechnischen Voraussetzungen abnehmen, also insoweit fachliche Kompetenz gewährleisten und Streitigkeiten des Stpfl. mit dem FA vermeiden. Stattdessen ist das Bescheinigungsverfahren zum Gegenstand zahlreicher Rechtsstreitigkeiten geworden. Eine stl. Förderungsmaßnahme sollte verfahrenstechnisch so ausgestaltet sein, dass sie problemlos anwendbar ist; anderenfalls verfehlt sie ihren Zweck.

Bescheinigungsrichtlinien: Zur Vereinheitlichung der praktischen Handhabung des § 7h haben die Länder in Abstimmung mit dem Bund Bescheinigungsrichtlinien erlassen. Die Fundstellen sind in BMF v. 10.11.2000 (IV C 3 - S 2198a - 20/00, BStBl. I 2000, 1513) aufgelistet, Änderungen in BMF v. 8.11.2004 (IV C 3-S 2198a - 18/04, BStBl. I 2004, 1049).

Rechtsnatur der Bescheinigung: Sie ist materiell-rechtl. Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung des § 7h (BFH v. 22.9.2005 – IX R 13/04, BStBl. II 2007, 373, unter 1.; BFH v. 6.5.2014 – IX R 15/13, BStBl. II 2015, 367, Rn. 16). Verfahrensrechtlich ist die Bescheinigung Grundlagenbescheid (BFH v. 21.8.2001 – IX R 20/99, BFH/NV 2002, 105; BFH v. 4.5.2004 – XI R 38/01, BStBl. II 2005, 171, unter II.1.b; BFH v. 2.9.2008 – X R 7/07, BStBl. II 2009, 596, unter II.3.a; BFH v. 6.5.2014 – IX R 15/13, BStBl. II 2015, 367) und grds. bindend für das FA. Zur möglichen Gewährung der erhöhten Absetzungen ohne Bescheinigung oder bei einer vorläufigen Bescheinigung auf der Grundlage der §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO s. § 7i Anm. 35; die zu § 7i entwickelten Grundsätze gelten auch für § 7h (OFD NRW v. 17.2.2015, DB 2015, 463).

Aufteilung der Prüfungskompetenz zwischen Gemeinde und Finanzverwaltung: Die Gemeinde hat nach dem Gesetzeswortlaut „die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Gebäude und die Maßnahmen“ zu prüfen und zu bescheinigen. FinVerw. und Rspr. beanspruchen das Prüfungsrecht der FinBeh. für „das Vorliegen der übrigen steuerrechtlich bedeutsamen Tatbestandsmerkmale“ (BFH v. 22.10.2008 – IX B 91/08, BFH/NV 2009, 155), was zu widersprüchlichen Beurteilungen zu Lasten der Stpfl. führen kann.

► Die zuständige Gemeindebehörde prüft und stellt mit Bindungswirkung für das FA fest,

- ob das Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich liegt (BFH v. 17.12.1996 – IX R 91/94, BStBl. II 1997, 389, zu § 82g EStDV 1986; BFH v. 4.5.2004 – XI R 38/01, BStBl. II 2005, 171, unter II.1.d; BFH v. 6.5.2014 – IX R 15/13, BStBl. II 2015, 367, Rn. 17),
- ob begünstigte Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt worden sind (BFH v. 21.8.2001 – IX R 20/99 BStBl. II 2003, 910; BFH v. 4.5.2004 – XI R 38/01, BStBl. II 2005, 171; BFH v. 22.9.2005 – IX R 13/04, BStBl. II 2007, 373: Unterscheidung nicht erforderlich; BFH v. 6.5.2014 – IX R 15/13, BStBl. II 2015, 367),
- ob und in welcher Höhe Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln gewährt worden sind (BFH v. 4.5.2004 – XI R 38/01, BStBl. II 2005, 171; BFH v. 6.5.2014 – IX R 15/13, BStBl. II 2015, 367),
- ob die Baumaßnahme ihrem Umfang nach noch als (städtebauliche) Sanierung anzuerkennen ist, ob also begrifflich eine „Modernisierung“ oder „Instandhaltung“ stattgefunden hat (BFH v. 21.8.2001 – IX R 20/99 BStBl. II 2003, 910; BFH v. 4.5.2004 – XI R 38/01, BStBl. II 2005, 171),
- ob nach den Wertungen des BauGB ein Neubau im bautechnischem Sinne unter die Begriffe „Modernisierung“ und „Instandhaltung“ zu subsumieren und deshalb begünstigt ist (str.; so BFH v. 21.8.2001 – IX R 20/99 BStBl. II 2003, 910; BFH v. 4.5.2004 – XI R 38/01, BStBl. II 2005, 171; aA BFH v. 22.10.2008 – X B 91/08, BFH/NV 2009, 155: eigenständiges Prüfungsrecht des FA; uE unzutreffend, da § 7h auf § 177 BauGB Bezug nimmt und es daher um die Begrifflichkeit und Auslegung des BauGB geht; die Frage offenlassend noch BFH v. 2.9.2008 – X R 7/07, BStBl. II 2009, 596, unter II.3.a und 3.c; nunmehr auch bejahend BFH v. 22.10.2014 – X R 15/13, BStBl. II 2015, 367, Rn. 17, 19, im Anschluss an die Rspr. des IX. Senats).
- ▶ *Der Finanzbehörde* ist die Prüfung und Entscheidung vorbehalten (BFH v. 2.9.2008 – X R 7/07, BStBl. II 2009, 596 unter II.3.c aa; BFH v. 22.10.2008 – X B 91/08, BFH/NV 2009, 155):
- ob die bescheinigten Aufwendungen zu den HK oder nach Satz 3 begünstigten AK gehören,
- ob diese zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Ausnahmen gehören,
- ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder bei einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude wie SA berücksichtigt werden können,
- wem die Aufwendungen als Abzugsberechtigten zuzurechnen sind (BFH v. 21.8.2001 – IX R 20/99, BStBl. II 2003, 910; BFH v. 22.9.2005 – IX R 13/04, BStBl. II 2007, 373, unter II.1.a),
- die Höhe der begünstigten Aufwendungen; ist sie gleichwohl in der Bescheinigung angegeben, so ist das für das FA nicht bindend (BFH v. 4.5.2004 – XI R 38/01, BStBl. II 2005, 171, unter II.1.c; BFH v. 22.10.2014 – X R 15/13, BStBl. II 2015, 367, Rn. 21; aA R 7h Abs. 3 Nr. 3 EStR).

Die Bindungswirkung der Bescheinigung wirkt nur so weit wie ihr konkreter Inhalt (BFH v. 18.9.2002 – X R 183/96, BFH/NV 2003, 370, betr. unzureichende Bescheinigung; BFH v. 2.9.2008 – X R 7/07, BStBl. II 2009, 596, unter II.3.b). Ihr Regelungsinhalt ist im Wege der Auslegung zu ermitteln, also grds. so, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste; dabei ist im Zweifel das

den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen (BFH v. 14.1.2004 – X R 19/02, BStBl. II 2004, 711 unter II.3.c; BFH v. 2.9.2008 – X R 7/07, BStBl. II 2009, 596, unter II.3.b); krit. KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7i Rn. 7). Dem ist zuzustimmen; unter Berücksichtigung des Empfängerhorizonts wird mit dem Vorzug des weniger belastenden Auslegungsergebnisses dem Rechtsgedanken Rechnung getragen, dass der Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus ihrer Sphäre nicht benachteiligt werden darf (BFH v. 27.11.1996 – X R 20/95, BStBl. II 1997, 791; BFH v. 13.9.2001 – IX R 62/98, BStBl. II 2003, 912).

Objektbezogenheit der Bescheinigung: Die Förderung nach § 7h bezieht sich nach Wortlaut und Systematik auf ein bestimmtes Objekt (s. Abs. 3). Infolgedessen muss auch die Bescheinigung sich auf das konkrete Objekt beziehen, also im Falle einer ETWohnung oder eines Gebäudeteils sich objektbezogen auf diese beziehen, nicht auf das Gesamtgebäude (stRSpr.; BFH v. 22.10.2014 – X R 15/13, BStBl. II 2015, 367, Rn. 28 mwN).

Remonstrationsrecht der Finanzverwaltung: Hat die Gemeinde alle bau- und raumordnungsrechtl. Voraussetzungen geprüft und als erfüllt angesehen, ist das FA an den Grundlagenbescheid gebunden. Vermag das FA der Beurteilung nicht zu folgen, bleibt ihm nur die Möglichkeit, bei der Gemeinde darauf hinzuwirken, dass sie die Bescheinigung zurücknimmt oder ändert und nach der Remonstration nur der Verwaltungsrechtsweg (BFH v. 17.12.1996 – IX R 91/94, BStBl. II 1997, 398; BFH v. 21.8.2001 – IX R 20/99, BStBl. II 2003, 910, unter II.1.a; BFH v. 4.5.2004 – XI R 38/01, BStBl. II 2005, 171, unter II.1.b; BFH v. 22.9.2005 – IX R 13/04, BStBl. II 2007, 373, unter II.1.a; BFH v. 22.10.2014 – X R 15/13, BStBl. II 2015, 367, Rn. 18 mit krit. Anm. zur bestehenden Kompetenzverteilung).

Bescheinigung über Zuschüsse: Die Bescheinigung umfasst auch die Höhe der Zuschüsse, die aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln gewährt worden sind (s. Anm. 19). Andere Zuschüsse sind nicht zu bescheinigen. Der Grundlagenbescheid hat insoweit auch keine Bindungswirkung. Die Fin-Verw. muss daher selbständig prüfen, ob ein Stpfl. weitere Beihilfen erhalten hat (R 7h Abs. 5 Nr. 4 EStR).

Einstweilen frei.

22

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Anwendung auf Gebäudeteile**

23

Die erhöhten Absetzungen werden objektbezogen gewährt (zur entsprechenden Bescheinigung s. Anm. 21). Gefördert werden nicht nur Baumaßnahmen an Gebäuden, sondern nach Abs. 3 auch solche an Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche WG sind, an ETWohnungen und an Räumen in Teileigentum. Zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 501–506 zum im Wortlaut identischen § 7 Abs. 5a.

§ 7h