

§ 10f

**Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken
genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungs-
gebieten 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) ¹Der Steuerpflichtige kann Aufwendungen an einem eigenen Gebäude im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 7h oder des § 7i vorliegen. ²Dies gilt nur, soweit er das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 10e oder dem Eigenheimzulagengesetz einbezogen hat. ³Für Zeiträume, für die der Steuerpflichtige erhöhte Absetzungen von Aufwendungen nach § 7h oder § 7i abgezogen hat, kann er für diese Aufwendungen keine Abzugsbeträge nach Satz 1 in Anspruch nehmen. ⁴Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt auch vor, wenn Teile einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.

(2) ¹Der Steuerpflichtige kann Erhaltungsaufwand, der an einem eigenen Gebäude entsteht und nicht zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehört, im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 11a Absatz 1 in Verbindung mit § 7h Absatz 2 oder des § 11b Satz 1 oder 2 in Verbindung mit § 7i Absatz 1 Satz 2 und Absatz 2 vorliegen. ²Dies gilt nur, soweit der Steuerpflichtige das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und diese Aufwendungen nicht nach § 10e Absatz 6 oder § 10i abgezogen hat. ³Soweit der Steuerpflichtige das Gebäude während des Verteilungszeitraums zur Einkunftserzielung nutzt, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr des Übergangs zur Einkunftserzielung wie Sonderausgaben abzuziehen. ⁴Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.

(3) ¹Die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 kann der Steuerpflichtige nur bei einem Gebäude in Anspruch nehmen. ²Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Absatz 1 vorliegen, können die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 bei insgesamt zwei Gebäuden abziehen. ³Gebäuden im Sinne der Absätze 1 und 2 stehen Gebäude gleich, für die Abzugsbeträge nach § 52 Absatz 21 Satz 6 in Verbindung mit § 51 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe x oder Buchstabe y des Einkommensteuergesetzes 1987 in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1987 (BGBl. I S. 657) in Anspruch genommen worden sind; Entsprechendes gilt für Abzugsbeträge nach § 52 Absatz 21 Satz 7.

(4) ¹Sind mehrere Steuerpflichtige Eigentümer eines Gebäudes, so ist Absatz 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Anteil des Steuerpflichtigen an einem solchen Gebäude dem Gebäude gleichsteht. ²Erwirbt ein

Miteigentümer, der für seinen Anteil bereits Abzugsbeträge nach Absatz 1 oder Absatz 2 abgezogen hat, einen Anteil an demselben Gebäude hinzu, kann er für danach von ihm durchgeführte Maßnahmen im Sinne der Absätze 1 oder 2 auch die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 in Anspruch nehmen, die auf den hinzuerworbenen Anteil entfallen.

³§ 10e Absatz 5 Satz 2 und 3 sowie Absatz 7 ist sinngemäß anzuwenden.

(5) Die Absätze 1 bis 4 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, und auf Eigentumswohnungen entsprechend anzuwenden.

Autor: Bernd **Meyer**, Steuerberater, Dr. Dornbach Treuhand GmbH,
Bad Homburg v.d.H.

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10f

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 10f	1	IV. Geltungsbereich des § 10f	3
II. Rechtsentwicklung des § 10f	1a	V. Verhältnis des § 10f zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung des § 10f	2	VI. Zurechnung der Steuerbegünstigung	7

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Sonderausgabenabzug bei Baumaßnahmen

	Anm.		Anm.
I. Begünstigungstatbestand (Abs. 1 Satz 1)	9	2. Anteiliger Abzug bei unterschiedlicher Nutzung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)	15
II. Abzug wie Sonderausgaben	13	3. Keine kumulative Steuerbegünstigung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 1 Satz 3) ..	16
III. Weitere Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug (Abs. 1 Sätze 2 bis 4)		4. Unschädlichkeit einer teilweisen unentgeltlichen Überlassung (Abs. 1 Satz 4)	18
1. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken	14		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Sonderausgabenabzug von Erhaltungsaufwendungen**

	Anm.		Anm.
I. Begünstigungstatbestand (Abs. 2 Satz 1)	23	IV. Sofortabzug des Erhaltungsaufwands bei Übergang zur Einkunftserzielung (Abs. 2 Satz 3)	30
II. Abzug wie Sonderausgaben	27	V. Unschädlichkeit unentgeltlicher Überlassung von Teilen einer Wohnung (Abs. 2 Satz 4)	31
III. Weitere Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug (Abs. 2 Satz 2)	29		

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Objektbeschränkung 35**

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Objektbeschränkung bei Miteigentum . . 40**

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Sonderausgabenabzug bei selbständigen Gebäudeteilen und Eigentumswohnungen . 45**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10f

Schrifttum: BIERGANS, Sonderausgabenabzug für Aufwendungen zur Renovierung und Modernisierung von Baudenkmalern und Gebäuden in Sanierungs- und städtebaulichen Entwicklungsgebieten (§ 10f EStG), FR 1990, 133; KOLLER, Der Sonderausgabenabzug nach dem neuen § 10f EStG, DStR 1990, 128; STUHRMANN, Einkommensteuerliche Vergünstigungen bei Baudenkmalen unter Berücksichtigung der Regelungen durch das Wohnungsbauförderungsgesetz, DStZ 1990, 107; STEPHAN, Zu Wahl- und Gestaltungsmöglichkeiten bei § 10f EStG, DB 1992, 8.

I. Grundinformation zu § 10f

§ 10f wurde durch das WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505) neu in das EStG eingeführt und fördert Baumaßnahmen iSd. §§ 7h, 7i (Herstellungsaufwand, Abs. 1) bzw. §§ 11a, 11b (Erhaltungsaufwand, Abs. 2) an eigengenutzten Gebäuden nach dem Vorbild des § 10e durch SA-Abzug. Die Förderung beträgt im zehnjährigen Förderzeitraum jährlich 9 % (bis einschließlich 2003 10 %) der begünstigten Aufwendungen. Voraussetzung des SA-Abzugs ist die Nutzung des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken. Lediglich die unentgeltliche Überlassung von Teilen der eigengenutzten Wohnung ist unschädlich. Wechselt der Stpfl. zur Einkunftserzielung, entfällt ein weiterer Abzug nach Abs. 1. Bis dahin noch nicht berücksichtigte Erhaltungsaufwendungen hingegen können im VZ des Wechsels wie SA abgezogen werden.

Die Förderung kann nach Abs. 3 nur für ein (nicht auswechselbares) Gebäude in Anspruch genommen werden, bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 für zwei Gebäude und zwar ungeachtet der Eigentumsverhältnisse: Dadurch tritt Objektverbrauch ein. Miteigentum am Gebäude steht dem Gebäude gleich und führt ebenfalls zum Objektverbrauch (Abs. 4). Entsprechendes gilt für Eigentumswohnungen (Abs. 5).

1a

II. Rechtsentwicklung des § 10f

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): § 10f wird neu in das EStG eingefügt.

Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohneigentumsförderung v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1783; BStBl. I 1995, 775): Erweiterung der Kumulierungsverbote in Abs. 2 Satz 1 und Abs. 2 Satz 2.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Herabsetzung des SA-Abzugs für Baumaßnahmen an einem selbstgenutzten eigenen Gebäude sowie für Erhaltungsaufwendungen von $10 \times 10\%$ auf $10 \times 9\%$ in Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1.

BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 werden mit dem Wortlaut des HBeglG 2004 wiederholend neu gefasst und dabei die Schreibweise „vom Hundert“ durch die inzwischen gebräuchliche Schreibweise „Prozent“ ersetzt.

2

III. Bedeutung des § 10f

§ 10f schließt eine durch den Wegfall der Nutzungswertbesteuerung ab 1.1.1987 (s. Dok. ESt Anm. 401) eingetretene Förderungslücke (krit. jedoch KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 2: „völlig überflüssige Vorschrift, die das Steuerrecht unangemessen verkompliziert und obendrein Baupreissteigerungen bewirkt“). Die früheren Regelungen (§§ 82g, 82h, 82i und 82k) sahen nur erhöhte AfA bzw. Verteilung von Erhaltungsaufwand als BA/WK vor.

3

IV. Geltungsbereich des § 10f

Sachlich gilt § 10f nur für Baumaßnahmen an Gebäuden, die eigenen Wohnzwecken dienen (s. Anm. 9 und 14) und zum PV gehören. Über Gebäude im BV bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken s. § 4 Anm. 69. Auslandsobjekte eines Stpfl. sind nicht begünstigt. Gefördert werden nur im Inland belegene Gebäude (s. § 7h Abs. 1 Satz 1, § 7i Abs. 1 Satz 1; vgl. auch KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. B 1). Zur Gewährung der Eigenheimzulage bei EU-Objekten siehe aber EuGH v. 17.1.2008 (C-152/05, DStRE 2008, 167; BMF v. 13.3.2008, BStBl. I 2008, 539: Begünstigt sind auch in einem EU-Staat sowie im EWR-Raum belegene Objekte).

Persönlich kommt der SA-Abzug grds. nur für unbeschränkt stpfl. natürliche Personen in Betracht, regelmäßig nicht für beschränkt Stpfl. (wohl aA KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 3), weil die Nutzung eines Gebäudes im Inland zu eigenen Wohnzwecken zu einem Wohnsitz und damit zur unbeschränkten StPflcht führt (Ausnahme: Überlassung eines inländischen Gebäudes an ein unterhaltsberechtigtes Kind; s. Anm. 18). Personenmehrheiten sind als solche nicht ab-

zugsberechtigt, sondern nur die einzelnen natürlichen Personen. Auch bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 ist eine lediglich anteilsbezogene Förderung möglich, die allerdings zusammenveranlagten Ehegatten (§§ 26, 26b) gemeinsam zugutekommt.

► *Wechsel der Steuerpflicht:* Der Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter StPflcht sowie umgekehrt bewirkt, dass ein SA-Abzug lediglich für die Dauer der unbeschränkten StPflcht in Betracht kommt (uE im VZ des Wechsels der StPflcht ohne zeitanteilige Kürzung; s. Anm. 13 „Höhe des Abzugs“). Geht der StPfl. mit Wegfall der unbeschränkten StPflcht zur Einkunftserzielung über, ist nach Abs. 2 Satz 3 der bislang unverteilte Erhaltungsaufwand noch im Rahmen unbeschränkter StPflcht abzuziehen. Bei Beginn der Einkunftserzielung erst im folgenden VZ entfällt ein Restabzug.

Zeitlicher Geltungsbereich:

► § 10f Abs. 1 ist erstmals auf Baumaßnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.1990 abgeschlossen wurden (§ 52 Abs. 14a Satz 1), für begünstigte AK auch für vor dem 1.1.1991 abgeschlossene Baumaßnahmen (§ 52 Abs. 14a Satz 2).

► § 10f Abs. 2 gilt aufgrund seiner Anknüpfung an §§ 11a, 11b für nach dem 31.12.1989 entstandene Aufwendungen. Bei vor dem 1.1.1990 begonnenen einheitlichen Baumaßnahmen ist nur der nach dem 13.12.1989 ausgeführte Teil begünstigt. Der Zahlungszeitpunkt ist uE nach dem Wortlaut des Abs. 2 unbeachtlich (ebenso KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. C 7; für Geltung des Abflussprinzips BIERGANS, FR 1990, 133 [136]). Die reduzierte Förderung von 10 × 9 % gilt erstmals für Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2003 begonnen wurden (§ 52 Abs. 27 idF des HBeglG 2004) und für Erhaltungsaufwand, der nach dem 31.12.2003 entstanden ist.

Einstweilen frei.

4

V. Verhältnis des § 10f zu anderen Vorschriften

5

Verhältnis zu §§ 7h, 7i: Siehe § 7h Anm. 4; § 7i Anm. 4.

Nach der FinVerw. (R 7.4. Abs.10 Nr. 2 Satz 3 EStR) führt die Inanspruchnahme des SA-Abzugs bei späterem Nutzungswechsel nicht zum Verbrauch von AfA nach §§ 7h, 7i (uE zutreffend; glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 6: AfA-Volumen ist nicht um die nach § 10f abgezogenen Beträge zu mindern). Verbraucht ist lediglich die Normal-AfA nach § 7 Abs. 4. Nach aA (s. ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 29; KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. B 23) entsprechen die Abzugsbeträge nach § 10f der erhöhten AfA iSd. §§ 7h, 7i, so dass bei stets vollem SA-Abzug im Fall späteren Wechsels zur Einkunftserzielung kein AfA-Volumen mehr vorhanden ist.

Verhältnis zu § 10e: Die gleichzeitige Begünstigung derselben Aufwendungen ist ausgeschlossen (vgl. § 10f Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2).

Verhältnis zu §§ 10g, 10h: Eine Mehrfachförderung wird durch § 10g Abs. 2 Satz 2 und § 10h Abs. 2 Nr. 5 verhindert.

Verhältnis zu § 10i: §§ 10i und 10f sind grds. nebeneinander anwendbar. Ausgeschlossen ist lediglich eine Förderung von Erhaltungsaufwendungen nach § 10f Abs. 2, wenn der StPfl. diese bereits gem. § 10i abgezogen hat.

Verhältnis zu §§ 3, 4 FördG: Für jedes Jahr des fünfjährigen Förderungszeitraums gem. § 4 FördG, in dem der Stpfl. eine StBegünstigung gem. § 10f in Anspruch genommen hat, wird die Gesamthöhe der SA anteilig gekürzt (s. BFH v. 14.9.1999 – IX R 35/97, BStBl. II 2000, 478; BMF v. 23.8.2000, BStBl. I 2000, 1236).

Verhältnis zu § 7 FördG: Nach § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FördG dürfen die Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage des § 10f einbezogen worden sein. BMF v. 29.3.1993 (BStBl. I 1993, 279 – Tz. 21) hält alternativ einen SA-Abzug nach § 7 FördG oder § 10f ohne späteren Wechsel für zulässig. Diese Auffassung ist uE im Hinblick auf BFH v. 24.1.2001 (X R 73/97, BStBl. II 2001, 603), betr. den zulässigen Wechsel zwischen § 10e und § 7 FördG, nicht mehr zu halten.

Verhältnis zum EigZulG: Eine Förderung entfällt nach § 10f Abs. 2 Satz 2, soweit der Stpfl. die Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage nach dem EigZulG einbezogen hat (zum Verbot der Doppelförderung s. FG Ba.-Württ. v. 30.7.2012 – 12 K 3091/09, EFG 2012, 2110, nrkr., Az. BFH X R 29/12). Ein Nebeneinander von § 10f und Eigenheimzulage ist allerdings zulässig; § 19 Abs. 2 Satz 2 EigZulG schließt § 10f nicht aus (s. BFH v. 14.1.2004 – X R 19/02, BStBl. II 2004, 711, sowie Anm. 16).

6 Einstweilen frei.

7 VI. Zurechnung der Steuerbegünstigung

Abzugsberechtigt ist der bürgerlich-rechtl. und der wirtschaftliche Eigentümer. Begünstigt sind auch Baumaßnahmen an im Erbbaurecht errichteten Gebäuden (ebenso KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. B 8). Hingegen ist eine dingliche oder obligatorische Nutzungsberechtigung am Gebäude allein zur Inanspruchnahme der Förderung nicht ausreichend (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 3 unter Hinweis auf BFH v. 28.7.1999 – X R 38/98, BStBl. II 2000, 653, zur vergleichbarer Rechtslage bei § 10e). Der Nutzungsberechtigte bewohnt kein eigenes, sondern ein fremdes Gebäude. Das gilt trotz AfA-Berechtigung (s. § 7 Anm. 87) auch für vorbehaltene Nutzungsrechte. § 10f ist als Subventionsvorschrift insoweit enger als §§ 7h, 7i.

Miteigentum berechtigt wie Volleigentum zum SA-Abzug (vgl. Abs. 4 Satz 1; s. Anm. 40), auch als Gesamthandseigentum (vgl. SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 31). Obere Grenze des Abzugs bildet grds. die Miteigentumsquote, und zwar ebenso bei einer über den Anteil hinausgehenden Kostenbeteiligung (s. BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778: Anderer Miteigentumsanteil ist fremdes WG; glA KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 3). Die insoweit abweichende Behandlung der Gebäude-AfA (s. BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778) ist auf § 10f nicht übertragbar (einen SA-Abzug beim anderen Miteigentümer jedoch bejahend KOLLER, DStR 1990, 128 [131]).

► *Erhaltungsaufwand:* Abzugsgrenze ist wie nach Abs. 1 der Eigentumsanteil. Ein darüber hinausgehender Abzug ist ausgeschlossen, weil er einen fremden Anteil betrifft. Im Gegensatz zur Behandlung von WK/BA (s. BMF v. 7.7.2008, BStBl. I 2008, 717) kommt insoweit ein SA-Abzug beim begünstigten Miteigentümer auch unter dem Aspekt sog. Drittaufwands nicht in Betracht (s. § 10 Anm. 36). Das gilt selbst dann, wenn dieser Miteigentümer die Aufwendungen zivilrechtl. schuldet und der andere sie durch abgekürzten Zahlungsvertrag trägt

(vgl. H 10.1. „Abkürzung des Zahlungsweges“ EStH). Der betreffende Erhaltungsaufwand geht stl. verloren (ebenso BIERGANS, FR 1990, 133 [138]). Als Ausweg bietet sich an, dem anderen Miteigentümer die erforderlichen Geldmittel zuzuwenden, damit dieser selbst die betreffenden Zahlungen vornehmen kann (s. § 10 Anm. 36).

► *Miteigentum am Zwei- oder Mehrfamilienhaus:* Nutzt der Miteigentümer eine Wohnung im Gebäude, deren Wert dem Wert seines Miteigentumsanteils entspricht, bewohnt er sie allein aufgrund eigenen Rechts. Er steht insoweit einem Voll-eigentümer gleich. Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn der Nutzflächenanteil der Wohnung am Gesamtgebäude mit dem Miteigentumsanteil identisch ist.

Beispiel: A/B sind Miteigentümer zu $\frac{1}{2}$ eines Zweifamilienhauses mit zwei gleich großen Wohnungen. Sie vereinbaren (§ 745 BGB), dass A Wohnung I und B Wohnung II allein zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Im VZ 01 entstehen begünstigte Aufwendungen iSd. § 10f Abs. 1 iHv. 100 000 €.

Abwandlung: B vermietet Wohnung II. Sowohl A als auch B erhalten einen jährlichen SA-Abzug iHv. 4 500 € (= 9 % von 50 000 €) gem. § 10f Abs. 1, weil beide die jeweilige Wohnung aufgrund eigenen Rechts nutzen. Unschädlich ist, dass die Wohnungen zivilrechtl. beiden Miteigentümern gehören. Im Fall der Abwandlung erhält A einen jährlichen SA-Abzug iHv. 4 500 € gem. § 10f Abs. 1, B wiederum einen entsprechend hohen WK-Abzug nach § 7h. Beide nutzen „ihre“ Wohnung aufgrund eigenen Rechts. Nach der Rspr. zu § 9 Abs. 2 Satz 3 EigZulG (vgl. BFH v. 19.5.2004 – III R 29/03, BStBl. II 2005, 77, gegen BMF v. 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 – Tz. 66) steht dem Miteigentümer eines Zwei- oder Mehrfamilienhauses die Eigenheimzulage nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil zu, danach wäre im obigen Beispiel der SA-Abzug für A und B von 4 500 € auf 2 250 € zu kürzen.

Stellungnahme: UE kommt eine Übertragung dieser Rspr. auf § 10f nicht in Betracht, die restriktive Entscheidung des BFH vom 19.5.2004 – III R 29/03, BStBl. II 2005, 77, beruht insbes. auf den Besonderheiten des EigZulG gegenüber § 10f, wonach einerseits nur die Wohnung Förderobjekt ist (§ 2 Abs. 1 EigZulG) und andererseits Billigkeitsmaßnahmen ausgeschlossen sind (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 2 EigZulG). Es wäre schließlich im obigen Beispiel (Abwandlung) kaum verständlich, warum B als Vermieter die volle Förderung von 4 500 € nach § 7h, A hingegen nur einen SA-Abzug von 2 250 € erhalten soll.

Rechtsnachfolge: Der SA-Abzug darf vom Einzelrechtsnachfolger nicht fortgeführt werden (glA ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 11; KLEEGERG in KSM, § 10f Rn. B 12); Ausnahme: Hinzuwerb vom Ehegatten (s. Anm. 40). Begünstigt sind bei ihm lediglich nach dem Eigentumserwerb aufgewendete eigene HK (so klarstellend zu § 10e BFH v. 4.12.1991 – X R 89/90, BStBl. II 1992, 295). Beim Gesamtrechtsnachfolger ist eine Fortsetzung zulässig, sofern auch in seiner Person die persönlichen Abzugsvoraussetzungen vorliegen, insbes. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Dies folgt uE unmittelbar aus § 45 AO (glA ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 11; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII, § 10f Rn. 3: Begünstigung vertretbar; aA BIERGANS, FR 1990, 133 [137], sowie KULOSA in SCHMIDT XXXII, § 10f Rn. 7: § 11d EStDV auf § 10f nicht anwendbar). Im Jahr des Erbfalls kommt eine Aufteilung des SA-Abzugs entsprechend den Nutzungsanteilen von Erblasser und Erben in Betracht (ebenso KLEEGERG in KSM, § 10f Rn. B12). Unseres Erachtens ist wahlweise auch ein Vollabzug entweder beim Erblasser oder Erben statthaft.

Einstweilen frei.

8

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Sonderausgabenabzug bei Baumaßnahmen**

9 **I. Begünstigungstatbestand (Abs. 1 Satz 1)**

§ 10f Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 fördert Baumaßnahmen an einem selbstgenutzten (s. Anm. 14) eigenen Gebäude (Gebäudebegriff s. § 7 Anm. 322–327), wenn die Voraussetzungen der §§ 7h, 7i vorliegen, der Stpfl. also bei unterstellter Nutzung des Gebäudes zur Einkunftserzielung erhöhte AfA nach diesen Vorschriften in Anspruch nehmen könnte. Begünstigt sind danach HK und bestimmte AK, nämlich

- bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 177 BauGB (s. § 7h Anm. 9) und für bestimmte Maßnahmen gem. § 7h Abs. 1 Satz 2 (s. § 7h Anm. 10),
- bei Baudenkmalen für Baumaßnahmen zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung des Gebäudes (s. § 7i Anm. 10 und 11).

Abbruch und Neubau stellen keine begünstigte Gebäudeerneuerung iSd. § 7h Abs. 1 Satz 2 dar und sind daher nicht gem. § 10f begünstigt (vgl. BFH v. 2.9.2008 – X R 7/07, BStBl. II 2009, 596; Hess. FG v. 12.12.2011 – 8 K 1754/08, EFG 2012, 828, nrkr., Az. BFH X R 4/12; glA KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 5a). Das gilt auch, wenn in das selbstgenutzte Gebäude aus Gründen des Denkmalschutzes im Wesentlichen die erhaltenen historischen Kellerwände aus Natursteinmauerwerk sowie ein Stück Außenmauer integriert werden, sofern der Wertanteil der erhaltenen Kellerwände gemessen am Gesamtwert der Gebäudekonstruktion als sehr gering (unter 10 %) anzusehen ist. Siehe aber SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 10: Neubaubegriff umfasst nur den Wiederaufbau oder die völlige Neuerrichtung des Gebäudes.

Dachgeschossausbau: Eine Förderung kommt für eine angeschaffte Eigentumswohnung nicht in Betracht, wenn diese erst nach Abschluss des Kaufvertrags im bislang nicht ausgebauten Dachgeschoss eines Sanierungsgebäudes erstmals hergestellt wird (vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 17.11.2010 – 2 K 3060/06 B, EFG 2011, 955, nrkr., Az. BFH X R 2/11; ebenso Hess. FG v. 12.12.2011 – 8 K 1754/08, EFG 2012, 828, nrkr., Az. BFH X R 4/12). Abzustellen ist hier wegen Abs. 5 nicht auf das Gebäude, sondern auf die Eigentumswohnung (s. Anm. 45).

Zur Bescheinigung der Voraussetzungen der §§ 7h, 7i s. § 7h Anm. 21 und § 7i Anm. 35. Zum vorläufigen SA-Abzug bei noch nicht vorliegender Bescheinigung siehe BFH v. 11.8.2010 – VIII B 68/10 (BFH/NV 2010, 2009; näher dazu auch SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 12 und 13).

10–12 Einstweilen frei.

13 **II. Abzug wie Sonderausgaben**

Bemessungsgrundlage: Der SA-Abzug bemisst sich nach § 10f Abs. 1 von den Aufwendungen für Baumaßnahmen iSd. §§ 7h, 7i, also nach den HK (s. § 7h Anm. 16, § 7i Anm. 20), in bestimmten Fällen nach den AK (s. § 7h Anm. 18, § 7i Anm. 30). Zu Zuschüssen s. § 7h Anm. 19, § 7i Anm. 32.

Abzugszeitraum ist nach Abs. 1 Satz 1 das Jahr „des Abschlusses der Baumaßnahme“, dh. das Jahr der Fertigstellung sowie die neun darauf folgenden Kj., sofern das Gebäude nicht vorher veräußert wird. Er beginnt auch dann zu laufen, wenn der Stpfl. den SA-Abzug – zB mangels Eigennutzung – zunächst nicht in Anspruch nehmen kann; es gibt keine Verlängerung. Für die Dauer einer schädlichen Nutzung ruht die Abzugsberechtigung und lebt mit späterer Eigennutzung für den restlichen Abzugszeitraum wieder auf. Zum Beginn des Abzugs bei einheitlicher Gesamtplanung s. FG Berlin v. 4.8.1989 – IV 83/89, EFG 1990, 52, rkr. (Beginn erst nach Abschluss der gesamten Arbeiten); sowie STUHRMANN, DStZ 1990, 107 (110).

Höhe des Abzugs: In jedem Jahr des Abzugszeitraums können zwischen 0 und 9 % der Aufwendungen (ohne Begrenzung) für die begünstigte Baumaßnahme wie SA abgezogen werden. Die Nachholung unterlassener Abzugsbeträge gestattet § 10f nicht; sie verfallen (glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 7; ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 27). Ein Abzug ist nach § 10f Abs. 1 Satz 2 nur möglich, „soweit“ der Stpfl. das Gebäude in dem jeweiligen Kj. zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Liegen also die Abzugsvoraussetzungen räumlich nicht ganzjährig vor, ist eine Kürzung vorzunehmen.

Nach hM ist neben der raumanteiligen auch eine zeitanteilige Kürzung vorzunehmen, zB bei Wegfall des Eigentums durch Veräußerung, Schenkung oder Tod, Wechsel zur Einkunftserzielung oder unentgeltlicher Nutzungsüberlassung (außer in den Fällen des Abs. 1 Satz 4; s. Anm. 18) bzw. Eintritt unbeschränkter StPfl. (s. Anm. 3).

Zeitanteilige Aufteilung bejahend ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 28 und 42; Aufteilung sogar nach Tagen erforderlich; SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 16; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 4.

► **Stellungnahme:** Unseres Erachtens ist eine zeitanteilige Kürzung abzulehnen. Abs. 1 Satz 1 gestattet einen SA-Abzug im jeweiligen Kj. des zehnjährigen Abzugszeitraums bis zu 9 %. Die Regelung ist §§ 7h, 7i nachgebildet, die ebenfalls eine Förderung als Jahresbetrag gestatten. Für § 10f kann nichts anderes gelten (so inzwischen auch Nds. FG v. 6.5.2013 – 9 K 279/12, EFG 2013, 1321, rkr.). Abs. 1 Satz 1 und 2 ist so zu lesen, dass eine Förderung bis zu 9 % in Betracht kommt, „soweit“ (nicht: solange) der Stpfl. das Gebäude im jeweiligen Kj. zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Nur diese Auslegung vermeidet einen Widerspruch zur Behandlung im Erstjahr und entspricht der Ratio des Abs. 2 Satz 3 (s. Anm. 30). Siehe ergänzend Anm. 16, dort auch zum „Nutzungswechsel im Lauf des Veranlagungszeitraums“.

► **Erstjahr:** Im Erstjahr kann eine ganzjährige Eigennutzung aus tatsächlichen Gründen nicht gefordert werden; es genügt, wenn der Stpfl. nach Beendigung der Baumaßnahmen noch im selben Jahr einzieht (glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. Rn. 7; KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 12; ganzjährige Nutzung kann nicht gefordert werden; enger SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 22; Stpfl. muss unverzüglich nach Beendigung der Baumaßnahme einziehen). Unseres Erachtens genügt ein Einzug irgendwann im Erstjahr.

► **Veräußerung:** Im Jahr der Veräußerung ist uE keine Kürzung vorzunehmen (s.o.; aA KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. B 22; zeitanteilige Kürzung; SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 16 und 26), denn auch bei Vermietung erhält der Stpfl. die volle AfA nach § 7h oder § 7i (vgl. BFH v. 18.6.1996 – IX R 40/95, BStBl. II 1996, 645; H 7i „Veräußerung“ EStH). Gründe für eine engere Anwendung des § 10f sind nicht ersichtlich.

III. Weitere Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug (Abs. 1 Sätze 2 bis 4)

14 1. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Abs. 1 Satz 2 verlangt eine Nutzung (des Gebäudes) zu eigenen Wohnzwecken. Der Stpfl. muss danach in den Räumen des Gebäudes einen selbständigen Haushalt führen (zu Einzelheiten s. BFH v. 31.10.1991 – X R 9/91, BStBl. II 1992, 241, zu § 10e ergangen), und zwar aufgrund tatsächlicher persönlicher Ingebrauchnahme. Lebensmittelpunkt im Förderobjekt ist nicht Abzugsvoraussetzung (glA KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 6; EGGERS in KORN, § 10f Rn. 4), ebenso wenig die Existenz einer abgeschlossenen Wohnung. Begünstigt sind auch Ferien- und Wochenendwohnungen (glA KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. B 11; SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 15: gewisse Stetigkeit und Regelmäßigkeit erforderlich). Zur unentgeltlichen Überlassung siehe Abs. 1 Satz 4 und Anm. 18.

Denkmalgeschützte Nebengebäude werden ebenfalls zu eigenen Wohnzwecken genutzt, wenn sie mit dem auf dem Grundstück befindlichen Wohnhaus in einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen und zumindest mittelbaren Wohnzwecken bzw. Wohnbedürfnissen dienen (zB Schwimmbad- und Saunaräume, ebenso Nebenräume des hauswirtschaftlichen Lebens wie Abstell- und Aufbewahräume; vgl. Nds. FG v. 9.2.2006 – 11 K 11002/03, EFG 2006, 105,1 rkr.). Begünstigt ist auch ein auf dem Wohngrundstück befindliches freistehendes Nebengebäude, das nur zu Hobbyzwecken genutzt wird (Nds. FG v. 9.2.2006 – 11 K 11002/03, EFG 2006, 105,1 rkr.).

Keine Eigennutzung liegt insbes. vor, soweit der Stpfl. das Gebäude ganz oder teilweise zu gewerblichen, beruflichen oder fremden Wohnzwecken (entgeltlich oder unentgeltlich) nutzt, auch als häusliches Arbeitszimmer (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 4; LAMBRECHT in KIRCHHOF XII. § 10f Rn. 2), und zwar ungeachtet eines tatsächlichen BA-/WK-Abzugs gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5. Auch die bloße Vermietungsabsicht steht einer Eigennutzung entgegen, selbst wenn Einkünftezielungsabsicht fehlt (s. BFH v. 27.10.2005 – X R 3/05, BFH/NV 2006, 525; KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 6).

Miteigentum: Sind mehrere Personen Gebäudeeigentümer, muss jeder von ihnen zur Inanspruchnahme des SA-Abzugs den Tatbestand der Eigennutzung persönlich erfüllen. Nach allgemeiner Auffassung ist es unschädlich, wenn sich Eigennutzung und Eigentumsquote nicht entsprechen, der Miteigentümer also ggf. einen geringeren oder größeren Teil des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken nutzt (so KOLLER, DStR 1990, 128 [131], unter Hinweis auf Abs. 1 Satz 4; BIERGANS, FR 1990, 133 [138]; BOEKER in LADEMANN, § 10f Rn. 44). Dem ist uE wegen Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 18) nur zu folgen, wenn die Miteigentümer eine im Gebäude befindliche Wohnung gemeinsam nutzen. Sind im Gebäude mehrere Wohnungen vorhanden, die von jeweils einem Miteigentümer genutzt werden, kommt eine ungekürzte Förderung nur in Betracht, wenn sich Wohnungswert und Miteigentumsanteil entsprechen (wohl ebenso SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 14: Miteigentumsquote bildet obere Grenze der Abzugsberechtigung; s. auch Anm. 7 mit Beispiel). Bei geringerem Miteigentumsanteil geht die Förderung anteilig verloren (glA KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 3).

2. Anteiliger Abzug bei unterschiedlicher Nutzung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 1)

15

Abs. 1 Satz 2 lässt den SA-Abzug nur zu, „soweit“ der Stpfl. das Gebäude in dem jeweiligen KJ. zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Das bedeutet insbes. eine raumanteilige Kürzung des SA-Abzugs bei unterschiedlicher Nutzung während des gesamten KJ. (s. Anm. 13). Zum Nutzungswechsel im VZ siehe Anm. 16, zur Veräußerung des Gebäudes s. Anm. 13.

Kürzungsmaßstab ist nach allgemeiner Auffassung (SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 16; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 4) das Verhältnis der Nutzflächen (zur Berechnung s. BMF v. 25.10.1990, BStBl. I 1990, 626 – Tz. 21 und 22 zu § 10e), uE aber mangels allgemeingültigen Aufteilungsmaßstabs (vgl. BFH v. 10.10.1983 – VI R 68/83, BStBl. II 1984, 112) auch jede andere sachgerechte Aufteilung (etwa nach Geschosshöhe oder Rauminhalt; so auch KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 8), ebenso eine individuelle Zuordnung von Aufwendungen, etwa bei geschossweiser Sanierung des Gebäudes. Zum häuslichen Arbeitszimmer s. § 10e Abs. 1 Satz 7 sowie BMF v. 31.12.1994, BStBl. I 1994, 887 – Tz. 54 betr. § 10e.

Baumaßnahmen an Gebäudeteilen: Es entspricht uE Sinn und Zweck des Abs. 1 Satz 2, bei räumlich begrenzten Baumaßnahmen allein auf den davon betroffenen Gebäudeteil abzustellen, zumal nach Abs. 5 Gebäudeteile als solche Gegenstand der Förderung sind (s. Anm. 45). Dient der Gebäudeteil ausschließlich eigenen Wohnzwecken, entfällt mithin eine Kürzung.

3. Keine kumulative Steuerbegünstigung (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 und Abs. 1 Satz 3)

16

Der Stpfl. kann für dieselben Aufwendungen nicht gleichzeitig § 10f und § 10e oder eine Zulage nach dem EigZulG (Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2) oder erhöhte AfA nach § 7a oder § 7i (Abs. 1 Satz 3) in Anspruch nehmen (s. auch Anm. 5 „Verhältnis zum EigZulG“). Er hat insoweit ein Wahlrecht, das er in jedem VZ neu ausüben kann.

Aufteilung auf verschiedene Fördervorschriften: Abgesehen von der unzulässigen Doppelförderung derselben Aufwendungen (s. Anm. 5) steht es dem Stpfl. frei, im Rahmen der bestehenden Höchstgrenzen unterschiedliche Fördermaßnahmen in Anspruch zu nehmen, etwa zur Ausschöpfung des Höchstbetrags nach § 10e EStG oder § 9 EigZulG (s. dazu auch BFH v. 24.1.2001 – X R 73/97, FR 2001, 699, zum Wechsel zwischen § 10e EStG und § 7 FördG; v. 14.1.2004 – X R 19/02, BStBl. II 2004, 711, betr. die kumulative Anwendung von § 10f EStG sowie EigZulG).

GIA KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. B 28; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 6; SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 6; aA noch KOLLER, DStR 1990, 128 (129); BIERGANS, FR 1990, 133 (134); STEPHAN, DB 1992, 8.

Nutzungswechsel im Lauf des Veranlagungszeitraums: Geht der Stpfl. im Lauf des VZ zur Einkunftszielung über (oder umgekehrt zur Eigennutzung), ist umstritten, ob SA-Abzug oder erhöhte AfA gem. §§ 7h, 7i jeweils zeitanteilig zu gewähren sind (Variante 1), ein WK/BA-Vorrang besteht (Variante 2) oder der Stpfl. ein Wahlrecht auf SA-Abzug oder WK/BA-Abzug hat (Variante 3).

Nach KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. B 23, kommt vorrangig ein Abzug als WK/BA in Betracht. Für eine zeitanteilige Aufteilung wiederum ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 28:

Verzicht zugunsten eines WK-/BA-Abzugs unzulässig; ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 4: Wortlaut des § 10f Abs. 1 Satz 2 („soweit“) zwingt zur Aufteilung; so auch KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 9 u. 9a mit Beispiel: „soweit“ ist raum- und zeitanteilig zu verstehen; SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 17, wiederum spricht sich für ein zweifaches Wahlrecht aus. Danach kann der Stpfl. einerseits den vollen Abzug als WK/BA oder die Förderung nach den jeweiligen Nutzungsanteilen durch SA-Abzug sowie WK/BA-Abzug beanspruchen. Die zu § 7i ergangene Rspr. (BFH v. 18.6.1996 – IX R 40/95, BStBl. II 1996, 645) ist hier nach seiner Ansicht nicht einschlägig.

► *Stellungnahme:* Unseres Erachtens finden Variante 2 und 3 Anwendung. Die erhöhte AfA nach §§ 7h, 7i ist stets als Jahresbetrag zu gewähren (s. § 7i Anm. 20; BFH v. 18.6.1996 – IX R 40/95, BStBl. II 1996, 645, betr. § 82i EStDV) und folglich auch dann ungeschmälert zu berücksichtigen, wenn der Begünstigungszeitraum vorzeitig endet, zB durch Aufgabe der Einkunftserzielung oder Veräußerung. Daher steht dem Stpfl. entweder die erhöhte AfA nach §§ 7h, 7i oder der volle SA-Abzug zu (s. auch Anm. 13 „Höhe des Abzugs“). Letzteres gilt ebenso bei Inanspruchnahme nur der Normal-AfA gem. § 7 Abs. 4. Eine zeitanteilige Aufteilung (Variante 1) ist uE mit der Eigenschaft der §§ 7h, 7i als Jahresförderung unvereinbar (gegen Jahres-AfA aber KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 7h Rn. 8: BFH v. 18.6.1996 – IX R 40/95, BStBl. II 1996, 645, ist nicht begründet).

17 Einstweilen frei.

18 4. Unschädlichkeit einer teilweisen unentgeltlichen Überlassung (Abs. 1 Satz 4)

Einer Eigennutzung steht es gleich, wenn Teile der ansonsten eigengenutzten Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden. Abs. 1 Satz 4 entspricht § 10e Abs. 1 Satz 3. Obwohl Satz 4 ausdrücklich auf die „Wohnung“ abstellt, ist er uE so zu verstehen, dass auch die Überlassung außerhalb einer abgeschlossenen Wohnung belegener Räume im Gebäude (zB im Dachgeschoss) nicht förderschädlich ist, solange sie keiner anderen Wohnung zuzuordnen sind (aA evtl. KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 7).

Die unentgeltliche Überlassung einer ganzen Wohnung ist förderungsschädlich. Das gilt nicht, wenn die Wohnung an ein unterhaltsberechtigtes Kind überlassen wird (glA SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 18 sowie KRATZSCH in FROTSCHER, § 10f Rn. 7a und 7b). Nach Auffassung des BFH (v. 18.1.2011 – X R 13/10, BFH/NV, 974) ist die Nutzung der Wohnung durch das Kind dem Eigentümer abweichend von § 4 Abs. 2 EigZulG als eigene zuzurechnen, weil es ihm im Rahmen seiner unterhaltsrechtl. Verpflichtung obliegt, für die Unterbringung des Kindes zu sorgen. Jedoch muss das Kind entweder nach § 32 berücksichtigt werden oder die Wohnungsüberlassung erfolgt aufgrund bestehender Unterhaltsverpflichtung.

19–22 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Sonderabgabenabzug von Erhaltungsaufwendungen**

I. Begünstigungstatbestand (Abs. 2 Satz 1)

23

Bei Objekten iSd. § 7h und 7i wird dem Stpfl. durch Abs. 2 die Möglichkeit gegeben, unter den Voraussetzungen der §§ 11a und 11b Erhaltungsaufwendungen jährlich bis zu 9 % als SA abzuziehen. Wie bei Baumaßnahmen beträgt der Abzugszeitraum zehn Jahre (zum Beginn s. Anm. 27).

Erhaltungsaufwand: Zum Begriff s. § 6 Anm. 476; zur Abgrenzung vom Herstellungsaufwand s. § 6 Anm. 470–475 und 502; zur Abgrenzung von AK einschließlich sog. anschaffungsnahen Aufwands siehe BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386.

Eigenes Gebäude: Ebenso wie Abs. 1 setzt Abs. 2 Maßnahmen an einem eigenen Gebäude voraus (s. Anm. 7). Insoweit sind die Abzugsvoraussetzungen enger als die der §§ 11a, 11b.

Begünstigte Maßnahmen: Es muss sich um Modernisierungs- oder Instandsetzungsmaßnahmen iSd. § 177 BauGB handeln (s. § 11a Anm. 6) oder um Maßnahmen zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung eines Gebäudes als Baudenkmal (s. § 11b Anm. 7).

Einstweilen frei.

24–26

II. Abzug wie Sonderausgaben

27

Bemessungsgrundlage des SA-Abzugs nach Abs. 2 Satz 1 sind die Erhaltungsaufwendungen iSd. §§ 11a, 11b, die bis zum Abschluss der Maßnahme des Abs. 2 entstanden sind. Maßgebend ist der Zeitpunkt des Verbrauchs der Güter und die Inanspruchnahme von Diensten, nicht der Zeitpunkt des Abflusses iSd. § 11 Abs. 2 (glA KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. C 7). Zu Zuschüssen s. § 7h Anm. 19, § 7i Anm. 32.

Begünstigungszeitraum: Zur erstmaligen Anwendung auf nach dem 31.12.1989 entstandenen Erhaltungsaufwand s. Anm. 3. Der zehnjährige Verteilungszeitraum beginnt mit dem Jahr des Abschlusses der einzelnen Erhaltungsmaßnahme, bei Gesamtmaßnahmen im VZ des Abschlusses der Gesamtmaßnahme, wobei dem Stpfl. uE ein weitgehendes Gestaltungsrecht zusteht; siehe auch Anm. 13.

Höhe des Abzugs: Abziehbar sind zwischen 0 und 9 % der Erhaltungsaufwendungen pro Jahr (kein betragsmäßig fixierter Höchstbetrag, kein Mindestabzug). Bei Miteigentum ist der Abzug auf den der Miteigentumsquote entsprechenden Teil der Aufwendungen begrenzt (s. Anm. 14). Nicht geltend gemachte Beträge gehen stl. verloren (s. Anm. 13). Zur Kürzung bei schädlicher Nutzung s. Anm. 15.

Einstweilen frei.

28

§ 10f Anm. 29–30 C. Abs. 2: SA-Abzug von Erhaltungsaufwendungen

29 III. Weitere Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug (Abs. 2 Satz 2)

Abs. 2 Satz 2 entspricht Abs. 1 Satz 2. Voraussetzungen sind also einerseits Eigennutzung im Abzugszeitraum (s. Anm. 14 und 15). Andererseits dürfen die Erhaltungsaufwendungen nicht gem. § 10e Abs. 6 oder § 10i abgezogen worden sein (ebenso KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 11; s. Anm. 16).

30 IV. Sofortabzug des Erhaltungsaufwands bei Übergang zur Einkunftserzielung (Abs. 2 Satz 3)

Abs. 2 Satz 3 gestattet einen Sofortabzug des bislang unverteilten Erhaltungsaufwands, wenn und soweit der Stpfl. das Gebäude nach vorangegangener Eigennutzung während des Verteilungszeitraums zur Einkunftserzielung nutzt. Der Erbe kann den Abzug vornehmen, wenn der Nutzungswechsel nach dem Erbfall eintritt (wohl ebenso KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. C 8).

Nutzung zur Einkunftserzielung: Bei Veräußerung, Abbruch oder unentgeltlicher Nutzungsüberlassung des Gebäudes ist ein Sofortabzug nicht möglich (glA KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. C 9; SCHINDLER in LBP § 10f Rn. 26). Voraussetzung ist der vorherige Übergang zur Einkunftserzielung. Satz 3 verlangt aber keine Mindestdauer der Einkunftserzielung. Ein Vollabzug des unverteilten Aufwands ist folglich auch zulässig, wenn die Einkunftserzielung alsbald wieder endet, ggf. schon im selben VZ, sofern kein Gestaltungsmissbrauch gem. § 42 AO anzunehmen ist. Zur kurzfristigen Vermietung zwecks Rettung des Abzugs, insbes. an den Erwerber vgl. BIERGANS, FR 1990, 133 [137]; KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. C 9; Einzelfallentscheidung; zweifelnd KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 12; abl. wegen § 42 AO ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 45. Eine Rückkehr zur Eigennutzung lässt den vorangegangenen Sofortabzug grds. unberührt (glA SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 13; ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 45).

Abzugsjahr ist der VZ des Nutzungswechsels. Vorbereitungshandlungen genügen, so dass bei einer etwa im Dezember zwecks Vermietung leerstehenden Wohnung ein Sofortabzug noch im alten Jahr zulässig ist.

Sofortabzug nur, „soweit“ das Gebäude der Einkunftserzielung dient: Der Sofortabzug ist nur im räumlichen Umfang der Einkunftserzielung zulässig (glA ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 38). Zur Bedeutung von „soweit“ s. Anm. 13; zum Aufteilungsmaßstab s. Anm. 15.

► *Bei teilentgeltlicher Vermietung* ist uE § 21 Abs. 2 Satz 2 zu beachten, so dass beim Unterschreiten der dortigen Grenzwerte (bis VZ 2011 56 %, ab VZ 2012 66 %; s. § 21 Anm. 206) der unverteilte Aufwand nur anteilig abgezogen werden kann. Im Übrigen mangelt es am Übergang zur Einkunftserzielung.

Abzug des noch nicht berücksichtigten Teils des Erhaltungsaufwands: Im Schrifttum ist umstritten, ob lediglich die auf die Zeit ab Nutzungswechsel bis zum Ende des Verteilungszeitraums entfallenden Abzugsbeträge in einem Betrag abgezogen werden dürfen (so EGGERS in KORN, § 10f Rn. 9; KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. C 8; KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 12; SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 27) oder ob zusätzlich der Teil der Abzugsbeträge abgezogen werden darf, der trotz vorliegender Abzugsvoraussetzungen vom Stpfl. zuvor nicht geltend gemacht wurde (glA ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 46) oder ob sämtliche bisher nicht berücksichtigten Abzugsbeträge, auch soweit die materiell-rechtl. Abzugsvoraussetzungen nicht erfüllt waren, abgezogen werden dür-

fen (vgl. BIERGANS, FR 1990, 133 [136]; KOLLER DStR 1990, 128 [130]) oder ob darüber hinaus selbst solche Beträge abziehbar sind, die sich bislang mangels ausreichend hoher Einkünfte stl. nicht ausgewirkt haben (so BOEKER in LADEMANN, § 10f Rn. 42). Unseres Erachtens ist der ersten Auffassung zu folgen, denn das Gesetz gestattet weder eine Nachholung (nach dem Vorbild des § 10e Abs. 3 Satz 1) noch einen Abzug bei förderungsschädlicher Nutzung (s. Anm. 14). Beim Wechsel zur Einkunftserzielung kann der Stpfl. nicht besser gestellt sein, als im Fall fortgesetzter Eigennutzung.

V. Unschädlichkeit unentgeltlicher Überlassung von Teilen einer Wohnung (Abs. 2 Satz 4) 31

Nach Abs. 2 Satz 4 ist Abs. 1 Satz 4 beim Abzug von Erhaltungsaufwendungen als SA entsprechend anzuwenden (s. Anm. 18). Dies bedeutet einerseits, dass ein SA-Abzug auch für solche Aufwendungen in Betracht kommt, die auf unentgeltlich überlassene Teile der Wohnung entfallen. Andererseits findet auch ein Sofortabzug beim Wechsel zur Einkunftserzielung nach Abs. 2 Satz 3 statt (s. Anm. 30).

Einstweilen frei.

32–34

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Objektbeschränkung

35

Die Beschränkung des SA-Abzugs auf ein (nicht austauschbares) Objekt pro Stpfl. gem. § 10f Abs. 3 entspricht der Grundregelung in § 10e Abs. 4. Die Förderung kann einmal im Leben in Anspruch genommen werden (bei Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 zweimal).

Abs. 3 Satz 1: „Die Abzugsbeträge nach den Absätzen 1 und 2 kann der Steuerpflichtige nur bei einem Gebäude in Anspruch nehmen“. Nach diesem Wortlaut kann uE der SA-Abzug nach beiden Begünstigungstatbeständen nur bei „einem“ Gebäude geltend gemacht werden; das Gebäude ist nicht auswechselbar (glA KULOSA in SCHMIDT XXXII. § 10f Rn. 14; SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 29; aA KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. D 4: Objektbeschränkung bezieht sich nur auf den einzelnen VZ). Allerdings ist der SA-Abzug für beliebig viele Baumaßnahmen gem. Abs. 1 und 2 an diesem Gebäude zulässig (glA ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 51; SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 28). Unerheblich ist auch, ob die jeweiligen Maßnahmen in einem Zug oder zeitlich versetzt durchgeführt werden, insgesamt unter Abs. 1 oder Abs. 2 fallen oder gleichzeitig beide Fördervorschriften berühren. Abs. 3 Satz 1 hindert nicht den SA-Abzug für Baumaßnahmen an einem rückerworbenen Gebäude.

► *Wahlrechtsausübung:* Der Stpfl. hat mit Geltendmachung des SA-Abzugs in der StErklärung uE sein Wahlrecht noch nicht verbindlich ausgeübt (aA ERHARD in BLÜMICH, § 10f Rn. 51). Entscheidend ist die tatsächliche Auswirkung des Abzugsbetrags auf die Höhe der StSchuld (ebenso EGGERS in KORN, § 10f Rn. 11; so zu § 10e auch BFH v. 14.2.1996 – X R 61/93, BStBl. II 1996, 364).

Abs. 3 Satz 2: Ehegatten iSd. § 26 Abs. 1 können den SA-Abzug für zwei Gebäude in Anspruch nehmen. Die Förderung kommt gleichzeitig für zwei Gebäu-

de in Betracht, auch zeitlich versetzt für jeweils ein Gebäude ungeachtet der individuellen Eigentumsverhältnisse, solange die Ehegatten § 26 Abs. 1 erfüllen.

- ▶ *Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1:* Die weitere Förderung richtet sich anschließend nach den jeweiligen Eigentumsverhältnissen.
- ▷ *Jeder Ehegatte ist Alleineigentümer eines Gebäudes:* Die Förderung wird vom jeweiligen Alleigentümer unter der Voraussetzung weiterer Nutzung des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken (s. Anm. 14) bis zum Ende des zehnjährigen Förderzeitraums fortgeführt. Bei beiden Ehegatten ist Objektverbrauch eingetreten.
- ▷ *Ein Ehegatte ist Alleineigentümer von zwei Gebäuden:* Der Alleineigentümer-Ehegatte kann uE entsprechend der Rechtslage zu § 10e (vgl. BMF v. 25.10.1990, BStBl. I 1990, 626 – Tz. 34) einen weiteren SA-Abzug nur für dasjenige Gebäude in Anspruch nehmen, für das er die StBegünstigung zuerst in Anspruch genommen hat. Beim Nichteigentümer-Ehegatten tritt kein Objektverbrauch ein.
- ▷ *Miteigentum der Ehegatten an einem Gebäude:* Bei dieser Konstellation tritt bei beiden Ehegatten entsprechend der Rechtslage zu § 10e (vgl. BMF v. 25.10.1990, BStBl. I 1990, 626 – Tz. 36) Objektverbrauch gem. Abs. 4 Satz 1 ein. Der SA-Abzug reduziert sich nunmehr auf den Anteil desjenigen Ehegatten, der das Gebäude weiterhin bewohnt. Bewohnen es weiterhin beide Ehegatten, ist der Abzugsbetrag nach der Miteigentumsquote aufzuteilen. Zur Vermeidung dieses beachtlichen Rechtsnachteils kann vor Wegfall des § 26 Abs. 1 der Miteigentumsanteil auf den anderen Ehegatten übertragen werden (vgl. zu § 10e BMF v. 25.10.1990, BStBl. I 1990, 626 – Tz. 38), auch wenn der Förderzeitraum bereits abgelaufen ist (so klarstellend zu § 10e BMF v. 22.10.1993, BStBl. I 1993, 827, Abs. 6). Zur Behandlung des Hinzuerwerbs vom anderen Ehegatten s. Anm. 40.
- ▷ *Miteigentum der Ehegatten an zwei Gebäuden:* Die Förderung entfällt für dasjenige Gebäude, für das die Förderung zuletzt in Anspruch genommen wurde. Zum SA-Abzug des anderen Gebäudes. Objektverbrauch nach Abs. 4 Satz 1 tritt bei beiden Ehegatten ein.

Abs. 3 Satz 3: Danach muss sich der Stpfl. die Inanspruchnahme eines SA-Abzugs gem. § 52 Abs. 21 Satz 6 iVm. § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. x oder Buchst. j EStG 1987 auf die Objektbeschränkung anrechnen lassen, also die Inanspruchnahme erhöhter AfA gem. §§ 82g, 82i EStDV; diese bewirkt Objektverbrauch gem. Abs. 3 Satz 1 bei diesem Gebäude.

36–39 Einstweilen frei.

40

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Objektbeschränkung bei Miteigentum

Nach dem Vorbild des § 10e Abs. 5 Satz 1 stellt Abs. 4 den (Miteigentums-)Anteil an einem Gebäude dem Volleigentum am Gebäude gleich.

Abs. 4 Satz 1: Für den Stpfl. tritt auch dann Objektverbrauch ein, wenn er den SA-Abzug nur für seinen Anteil am Gebäude in Anspruch nimmt.

Abs. 4 Satz 2: Erwirbt der Stpfl. als Miteigentümer einen weiteren Anteil an demselben Gebäude hinzu, so kann er für die anschließend durchgeführten Baumaßnahmen auch die Abzugsbeträge nach Abs. 1 und 2 in Anspruch nehmen, die auf den hinzuerworbenen Anteil entfallen, zusätzlich zum SA-Abzug für den ursprünglichen Anteil. Beide Anteile verschmelzen zu einem Objekt (s. auch SCHINDLER in LBP, § 10f Rn. 32). Hinzuerwerb ist jede Form der Übertragung des Anteils auf einen Miteigentümer, also entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung, aber auch Erbauseinandersetzung oder gemischte Schenkung (glA KLEEBERG in KSM, § 10f Rn. E 2). Begünstigt sind nur Baumaßnahmen, die nach dem Hinzuerwerb des Anteils durchgeführt wurden, wobei uE die Erlangung wirtschaftlichen Eigentums vor Beendigung der Baumaßnahmen ausreicht. Die Abzugsbeträge des Rechtsvorgängers können nicht fortgeführt werden (s. Anm. 7; Ausnahme: Erwerb vom Ehegatten, s.u.). Zu Baumaßnahmen im Vorgriff auf einen späteren Erwerb vgl. BMF v. 10.2.1998, BStBl. I 1998, 190 – Tz. 10 betr. die Förderung nach dem EigZulG.

Abs. 4 Satz 3: Danach sind § 10e Abs. 5 Satz 2 und 3 sowie § 10e Abs. 7 sinngemäß anzuwenden. Das bedeutet, dass die Miteigentumsanteile von Ehegatten am Gebäude stets als ein Objekt im Rahmen der Objektverbrauchsregelung des Abs. 3 anzusehen sind (ebenso EGGERS in KORN, § 10f Rn. 12). Sind jedoch Dritte am Objekt beteiligt, tritt bei beiden Ehegatten Objektverbrauch ein (so EGGERS in KORN, § 10f Rn. 14). Im Fall des Hinzuerwerbs des Miteigentumsanteils eines Ehegatten können die auf den hinzuerworbenen Anteil entfallenden Abzugsbeträge weiter in der bisherigen Höhe abgezogen werden. Erforderlich ist jedoch ein Hinzuerwerb entweder durch Erbfolge oder mit Wegfall der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 (§ 10e Abs. 5 Satz 3).

Feststellungsverfahren: Infolge der sinngemäßen Anwendung des § 10e Abs. 7 sind bei mehreren Eigentümern eines Gebäudes die Abzugsbeträge nach Abs. 1 und 2 gesondert und einheitlich festzustellen.

Einstweilen frei.

41–44

**F. Erläuterungen zu Abs. 5:
Sonderausgabenabzug bei selbständigen Gebäudeteilen und Eigentumswohnungen**

45

Dient ein Gebäude unterschiedlichen Zwecken, so ist jeder der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile (vgl. R 4.2. Abs. 4 EStR; § 7 Anm. 503) ein Förderobjekt iSd. § 10f Abs. 1–4. Dasselbe gilt für Eigentumswohnungen). Die Umwandlung eines Grundstücks in Eigentumswohnungen gem. § 8 WEG lässt uE die Förderung des Gesamtgebäudes für solche Baumaßnahmen unberührt, die vor der Umwandlung durchgeführt wurden. Umgekehrt bleibt die Eigentumswohnung Förderobjekt, wenn nach Durchführung von steuerbegünstigten Baumaßnahmen die Teilung aufgehoben wird (vgl. BFH v. 25.6.1991 – IX R 137/86, BStBl. II 1991, 872).

Die Regelung ist § 7 Abs. 5a nachgebildet. Sie ergibt, soweit auch Gebäudeteile eigenständige Förderobjekte darstellen, keinen Sinn, denn nach Abs. 1 Satz 1 und 2 ist ohnehin nur der eigenen Wohnzwecken dienende Teil eines Gebäudes begünstigt.

§ 10f