

## § 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 JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) <sup>1</sup>Bei einem im Inland belegenem 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. <sup>2</sup>Satz 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. <sup>3</sup>Der 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. <sup>4</sup>Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, soweit die Herstellungs- oder Anschaffungskosten durch Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln nicht gedeckt sind. <sup>5</sup>Nach 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.

(1a) <sup>1</sup>Abs. 1 ist nicht anzuwenden, sofern Maßnahmen zur Herstellung eines neuen Gebäudes führen. <sup>2</sup>Die Prüfung, ob Maßnahmen zur Herstellung eines neuen Gebäudes führen, obliegt der Finanzbehörde.

(2) <sup>1</sup>Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine nicht offensichtlich rechtswidrige Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Gebäude und die Maßnahmen nachweist; die Bescheinigung hat die Höhe der Aufwendungen für die Maßnahmen nach Absatz 1 Satz 1 und 2 zu enthalten. <sup>2</sup>Sind 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 Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, München

Anm. |

Anm.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7h

I. Grundinformation zu § 7h . . . . .	1	III. Geltungsbereich des § 7h . . . . .	4
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 7h		IV. Verhältnis des § 7h zu anderen Vorschriften . . . . .	5
1. Rechtsentwicklung . . . . .	2	V. Verfahrensfragen zu § 7h . . . . .	6
2. Zeitlicher Geltungsbereich . . . . .	3		

### B. Erläuterungen zu Abs. 1:

#### Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen

I. Begünstigungstatbestand (Voraussetzungen)		II. Höhe der Absetzungen (Rechtsfolgen) . . . . .	16
1. Modernisierungsmaßnahmen in Sanierungs- und Entwicklungsbereichen (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. 1a:

#### Steuerrechtlicher Neubaubegriff; Prüfung durch Finanzbehörde . . . . .

### D. Erläuterungen zu Abs. 2:

#### Bescheinigungsverfahren

I. Bedeutung und Bindungswirkung der Bescheinigung		III. Bescheinigung der Zuschüsse (Abs. 2 Satz 2) . . . . .	26
II. Aufteilung der Prüfungskompetenz zwischen Gemeinde und Finanzverwaltung (Abs. 2 Satz 1) . . . . .	25		

### E. Erläuterungen zu Abs. 3:

#### Anwendung auf Eigentumswohnungen und Gebäudeteile . . . . .

## 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*, Immo-

bilieninvestitionen 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; *Krauß*, Chancen und Fallstricke bei Immobilieninvestitionen in Sanierungsgebieten, DStR 2019, 1185.

**Verwaltungsanweisungen:** R 7h H 7h EStR; Bescheinigungsrichtlinien s. Anm. 24.

## I. Grundinformation zu § 7h

1

§ 7h berechtigt Stpfl., die das Gebäude zur Einkunftserzielung einsetzen (insbes. gewerbliche Einkünfte und VuV), zu erhöhten Absetzungen auf Aufwendungen für Baumaßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen. Für selbstgenutzte und unentgeltlich überlassene Gebäude gilt unter gleichen Voraussetzungen § 10f.

§ 7h dient den Gemeinden zur Durchsetzung ihrer städtebaulichen Interessen; die geförderten Maßnahmen sind Zwangsmaßnahmen. § 177 BauGB berechtigt die Gemeinden, einen Eigentümer zwangszu verpflichten, bauliche Missstände oder Mängel an seinem Gebäude im Sanierungsgebiet zu beseitigen. Gefördert werden nur Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten an bestehenden Objekten, nicht Neubau, Wiederaufbau oder Erweiterung eines Gebäudes. Wann bei einem Ausbau oder Umbau eine nach § 7h begünstigte Maßnahme oder ein nicht begünstigter Neubau vorliegt, entscheidet ab 2019 das FA (Abs. 1a). 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 (Abs. 1 Satz 2). Für Erhaltungsaufwand kommt alternativ eine Verteilung über zwei bis fünf Jahre gem. § 11a in Betracht.

Maßgebend und bindend für die baulichen Fördervoraussetzungen ist die Bescheinigung der Gemeinde nach Abs. 2 und ihr konkreter Inhalt; sie ist materiell-rechtl. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen (s. Anm. 24); über die weiteren stl. Voraussetzungen entscheidet das FA (s. Anm. 25).

## 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, anzuwenden ab VZ 2004.

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

**WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019** (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Einfügung des Abs. 1a, wonach die Prüfung, ob ein Neubau vorliegt, der FinVerw. obliegt; Ergänzung des Abs. 2 Satz 1, dass die Bescheinigung der Gemeinde auch die Höhe der Modernisierungs- und Instandhaltungskosten angeben muss; redaktionelle Folgeänderung in Abs. 3; anzuwenden auf Baumaßnahmen, mit denen nach dem 31.12.2018 begonnen wurde oder für die eine Baugenehmigung nach dem 31.12.2018 erteilt wurde (§ 52 Abs. 16a Sätze 1-3).

**Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020** (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Offensichtlich rechtswidrige Bescheinigungen der Gemeindebehörde sind ab VZ 2021 nicht mehr bindend für das FA (Abs. 2 Satz 1, § 52 Abs. 16a Satz 4).

### 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). Zur erstmaligen Anwendung der Änderungen der Vorschrift s. Anm. 2.

### 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 Einkunftserzielung 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 forstw. BV verblieben ist (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4). Im Übrigen gilt für selbstgenutzte und unentgeltlich überlassene Gebäude bzw. ETWohnungen § 10f.

**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, grundsätzlich unabhängig vom rechtl. oder wirtschaftl. Eigentum am WG (s. § 7 Anm. 90). Zur Bedeutung des wirtschaftl. Eigentums für die AfA-Berechtigung s. § 7 Anm. 91. Das Kostentragungsprinzip gilt nach der Rspr. insbes. beim sog. Drittaufwand für

Ehegatten, die ein Gebäude ihres Ehepartners zur Einkunftserzielung verwenden (s. § 7 Anm. 98).

Miteigentümern stehen erhöhte Absetzungen grds. im Verhältnis ihrer Eigentumsanteile zu (R 7h Abs. 2 EStR 2012).

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; H 7a „Mehrere Beteiligte“ EStR 2012; s. auch § 7i Anm. 20).

#### IV. Verhältnis des § 7h zu anderen Vorschriften

5

**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.

#### V. Verfahrensfragen zu § 7h

6

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen ist die objektbezogene Bescheinigung der Gemeinde nach Abs. 2; bezüglich der in Abs. 1 und 2 genannten Tatbestandsmerkmale ist sie Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für das FA ; das gilt ab VZ 2021 aber nicht mehr für offensichtlich rechtswidrige Bescheinigungen (Abs. 2 Satz 1; § 52 Abs. 16a Satz 4; s. Anm. 24). Die Remonstration des FA gegen eine bestandskräftige Bescheinigung der Gemeinde ist kein Aussetzungsgrund gem. § 74 FGO (BFH v. 6.10.2016 – IX B 81/16, BStBl. II 2017, 196).

Die Anordnung der Gemeinde zu Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen gem. Abs. 1 Satz 1 muss vor Beginn der Baumaßnahmen vorliegen; das Gleiche gilt für einen zulässigen öffentlich-rechtl. Vertrag an Stelle der Anordnung (s. Anm. 9). Ebenso sind AK nach Abs. 1 Satz 3 nur begünstigt, wenn sie nach dem Abschluss eines rechtswirksamen obligatorischen Erwerbsakts anfallen (s. Anm. 18). Die Baumaßnahmen müssen während der Geltungsdauer einer Sanierungssatzung begonnen sein (s. Anm. 9).

Das FA kann aus Vereinfachungsgründen das Vorliegen der Voraussetzungen nur für den VZ prüfen, in dem die begünstigten Baumaßnahmen fertiggestellt worden sind (R 7h Abs. 3 Satz 1 EStR 2012). Die Nachholung versehentlich unterlassener erhöhter Absetzungen ist nicht möglich (R 7h Abs. 3 Satz 2 EStR 2012).

Einstweilen frei.

7–8

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

### I. Begünstigungstatbestand (Voraussetzungen)

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

**Baumaßnahmen iSd. § 177 BauGB:** Gefördert werden nur Baumaßnahmen, die die Gemeinde nach § 177 BauGB durch einseitigen Verwaltungsakt angeordnet hat. Öffentlich-rechtliche Verträge anstelle einer solchen Anordnung sind üblich und stl. zu beachten, wenn sie formwirksam zustande gekommen sind; die Prüfungs- und Bescheinigungspflicht nach Abs. 2 besteht auch in diesen Fällen (R 7h Abs. 6 EStR 2012).

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 Mängel oder Mängel gemäß 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. 25). 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, Rz. 30). Unschädlich ist es aber, wenn die zugrunde liegende Sanierungssatzung während oder nach Durchführung der Maßnahmen aufgehoben wird (R 7h Abs. 7 EStR 2012).

**Begünstigte Objekte:** 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, gem. Abs. 3 auch ETWohnungen und Gebäudeteile (s. Anm. 30). Für die förmliche Festlegung sind die – ohnehin nur im Inland geltenden – Vorschriften des BauGB maßgeblich. Danach ergibt sich aus den jeweils gültigen Gemeindecensatzungen, 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. 24–26).

**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, Rz. 27). Das Objekt muss im Zeitraum der Baumaßnahme in dem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet liegen (BFH v. 25.2.2014 – X R 4/12, BFH/NV 2014, 151, Rz. 27).

**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. Umbau oder Erweiterung stellen weder eine Instandsetzung noch eine Modernisierung dar, weil sie nicht der Wiederherstellung des vormals 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).

**Ausbauten:** Ausbauten sind ebenso wie Umbauten und Erweiterungen grds. nicht begünstigt. Aufwendungen für den Ausbau eines Dachgeschosses zu einer neuen ETWohnung, mit dem neuer Wohnraum geschaffen wird, sind jedoch begünstigungsfähig, soweit sie sich auf den Altbaubestand beziehen und die Voraussetzungen der Abs. 1 oder 2 erfüllen (BFH v. 10.10.2017 – X R 6/16, BStBl. II 2018, 272, Rz. 36–39; H 7h „Begünstigte Baumaßnahmen“ EStR 2012).

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

10

Abs. 1 Satz 2 erweitert bei Gebäuden, die wegen ihrer geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben sollen, den Umfang der Förderung über die Modernisierungsmaßnahmen nach Satz 1 hinaus auf zusätzliche Erhaltungs- und Erneuerungsmaßnahmen. Voraussetzung ist, dass der Eigentümer Modernisierungsmaßnahmen nach Abs. 1 Satz 1 vornimmt und sich gegenüber der Gemeinde zu den freiwilligen, 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 Missstände oder Mängel genau ergeben (BFH v. 6.12.2002 – IX B 109/02, BFH/NV 2003, 469). Auch über das Vorliegen dieser bau-rechtl. Voraussetzungen entscheidet die bescheinigende Gemeinde für die Fin-Verw. verbindlich (s. Anm. 25).

Einstweilen frei.

11–15

## 16 II. Höhe der Absetzungen (Rechtsfolgen)

Die erhöhten Absetzungen treten an die Stelle der Absetzungen nach § 7 Abs. 4 und 5. Begünstigt werden nach den Sätzen 1 und 2 HK, nach Satz 3 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.

Wird ein Gebäude aus dem BV in das PV oder umgekehrt überführt, ist eine sich dabei ergebende Erhöhung oder Minderung der Bemessungsgrundlage dem Teil des Gebäudes zuzuordnen, für den keine erhöhten Absetzungen nach § 7h gewährt werden (R 7h Abs. 2 EStR 2012).

17 Einstweilen frei.

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

§ 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, der auf das vorhandene Gebäude bzw. die ETWohnung entfällt, sondern nur der Teil des Kaufpreises, der auf Baumaßnahmen iSd. Abs. 1 Sätze 1 und 2 nach dem rechtswirksamen Erwerb „entfällt“. 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.

**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, Rz. 31 f.).

**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 diesen Begriffen s. BFH v. 19.2.2013 – IX R 32/12, BStBl. II 2013, 482; H 7h „Gleichstehender Rechtsakt“ EStR 2012). Keinen gleichstehenden Rechtsakt stellt ein unwiderrüfliches 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; Kaligin, DStR 2008, 1766, betr. abgestuftes Angebots- und Annahmeverfahren bei Immobilienkapitalanlagen). Der Tag des rechtswirksamen Vertragsabschlusses ist damit entscheidend für die geförderte Maßnahme.



**Aufteilung des Kaufpreises:** Der Gesamtkaufpreis 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. II 2015, 367, Rz. 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 nach seinem Beitritt anfallen (BMF v. 20.10.2003 – IV C 3 - S 2253a - 48/03, BStBl. I 2003, 546, Rz. 10). Der Erwerb eines/einer bereits sanierten Gebäudes/ETWohnung ist nicht begünstigt. Die Modelle sehen daher die Sanierung idR erst nach Beitritt des letzten Anlegers vor. Nach *Kulosa* (in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7h Rz. 10) 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).

#### IV. Zuschüsse (Abs. 1 Satz 4)

19

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. Andere Zuschüsse sind nach den allgemeinen Grundsätzen abzuziehen (s. R 6.5 und H 6.5 EStR 2012; § 7a Anm. 16 betr. nachträgliche Minderung). Die Zuordnung sonstiger Zuschüsse zu begünstigten und nicht begünstigten AHK richtet sich uE ebenfalls nach dem Förderzweck des Zuschusses (aA *Erhard in Blümich*, § 7h Rz. 27 [10/2015]: Vorrangige Zuordnung sonstiger Zuschüsse zu nicht begünstigten Aufwendungen, da Satz 4 sonst leer liefe). Zur Bescheinigung von Zuschüssen s. Anm. 26.

#### V. Restwertabsetzung (Abs. 1 Satz 5)

20

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 AHK oder Rückzahlung von Zuschüssen; vgl. H 7a Buchst. c Beispiel 1 EStR 2012). 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 (R 7a Abs. 9 EStR 2012; H 7a Buchst. c Beispiel 4 EStR 2012).

## 21 C. Erläuterungen zu Abs. 1a: Steuerrechtlicher Neubaubegriff; Prüfung durch Finanzbehörde

Der durch das WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 in die Vorschrift eingefügte Abs. 1a stellt klar, dass Neubauten nicht nach § 7h begünstigt sind, und weist das Prüfungsrecht, ob ein Neubau vorliegt, der Finanzbehörde zu. Zur Aufteilung der Prüfungskompetenz zwischen Gemeinde und FinVerw. s. Anm. 25.

**Abs. 1a Satz 1** stellt ausdrücklich klar, dass HK für den Neubau eines Gebäudes von der Begünstigung nach Abs. 1 ausgeschlossen sind; dies galt schon bisher (s. Anm. 9, dort auch zu weiteren nichtbegünstigten Baumaßnahmen).

**Abs. 1a Satz 2:** Das Prüfungsrecht, ob ein Neubau vorliegt, steht der Finanzbehörde zu, anzuwenden auf Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2018 begonnen wurden (§ 52 Abs. 16a Sätze 1-3). Die Neuregelung soll sicherstellen, dass der strechtl. Neubaubegriff gilt (BTDrucks. 19/13436, 94). Damit reagierte der Gesetzgeber auf die Entsch. des BFH v. 22.10.2014 (BFH v. 22.10.2014 – X R 15/13, BStBl. II 2015, 367, im Anschluss an die Rspr. des IX. und XI. Senats; 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), dass allein die Gemeinde zu prüfen und entscheiden habe, ob Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen iSd. § 177 BauGB durchgeführt werden; dadurch kam der Neubaubegriff im bautechnischen Sinne nach Maßgabe des BauGB zur Anwendung.

Der Auffassung von Kulosa (in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 7h EStG Rz. 6) auch nach Inkrafttreten des Abs. 1a blieben für die Prüfung der Neubaueigenschaft durch das Finanzamt die Wertungen des Baurechts maßgebend, kann u.E. nicht gefolgt werden. Dass Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen „im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs“ (Abs. 1 Satz 1) begrifflich nach dieser baurechtlichen Vorschrift auszulegen sind, ist selbstverständlich. Eine andere Frage ist, nach welchen Kriterien das Ergebnis dieser Maßnahmen im Hinblick darauf zu bewerten ist, ob ein Neubau vorliegt. Da Abs. 1a eine steuerrechtliche Vorschrift ist, kann es der FinVerw. und der Finanzgerichtsbarkeit nicht verwehrt werden, diesen Begriff i.S.d. Steuergesetzgebung zu bestimmen, zumal der Gesetzgeber dies mit der Einfügung des Abs. 1a bezweckte (BTDrucks. 19/13436, 94). Dass bei § 7i Baumaßnahmen in Richtung eines steuerrechtlichen Neubaus im Einzelfall als förderungswürdig behandelt werden können, rechtfertigt sich aus den insoweit speziellen Tatbestandsvoraussetzungen des § 7i (s. § 7i Anm. 11). Zutreffend zur unterschiedlichen Auslegung und Förderung nach § 7h und § 7i Thüringer FG v. 20.6.2012 – 4 K 953/10, DStRE 2013, 1221.

Steuerrechtlicher Neubaubegriff: Von einem förderungsschädlichen Neubau i.S.d. Abs. 1a ist auszugehen, wenn Baumaßnahmen an einem bestehenden Gebäude einem Neubau gleichkommen, das Gebäude somit in bautechnischer Hinsicht neu ist (BFH v. 2.9.2008 – X R 7/07, BStBl. II 2009, 596 unter II.2.c). Das ist dann der Fall, wenn die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge eines neuen Gebäudes geben, insbesondere wenn verbrauchte substantielle Teile ersetzt werden, z.B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion (BFH v. 31.3.1992 – IX R 175/87,

BStBl. II 1992, 808 unter II.2.a betr. § 7 Abs. 5; BFH v. 11.9.1996 – X R 46/93, BStBl. II 1998, 94 unter I.1.a betr. § 10e). Ein Neubau liegt auch bei der Wiederherstellung eines Gebäudes nach einem Vollverschleiß vor, also bei schweren Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen (BFH v. 15.5.2002 – X R 36/99, BFH/NV 2002, 1158 unter II.2.a). Entscheidend ist u.E. das Gesamtbild, das das Gebäude nach der Sanierung abgibt, nicht eine einzelne Maßnahme wie die Erneuerung einzelner Grund- oder Stützmauern, einzelner Geschossdecken oder die vornehmliche Sanierung des Dachstuhls.

Einstweilen frei.

22–23

## D. Erläuterungen zu Abs. 2: Bescheinigungsverfahren

### I. Bedeutung und Bindungswirkung der Bescheinigung

Die Bescheinigung nach Abs. 2 ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen. Ob die Tatbestandsvoraussetzungen nach § 7h vorliegen, entscheiden unabhängig voneinander die Gemeinde im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens für die bauliche Seite und die FinVerw. im Veranlagungsverfahren für die stl. Seite. Das FA braucht aus Vereinfachungsgründen das Vorliegen der Voraussetzungen nur für den VZ zu prüfen, in dem die begünstigten Baumaßnahmen fertig gestellt worden sind (R 7h Abs. 3 Satz 1 EStR 2012). Das Bescheinigungsverfahren soll der FinVerw. die Prüfung der bautechnischen Voraussetzungen abnehmen, also insoweit fachliche Kompetenz gewährleisten und Streitigkeiten des Stpfl. mit dem FA vermeiden. Die Kompetenzaufteilung führte – dem Förderungsgedanken widersprechend – zu zahlreichen Rechtsstreitigkeiten, insbes. bei der Feststellung, ob die Baumaßnahmen zu einem Neubau geführt haben, und bei der Feststellung der Höhe der Aufwendungen. Deshalb wurde § 7h einerseits um Abs. 1a ergänzt, der die Neubauprüfung nunmehr der FinVerw. zuweist (s. Anm. 21), und andererseits um den Halbs. 2 in Abs. 2 Satz 1, wonach die Gemeinde nunmehr die Höhe der Aufwendungen feststellt und bescheinigt (s. Anm. 25).

**Bescheinigungsrichtlinien:** Zur Vereinheitlichung der praktischen Handhabung des § 7h haben die Länder in Abstimmung mit dem Bund Bescheinigungsrichtlinien erlassen. Die Fundstellen sind in BMF v. 21.2.2019 (BMF v. 21.2.2019 – IV C 1 - S 2198 - a/18/10001, BStBl. I 2019, 211) aufgelistet (für die Vorjahre BMF v. 10.11.2000 – IV C 3 - S 2198a - 20/00, BStBl. I 2000, 1513; BMF v. 8.11.2004 – IV C 3 - S 2198a - 18/04, BStBl. I 2004, 1049).

**Bindung als Grundlagenbescheid:** 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, Rz. 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 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). Zu einzelnen fehlenden Feststellungen s.u.

**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, Rz. 28 mwN; BFH v. 6.5.2016 – IX R 17/15, BStBl. II 2017, 523).

**Auslegung der Bescheinigung:** 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 (BFH v. 10.10.2017 – X R 6/16, BStBl. II 2018, 272, Rz. 27); 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*, 40. Aufl. 2021, § 7i Rz. 14). 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). Anders verhält es sich allerdings, wenn der Stpfl. die fehlerhaften Angaben selbst in das Bescheinigungsverfahren eingebracht hat (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 40. Aufl. 2021, § 7i Rz. 14).

**Remonstrationsrecht der Finanzverwaltung:** Hat die Gemeinde alle bau- und raumordnungsrechtl. Voraussetzungen rechtmäßig 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, Rz. 18). Die Remonstration ist kein Aussetzungsgrund gem. § 74 FGO (BFH v. 6.10.2016 – IX B 81/16, BStBl. II 2017, 196).

## 25 II. Aufteilung der Prüfungscompetenz zwischen Gemeinde und Finanzverwaltung (Abs. 2 Satz 1)

Die zuständige Gemeinde hat nach dem Gesetzeswortlaut „die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Gebäude und die Maßnahmen“ zu prüfen und zu bescheinigen. Finanzverwaltung 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. Zur Remonstration s. Anm. 24 aE.

**Die zuständige Gemeindebehörde** prüft und stellt mit Bindungswirkung für das FA fest (R 7h Abs. 4 EStR 2012),

- 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, Rz. 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 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); dies beurteilt die Gemeinde nach den Kriterien des BBauG;
- ob im Fall von Maßnahmen nach Abs. 1 Satz 2 an Gebäuden mit besonderer Bedeutung die vertragliche Vereinbarung mit der Gemeinde die zusätzlichen Verpflichtungen des Stpfl. zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechter Verwendung verbindlich festlegt;
- ob im Fall der Inanspruchnahme der Begünstigung für AK nach Abs. 1 Satz 3 eine rechtswirksame Verpflichtung des Erwerbers (öffentlich-rechtl. Vertrag oder vertragliche Vereinbarung) gegenüber der Gemeinde zu den Maßnahmen nach Satz 1 oder Satz 2 vorliegt (BFH v. 6.12.2002 – IX B 109/02, BFH/NV 2003, 469; FG Köln v. 25.2.2016 – 11 K 1423/14, EFG 2016, 803, rkr.);
- die Höhe der Aufwendungen für die begünstigten Baumaßnahmen (Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2); das gilt für Bescheinigungen, die nach dem 31.12.2018 erteilt werden (§ 52 Abs. 16a); zuvor hatte der BFH mangels eines Anhaltspunktes im Gesetz diese Angabe seitens der Gemeinde für nicht erforderlich und für das FA nicht verbindlich angesehen (BFH v. 4.5.2004 – XI R 38/01, BStBl. II 2005, 171; BFH v. 22.11.2014 – X R 15/13, BStBl. II 2015, 367); diese Rspr. ist nunmehr überholt;
- ob und in welcher Höhe Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln gewährt worden sind (Abs. 2 Satz 2, s. Anm. 26; 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).

**Der Finanzbehörde** ist die Prüfung und Entsch. 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; R 7h Abs. 5 EStR 2012),

- ob die Bescheinigung „offensichtlich rechtswidrig“ i.S.d. Abs. 2 Satz 1 ist;
- ob die vorgelegte Bescheinigung von der zuständigen Gemeindebehörde ausgestellt worden ist;
- ob die bescheinigten Aufwendungen strechtl. dem Gebäude iSd. Abs. 1 zuzuordnen sind;
- ob die bescheinigten Aufwendungen zu den HK oder nach Satz 3 begünstigten AK gehören oder zu den sofort abziehbaren BA oder WK, insbes. zum Erhaltungsaufwand, oder zu den nicht abziehbaren Ausgaben;
- ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder bei einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude wie SA (§ 10f) 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);
- ob die Maßnahmen zu einem Neubau im strechtl. Sinne geführt haben (Abs. 1a Satz 2; s. Anm. 21); dies gilt für Baumaßnahmen, mit denen nach dem 31.12. 2018 begonnen wurde (§ 52 Abs. 16a Satz 1);

- in welchem VZ die erhöhten Absetzungen, die Verteilung von Erhaltungsaufwand gem. § 11a oder der Abzug wie SA gem. § 10f erstmals in Anspruch genommen werden können.

### 26 III. Bescheinigung der Zuschüsse (Abs. 2 Satz 2)

Die Bescheinigung der zuständigen Gemeinde hat auch die Höhe von Zuschüssen aus Sanierungs- und Entwicklungsförderungsmitteln iSd. Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 19) zu enthalten (Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1); zum weiteren Inhalt der Bescheinigung s. Anm. 25. Insoweit ist die Bescheinigung für das FA bindend. Keine Bindung besteht für andere nicht zu bescheinigende Zuschüsse; insoweit muss das FA selbstständig prüfen, ob der Stpfl. weitere Beihilfen erhalten hat (R 7h Abs. 5 Nr. 4 EStR 2012). Zum Abzug von den AHK s. Anm. 19.

Fließen dem Stpfl. Zuschüsse nach Ausstellung der Bescheinigung zu, ist die Bescheinigung entsprechend zu ändern (Abs. 2 Halbs. 2).

27–29 Einstweilen frei.

### 30 E. Erläuterungen zu Abs. 3: Anwendung auf Eigentumswohnungen und Gebäudeteile

Die erhöhten Absetzungen werden objektbezogen gewährt (zur entsprechenden Bescheinigung s. Anm. 24). 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. 349–351 zum im Wortlaut identischen § 7 Abs. 5a. Die Bescheinigung für eine ETWohnung muss objektbezogen ausgestellt werden, bei einem aus mehreren ETWohnungen bestehenden Gebäude muss also für jede einzelne ETWohnung eine Bescheinigung ausgestellt werden (BFH v. 6.5.2016 – IX R 17/15, BStBl. II 2017, 523, betr. Gebäudeteile).

Auch Aufwendungen für eine ETWohnung, mit der neuer Wohnraum geschaffen wird, können begünstigt sein, wenn und soweit sie sich auf den Altbaubestand beziehen und die Voraussetzungen des Abs. 1 und 2 erfüllen; dabei ist unerheblich, ob und mit welchem Anteil die begünstigten Aufwendungen das Sondereigentum oder das Gemeinschaftseigentum betreffen (BFH v. 10.10.2017 – X R 6/16, BStBl. II 2018, 272 Rz. 36–39; H 7h „Begünstigte Baumaßnahmen“ EStR 2012).