

Prof. Dr. Manfred J. Neumann
Rechtsanwalt, Notar, Fachanwalt für Steuerrecht

Kurfürstendamm 64, 10707 Berlin, Fax 030 884 201 20, Telefon 030 884 20 11
prof.neumann@kanzlei-neumann.com

Steuerbegünstigte Altbauten:

**Wie setze ich AfA (§§ 7h, 7i EStG) richtig ein?
Stand 15.11.2006**

1. Einordnung

Die Bundesregierung war in den letzten Jahren bestrebt, steuerbegünstigte Kapitalanlagen und „Steuerschulplöcher abzuschaffen. Dies hatte auch Auswirkungen auf den Immobiliensektor, weil dort Sonderabschreibungen bzw. erhöhte Absetzungen abgeschafft wurden und statt dessen zunächst Investitionszulagen gewährt wurden, die anschließend ebenfalls weitgehend zurückgefahren wurden. Als eine der letzten Steuersparmöglichkeiten im Immobilienbereich gelten die erhöhten Absetzungen für Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsgebieten bzw. Baudenkmäler. Auch in diesem Bereich bleibt aber die weitere Entwicklung abzuwarten. Gerade unter dem Aspekt der „modellhaften Gestaltung“ ist das Angebot von steuerbegünstigten Altbauten auch nach §§ 7h, 7i EStG in die Diskussion geraten, vgl. §§ 2b, 52 Abs. 4 EStG (für den Zeitraum 04.03.1999 – 11.11.2005) und nun § 15 b EStG. Zum Anwendungszeitraum des § 15 b EStG vgl. § 52 Abs. 33a EStG. (dazu unten unter 4.)

Allgemein gilt aber derzeit:

Wird die Immobilie zur Einkunftserzielung eingesetzt, gelten die Regelungen der §§ 7h und 7i EStG. Neben den erhöhten Absetzungen für Abnutzung bleiben auch die üblichen steuerlichen Wirkungen bei sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand bestehen.

Investiert der Steuerpflichtige dort und nutzt er anschließend das Objekt selbst, kann er den erhöhten Sonderausgabenabzug nach § 10 f EStG in Anspruch nehmen. Nachdem nun zum 01.01.2006 auch die Eigenheimzulage weggefallen ist, stellt gerade § 10 f EStG für den Selbstnutzer die letzte Möglichkeit dar, steuerliche Vorteile aus der selbstgenutzten Immobilie zu erzielen. Eine Beschäftigung mit diesen steuerrechtlichen Regelungen lohnt also in der Praxis.

Vorab vielleicht etwas zur **begrifflichen Klärung:**

In der Praxis wird ständig von Sonderabschreibung oder erhöhten Absetzungen gesprochen, ohne zu realisieren, dass es sich dabei um zwei verschiedene

Begrifflichkeiten handelt; sie scheinen synonym verwendet. Die Begriffe unterscheiden sich aber in ihrer Bedeutung und ihren Rechtsfolgen gerade nicht.

Erhöhte Absetzungen sind Absetzungen, die höher sind als die Normal-AfA und **statt** der Normal-AfA gewährt werden.

Sonderabschreibungen sind zusätzliche Abschreibungen, die **zusätzlich** zu der Normal-AfA gewährt werden. Um solche handelt es sich bei §§ 7h, 7i EStG gerade nicht.

Bei eigengenutztem Wohnraum gem. § 10f EStG iVm § 7h,7i EStG spricht man dagegen vom Sonderausgabenabzug. Da § 10f EStG nur bei Eigennutzung Anwendung findet, stehen steuerliche Vergünstigungen hier nicht im Zusammenhang mit einer Einkunftsart, so dass auch keine Abschreibungen (im engeren technischen Sinne) vorgenommen werden können. Der eigengenutzte Wohnraum ist kein (abschreibungsfähiges) Wirtschaftsgut.

Sonderabschreibungen gab es beispielsweise nach dem Fördergebietsgesetz, so dass dort die Folge-AfA plus der Normal-AfA ab dem Jahr 02 zu berechnen war. Erhöhte Absetzungen gab es früher nach dem Berlin-Förderungsgesetz und gibt es jetzt in den §§ 7h und 7i EStG. Insofern können also neben diesen erhöhten Absetzungen Normal-AfA-Beträge nicht geltend gemacht werden.

Andererseits gilt sowohl im Falle der Sonderabschreibung als auch im Falle der erhöhten Absetzung, dass mindestens Abschreibungen in Höhe der Normal-AfA geltend zu machen sind, § 7a Abs. 3 EStG.

2. Erhöhte Absetzung nach § 7h EStG

In Abgrenzung zu § 10 f EStG (Eigennutzer) findet § 7 h EStG nur dann Anwendung, wenn der Steuerpflichtige damit auch steuerpflichtige Einnahmen erzielt, also üblicherweise im Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG.

Ist das der Fall kann der Steuerpflichtige nach § 7 h EStG erhöhte Absetzungen für Abnutzung bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen geltend machen.

Für begünstigte Baumaßnahmen kann er 8 Jahre lang bis zu 9 % und weitere 4 Jahre lang bis zu 7 % erhöhte Absetzungen in Ansatz bringen (Rechtslage ab 01.01.2004; alte Rechtslage: 10x10%; zur Abgrenzung vgl. § 52 Abs. 23a EStG).

Zu den Voraussetzungen:

2.1. Begünstigte Gebäude

Begünstigt sind Baumaßnahmen an inländischen Gebäuden, die

- in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet

- oder städtebaulichen Entwicklungsbereich

liegen.

Zu den begünstigten Gebäuden zählten dabei auch selbständige Gebäudeteile, Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume, § 7h Abs. 3 EStG.

Ob diese Gebäude zum Betriebsvermögen - Einkunftsarten §§ 13, 15, 18 EStG - gehören oder zum Privatvermögen - Einkunftsarten §§ 21, 23 EStG - spielt andererseits keine Rolle. Im Betriebsvermögen sind allerdings nur Gebäude des Anlagevermögens begünstigt.

2.2. Die geförderten Gebiete

Die Gebäude müssen in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder einem städtebaulichen Entwicklungsgebiet liegen. Diese Begriffe sind nicht im Steuerrecht, sondern im Baurecht definiert, vgl. § 177 BauGB.

Städtebauliche Sanierungsmaßnahmen sind in den §§ 136 ff. BauGB geregelt. Die Festlegung des Sanierungsgebietes erfolgt nach § 142 BauGB durch Veröffentlichung einer Sanierungssatzung (in Berlin und Hamburg durch Erlass einer entsprechenden Rechtsverordnung). Für den „Beginn eines Sanierungsgebietes“ ist zeitlich daher auf die Bekanntmachung, d.h. die Veröffentlichung im Gesetz- und Verordnungsblatt (in Berlin) abzustellen. Insofern sind Baumaßnahmen, die vor Veröffentlichung der Sanierungsverordnung durchgeführt werden (oder nach förmlicher Aufhebung eines Sanierungsgebietes begonnen werden) nicht begünstigt (vgl. aber 2.2.3.).

2.2.1. Für die rechtstechnische Seite sind in **Sanierungsgebieten** bestimmte Besonderheiten zu beachten:

- Alle Verfügungen wie Verkauf und Veräußerung von Grundstücken, die Realteilung (nicht die Teilung in Wohnungseigentum nach § 8 WEG), die Belastung eines Grundstücks mit Dienstbarkeiten, Grundschulden, Hypotheken usw. bedürfen der Genehmigung durch die Sanierungsverwaltungsstelle. Vorher sind sie (schwebend) unwirksam.

- Der Abschluss von Mietverträgen, die sich nicht auf Wohnraum beziehen, ist regelmäßig genehmigungsbedürftig.

- Die Genehmigungen zur Errichtung und zum Abbruch und der Änderung baulicher Anlagen sind genehmigungsbedürftig.

Nach § 145 Abs. 2 BauGB dürfen solche Genehmigungen jedoch nur versagt werden, wenn zu besorgen steht, dass das Vorhaben oder der Rechtsvorgang die Durchführung der Sanierung unmöglich machen oder den Zielen der Sanierung zuwiderlaufen würde.

Unter den „Verkaufsüberlegungen“ spielt in der Praxis häufig eine Rolle, dass der Verkauf von Grundstücken und von Eigentumswohnungen genehmigungsbedürftig ist, hingegen nicht der Verkauf von Gesellschaftsanteilen an Gesellschaften, denen solch eine Immobilie gehört. Von daher wird häufig erwogen, eher KG-Anteile oder GbR-Anteile zu veräußern, um der Genehmigungspflicht zu entgehen (oder um einen „nicht

genehmigungsfähigen Kaufpreis" realisieren zu können). Ein Umgehungsverbot in baurechtlicher Hinsicht besteht nicht; andererseits ist zu berücksichtigen, dass diese Überlegungen häufig zu kurz gedacht sind. Wenn ein Käufer einen Kaufpreis zahlen soll, auch für Gesellschaftsanteile, wird er regelmäßig eine Bankfinanzierung in Anspruch nehmen müssen oder wollen. Die Bank wird wiederum einen entsprechenden Kredit nur gewähren, wenn sie grundbuchlich abgesichert ist. Insofern müsste eine Grundschuld bestellt werden, die wiederum der sanierungsrechtlichen Genehmigung unterliegt. Dadurch wird mindestens mittelbar ggf. der Kaufpreis zum Gegenstand eines sanierungsrechtlichen Genehmigungsverfahrens gemacht werden, obwohl der Kauf bzw. der mittelbare Kauf der Immobilie nicht genehmigungsbedürftig ist.

2.2.2. Städtebauliche Entwicklungsbereiche sind solche, für welche eine Entwicklungssatzung im Sinne der §§ 165 bis 171 BauGB aufgestellt worden ist. Auch dies geschieht in Berlin durch Rechtsverordnung. Das Grundbuchamt hat in die Grundbücher der betroffenen Grundstücke einzutragen, dass eine städtebauliche Entwicklungsmaßnahme durchgeführt wird (§ 165 Abs. 9 BauGB, „Entwicklungsvermerk“).

2.2.3. Aufhebung des Sanierungsgebiets

Wird das Sanierungsgebiet insgesamt aufgehoben, § 162 BauGB, oder eine Immobilie (nach Sanierung) aus der Sanierungsverpflichtung entlassen, § 163 Abs. 1, 2 BauGB, berührt das die steuerliche Abschreibung nicht.

Entscheidend ist nur, dass zum Zeitpunkt der Sanierung die Voraussetzungen vorliegen, nicht aber über den gesamten Abschreibungszeitraum. Bei vorzeitiger Entlassung eines im Sanierungsgebiet belegenen Objekts gem. § 163 Abs. 3 BauGB vor Abschluss der Sanierungsarbeiten bedeutet dies zumindest in Berlin nicht den Wegfall der erhöhten Absetzungen für Abnutzung, vgl. OFD Berlin vom 10.10.2000 – St 175S 2198 a- 1/98.

2.3. Die begünstigten Baumaßnahmen

2.3.1. Verbindliche Sanierungsverpflichtung nach § 177 BauGB

Begünstigt sind nur Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB. Insofern kommt es darauf an, dass

- diese durch die Gemeinde (Bezirksamt) vor Baubeginn angeordnet worden ist, also durch Verwaltungsakt (Sanierungsgebot)
- oder mit dem Betroffenen vertraglich vereinbart worden ist (öffentlich-rechtliche Vereinbarung nach. § 175 BauGB).

Im Rahmen der Verpflichtungsvereinbarung sind die durchzuführenden Maßnahmen genau zu bezeichnen.

Erst die **nach** Abschluss und in Einklang mit der städtebaulichen Verpflichtung durchgeführten Baumaßnahmen sind nach § 7 h EStG begünstigt. Das „freiwillig drauf los Bauen“ durch den Eigentümer erfüllt die Voraussetzungen des § 177 BauGB nicht.

Fehlt es an einer Vereinbarung oder an einem Sanierungsgebot, kann auch die nachträglich eingeholte „Zustimmung“ oder ein nachträglich abgeschlossener Vertrag jedenfalls mit Wirkung für die Vergangenheit (für die bereits durchgeführten Baumaßnahmen) nicht zur Anwendung von § 7h EStG führen.

Die Praxis der letzten Jahre in Berlin, aber auch in den Gemeinden Brandenburgs hat gezeigt, dass praktisch so gut wie nie von dem Sanierungsgebot (belastender Verwaltungsakt) Gebrauch gemacht worden ist. In vielen Fällen ist aber auch nicht förmlich ein öffentlich-rechtlicher Vertrag abgeschlossen worden. Es ist häufig dazu gekommen, dass der Eigentümer einen Antrag auf Genehmigung von Baumaßnahmen nicht nur beim Bauamt, sondern auch bei der Sanierungsverwaltungsstelle gestellt hat, und er nach den landesrechtlichen Richtlinien die entsprechende Versicherung im Sinne des Baugesetzbuches abgegeben hat. Auf dieser Grundlage hat häufig die Gemeinde den Eigentümer belehrt, auch in Ansehung der Folgen der baurechtlichen Vorschriften. Außerdem hat – darauf wird noch zurückzukommen sein – der Eigentümer einen Antrag auf vorläufige Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG gestellt. Nachdem er alle positiven Schreiben der Gemeindebehörde in Händen hatte, hat er angefangen zu bauen. Unter Verwaltungsrechtlern mag fraglich sein, ob es sich hier um eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung nach § 175 BauGB handelt. Ich halte ein solches Vorgehen eines Eigentümers auch für riskant, weil es dem Wortlaut des § 7h EStG nicht entspricht. Andererseits hat sich auch bisher die Finanzverwaltung, soweit man dies überschauen kann, nicht daran gestört, wenn eine **konsensuale** Sanierungsmaßnahme durchgeführt wurde.

Mittlerweile sind aber die anfänglichen Verwirrungen bei Steuerpflichtigen, Steuerberatern und der Verwaltung beseitigt. Wer heute noch begünstigte Baumaßnahmen geltend macht, sollte sich daher sklavisch daran halten, erst mit dem Bauen zu beginnen, wenn der öffentlich-rechtliche Vertrag auch verbindlich abgeschlossen vorliegt. Er riskiert anderenfalls den Verlust der Begünstigung für die vor Abschluss des Vertrages durchgeführten Baumaßnahmen.

2.3.2. Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, sonstige Baumaßnahmen

2.3.2.1. Maßnahmen nach § 7h Abs. 1 S. 1 EStG

Nach § 7 h Abs. 1 S. 1 EStG sind nur Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 177 BauGB begünstigt. Was fällt darunter ?

Nun, Instandsetzung und Modernisierung ist jedenfalls mehr als Instandhaltung. Instandsetzung und Modernisierung sind damit insb. Maßnahmen, die der (nachhaltigen) Beseitigung von Mängeln und Missständen iSd § 177 BauGB dienen.

Eine klare Definition lässt sich hier nur schwer finden. Nicht zuletzt der Klärung, welche Maßnahmen dies sind, dient die Anordnung bzw. Verpflichtungsvereinbarung mit der Gemeinde. Allgemein lässt sich sagen, dass nur solche Maßnahmen begünstigt sind, die der Wiederherstellung des ursprünglichen baulichen Zustands dienen, den die

Gemeinde im Rahmen ihrer Planungshoheit als erhaltenswert einstuft und einer angemessenen Wohn- oder Gewerbenutzung dienen. Was darüber deutlich hinausgeht (Stichwort Luxussanierung) gehört nicht zu den begünstigten Maßnahmen und wird von

der Sanierungsverwaltungsstelle daher auch nicht vereinbart oder bestätigt werden. Allgemeine Regeln lassen sich hier jedoch nicht aufstellen und so kommt es häufig zu Auseinandersetzungen mit der Sanierungsverwaltungsstelle u.a. beim Einbau von Aufzügen, der Anbringung von Balkonen, der Badezimmersausstattung etc. Keine bösen Überraschungen – und damit aufwändige Umplanungen - erlebt, wer sich bei kritischen Punkten schon in der Planungsphase mit der Sanierungsverwaltungsstelle abstimmt.

Aus steuerlichen Gründen ist vor dem Einbau von hochwertigen Materialien und Ausstattungselementen zu warnen. Dies mag zwar dem Verkauf dienen, kann aber wegen der Sanierungsziele – Vermeidung einer Luxussanierung – dazu führen, dass diese nicht als begünstigt bescheinigt werden. Keine bösen Überraschungen erlebt, wer sich bei kritischen Punkten schon in der Planungsphase mit der Sanierungsverwaltungsstelle abstimmt.

Zukünftig könnten sich auch die Auseinandersetzungen zur Einbauküche verschärfen: Nach der alten Regelung (10 x 10%) musste keine Unterscheidung danach getroffen werden, welche Teile der Küche selbständiges Wirtschaftsgut sind (die über einen Zeitraum von 10 Jahren abzuschreiben wären) und welche als Herstellungskosten für die Herstellung der Wohnnutzung abzuschreiben sind. Da nun die Herstellungskosten über bis zu 12, nicht mehr über 10 Jahre abgesetzt werden können, ergibt sich rechnerisch ein Unterschied. Es kommt erstmals auf die Unterscheidung an. Bei einem Wohnhaus, bei dem die Wohnnutzung wiederhergestellt werden soll, halten wir es daher für richtig, allein Herd und Spüle den begünstigten Herstellungskosten zuzuschlagen (diese sind für die erforderliche Wohnnutzung mindestens erforderlich), die übrige Küche aber als selbständiges Wirtschaftsgut zu behandeln, vgl. BFH v. 13.03.1990, BStl. 1990, II, 514: *„Gegenstände der Inneneinrichtung sind danach auch bei entsprechender Verbindung mit dem Gebäude oder bei Einpassung in dieses grundsätzlich nicht dem Bereich der Gebäudenutzung zuzuordnen. Dies gilt auch für die Einbauküche, denn sie dient der Haushaltsführung. Ausgenommen von dieser Beurteilung sind nur die, den Sanitäreinrichtungen des Bades vergleichbare Spüle und entsprechend der regionalen Verkehrsauffassung der Kochherd...“*

Es ist also zukünftig günstiger, den überwiegenden Teil der Einbauküche als selbständiges Wirtschaftsgut über die Nutzungsdauer von 10 Jahren abzuschreiben.

Eine einheitliche Praxis der Sanierungsverwaltungsstellen ist uns aber auch dazu nicht bekannt.

2.3.2.2. Maßnahmen nach § 7h Abs. 1 S. 2 EStG

Nach § 7h Abs. 1 Satz 2 sind außerdem Herstellungskosten für Baumaßnahmen begünstigt, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes im Sinne des Satzes 1 (Gebäude im Sanierungsgebiet) 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.

Das Gebäude muss also auch hier im entsprechenden Satzungs Geltungsbereich liegen. Ggf. sind hier solche Baumaßnahmen angesprochen, die nicht bloß der Mängelbeseitigung dienen, also die Mindestanforderungen für die Modernisierung

überschreiten. Soweit Stellplätze oder Garagen oder neue Gebäudeteile errichtet werden, können solche Maßnahmen nur dann unter § 177 BauGB fallen, wenn sie zur sinnvollen Nutzung des Gesamtgebäudes unerlässlich sind und ohne sie eine Nutzung entsprechend den Zielen und Zwecken der städtebaulichen Sanierung ausgeschlossen wäre. Entsprechendes gilt insbesondere für Neubauteile wie Dachgeschoss, Lückenschließung oder ähnliches.

Sonderfall: Dachgeschossausbau

Häufig wird sich gegenüber den Sanierungsverwaltungsstellen nicht nachweisen lassen, dass ein Dachgeschossausbau für eine sinnvolle Nutzung des Gesamtgebäudes unerlässlich ist oder der Zweck der städtebaulichen Sanierung anderenfalls nicht erreicht werden kann (Fall des § 7h Abs. 1 S. 2 EStG), wenn es sich um einen Erstausbau des Dachgeschosses handeln soll. Aufwendungen für den Dachgeschossausbau führen zu einer Erweiterung der Nutzfläche des Gebäudes und werden daher regelmäßig den bescheinigungsfähigen Umfang einer bloßen Modernisierung oder Instandsetzung des Altbestandes in seinem ursprünglichen Umfang überschreiten.

In dem praxisrelevanten Fall, dass ein Gesamtgebäude zur Sanierung gebracht wird, parallel das Dachgeschoss neu ausgebaut wird und dann die einzelnen Wohneinheiten als Eigentumswohnungen veräußert werden, sind damit die auf die Neuerrichtung der Dachgeschosswohnungen entfallenden Anschaffungskosten regelmäßig nicht begünstigt. Der Erwerber einer Dachgeschosswohnung wird daher regelmäßig insoweit für sein neu hergestelltes selbständiges Wirtschaftsgut steuerrechtlich die auf die Herstellung des Dachgeschosses als Sondereigentum entfallenden Anschaffungskosten nicht nach § 7h EStG abschreiben können. (WM; vgl. Beck/Dyroff, Rechtshandbuch Sanierungsgebiete und Steuern Rn. 306, Rn. 501)

Zur Frage, inwieweit das auch auf die Anschaffungskosten für das von ihm anteilig gehaltene Gemeinschaftseigentum gilt, vgl. unten unter 2.5.2.

2.3.3. Herstellungs- und Anschaffungskosten

Die Begünstigung des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG bezieht sich auf „Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen“ (§ 7h Abs. 1 S.1 EStG) bzw. auf die Herstellungskosten für die Maßnahmen iSd § 7h Abs. 1 S. 2 EStG. § 7h Abs. 1 S. 3 EStG begünstigt demgegenüber **Anschaffungskosten**, die auf derartige Maßnahmen entfallen. Vereinfacht lassen sich Herstellungskosten und Anschaffungskosten wie folgt voneinander abgrenzen:

Herstellungskosten sind das Gegenteil von Anschaffungskosten; Herstellungskosten hat der Bauherr (Hersteller), Anschaffungskosten hat der Erwerber. Die Abgrenzung zwischen begünstigten Maßnahmen nach § 7h Abs. 1 S. 1 und § 7h Abs. 1 S. 3 EStG ist also davon abhängig, ob u.a. nach der vertraglichen Konstruktion der Käufer eines Gebäudes im Sanierungsgebiet als Bauherr anzusehen ist (sog. Bauherrenmodell), weil er „selbst“ baut/bauen lässt, oder ob er nur Erwerber ist, d.h. einen Kaufvertrag über die (modernisierte) Immobilie abgeschlossen hat (sog. Erwerbermodell).

Wie bekannt ist, ist die Abgrenzung von Bauherr und Erwerber z. B. bei Kaufverträgen mit Modernisierungsverpflichtung des Veräußerers schwierig.

Der Gesetzgeber behandelt Anschaffungs- und Herstellungskosten daher weitgehend gleich: Die erhöhten Absetzungen können auch für Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden, die auf Maßnahmen im Sinne der Sätze 1 und 2 entfallen. Ein wichtiger Unterschied ist jedoch zu erkennen:

- Herstellungskosten sind alle Aufwendungen, die der Bauherr bis zum (erstmaligen) Abschluss der Baumaßnahmen trägt.

- Anschaffungskosten sind dagegen alle Kosten bis zur Beendigung unabhängig davon, ob der Erwerber noch irgendwie das Baugeschehen durch Bestellung oder Einwirkung beherrscht hat.

2.3.3.1. Abgrenzung zum Erhaltungsaufwand

Herstellungs- und Anschaffungskosten sind darüber hinaus aber auch vom bloßen Erhaltungsaufwand abzugrenzen. Herstellungskosten sind sozusagen das Gegenteil von Erhaltungsaufwendungen. Herstellungskosten stehen im Zusammenhang mit Instandsetzungen – schaffen also einen neuen Zustand – während Erhaltungsaufwendungen mit der Instandhaltung, also der Beibehaltung des bisherigen Zustands in Zusammenhang stehen. Modernisierungskosten können damit je nach Qualität Erhaltungsaufwand oder nachträgliche Herstellungskosten sein. Die Abgrenzung ist schwierig und Gegenstand einer umfangreichen Rechtsprechung des BFH.

Seit der neuen Rechtsprechung des BFH zum Erhaltungsaufwand einerseits und den Anschaffungs- und Herstellungskosten andererseits, z. B:

IX, Senat vom 12.09.2001 R 39/97, vom 20.08.2002 R 21/00 – BFH NV 2003,33, vom 03.12.2002 R 64/99, vom 18.12.2002 B 180/02 – BFH NV 2003,478-

X. Senat vom 27.09.2001 R 55/98 - BFH NV 2002,627, vom 22.01.2003 R 9199 OFD Nürnberg vom 09.08.2002 DStR 2002,1813

ist nunmehr allgemeine Meinung, dass die steuerrechtlichen Kriterien sich in § 255 Abs. 1 und 2 HGB finden. Zum Erhaltungsaufwand im einzelnen verweise ich auf mein Skript im Internet. Die Abgrenzung insb. von Herstellungskosten zum Erhaltungsaufwand ist deshalb bedeutsam, weil der Erhaltungsaufwand grundsätzlich steuerlich voll abzugsfähig ist bzw. ggf. auf max. 5 Jahre verteilt werden kann (§ 11 a EStG), während die begünstigten (nachträglichen) Herstellungskosten nach § 7h EStG nur über einen Zeitraum von max. 12 Jahren abgesetzt werden können.

Aufwendungen, die im Rahmen einer einzigen Baumaßnahme sowohl die Voraussetzungen von Herstellungskosten als auch von Erhaltungsaufwand erfüllen, können einheitlich als Herstellungsaufwand zu beurteilen sein, sofern die Arbeiten in engem räumlichen, zeitlichen und sachlichen Zusammenhang durchgeführt werden und bautechnisch ineinandergreifen (vgl. BFH, BStBl. 1996 II, 639; BFH/NV 1997,390).

2.3.1.1. Besonderheiten beim Bauherrenmodell

Festzuhalten ist, dass insbesondere Steuerpflichtige in Immobilienfonds oder ähnlichen Konzepten überhaupt nur dann Erhaltungsaufwand haben können, wenn sie Bauherren sind. Diese Rechtsqualität ist nur dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige auf eigene Rechnung und Gefahr ein Gebäude baut oder bauen lässt und das Baugeschehen beherrscht (BFH Urteil vom 14.11.1989, BStBl. 11990, 299 ff.; vgl. auch sog. Bauherrenenerlass des BMF vom 31. 08.1990 BStBl. 1 1990, 366). Der Bauherr muss nach dieser Rechtsprechung und Verwaltungshandhabung das umfassend zu verstehende Bauherrenwagnis, also wirtschaftlich das für die Durchführung des Bauvorhabens auf dem Grundstück typische Risiko, tragen, sowie rechtlich und tatsächlich die Planung und Ausführung in der Hand haben.

Das ist nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig nicht erfüllt, wenn eine Vielzahl von Wohnungen oder gleichförmig ausgestalteten Wohngebäuden nach einem bereits vor Beitritt des einzelnen Anlegers ausgearbeiteten Vertragswerk errichtet werden und der einzelne Anleger demzufolge weder die Vertragsgestaltung noch die Vertragsdurchführung wesentlich beeinflussen kann (siehe dazu unten).

2.3.3.3. Besonderheiten beim Erwerbmodell

Beginn des maßgeblichen Begünstigungszeitraums

Da der Gesetzgeber in § 7h Abs. 1 EStG nur die Baumaßnahmen begünstigen will, die „unter Einbeziehung“ eines Erwerbers stattgefunden haben, sind Anschaffungskosten nur insoweit begünstigt, als sie durchgeführt worden sind, nachdem nicht nur der entsprechende Sanierungsbescheid der Gemeinde bzw. der öffentlich-rechtliche Vertrag vorliegt (s.o.), sondern auch erst **nachdem** zusätzlich der obligatorische Erwerbsvertrag (also nach notarieller Beurkundung, ohne dass es auf Lasten- und Nutzenwechsel ankommt) geschlossen ist, vgl. § 7 h Abs. 1 S. 3 EStG.

Gerade beim Erwerbmodell, wird in der Praxis immer wieder gefragt, ob ein notarieller Kaufvertrag „datumsmäßig“ ausreicht, wenn der Erwerber oder der Veräußerer vertreten worden ist und die Genehmigung in beglaubigter Form nachträglich erfolgt. Hierbei sind einige zivilrechtliche Grundweisheiten zu wiederholen.

a) Ein Vertrag kann durch Vertreter abgeschlossen werden. Grundsätzlich wirkt die Handlung des Vertreters wie die Handlung des Vertretenen (Käufer bzw. Verkäufer), wenn zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses der Vertreter in Vertretungsmacht gehandelt hat, § 164 BGB. Hat der Vertreter keine Vertretungsmacht gehabt, ist der Vertrag zunächst schwebend unwirksam, § 177 BGB. In diesem Fall tritt die Wirksamkeit des Vertrages erst mit Erklärung der Genehmigung gegenüber dem Vertreter oder gegenüber dem Vertragspartner ein; zivilrechtlich mit Rückwirkung, steuerrechtlich wird die Rückwirkung grundsätzlich nicht anerkannt.

b) Davon zu unterscheiden, sind die Formfragen. Für die Vollmacht (rechtsgeschäftliche Vertretungsmacht) gilt der Grundsatz der Formfreiheit.

§ 167 Abs. 2 BGB sagt, dass z. B. die Vollmacht mündlich wirksam erteilt werden kann, auch wenn das Rechtsgeschäft selbst, der Grundstückskaufvertrag, der Beurkundung

nach § 311 b BGB bedarf. Sollte also eine Person als Vertreter auftreten, dann sollte er sich auch als solcher bezeichnen; die nachträgliche Erklärung, die zur Abwicklung erforderlich ist, sollte dann auch nicht fälschlicherweise als Genehmigung oder Zustimmungserklärung bezeichnet werden, sondern als Vollmachtsbestätigung. Der so auftretende Vertreter muss sich aber klar darüber sein, dass er für den Fall, dass die nachgeforderte schriftliche oder notariell beglaubigte Zustimmungserklärung durch den Vertretenen nicht kommt, selber in die persönliche Haftung gelangt, § 179 BGB.

c) Hat jemand als vollmachtloser Vertreter abgeschlossen, kann zur Herstellung der Rechtswirksamkeit — insbesondere zur steuerlichen — die Zustimmungserklärung / Genehmigungserklärung nach § 182 Abs. 2 BGB auch formlos, also z. B. per Fax erfolgen. Natürlich ist zu berücksichtigen, dass eine Abwicklung dieses Kaufvertrages im Grundbuch wegen der dort geforderten Form des § 29 GBO nicht realisierbar ist. Aber gerade wenn es darauf ankommt, dass ein bestimmter Zeitpunkt steuerwirksam dokumentiert werden soll, sollte man sich dieser zivilrechtlichen Grundweisheiten bedienen. Noch einmal: Die Genehmigung wirkt aber steuerrechtlich nicht zurück!

d) Erfolgt der Vertragsabschluss durch Abgabe eines Käuferangebotes und Annahme durch den Verkäufer, ist hinsichtlich der steuerrechtlichen Wirksamkeit das Datum der Annahme maßgeblich.

e) Sofern ausnahmsweise ein Kaufvertrag im Sinne des § 433 BGB nicht erforderlich ist, genügt nach § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG auch ein „gleichstehender Rechtsakt“. Dies könnte der Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren sein (wohl selten), der Beitritt zu einer Personengesellschaft (Immobilien KG oder Immobilien GbR). Beim Beitritt zur Personengesellschaft gibt es allerdings noch einige Besonderheiten zu beachten.

Allgemein zu „Vollmacht und Genehmigung beim Grundstückskaufvertrag“ Kuhn, Rheinische Notarzeitung 2001, 306; sehr instruktiv zur steuerlichen Seite (und zivilrechtlich korrekt) BFH vom 02.10.2001, IX R 45/99 in BStBl 2002 II S. 10.

2.3.3.4. Einzelabgrenzungen

Schließt der Steuerpflichtige den Kaufvertrag ab, nachdem die Baumaßnahmen bereits angefangen haben, kann er die erhöhten Absetzungen nur für die Kosten derjenigen Bauleistungen in Anspruch nehmen, die nach Beurkundung des Kaufvertrages erbracht worden sind — auch wenn sie grundsätzlich von der Sanierungsverwaltungsstelle als begünstigte Herstellungskosten eingestuft worden waren.

Gerade dies wird in der Praxis häufig nicht ausreichend berücksichtigt. Beim Abverkauf einer Gesamtimmobilie als einzelne Eigentumswohnungen, können die begünstigungsfähigen Anschaffungskosten/Herstellungskosten also nur dann zu 100% angesetzt werden, wenn mit den darauf entfallenden Baumaßnahmen auch erst nach dem Verkauf der letzten Eigentumswohnung begonnen wird. Wird vorher begonnen, sind die bereits erbrachten Leistungen für diejenigen Erwerber, die erst später im Objekt erwerben, nicht nach § 7 h Abs. 1 EStG begünstigt. Diese Problematik ist den Immobilienleuten aus dem Fördergebietsgesetz, § 3 Satz 2 Nr. 3 FördergebietsG, bekannt. Tag für Tag minderte sich dort das Sonderabschreibungsvolumen.

Der steuerpflichtige Erwerber hat hier in der Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung das Nachsehen, wenn der Bauträger den Bautenstand zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht ordentlich dokumentiert hat. Unklarheiten gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Sowohl unter dem Berlinförderungsgesetz ausgiebig diskutiert als auch unter dem Fördergebietsgesetz gilt auch heute: Erhebliche Probleme hat der Bauträger nicht, die Abgrenzung zu dokumentieren. Schließlich hat er Handwerker, die Lohnzettel schreiben, es gibt Architekten, die regelmäßige Baukontrollen durchführen, Bautagebücher etc.

Vor Versuchen, hier nachträglich zu „schummeln“, indem nicht taggenau der Wert der noch ausstehenden zum Wert der bisher erbrachten Bauleistungen in Beziehung gesetzt wird, wird daher nachdrücklich nicht nur wegen der unerwünschten steuerlichen Folgen gewarnt. Hochgefährlich sowohl in steuerstrafrechtlicher Hinsicht wie auch in (allgemein) strafrechtlicher Hinsicht im Übrigen auch, weil der Bauträger ja in der Regel vorgibt, nach bestem Wissen und Gewissen die noch verwendbare Bemessungsgrundlage im Sinne des § 7h Abs. 1 EStG dem Erwerber offenbart zu haben. Wenn er also in seine Bemessungsgrundlage noch immer die Kosten des Baugenehmigungsverfahrens und der Genehmigung, Planung und die Einrichtung der Baustelle usw. einbezieht, obwohl die Modernisierungsmaßnahmen etwa zu 50 % angegangen und realisiert sind, so kann dies strafrechtlich gewürdigt werden und daneben ggf. zivilrechtliche Ansprüche auslösen.

Verzögert sich der Abverkauf der Wohnungen und muss der Bauträger wegen bestehender Verträge bereits mit Baumaßnahmen beginnen, ist also auf eine sorgfältige Dokumentation des Baufortschritts Wert zu legen, um wenigstens einen Teil der begünstigten Herstellungskosten für den Erwerber „zu retten“. Daneben sollten Bauarbeiten zum Innenausbau im noch nicht verkauften Sondereigentum zurückgestellt werden. Bei der Dokumentation ist darauf zu achten, dass beweisbar vorgetragen werden kann, dass diese Wohnungen dann tatsächlich auch erst nach Erwerb ausgebaut wurden. Es empfiehlt sich u.a., Bauverträge und Rechnungen so wohnungsgenau zu gestalten, dass eine Zuordnung der Leistungen zu den einzelnen Wohnungen möglich ist.

Eine — schwer zu verstehende, aber hinzunehmende — Besonderheit besteht, wenn investitionsgeneigte Anleger nicht ein Grundstück oder eine Eigentumswohnung kaufen, sondern wenn sie zum Beispiel einem geschlossenen Immobilienfonds (Personengesellschaft) beitreten. Hier wird nicht nach dem Grundsatz verfahren, dass es auf die Bauherreneigenschaft des Fonds ankommt bzw. auf die Anschaffungskosten nach Erwerb durch den Fonds selbst (also die Gründungsgesellschafter). Vielmehr wird hier davon ausgegangen, dass für jeden Anleger es auf seinen Beitritt zu der Personengesellschaft darauf ankommt, inwieweit er an der Bemessungsgrundlage des § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG beteiligt ist. Eine solche Gestaltung führt in der Tat zu Problemen. Nehmen Sie folgendes Beispiel:

A und B haben das Grundstück am 01.02.2000 in GbR gekauft; der Verkäufer verpflichtet sich im Rahmen eines Bauträgervertrages zur Modernisierung der Immobilie. C wird in die GbR am 01.04.00., D am 01.06.00., E am 01.08.00. und F am 01.02.2001 aufgenommen.

Dementsprechend müssen jeweils zu diesen Stichtagen Zwischenabrechnungen erfolgen, damit ermittelt werden kann, inwieweit C, D, E und F an Bemessungsgrundlagen für die erhöhten Absetzungen beteiligt sind. Rechnerisch wird man also die Baukosten vom 01.02.2000 bis zur vollständigen Fertigstellung ermitteln und dann, ggf. unter Berücksichtigung der gesellschaftsrechtlichen Regelung (asymmetrische Abschichtung) nach den Anteilen jedem seine mögliche Bemessungsgrundlage zuordnen. Diese mögliche Bemessungsgrundlage ist jedoch für die einzelnen Gesellschafter nicht die endgültige, weil nunmehr der Anteil der bereits durchgeführten Maßnahmen prozentual abzuziehen ist. Insofern könnte es sein, dass A und B und vielleicht auch noch C nahezu in vollem Maße die Bemessungsgrundlage anteilig in Anspruch nehmen können, F dagegen so gut wie gar nicht. Eine zivilrechtliche Regelung dahingehend, dass möglicherweise F auf seine „Bemessungsgrundlage“ verzichtet mit der Folge, dass diese von C und/oder anderen Gesellschaftern weiterhin ausgeübt werden können, mag zwar möglich sein, ist aber steuerrechtlich nicht anzuerkennen, weil nunmehr klar ist, dass die „Höchstgrenze“ einer in Anspruch zu nehmenden erhöhten AfA der Prozentsatz der angestrebten bzw. langfristigen Beteiligung auf das AfA-Volumen hinzunehmen ist; lediglich eine zeitliche Verschiebung zwischen den Jahren unter Beachtung der Höchstgrenzen wäre hinnehmbar (vgl. I. 6. BMF Schreiben „Weihnachtserlass“ vom 24.12.1996).

Zivilrechtlich ist zu beachten, dass solche Modernisierungsfonds in ihren Ankaufsverträgen mit dem Bauträger auch vereinbaren müssen, dass der Bauträger verpflichtet ist, solche Zwischenabrechnungen mit der Mitteilung anteiliger Bemessungsgrundlagen auch auf Anforderung des Käufers vorzulegen, weil zivilrechtlich eigentlich kein Anspruch des Käufers erkennbar ist, dass der Verkäufer zu beliebigen vom Käufer gewählten Zeitpunkten Zwischenbewertungen durchzuführen hat.

Eine besonders prickelnde – soweit ich sehe bisher nicht diskutierte – Problematik scheint sich aus der Notwendigkeit zu ergeben, dass die Restwert-AfA nach § 7h Abs. 1 Satz 5 EStG zu ermitteln ist. Wenn hier manche Gesellschafter wegen des späteren Beitritts nicht zum Zuge gekommen sind, würde man wirtschaftlich und moralisch den Sinn darin sehen, dass sie insoweit wenigstens die entsprechende Normal-AfA auf ihre Anteile erhalten. Unter Berücksichtigung jedoch des anderen allgemeinen Grundsatzes, dass eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts eigentlich eine einheitliche Bemessungsgrundlage hat, müsste unter Normal-AfA für die GbR alles fallen, was nicht von der erhöhten Absetzung erfasst wurde. Dementsprechend würden also auf die Gesellschaft nach den Gesellschaftsquoten verteilt die Rest-AfA-Beträge gleichmäßig verteilt. Ungerecht wäre dies sicherlich schon, weil in der Regel die beitretenden Personengesellschafter einen entsprechenden ökonomisch gleichen Anteil gezahlt haben entsprechend ihrer Beteiligung, so dass sie auch das entsprechende anteilige AfA-Volumen, sei es nicht als erhöhte AfA, dann aber als Normal-AfA, erhalten sollten. Da dies bisher steuerrechtlich nicht durch entsprechende BMF-Schreiben vorgegeben ist, müsste mindestens eine zivilrechtliche Regelung dieser Art vorbeugend in den Gesellschaftsverträgen enthalten sein.

Wir gehen allerdings davon aus, dass wegen § 15 b EStG zukünftig der Erwerb von Gesellschaftsanteilen in diesem Bereich keine so große Rolle mehr spielen wird (dazu unten unter 4).

2.4. Das Bescheinigungsverfahren nach § 7h Abs. 2 EStG als zwingende Voraussetzung für begünstigte Herstellungs-/Anschaffungskosten

Gem. § 7h Abs. 2 EStG können nur bescheinigte Baumaßnahmen nach § 7 h Abs. 1 EStG zu erhöhten Absetzungen für Abnutzung führen. Zuständige Gemeindebehörde ist in Berlin die örtlich zuständige Sanierungsverwaltungsstelle. In den Bundesländern wurden dazu Bescheinigungsrichtlinien erlassen.

Für das Land Brandenburg gibt es die Bescheinigungsrichtlinien für §§ 7h, 10f und 11a des EStG „sozusagen gebündelt“, Amtsblatt Land Brandenburg 1999, S. 720 (abgedruckt auch bei *Beck*, Steuern sparen mit Immobilien, S. 350).

Für Berlin finden Sie die Bescheinigungsrichtlinien im Amtsblatt 1998, S. 2455 ff. und Amtsblatt 2002, S. 723 ff (u.a. Muster für einen Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung).

Für die Praxis folgender Abwicklungshinweis:

Erster Schritt: Ermitteln Sie die Maßnahmen, die Sie durchführen wollen und besprechen Sie diese mit der Sanierungsverwaltungsstelle und der Baubehörde.

Zweiter Schritt: Vereinbaren Sie mit der Gemeinde einen öffentlich-rechtlichen Vertrag für die Durchführung der Sanierungsmaßnahme im Sinne von § 175 Baugesetzbuch. Lassen Sie Ihren Architekten die Baumaßnahmen beschreiben und die Kosten schätzen.

Dritter Schritt: Beantragen Sie auf dieser Grundlage, manche Bezirksamter in Berlin haben hierfür inzwischen Merkblätter entwickelt oder Formulare, die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG.

Vierter Schritt: Regeln Sie in Ihren Kaufverträgen im Interesse der Erwerber, dass der Verkäufer sich verpflichtet, eine (endgültige) Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG zu beschaffen.

Fünfter Schritt: Reichen Sie die Schlussabrechnung bei der Sanierungsverwaltungsstelle mit Architektenbescheinigung ein und lassen Sie sich die Kosten bescheinigen.

Bei den zu bescheinigenden Aufwendungen werden einerseits nur die tatsächlich angefallenen Aufwendungen endgültig bescheinigt. Andererseits gehören eigentlich alle Aufwendungen dazu, die nicht nach dem 4. Bauherrenerlass sofort abzugsfähige Werbungskosten (Betriebsausgaben) darstellen oder nach den allgemeinen Grundsätzen Vertriebskosten. Da letztendlich aber die Abgrenzung zwischen Werbungskosten (Betriebsausgaben) einerseits und Herstellungs- und Anschaffungskosten andererseits eine steuerrechtliche Frage ist, soll diese auch von der Finanzverwaltung verbindlich entschieden werden, so auch Abschnitt 5 Bescheinigungsrichtlinien Brandenburg. Insofern ist gerade im Hinblick auf die neueste Entwicklung der BFH-Rechtsprechung (IV R 40/97 vom 28.06.2001 und 1X R 10/96 vom 08.05.2001; siehe GE 2001 1202 und 1205), wonach wohl auch wieder Vertriebskosten zu den Anschaffungskosten rechnen sollen, Vorsicht geboten; es sollte eigentlich alles dargelegt und zur Bescheinigung beantragt werden.

In der Bescheinigung sind auch bekannte Zuschüsse anzugeben. Da letztendlich die Finanzverwaltung diese Bescheinigung zugrunde legen wird, hat die Gemeinde grundsätzlich sämtliche Zuschüsse (auch soweit sie noch nicht in Anspruch genommen worden sind) darzulegen.

Eine von verschiedenen Seiten immer wieder in die Diskussion geworfene Frage lautet, ob es darauf ankommt, wer „Adressat“ der Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG ist. Wir können feststellen: dies ist nicht der Fall.

In der Praxis wird im Anschaffungsfall (Bauträgerfall) der Verkäufer die Bescheinigung beantragen müssen, weil überhaupt nur er über die entsprechenden Informationen und Unterlagen verfügt. Die erhöhte Absetzung hingegen wird in aller Regel vom Erwerber beantragt. Jedenfalls so lange die Finanzverwaltung kein Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 2 AO durchführt, muss der Erwerber mit der Bescheinigung des Bauträgers nach § 7h Abs. 2 EStG arbeiten. Es ist nicht anzuraten, dass der Erwerber einen Antrag für die Erteilung einer Bescheinigung stellt; es ist auch nicht nötig. BFH IX R 64/97 vom 06.03.2001 in GE 2001, 1209 hat dies glücklicherweise klargestellt.

Die viel wichtigere Frage ist, inwieweit die Finanzbehörde an eine solche Bescheinigung der Baubehörde gebunden ist. Grundsätzlich ist die Finanzbehörde daran gebunden, die Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG soll den Charakter eines Grundlagenbescheides im Sinne der AO haben. Insofern hat die Finanzbehörde kein Prüfungsrecht, ob die Maßnahmen tatsächlich durchgeführt worden sind und auch nicht, ob die dort bescheinigten Kosten dafür angefallen sind. Andererseits entscheidet die Finanzverwaltung in eigener Kompetenz darüber, ob die Maßnahmen im Anschaffungsfall, z. B. vor oder nach Abschluss eines obligatorischen Vertrages zur Durchführung gelangt sind. Die Finanzverwaltung entscheidet ebenfalls verbindlich darüber, ob die Aufwendungen steuerrechtlich als Erhaltungsaufwand oder Herstellungsaufwand anzuerkennen ist. Die Finanzverwaltung hat ebenfalls aufgrund der bescheinigten Kosten die Proportionalmethode durchzuführen (s.u.). Die Finanzverwaltung prüft auch zulässigerweise, ob Zuschüsse in Anspruch genommen wurden und wie diese insofern die AfA-Bemessungsgrundlage mindern.

Man kann der Praxis nur raten, mit der plangemäßen Aufstellung der durchzuführenden Maßnahmen und der damit verbundenen Kostenpositionen und dann später bei der Abrechnung und Beantragung der endgültigen Bescheinigung sehr sorgfältig vorzugehen. Alles was aus der Bescheinigung unklar bleibt, führt dazu, dass die Finanzverwaltung selbständig prüfen und schätzen darf.

Wenn Streit mit der Baubehörde darüber besteht, ob und in welcher Höhe Baumaßnahmen für die Bescheinigung anerkannt werden, muss der Steuerpflichtige diesen Streit vor dem Verwaltungsgericht austragen. Da die Bescheinigung nicht als Verwaltungsakt ergeht, ist hier die allgemeine Leistungsklage nach der VwGO zu erheben. Insofern läuft aber andererseits auch keine Klagefrist (etwa von einem Monat).

2.5. Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage nach § 7h Abs. 1 EStG sind die Baukosten, die nach § 7h Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG anfallen. Die Besonderheit der Kürzungs- und Anschaffungsfrage ist dargestellt worden. Etwaige Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln mindern die Bemessungsgrundlage (dazu unten). Ein

Wahlrecht, etwa diese Zuschüsse als Einnahmen zu behandeln und die erhöhte AfA auf erhöhte Bemessungsgrundlage in Anspruch zu nehmen, kann ich nach dem Gesetzeswortlaut nicht erkennen; es ist bei Einkünften aus § 21 EStG ohnehin nicht anzuerkennen, § 7a Abs. 4 EStRiLi.

2.5.1. Aufteilungsmaßstab

Unproblematisch ist die Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei den Herstellungskosten gem. § 7h Abs. 1 S. 1 EStG (Bauherrenmodell): Dort reicht es aus, den Finanzbehörden nach § 7h Abs. 2 EStG die Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde, in Berlin also der Sanierungsverwaltungsstelle, vorzulegen, nach der sich die begünstigten Maßnahmen auch der Höhe nach ergeben.

Die größere Schwierigkeit bei der Bemessungsgrundlage liegt aber in der altbekannten Aufteilungsproblematik im Erwerbermodell. In diesem Fall muss nämlich der gezahlte Kaufpreis auf die unterschiedlichen steuerlichen Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden, da sie unterschiedlichen Abschreibungen unterliegen und nur der auf die (Bau-)maßnahmen nach § 7 h EStG entfallende Kaufpreis zu erhöhten Absetzungen für Abnutzung entfällt.

Während bei einem Erwerb einer Normal-Immobilie die Aufteilung der beiden Wirtschaftsgüter Grund und Boden einerseits, Gebäude andererseits vorzunehmen ist, handelt es sich in allen Baufällen mindestens um die Aufteilung in drei Wirtschaftsgüter bzw. Quasi-Wirtschaftsgüter:

Anschaffungskosten Grund und Boden
Anschaffungskosten Altbausubstanz
Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten für Modernisierungsarbeiten.

In den Fällen des § 7h EStG kommt beim Erwerbermodell möglicherweise noch eine Notwendigkeit hinzu, nämlich die Unterscheidung der

- begünstigten Baukosten (bescheinigte Herstellungskosten im Sinne von § 7h Abs. 2 EStG)

- von den nicht begünstigten Herstellungskosten.

Dabei wäre es im Erwerbermodell gerade falsch, die der Höhe nach als begünstigt bescheinigten Herstellungskosten direkt vom Kaufpreis abzuziehen und so unverändert als Bemessungsgrundlage für die erhöhte Absetzung zugrunde zu legen. Im Kaufpreis sind auch Elemente enthalten, die auf alle Wirtschaftsgüter zusammen entfallen, insb. der Gemeinkostenanteil und z.B. die Gewinnmarge des Bauträgers.

Diese sind also auch auf alle Wirtschaftsgüter des Kaufvertrages proportional umzulegen. Daher hat seit einer entsprechenden Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 1985 die Aufteilung unter den Wirtschaftsgütern nach der Proportional-Methode zu geschehen. Vereinfacht geht das wie folgt:

Kaufpreis eines Grundstücks EUR 1 Mio;

nach Bodenrichtwertatlas ermittle ich einen Bodenpreis von EUR 600.000
eine Begutachtung des Gebäudes isoliert bzw. die Anwendung der
Bewertungsrichtlinien führt unter Berücksichtigung des Alterungsprozesses zu
einer Bewertung von EUR 200.000 Gebäudewert
Summe der isoliert betrachteten Werte also EUR 800.000

anteiliger Gebäudewert also 25 % (von 800.000)
anteiliger Grundstückswert also 75 %

daraus ergeben sich für die Anschaffungskosten von EUR 1 Mio. (=100%):

25 % von EUR 1 Mio. = EUR 250.000 Anschaffungskosten des Gebäudes
75 % von EUR 1 Mio. = EUR 750.000 Anschaffungskosten des Grundstücks.

Nach demselben Prinzip ist zu verfahren, wenn nun noch eine Baumaßnahme
hinzukommt:

Angenommen, zu dem Grundstück von EUR 1 Mio. kommen noch Baukosten von EUR
2 Mio.; dann ergibt sich, dass das Gebäude 8,3 % von EUR 3 Mio. ausmacht, Grund
und Boden 25 % von EUR 3 Mio. und die Baukosten 66,7% von EUR 3 Mio.

Wichtig ist: Die Ermittlung der Kosten, um sie in das Proportionalssystem einzustellen,
erfolgt immer auf **derselben Handlungsebene**.

Veräußert nun dieser Mensch dieses Grundstück für EUR 6 Mio. an einen Erwerber vor
Beginn der Baumaßnahmen, so wird also gern gerechnet

- Anschaffungskosten Grund und Boden EUR 750.000
- Anschaffungskosten Altgebäude EUR 250.000
- begünstigte Baukosten EUR 5 Mio.

Diese **falsche** Methode nennt man Restwertmethode. Man sollte sie sich zur
Abschreckung merken.

Die **richtige** Anwendung der Proportional-Methode lautet:

Auf die EUR 6 Mio. sind die Prozentsätze von 8,3 % bzw. 25 %, bzw. 66,7 %
anzuwenden.

Anfang der 90ziger Jahre schien die Proportional-Methode wieder in Vergessenheit
geraten zu sein, so dass verschiedene Oberfinanzdirektionen aufgerufen waren, diese
Richtlinien neu zu verkünden. Leider spielte Berlin insofern eine unglückselige Rolle
dabei, als durch eine Verfügung der OFD Berlin vom 28.01.1998 bewertungsrechtliche
Maßstäbe eingeführt wurden. Dagegen standen die Verfügungen der OFD Frankfurt
vom 23.02.1999 und die Verfügung der OFD Nürnberg vom 16.12.1997. Berlin hat sich
nunmehr in Abstimmung mit den anderen Bundesländern koordiniert, vgl. dazu
neuerdings OFD Berlin vom 04.06.2002 DStR 2002,1530. Nach Ansicht des BFH (vom

9.7.2002 IV B 160/01 in BFH NV 2002,1563) sind diese Grundsätze so klar, dass nicht einmal mehr eine Nichtzulassungsbeschwerde (für ein Revisionsverfahren) statthaft ist.

Soweit nunmehr also grundsätzlich bundeseinheitlich Übereinstimmung herrscht, gibt es in der Praxis natürlich Restprobleme, so zum Beispiel im Falle der Einschaltung von Generalunternehmern oder Generalübernehmern. Also die Frage: Inwieweit können sich durch die Einschaltung eines Generalübernehmers oder Generalunternehmers die Baukostenanteile im Verhältnis zu den Anschaffungsanteilen hochschrauben. In Anlehnung an die Verfügung der OFD Frankfurt akzeptiert die Praxis in der Regel, dass ein Generalunternehmer so eine Art Regiezuschlag in Höhe von 15 % der Baukosten in Anspruch nehmen kann und auch diese Kosten dann zu den Baukosten gehören. Soweit allerdings in den Baukosten andere Kosten versteckt werden, insbesondere Vertriebskosten, so dürfen diese nicht den Baukosten hinzugerechnet werden; dies ergibt sich schon aus §§ 253, 255 HGB und den entsprechenden Einkommensteuerrichtlinien.

Im Hinblick auf die durchzuführende Proportional-Methode kann entsprechend also nach dem Gesetzwortlaut von der Finanzverwaltung nicht einfach der EUR-Betrag der begünstigten Baukosten im Sinne der Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG verwendet werden. Dies mag folgendes Beispiel erhellen:

Für das gesamte Grundstück nehmen wir Anschaffungskosten von EUR 1 Mio. an, davon EUR 250.000 Altgebäude, EUR 750.000 Grund und Boden, macht zusammen EUR 1 Mio., also im Verhältnis 25 % zu 75 %. Die begünstigten Modernisierungsmaßnahmen nach § 7h Abs. 2 EStG sollen EUR 2 Mio. kosten. Die Summe sämtlicher Maßnahmen auf der Bauträgerebene also EUR 3 Mio.

Das Grundstück wird aufgeteilt in 30 Eigentumswohnungen. Jede Eigentumswohnung, die im Übrigen in etwa gleich ausgestattet sein soll, wird für je EUR 200.000 veräußert. Dementsprechend ist der Prozentsatz von 8,3 zu 25 zu 66,7 auf diesen Kaufpreis von EUR 200.000 anzusetzen.

Zur Verprobung: Multipliziert man die EUR 200.000 mit der Stückzahl von 30 ergibt sich ein Verkaufspreis von EUR 6 Mio. in der Summe. Dementsprechend sind 66,7 % davon ca. EUR 4 Mio., obwohl nur Baukosten von EUR 2 Mio. als begünstigt bescheinigt worden sind.

Insofern bescheinigt die Sanierungsverwaltungsstelle gern. § 7h Abs. 2 EStG in der Tat die Baukosten und nicht die AfA-Bemessungsgrundlage; diese ist vielmehr nach Steuerrecht zu errechnen.

Häufig wird von den Vertragsparteien im notariellen Kaufvertrag eine Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Wirtschaftsgüter, wie Grund und Boden oder Altbausubstanz vorgenommen. Soweit man sich dadurch erhofft, die steuerliche Behandlung, insb. das Abschreibungspotential beeinflussen zu können, wird man enttäuscht werden. Die Finanzverwaltung ist nicht an die Aufteilung im notariellen Kaufvertrag gebunden. Sie bestimmt die Zuordnung selbst. Sie wird die Zuordnung aber dann zugrunde legen, wenn keine nennenswerten Zweifel bestehen. Insbesondere die Bewertung des Anteils von Grund und Boden wird von der Finanzverwaltung nur dann akzeptiert, wenn eine Wertermittlung nach der Sachwertmethode gern. Wertermittlungsverordnung 1988 erfolgte (vgl. BFH, Urteil v. 10.10.2000, IX R 81/83,

BStBl. 2001 II 183; BFH, Urteil vom 11.02.2003, IX R 13/00, BFH/NV 2003, 769;).

2.5.2. Sonderfall Dachgeschossausbau

Im Rahmen der Proportionalmethode kommt, wie oben beschrieben, gerade der Aufteilung zwischen begünstigten und nicht begünstigten Herstellungskosten besondere Bedeutung zu. Wie oben bereits dargestellt, sind insbesondere die Kosten, die auf Baumaßnahmen entfallen, bevor der Erwerber z. B. eine WEG-Einheit in einem sanierten Gebäude erwirbt, den nicht begünstigten Herstellungskosten zuzuschlagen, auch wenn sie grundsätzlich bescheinigungsfähig wären und auch von der Sanierungsverwaltungsstelle zunächst bescheinigt wurden.

Umgekehrt haben wir oben bereits dargestellt, dass im Rahmen des Dachgeschossausbaus üblicherweise keine begünstigten Herstellungskosten entstehen, weil die darauf entfallenden Baumaßnahmen beim erstmaligen Dachgeschossausbau nicht der Modernisierung oder Sanierung eines bestehenden Ausbaus entsprechen oder tatsächlich eine Neuerrichtung von Wirtschaftsgütern darstellt, vgl. Beck/Dyroff, Rechtshandbuch Sanierungsgebiete und Steuern, Rn. 306, 501)

Damit stellt sich die Frage, ob der Erwerber eine Dachgeschosseinheit in einem Objekt, das im Sanierungsgebiet liegt und an dem grundsätzlich begünstigte Baumaßnahmen nach § 7h EStG ausgeführt werden, steuerlich erhöhte Absetzungen für Abnutzungen geltend machen kann. Hinsichtlich der von ihm erworbenen Wohnungseinheit gilt dies wie oben angeführt regelmäßig sicherlich nicht.

Der Erwerber einer Wohneinheit im Dachgeschoss wird aber Mitglied einer Wohnungseigentümergeinschaft und erwirbt neben seinem Sondereigentum auch einen Anteil am Gemeinschaftseigentum. Soweit darauf begünstigte Herstellungskosten entfallen (wie z. B. Treppenaufgang, Dach, Fassade etc.), entfallen diese Baumaßnahmen auch auf die von ihm erworbenen Wirtschaftsgüter und können damit nach diesseitiger Rechtsauffassung auch beim Dachgeschossenerwerber zu Absetzungen für Abnutzung führen. Dies ist nur konsequent, wenn man berücksichtigt, dass steuerlich mit dem Erwerb einer Wohnungseinheit mehrere Wirtschaftsgüter erworben werden, nämlich zum einen die neu errichtete Dachgeschosseinheit als Wirtschaftsgut, der Anteil am Grund und Boden und der Anteil am Altbaubestand, soweit das Gemeinschaftseigentum betroffen ist, jeweils zzgl. der darauf entfallenden begünstigten und nicht begünstigten Herstellungskosten.

Würden die auf den Dachgeschossenerwerber entfallenden Anteile am Gemeinschaftseigentum diesem nicht als erhöhte Absetzungen für Abnutzungen zugestanden, würden die entsprechenden Anteile an den begünstigten Herstellungskosten insgesamt steuerlich nicht wirksam werden, denn sie stehen auch den Wohnungseigentümern nicht zu, die eine Wohnungseinheit im bisherigen Altbaubestand erworben haben.

Aus dem Gesetz ist aber nicht ersichtlich, dass eine solche wirtschaftliche Folge gewollt oder angestrebt war. Insgesamt fehlt hierzu allerdings klarstellende Rechtsprechung.

Zum Teil scheint die Finanzverwaltung der Rechtsauffassung zu sein, Dachgeschossenerwerbern würden nur bzw. im Wesentlichen eine neuerrichtete Dachgeschoss-Einheit erwerben und sollen daher nicht an den erhöhten Absetzungen für Abnutzungen im Gemeinschaftseigentum teilhaben. Hier wird zum Teil auf das Urteil

des Finanzgerichts München vom 30.01.2004, Az. 8 K 3589/02, SIS 05, 0090, hingewiesen.

Auf eine solche Argumentation sollte sich der Steuerpflichtige nicht verweisen lassen.

Das Urteil des Finanzgerichts München trifft zum einen nur Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz, nicht erhöhte Absetzungen für Abnutzungen nach § 7h EStG und stützt im Gegenteil sogar die hier vorgetragene Rechtsauffassung. In der Entscheidung des Finanzgerichts München werden nämlich ebenfalls die Anschaffungskosten ohne Anteil von Grund und Boden nicht im vollen Umfang der Neuerrichtung der Dachgeschosswohnung zugeordnet, sondern ein Teil hiervon auf die Modernisierung und nachträgliche Herstellung des anteiligen Gemeinschaftseigentums verteilt. Im konkreten Fall wurde Sonderabschreibung für den Teil der Anschaffungskosten gewährt, der auf das Gemeinschaftseigentum entfällt.

Nichts anderes kann im Falle der erhöhten Absetzungen für Abnutzungen nach § 7h EStG gelten (a.A. offenbar Beck in Beck/Dyroff, Sanierungsgebiete und Steuern, Rn. 501).

2.6. Berücksichtigung von Zuschüssen

Zuschüsse mindern die Herstellungs-/Anschaffungskosten nach § 7 h Abs. 1 S. 4 EStG. Dementsprechend stehe ich auch in Übereinstimmung mit Beck (Steuern sparen mit Immobilien, Seite 331), soweit es um die Behandlung etwaiger Zuschüsse geht. Auch insoweit bin ich der Meinung, dass ein etwa gewährter Zuschuss nicht von den Baukosten, die nach § 7h Abs. 2 EStG bescheinigt werden, abzuziehen ist, sondern von der Bemessungsgrundlage. Ein etwa gewährter Zuschuss von EUR 1 Mio. würde also meines Erachtens die Bemessungsgrundlage von EUR 4 Mio. (für alle Wohnungen) mindern, und nicht etwa die Baukosten von EUR 2 Mio. Auch dies steht nicht nur in Übereinstimmung mit dem Wortlaut des § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG, sondern auch mit den allgemeinen Grundsätzen, wonach ein Zuschuss die AfA-Bemessungsgrundlage mindert (und nichts anderes!).

Als Konsequenz ergibt sich also daraus, dass nach § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG der anteilige Kaufpreis die Grundlage für die anteiligen Anschaffungskosten der Modernisierungsmaßnahme bildet und nicht die Baukosten gleich Herstellungskosten.

Bei den **Zuschüssen** ist ggf. noch zu problematisieren, wie sich ein Zuschuss auswirkt, der erst nachträglich gewährt bzw. gezahlt wird. Unter Berücksichtigung von R 45 Abs. 4 Einkommensteuerrichtlinien wird der Zuschuss in dem Jahr erst berücksichtigt, in dem er bewilligt (nicht notwendig gezahlt) wird. Ggf. ist also in den Jahren 01 und 02 die erhöhte AfA von einer erhöhten Bemessungsgrundlage vorzunehmen; diese wird dann um den Zuschuss im Jahr 03 gemindert und die restliche erhöhte Absetzung ist für die weiteren 8 Jahre dann auf der Grundlage der geringeren Bemessungsgrundlage durchzuführen. Eine nachträgliche rückbezogene Änderung der Bemessungsgrundlage bereits abgelaufener Wirtschaftsjahre soll nicht erfolgen. Entsprechend soll verfahren werden, wenn ein Zuschuss wieder zurückgefordert wird. Insofern soll auch hier zunächst von der verminderten Bemessungsgrundlage ausgegangen werden; der verminderte Zuschuss führt also dann quasi zu nachträglicher Erhöhung der Bemessungsgrundlage, so dass ab diesem Jahr von einer erhöhten

Bemessungsgrundlage die erhöhte Absetzung durchgeführt wird.

Wirtschaftlich ist zu beachten, dass im ersten Fall, nachträgliche Gewährung eines Zuschusses, das Potential für erhöhte Absetzung voll verbraucht werden kann im Laufe von 12 Jahren.

Im zweiten Fall, Rückforderung eines Zuschusses, kann dagegen durch die geringere Bemessungsgrundlage in den ersten Jahren hingegen ein unverbrauchtes Abschreibungspotential verbleiben, das dann nach dem Abschreibungszeitraum für die erhöhten Absetzungen ab dem 12. Jahr in die Restwert-AfA des § 7h Abs. 1 Satz 5 EStG einfließen müsste.

2.7. Beginn der erhöhten Absetzungen

2.7.1. Fertigstellung der Maßnahme

Die erhöhte Absetzung wird für Herstellungskosten bzw. Anschaffungskosten für begünstigte Baumaßnahmen gewährt. Das bedeutet, dass im Falle der Herstellung (Bauherrenmodell), die Herstellung abgeschlossen sein muss, wenn die erhöhte Absetzung in Anspruch genommen werden soll, § 7h Abs. 1 S. 3 EStG. Für den Erwerber (Erwerbermodell) gilt, dass er mit erhöhten Absetzungen ab Anschaffung nicht des Altgebäudes, sondern der Modernisierungsmaßnahme, d.h. des modernisierten Gebäudes, beginnen darf.

Da die Abschreibung auf der Grundlage der Jahresveranlagung erfolgt, beginnt also die erstmalige erhöhte AfA im Herstellungsfall im Jahr der Herstellung und im Anschaffungsfall im Jahr der Anschaffung (Lasten- und Nutzenübergang des Gebäudes mit der Modernisierungsmaßnahme). Der bloße Lasten- und Nutzenübergang der noch unmodernisierten Wohnung kann meines Erachtens aus Sinn und Zweck der Vergleichbarkeit nicht bereits zu erhöhtem Absetzungspotential führen.

Entscheidend ist der Abschluss, also die Fertigstellung der Baumaßnahme, auf die die begünstigten Herstellungs- oder Anschaffungskosten entfallen, § 9a EStDV. Eine Baumaßnahme ist dann fertiggestellt, wenn sie benutzbar ist. Ein Wohngebäude ist dann benutzbar, wenn es nach Abschluss der wesentlichen Bauarbeiten bewohnbar, also bezugsfertig ist (BFH IX R 130/90 v. 27.06.1995, BS1Bl. 111996, 215), also wenn „...die *Benutzung nach der Verkehrsanschauung zumutbar ist*“ (BFH 1 B 48/99 v. 03.02.00, BFH/NV 2000, 947).

Insofern wird die Fertigstellung des Gebäudes mit der Schlussabnahme der Bauleistungen nach § 640 BGB häufig in engem zeitlichen Zusammenhang stehen. Zivilrechtliche Abnahme und Fertigstellungszeitpunkt im Sinne des § 7h EStG sind aber nicht identisch. Auf die Schlussabnahme kommt es steuerrechtlich nicht an (BFH IX R 53 v. 26.01.1999, BStBl. 111999, 589; vgl. Blümich, EStG § 7 Rn. 62 iVm § 7h Rn. 31)

Die (Schluss-)abnahme bestimmt lediglich den Zeitpunkt, zu dem der Auftraggeber die bereits erbrachte (fertiggestellte) Leistung als vertragsgemäß billigt und entgegennimmt. Die Fertigstellung der geschuldeten Werkleistung (Baumaßnahme) einschließlich der regelmäßig geschuldeten Dokumentationen geht damit zwingend der Abnahme **voraus**. Erst mit der Fertigstellung der Leistung ist das Gewerk überhaupt abnahmefähig. Die

Vereinbarung des Abnahmetermins zwischen Besteller und Unternehmer ist frei verhandelbar und damit nicht zur steuerrechtlichen Bestimmung des Einsatzzeitpunkts für die Absetzungen nach § 7h EStG geeignet.

Für das Erstjahr soll die erhöhte Absetzung für das Gesamtjahr in Anspruch genommen werden können, unabhängig auf den Zeitpunkt des Lasten-Nutzen-Wechsels bzw. Fertigstellung der Modernisierungsmaßnahme. Dies entspricht dem Grundsatz der erhöhten Absetzung nach § 7h EStG.

Dies gilt auch im Falle der Veräußerung, so dass auch in einem solchen Jahr die erhöhten Absetzungen für das gesamte Jahr noch in Anspruch genommen werden können.

2.7.2. Die (einheitliche) Maßnahme

Zu klären bleibt aber auf jeden Fall, was „Maßnahme“ im Sinne von § 7h Abs. 1 EStG ist: § 7h Abs. 1 EStG sieht für den Hersteller keine erhöhte Absetzung auf Teilerstellungskosten vor; für den Erwerber ist die erhöhte Absetzung auf Anzahlungen ebenfalls nicht möglich.

Wir kennen die Diskussion über die Frage, ob eine Maßnahme einzeln sozusagen gewerbsmäßig zu betrachten ist oder ob zum Beispiel ein Bauauftrag eine einheitliche Baumaßnahme ist oder ob mehrere Aufträge im zeitlichen und funktionalen Zusammenhang betrachtet eine einheitliche Gesamtbaumaßnahme darstellen. Dies ist wichtig für die Frage, wann eine Maßnahme abgeschlossen ist. Es ist auch wichtig für die Frage, ob eine Maßnahme § 177 BauGB unterfällt; was wäre also mit dem Auftauchen einer Gesamtmodernisierung eines Gebäudes einschließlich Lückenschließung und Dachgeschossausbau, wo doch nach § 177 BauGB nur ein Baugebot bzw. eine Bauverpflichtung bezüglich des Altbaus vorliegen kann, nicht jedoch für den Dachgeschossausbau?

Die herrschende Meinung geht wohl inzwischen davon aus, dass eine Maßnahme unter bautechnischen Gesichtspunkten sinnvoll abgegrenzt werden können muss (so BFH/NV 2002,1372).

Auch für die Anschaffungsfälle kann die Problematik auftauchen, wenn beispielsweise bei einer Eigentumswohnung die Wohnung (Sondereigentum) übergeben wird im modernisierten Zustand, am Gemeinschaftseigentum aber noch Maßnahmen im Sinne des § 177 BauGB durchgeführt werden. Auch hier scheint mir das Abgrenzungskriterium die „bautechnisch sinnvoll abgrenzbare“ Baumaßnahme zu sein.

3. Baudenkmäler im Sinne von § 7i EStG

Das Modell der erhöhten Absetzung für Denkmäler entspricht weitgehend den Strukturen des § 7h EStG. Nachfolgend einige wichtige Abweichungen im Überblick. Als weiterführende Literatur zu § 7i EStG empfehle ich Basty/Beck/Haaß, Rechtshandbuch Denkmalschutz und Sanierung, lexion Verlag.

3.1. Tatbestand

Auch hier muss ein im Inland belegenes Gebäude vorliegen, dieses muss nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal sein. Wenn Herstellungskosten für Baumaßnahmen anfallen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, können erhöhte Absetzungen im Jahr der Herstellung und den folgenden 7 Jahren jeweils bis zu 9% und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7% in Anspruch genommen werden.

Ist nicht das gesamte Gebäude ein Baudenkmal, sondern nur ein Gebäudeteil, kommt auch insoweit gemäß § 7i Abs. 1 Satz 3 EStG die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen in Betracht. Insofern muss man nur darauf achten, dass die Herstellungskosten genau für diesen Gebäudeteil anfallen, der Baudenkmal ist.

Davon zu unterscheiden ist die ergänzende erhöhte Absetzungsmöglichkeit nach § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG; es handelt sich hier um die Begünstigung des sogenannten Ensembles. Auch insoweit kommt die erhöhte Absetzung in Frage. Begünstigt sind aber nur diejenigen Baukosten, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich sind. Hier taucht häufig in der Praxis auf, dass Baumaßnahmen im Innenbereich des Gebäudes nicht mehr begünstigt sind.

Auch hier stellt sich bei den Aufwendungen für die Baumaßnahmen die Frage, ob und inwieweit Erhaltungsaufwand oder Herstellungsaufwand vorliegt. Auch hier wird abzuwarten sein, inwieweit die Rechtsprechung des anschaffungsnahen Aufwandes kippt, so dass wir auch hier demnächst neue Fragestellungen aufzuwerfen haben werden.

§ 7i EStG setzt genau wie § 7h EStG Einkünfteerzielung voraus. Wird die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kann § 10f EStG mit Sonderausgabenabzug zur Anwendung gelangen.

Sollte es sich um ein Liebhabereiojekt handeln, das weder zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, noch der Einkünfteerzielung unterliegt, kommt Kulturgüter-AfA nach § 10g EStG in Frage.

3.2. Begünstigte Aufwendungen

§ 7i Abs. 1 Satz 5 EStG begünstigt auch – wie § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG – Anschaffungskosten, soweit die damit verbundenen Baumaßnahmen nach Abschluss eines obligatorischen Vertrages oder gleichstehenden Rechtsaktes zur Durchführung gelangt sind. Die oben dargestellten Probleme sind auch hier einschlägig, insbesondere sollen nach herrschender Meinung auch die Abschreibungsmöglichkeiten bei Personengesellschaften den Gesellschaftern jeweils nur insoweit gewährt werden, als die Baumaßnahmen nach Beitritt zu dieser Personengesellschaft durchgeführt worden sind.

Nach § 7i Abs. 1 Satz 7 EStG kürzen Zuschüsse die AfA Bemessungsgrundlage. Auch hier gilt wieder der Grundsatz, dass bei Vermietungseinkünften die Zuschüsse immer zwingend die Bemessungsgrundlage mindern.

3.3. Antragsverfahren

Anders als bei den Sanierungsmaßnahmen nach § 7h EStG ist hier die baurechtliche/verwaltungsrechtliche Technik vereinfacht. Es bedarf keines Baugebotes durch die Verwaltung, durch die Denkmalschutzbehörde oder des Abschlusses eines öffentlich-rechtlichen Vertrages. Es genügt eine „Abstimmung mit der Behörde“, § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG. Die Abstimmung kann innerhalb eines denkmalrechtlichen Erlaubnisverfahrens oder im Rahmen des Baugenehmigungsverfahrens erfolgen.

Jedenfalls wird die Baubehörde – legalerweise – nur solche Aufwendungen nach § 7i Abs. 2 EStG bescheinigen, die nach der durchgeführten Abstimmung mit der Denkmalschutzbehörde in Angriff genommen worden sind.

Für die Höhe der Absetzung gelten die Grundsätze des § 7h EStG entsprechend. Auch hier gibt es ein Bescheinigungsverfahren, § 7i Abs. 2 EStG. Auch hier ist die Proportional-Methode im Anschaffungsfalle anzuwenden.

in der Praxis sehr viel öfter als bei den Baumaßnahmen im Sanierungsgebiet kann es bei diesen Grundstücken dazu kommen, dass Aufwendungen im Sinne von § 71 Abs. 1 EStG teilweise begünstigt sind, teilweise nicht; insbesondere beim Ensembleschutz könnte sich solches ergeben. Sofern hier mehrere Baumaßnahmen anzunehmen sind, greift das Kumulationsverbot nicht. Wenn also bei dem Ensembleschutz Fassadenarbeiten durchgeführt werden (begünstigt) kann dafür erhöhte Absetzung in Anspruch genommen werden; für Baumaßnahmen im Wohnungsinnenbereich in den Treppenhäusern usw. könnte dann unter Umständen Investitionszulage verlangt werden.

Für die zeitliche Inanspruchnahme gelten hier die gleichen Grundsätze wie bei § 7h EStG. Eine Begünstigung von Teilerstellungskosten im Herstellungsfall oder von Anzahlungen auf Anschaffungskosten im Erwerbsfall ist nicht möglich.

Der BFH (Urt. vom 20.08.2002 IX R 40/97 in DStR 2002, 2119 f.) hat jüngst entschieden, dass erhöhte Absetzungen bei denkmalgeschützten Gebäuden auf Herstellungskosten für einzelne Baumaßnahmen (als Teil einer Gesamtmaßnahme) vorgenommen werden können, wenn diese sachlich abgrenzbar und als solche abgeschlossen sind.

Anschaffungskosten sind nur begünstigt, soweit sie auf Herstellungskosten durch den Veräußerer nach Abschluss des Kaufvertrages ausgeführt werden.

3.4. Das Bescheinigungsverfahren § 7i Abs. 2 EStG

Auch hier gibt es in den Bundesländern Bescheinigungsrichtlinien. Für das Land Berlin finden Sie die Bescheinigungsrichtlinien im Amtsblatt 1998, S. 314ff.

4. Eingreifen von § 15b EStG

Mit Einführung des § 15b EStG Ende Dezember 2005 hat der Gesetzgeber statt dessen den ursprünglich schon bestehenden § 2b EStG die Verrechnung von Verlusten u. a. aus geschlossenen Fonds nur noch mit positiven Einkünften aus derselben

Einkunftsquelle zugelassen. Damit war ein wesentlicher Anreiz für die ehemaligen Verlustzuweisungsgesellschaften bzw. die sog. Steuerstundungsmodelle weggefallen. Die Einführung des § 15b EStG hat in der Immobilienbranche zu großer Verunsicherung geführt. Es stellt sich nämlich die Frage, ob § 15b EStG auch auf die Fälle des § 7h und 7i EStG Anwendung findet, mit der Folge, dass entgegen dem Gesetzeswortlaut nach § 7h und § 71 ggf. gar keine erhöhten Absetzungen für Abnutzungen geltend gemacht werden können. Wird ein Wohnungseigentum, verbunden mit einer Modernisierungszusage verkauft, oder modernisiert, der Bauträger daraufhin das gesamte Objekt verkauft und anschließend die einzelnen Wohnungseigentumseinheiten aber an unterschiedliche Investoren, so könnte man grundsätzlich von einer „modellhaften Gestaltung“ ausgehen, mit der Folge, dass die erhöhten Absetzungen für Abnutzungen nur noch mit den Mieteinnahmen aus dieser Einkunftsquelle beglichen werden könnten. Das Volumen der erhöhten Absetzungen für Abnutzungen (in den ersten Jahren 9 % der begünstigten Herstellungskosten) würde dann regelmäßig nicht erreicht. Der besondere steuerliche Anreiz, den der Gesetzgeber bei § 7h und § 7i EStG offenbar schaffen wollte, würde also bei Anwendung des § 15b EStG gerade aufgehoben.

Andererseits könnten die äußeren Umstände bei Erwerb eines Wohnungseigentums verbunden mit einer Modernisierungszusage vom Bauträger auf eine modellhafte Gestaltung hindeuten, vgl. Beck DStR 2006, 66. Dies zum einen, weil dort regelmäßig ein Verkaufsprospekt vom Bauträger erstellt wird, zum anderen aber auch, weil der Verkauf mit der Modernisierungszusage verbunden ist und Kaufvertrag und Modernisierung regelmäßig schon in der notariellen Vereinbarung miteinander verknüpft werden. Diese Immobilienerwerbe erzielen häufig zudem in der Anfangsphase erhebliche Verluste, nicht zuletzt, weil gerade § 7h und § 71 hier erhöhte Absetzungen für Abnutzungen zusprechen, darüber hinaus aber auch Werbungskosten angesetzt werden können (z. B. Damnum).

Aus der Gesetzesbegründung aus § 15b EStG lässt sich entnehmen, dass der Gesetzgeber grundsätzlich Gestaltungen nach § 7h und § 7i EStG von der Anwendung des § 15b EStG verschonen wollte. Dort heißt es aber auch: *„Solange der Bauträger neben der Sanierung / Modernisierung und dem Verkauf aber auch weitere Dienstleistungen erbringen (z. B. die Finanzierung), könnte eine modellhafte Gestaltung gegeben sein.“*

Entscheidend wird also sein, dass nicht weitere Nebenleistungen neben dem Verkauf und der Modernisierung der Immobilie vereinbart werden, will man die Beschränkungen nach § 15b EStG vermeiden.

Zur Anwendung des § 15b EStG u. a. auch im Bereich der geschlossenen Immobilienfonds verweise ich auf meinen Vortrag vom 12.09.2006 auf der Immobilienmesse in Köln, der auf unserer Homepage unter der Rubrik „Publikationen“ veröffentlicht ist.

Zu den Tatbestandsvoraussetzungen des § 15b EStG im Einzelnen und zur Anwendung des § 15b EStG u. a. auch im Bereich der geschlossenen Immobilienfonds verweise ich auch auf meinen Vortrag vom 12.09.2006 auf der Immobilienmesse in Köln, der auf unserer Homepage unter der Rubrik „Publikationen“ veröffentlicht ist.

Es bleibt darauf hinzuweisen, dass die Beschränkung nach § 15b EStG bei

eigengenutztem Wohnraum nicht greift, weil insofern schon keine nach § 15b EStG vorausgesetzte Einkunftsart vorliegt, Beschränkungen nach § 15b EStG können sich daher für den Sonderausgabenabzug nach § 10f EStG unter keinen Umständen ergeben.

5. Kumulationsverbot

Es könnte sein, dass ein Gebäude sowohl die Voraussetzungen des § 7h EStG als auch diejenigen des § 7i EStG (Denkmalschutz) erfüllt. Insofern können erhöhte Absetzungen natürlich nur nach einer dieser Vorschriften in Anspruch genommen werden. Dies ergibt sich aus § 7a Abs. 5 EStG.

Auch soweit Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz noch möglich sein sollten, kann Sonder- bzw. erhöhte Abschreibung nicht nach beiden Vorschriften in Anspruch genommen werden, § 7a Abs. 5 EStG. Allerdings muss man auch hier wieder auf die „Baumaßnahme“ achten.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige A hat im Jahre 1995 eine Immobilie im Fördergebiet erworben, im Jahre 1998 hat er das Dach neu decken lassen, im Jahre 1999 hat er die Fassade neu hergerichtet.

Für die 1998 durchgeführte Baumaßnahme kann der Steuerpflichtige die Sonderabschreibung nach dem FördG in Anspruch nehmen. Sollte die Baumaßnahme 1998 noch nicht fertig gestellt worden sein, kommt auch Sonderabschreibung in Frage, weil das FördG Teilherstellungskosten privilegiert.

Für die 1999 durchgeführte Baumaßnahme an der Fassade, insofern handelt es sich um eine gesonderte Baumaßnahme, kann erhöhte Absetzung nach § 7h EStG in Anspruch genommen werden. Das Kumulationsverbot richtet sich gegen die Inanspruchnahme zweier Abschreibungsmodelle für dieselbe Baumaßnahme. Es verbietet nicht die Inanspruchnahme von verschiedenen Sonderabschreibungen bzw. erhöhten Absetzungen für verschiedene Baumaßnahmen an demselben Gebäude.

Dieselbe Frage wird immer wieder gestellt bei Sanierungsmaßnahmen am Altbau, wenn gleichzeitig eine neue Wohnung im Dachgeschoss gebaut wird oder ein Teilneubau errichtet wird im Rahmen einer Lückenschließung. Auch insofern kommt für das Altgebäude erhöhte Absetzung nach § 7h in Frage. Eine etwaige Investitionszulage – nur darum kann es im Augenblick gehen – wird insofern nicht ausgeschlossen, weil es sich zwar um dasselbe Grundstück, aber nicht um dieselbe Baumaßnahme handelt. Auch insofern greifen das Kumulationsverbot des § 7a EStG und des InvZulG99 nicht.

Eine Sondersituation wegen des Auslaufens des Fördergebietsgesetzes kann sich ergeben, wenn 1998 Teilherstellungskosten im Sinne des Fördergebietsgesetzes entstanden sind, die Baumaßnahme aber erst 1999 fertig gestellt wurde. Wird für die Teilherstellungskosten Sonderabschreibung nach dem FördG in Anspruch genommen, kann für 1999 für die Restherstellungskosten keine Sonderabschreibung insofern in Anspruch genommen werden, weil das FördergebietsG nicht mehr galt. Für diese Baumaßnahmen kann aber auch keine erhöhte AfA nach § 7h EStG in Anspruch genommen werden, weil für dieselbe Baumaßnahme dann sowohl Sonderabschreibung

nach FördergebietsG und erhöhte Absetzung nach § 7h EStG begehrt würde. Von daher muss der Steuerpflichtige entscheiden, ob er Sonder-AfA nach dem FördergebietsG auf die Teilerstellungskosten in Anspruch nimmt und für den Rest nur die Normal-AfA begehrt, oder ob er nur die erhöhte Absetzung nach § 7h EStG, dann aber erst ab dem Jahr der Fertigstellung 1999, in Anspruch nimmt.

Ähnliche Probleme entstehen bei erhöhten Absetzungen auf Anzahlungen für Erwerber. Es gelten hier dieselben Grundsätze mit denselben Rechtsfolgen.

Wenn allerdings hier wiederum die Baumaßnahmen bezüglich der Modernisierung und die Baumaßnahmen Neubau (Dachgeschoss) getrennt werden können, kann es durchaus sein, dass für den Neubau Fördergebietsgesetz-AfA auf Teilerstellungskosten in Anspruch genommen werden könnte, für die Modernisierungsarbeiten im Jahr der Fertigstellung (1999) erhöhte AfA nach § 7h EStG.

6. Weitere Kumulationsverbote bei Investitionszulage

Um eine Doppelförderung zu vermeiden hat der Gesetzgeber verschiedene Kumulierungsverbote vorgesehen:

Zunächst kann die erhöhte Investitionszulage nach § 3a InvZuIG nur in Anspruch genommen werden, wenn für die nachträglichen Herstellungsarbeiten oder Erhaltungsarbeiten keine Investitionszulage nach § 3 InvZuIG in Anspruch genommen worden ist (§ 3a Abs. 1 Satz 4 InvZuIG). Dieses Verbot bezieht sich jedoch nur auf dieselben Baumaßnahmen.

Ferner kann eine Investitionszulage nur in Anspruch genommen werden, wenn der Anspruchsberechtigte (Veräußerer oder Erwerber!) keine Sonderabschreibungen oder erhöhten Absetzungen, z. B. nach §§ 7h und 7i EStG in Anspruch genommen hat.

Andererseits kann degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG in der Tat in Anspruch genommen werden, auch wenn Investitionszulage beantragt wird. Die degressive AfA gilt nach allgemeiner Meinung nicht als Sonderabschreibung oder erhöhte Absetzung. Allerdings darf nicht vergessen werden, dass die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG nur für den Wohnungsneubau gilt, also nicht für die Altbaufälle.

Schließlich, wie bereits dargelegt, kann die Zulage im Fall der Anschaffung eines vom Veräußerer noch zu modernisierenden Gebäudes nur einmal von einem der beiden Berechtigten in Anspruch genommen werden, so dass im Kaufvertrag eine Regelung zu diesem Thema erfolgen sollte.

Zur Überwachung der Kumulationsverbote verweisen wir auf das BMF-Schreiben vom 04.12.2002 (DStR 2003,116).

Im übrigen hat die Finanzverwaltung eine „Prioritätsentscheidung“ im Anwendungsschreiben 28.02.2003 (BStBl 1 2003, S. 218ff) getroffen:

- für Investitionszulagen gilt der Bauherr (Verkäufer im Bauträgermodell) als primär Begünstigter

- für Abschreibungen contra Investitionszulagen gilt der Erwerber als Bevorzugter. Die Investitionszulage für Wohnimmobilien lief 2004 aus.

Eine besondere Situation ergibt sich in den Fällen, wo von der Vermietung zur Eigennutzung übergegangen wird oder ein zunächst eigengenutztes Objekt später vermietet wird.

7. Wechsel zwischen Eigennutzung / Vermietung / Veräußerung

Eine besondere Situation ergibt sich in den Fällen, wo von der Vermietung zur Eigennutzung übergegangen wird oder ein zunächst eigengenutztes Objekt später vermietet wird.

Für das vermietete Gebäude gilt § 7h, für das selbst genutzte Gebäude wird Sonderausgabenabzug nach § 10f EStG gewährt. Eine Doppelförderung für dasselbe Kalenderjahr ist ausgeschlossen, § 10f Abs. 1 Satz 3 EStG.

Ob aber im Jahr des Übergangs eine zeitanteilige Aufteilung doch vorzunehmen ist oder welche Fördertechnik zu gewähren ist, wird in der Literatur streitig dargestellt. Die herrschende Meinung vertritt die hier geäußerte Auffassung, dass jedenfalls eine erhöhte Absetzung im Jahr des Übergangs vollständig möglich ist; *Schmidt/Drenseck, EStG* Rn. 7 zu § 10f meinen, dass dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zusteht. Die taktische Frage für den Steuerpflichtigen dürfte in diesem Fall darin liegen, dass durch Sonderausgabenabzug keine negativen Einkünfte entstehen (gar keine Einkünfteebene) und dementsprechend auch ein Verlustabzug nach § 10d nicht zur Anwendung gebracht werden kann. Andererseits führt der Sonderausgabenabzug nicht in die Mindestbesteuerung.

Sofern zuerst Selbstnutzung vorliegt, kommt zunächst nur die Anwendung von § 10f EStG in Frage. Wird dann zur Einkünfteerzielung übergegangen (Vermietung) ist der Gesamtabzug regelmäßig anteilig auf den Sonderausgabenabzug einerseits und die erhöhten Absetzungen andererseits aufzuteilen. Nach *Schmidt/Drenseck* soll der Steuerpflichtige auch hier wiederum das Wahlrecht haben, im Jahr des Übergangs zur Vermietung die volle Jahres-„Sonder“-AfA in Anspruch zu nehmen.

Wenn der Übergang jedoch nach Ablauf von 10 Jahren erfolgt, ist kein Rest-AfA Volumen mehr vorhanden, insoweit kommt eine spätere erhöhte AfA nicht mehr in Frage.

In § 10f Abs. 2 EStG gibt es eine gesetzliche Regelung für diese Nutzungswechselfälle nur, soweit Erhaltungsaufwand in Frage steht. Eine unmittelbare Anwendung dieser Regelung auf Herstellungsaufwand ist gesetzlich nicht möglich.

Wird ein Gebäude innerhalb des 10-Jahres-Zeitraums veräußert, geht der noch nicht ausgenutzte Sonderausgabenabzug des § 10f verloren; § 11 a Abs. 2 EStG ist nur auf Erhaltungsaufwand, nicht auf Herstellungsaufwand anzuwenden. Entsprechendes gilt naturgemäß auch bei einem vermieteten Objekt, das zum Beispiel nach sieben Jahren veräußert wird. Allerdings ist in diesem Falle § 23 EStG mit der neuen 10-Jahres-Frist zu beachten; danach sind erhöhte Absetzungen in aller Regel „aufzuholen“, § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG, führen also zu erhöhten Veräußerungsgewinnen.

20.11.2006 Prof. Dr. M. J. Neumann