

eines etwaigen Verfassungsverstoßes siehe BVerfG, Beschluss vom 15.1.2008 2 BvL 12/01, BFH/NV Beilage 2008 S. 248, DStR 2008 S. 556, 560 ff.

Die Vorschrift des § 7h EStG in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 ist erstmals für Baumaßnahmen anzuwenden, mit denen nach dem 31.12.2003 begonnen wurde. Als Beginn gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden (§ 52 Abs. 23a EStG).

II. Geltungsbereich

1. Persönlicher Geltungsbereich

Die erhöhten Absetzungen können von allen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen, seien es natürliche oder juristische Personen, abgezogen werden. Begünstigte Person ist der zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentümer. Dabei ist es steuerlich irrelevant, ob sich die Immobilie im Privat- oder Betriebsvermögen befindet. 3

Problematisch ist, ob bei **Personengesellschaften** diese selbst oder die Gesellschafter zur Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG berechtigt sind. Wegen einer fehlenden gesetzlichen Regelung (wie in § 1 Abs. 2 FördG) liegt nach allgemeiner Auffassung die AfA-Berechtigung somit beim Gesellschafter und nicht bei der Gesellschaft. 4

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Tz. 10 des V. Bauherren-Erlasses = BMF-Schreiben vom 20.10.2003 IV C 3 – S 2253 a – 48/03, BStBl I 2003 S. 546) und des Bundesfinanzhofes (BFH-Urteil vom 17.7.2001 IX R 50/98, BStBl II 2001 S. 760) ist geregelt worden, dass Anleger, die später einem solchen § 7h EStG-Modell beitreten, nur die erhöhten Absetzungen zeitanteilig für die Kostenpositionen bekommen, die zeitlich nach ihrem Beitritt anfallen (also Abschichtungsgebot). Folglich sind die Initiatoren gehalten, den Fonds nach § 7h EStG erst zu schließen und dann anschließend mit der Modernisierungsmaßnahme zu beginnen, damit nicht Teile der erhöhten Absetzungen für die zu akquirierenden Anleger verloren gehen (SenFin, Berlin, Schreiben vom 29.8.2001 – III A 12 (V) – S 2198 a – 1/01, FR 2002 S. 48).

Bei der Sanierung von **Gesamtobjekten** (z. B. Reihenhäuser, Eigentumswohnungen) soll eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Grundlagen für Steuerermäßigungen nach § 7h EStG erfolgen (OFD Rostock, Vfg. vom 22.8.2003 – S 2198 a – St 231, DStR 2003 S. 1755; OFD Berlin, Vfg. vom 9.1.2003 – St 175 – S 2198 a – 1/01, LexInform 0577271). 5

2. Sachlicher Geltungsbereich

Es werden Baumaßnahmen an Gebäuden innerhalb eines Sanierungs- oder Entwicklungsgebietes gefördert. Dabei muss das Gebäude im Rahmen einer Einkunftsart zur Einkunftserzielungsabsicht verwendet werden. Wird das Gebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kommt eine ähnlich gelagerte Förderung nach Maßgabe des § 10f EStG im Wege von Sonderausgaben in Betracht. 6

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

- 7 Klarstellend ist anzumerken, dass allein die bloße Inanspruchnahme der Steuervorteile des § 7h EStG nicht zur Anwendung des § 2b EStG a. F. führt (Tz. 24 des BMF-Schreibens vom 22.8.2001 IV A 5 – S 2118 b – 40/01, BStBl I 2001 S. 588).

Derselbe Grundsatz gilt grundsätzlich auch für die geltende Nachfolgeregelung für die nach dem 10.11.2005 beigetretenen Anleger in § 15b EStG zwecks Einschränkung sog. **Steuerstundungsmodelle**. Dabei ist maßgebend ein vorgefertigtes Konzept sowie gleichgerichtete Leistungsbeziehungen, die im Wesentlichen identisch sind. Für die Modellhaftigkeit erforderlich ist das Vorhandensein eines vorgefertigten Konzepts, das auf die Erzielung steuerlicher Vorteile aufgrund negativer Einkünfte ausgerichtet ist. Typischerweise, wenn auch nicht zwingend, wird das Konzept mittels eines Anlegerkonzepts oder in vergleichbarer Form (z. B. Katalog, Verkaufsunterlagen oder anhand von Beratungsbögen usw.) vermarktet. Für die Modellhaftigkeit typisch ist die Bereitstellung eines Bündels an Haupt-, Zusatz-, Nebenleistungen, wodurch das Risiko des Anlegers minimiert und der Steuerspareffekt gesichert werden soll (Kommentierung in § 15b Anm. 37). Es bedarf deshalb zusätzlicher Dienstleistungskomponenten (wie z. B. Berechnung von Funktions-trägergebühren), die den Steuerspareffekt erhöhen sollen. Dies ist in etwa zu vergleichen wie der Kauf vom Bauträger. Auch hier geht die Verwaltungsvorschrift davon aus, dass beim bloßen Verkauf einer Immobilie – auch nach standardisierten Bauträgerverträgen (inkl. Prospektmaterial, Beratungsbögen etc.) – dann kein Steuersparmodell vorliegt, wenn der Initiator oder mit ihm verbundene Unternehmen darüber hinaus keine Verlustzuweisungsquoten erhöhenden entgeltlichen Dienstleistungsverträge anbietet (wie z. B. Mietgarantie, Bürgschaft für die Endfinanzierung). **Dementsprechend sind die Nebenleistungen steuerunschädlich, wenn dafür kein Entgelt erhoben wird.**

Unschädlich sind auch die Vereinbarung über Gegenleistungen, welche die Bewirtschaftung und Verwaltung des Objektes betreffend (z. B. Aufwendungen für die Hausverwaltung, Vereinbarungen über den Abschluss eines Mietpools, Tätigkeit als WEG-Verwalter), soweit es sich nicht um Vorauszahlungen für mehr als zwölf Monate handelt (vgl. Tz. 8/9 des BMF-Schreibens vom 17.7.2007 IV B 2 – S 2241–b/07/0001, BStBl I 2007 S. 542; *Grager*, NWB, Fach 3, S. 14775, 14781 f.).

Bei **Einzelinvestitionen** ist die Prüfung, ob ein vorgefertigtes Konzept vorliegt, regelmäßig schwieriger als bei Investitionen in klassischen Fonds-Modellen. Bei Einzelinvestitionen (private placement) ist die Finanzverwaltung daher in der Auslegung des § 15b EStG sehr streng und geht nur dann nicht von einem vorgefertigten Konzept aus, wenn der Anleger selbst die einzelnen Leistungen und Zusatzleistungen sowie deren Ausgestaltung vorgibt (so die Wertung von *Grager*, NWB, Fach 3, S. 14775, 14780). Wenn also dargelegt werden kann, dass der Anleger selbst die Investitionen weitgehend mitgestaltet hat, dürfte sich die Annahme eines Steuerstundungsmodells per se verbieten.

Wegen weiterer Einzelheiten zu technischen Anwendungsfragen des § 15b EStG wird auf die Kommentierung zu § 15b EStG verwiesen.

Bei Baudenkmalern in einem Sanierungs- oder Entwicklungsgebiet schließt § 7a Abs. 5 EStG eine Doppelförderung aus. Die Steuerpflichtigen haben somit ein Wahlrecht, welche Förderung sie in Anspruch nehmen, da nach dem Gesetzeswortlaut sowohl die Absetzungen nach § 7i EStG als auch die des § 7h EStG in

Anspruch genommen werden können. Dabei ist zu beachten, dass wegen der Beschränkung auf den Denkmalcharakter möglicherweise wegen der weiteren Fassung des § 7h EStG diese Vorschrift in potenziellen Fällen der Doppelanwendung günstiger sein wird (siehe *Kleeberg*, in: *K/S, EStG*, § 7h Rdn. B 33).

Beansprucht der Steuerpflichtige (Hersteller bzw. Erwerber) darüber hinaus für die begünstigten Aufwendungen eine Investitionszulage nach §§ 3, 3a InvZulG 1999, so kann er infolge eines Kumulationsverbots die erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG nicht in Anspruch nehmen (§§ 3 Abs. 1 Satz 2, 3a Abs. 1 Satz 5 InvZulG 1999). Das Kumulationsverbot bezieht sich nur auf dieselben nachträglichen Herstellungskosten. Deshalb schließt beispielsweise die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § 7h EStG für nachträgliche Herstellungsarbeiten an der Gebäudefassade die Gewährung einer Investitionszulage für nachträgliche Herstellungsarbeiten zum Einbau eines Bades nicht aus. Dies gilt allerdings nicht, wenn es sich bei den Herstellungskosten um eine einheitliche Baumaßnahme handelt. Nimmt der Anspruchsberechtigte erhöhte Absetzungen erst in Anspruch, nachdem ihm die Investitionszulage ausgezahlt worden ist, ist die Investitionszulage zurückzufordern (Tz. 11 des BMF-Schreiben vom 28.2.2003 IV A 5 – InvZ 1272 – 6/03, BStBl I 2003 S. 218).

Heftig umstritten ist jedoch, ob das **Kumulationsverbot nach § 3 Abs. 1 Satz 2 InvZulG 1999 – 2004** mit den erhöhten Absetzungen nach §§ 7h, 7i EStG auch rückwirkend für vor dem 21.12.2000 begonnene Investitionen gilt (stark zweifelnd BFH-Beschluss vom 27.5.2004 III B 127/03, BFH/NV 2005 S. 382; dagegen Niedersächsisches FG, Beschluss vom 4.3.2004 – 2 V 477/03, EFG 2004 S. 1150 rkr.). Zwischenzeitlich hat der BFH ein Machtwort gesprochen. Er hat – im Gegensatz zur Kumulation mit der Sonder-AfA nach § 3 FördG – eine starke Modifikation der Rechtsprechung vorgenommen und hat Folgendes klargestellt. Die durch Art. 1 InvZulÄndG vom 20.12.2000 eingeführte Regelung in § 3 Abs. 1 Satz 1 InvZulG 1999, dass Investitionszulage für nachträgliche Herstellungsarbeiten i. S. v. § 3 Abs. 1 Nr. 1 InvZulG 1999 und auf nachträgliche Herstellungsarbeiten entfallende Anschaffungskosten i. S. v. § 3 Satz 1 Nr. 1 InvZulG 1999 nur zu gewähren ist, wenn der Anspruchsberechtigte und im Veräußerungsfall der Erwerber für die Herstellungsarbeiten keine erhöhten Absetzungen (wie § 7h EStG) in Anspruch nimmt, gilt **nicht** für Investitionen, die der Investor bereits vor der endgültigen Beschlussfassung des InvZulÄndG (Stichtag: 20.12.2000) begonnen hat. In den schwer lesbaren Entscheidungsgründen nimmt der BFH eine klare Kurskorrektur vor. Er stellt insbesondere darauf ab, dass der Gesetzgeber das Problem der Kumulierung mit personenverschiedenen Investoren schon lange Zeit vorher gesehen hat und somit bereits in der Lage war, im Rahmen einer Reparaturnovelle in Gestalt des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 entsprechende Kurskorrekturen vorzunehmen. Nach dem eindeutigen Wortlaut der bisherigen Regelung entfiel der Anspruch auf Investitionszulage nur dann, wenn der Anspruchsberechtigte selbst erhöhte Absetzungen in Anspruch genommen hat (BFH-Urteil vom 14.12.2006 III R 27/03, BStBl II 2007 S. 332).

Nach dieser Klarstellung der Judikatur dürften insbesondere Steuerberater Probleme bekommen, die es „vergessen“ haben, rechtzeitig innerhalb der Vierjahresfrist – nach Ablauf des Kalenderjahres zuzüglich der vier weiteren Jahre – die Investitionszulage nach dem obig beschriebenen Verfahren geltend zu machen. Allerdings kann möglicherweise für die hiesige Fallkonstellation (begonnene Investi-

tion vor dem 21.12.2000 und Abschluss zwischen 2001 und 2004) ein fehlendes Verschulden vorliegen, weil diese großzügige Regelung eine klare Umkehr der fehlenden Vertrauensschutzjudikatur bei Reparatur-Novellen im selben Jahr bei der Sonder-AfA nach § 3 FördG darstellt und eine so großzügige „Rechtsprechungswende“ nicht ohne Weiteres vorherzusehen war (hierzu eingehend *Kaligin*, DStR 2007 S. 1112, 1114 f.).

IV. Erhöhte Absetzungen für Baumaßnahmen in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen (Abs. 1)

1. Begünstigungstatbestand

- 10 Begünstigt sind Gebäude, die im Inland und in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegen sind. Es bedarf dafür einer ausdrücklichen Anordnung eines Sanierungsgebietes bzw. städtebaulichen Entwicklungsbereichs. Eine Baugenehmigung für ein als solches potenzielles, noch nicht ausgewiesenes Fördergebiet reicht nicht aus (OVG Greifswald, Urteil vom 8.6.2004 – 3 L 64/02, NVwZ 2005 S. 835).

Für die förmliche Festlegung sind die – ohnehin nur im Inland geltenden – Vorschriften des Baugesetzbuches (BauGB) maßgeblich. Sanierungsgebiet ist nach § 142 Abs. 1 BauGB ein Gebiet, in dem eine städtebauliche Entwicklungsmaßnahme durchgeführt werden soll; Begriff und Umfang von Sanierungsmaßnahmen sind in § 136 BauGB geregelt. Städtebauliches Entwicklungsgebiet ist nach § 165 Abs. 3 BauGB ein Bereich, in dem eine städtebauliche Entwicklungsmaßnahme durchgeführt werden soll (siehe dazu BVerwG Beschluss vom 8.7.1998 IV BN 22/98, NVwZ 1998 S. 1298). Beide sind förmlich, d. h. in Form einer Satzung (§§ 142 Abs. 1, 165 Abs. 6 BauGB), festzulegen. Gebäude, in denen Stadt- und Dorferneuerungsmaßnahmen durchgeführt werden, fallen nicht darunter (*Blümich/Ehrhard*, EStG, § 7h Rz. 17; *Kleeberg*, in: *K/S*, EStG, § 7h Anm. B 4 jeweils m. w. N.). Der Nachweis erfolgt durch die Bescheinigung der Gemeinde nach § 7h Abs. 2 EStG (siehe Anm. 25 bis 29).

Im Jahr 2004 wurde das BauGB ergänzt. Im zweiten Kapitel „Besonderes Städtebaurecht“ wurde ein dritter Teil „Stadtumbau“ (§§ 171a bis 171d BauGB) aufgenommen. Zur Frage, ob auch für derartige Stadtumbaumaßnahmen in einem durch Gemeinderatsbeschluss festgelegten Stadtumgebung eine Bescheinigung nach § 7h EStG ausgestellt werden darf, vertritt die Finanzverwaltung folgende Auffassung. Maßnahmen an Gebäuden im Stadtumgebung i. S. d. §§ 171a bis 171d BauGB sind **nicht** nach § 7h Abs. 1 EStG förderbar. Für derartige Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. d. § 177 BauGB können keine erhöhten Absetzungen in Anspruch genommen werden. Die mit der Schaffung von Stadtumgebungen verfolgten Zwecke sind von denen der Schaffung von Sanierungsgebieten zu unterscheiden. Für Stadtumbaumaßnahmen i. S. d. §§ 171a bis 171d BauGB in einem durch Gemeinderatsbeschluss festgelegten Stadtumgebung darf daher eine Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG nicht ausgestellt werden (Bayerisches Landesamt für Steuern, VfG. vom 9.1.2006 – S 2198 a – 2 St 32/St 33, DB 2006 S. 128, DStZ 2006 S. 134).

- 11 § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG betrifft nur Maßnahmen an einem vorhandenen Bestand, der noch als bauliche Maßnahme bezeichnet werden kann, wie z. B. eine Ruine (OFD

Nürnberg, Vfg. vom 6.7.1994 S 2198 a; OFD München vom 1.8.1994, S 2198 a, NWB, Dok, Fach 3, §§ 7 – 7 k EStG, Nr. 8/94). Die AfA nach § 7h EStG gilt **nicht** für Herstellungs- und Anschaffungskosten von **Neubauten** (FG des Saarlandes, Urteil vom 13.11.2003 – 2 V 217/99, EFG 2004 S. 1201 [Rev. eingelegt; aufgehoben durch den BFH, Urteil vom 22.9.2005 IX R 13/04, BStBl II 2007 S. 373 aufgrund anderweitiger Erwägungen]). Nach § 7h Abs. 1 EStG prüft allein die bescheinigende Gemeinde, ob – nach Art und Umfang – Baumaßnahmen im Sinne dieser Vorschrift durchgeführt wurden (beachte dazu die differenzierenden Ausführungen in Anm. 26, 27 zur extensiven Auslegung von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 177 BauGB).

Im Schrifttum wird auch ein anderer Ansatz unter Bezugnahme auf ältere Judikatur des Bundesfinanzhofes zu § 7 Abs. 5 EStG (degressive AfA) erwogen. Insbesondere wird problematisiert, dass bei massiven Veränderungen in der Bausubstanz und Struktur des zu modernisierenden Objektes nebst ggf. einer signifikanten Nutzungsänderung möglicherweise ein **anderes Wirtschaftsgut** entsteht (hierzu eingehend *Bierenstiel/Blum/Weiss*, StBp 2008 S. 110 ff. und S. 132 ff.). Dieser Lösungsansatz hilft in der hiesigen Diskussion nicht weiter. Maßgebend ist für den Anwendungsbereich der Fördervorschrift des § 7h EStG, ob es sich aus der Perspektive der fachlich zuständigen Gemeindebehörde um förderfähige Sanierungskosten im Sinne der gesetzgeberischen Zielsetzung des § 7h EStG handelt. Es darf nicht sein, dass durch den Rekurs auf andere Prinzipien im Einkommensteuerrecht der Anwendungsbereich des § 7h EStG in unzulässiger Weise ausgehöhlt wird.

Gefördert werden nur Baumaßnahmen, die die Gemeinde nach § 177 BauGB durch einseitigen Verwaltungsakt anordnen darf. Öffentlich-rechtliche Verträge anstelle einer solchen Anordnung sind üblich und steuerlich zu beachten, wenn sie formwirksam zustande gekommen sind. Mündliche Abmachungen genügen der Form nicht (*Siebenhüter*, in: *H/H/R*, EStG, § 7h Rz. 9).

Die Regelung setzt somit nicht das Ergehen eines förmlichen Modernisierungs- bzw. Instandsetzungsgebots durch die Gemeinde voraus, zumal § 177 Abs. 1 BauGB als Kannvorschrift die verfahrensrechtliche Durchsetzung der Gemeinde überlässt. In der Praxis überwiegen daher Modernisierungs- und Instandsetzungsvereinbarungen als schriftliche vertragliche Regelungen mit der Gemeinde, die der Eigentümer freiwillig abschließen kann, ihn jedoch nach vorheriger Abstimmung mit der Gemeinde zur Erfüllung einer substantiierten Verpflichtung zwingen. Die bloße freiwillige Durchführung erforderlicher Baumaßnahmen ohne vorausgegangene Verpflichtung gegenüber der Gemeinde wird durch § 7h EStG nicht gefördert. Die Verpflichtung zu den Baumaßnahmen muss vor deren Beginn erfolgt sein, eine nachträgliche Vereinbarung genügt nicht (*Kleeberg*, *K/S*, EStG, § 7h EStG, Rz. B 5; siehe auch BFH, Beschluss vom 6.12.2002 IX B 109/02, BFH/NV 2003 S. 469).

Baumaßnahmen, die ohne konkrete vertragliche Verpflichtung auf freiwilliger Grundlage durchgeführt werden, sind von dem Begünstigungstatbestand des § 7h EStG nicht erfasst (R 7h Abs. 6 Satz 3 EStR 2008). Danach sind im Ergebnis nur Maßnahmen begünstigungsfähig, die nach vorheriger Abstimmung mit der Gemeinde und in Erfüllung einer substantiierten Verpflichtung durchgeführt werden. Bei Planabweichung bedarf es einer erneuten Abstimmung (*Blümich/Erhard*, EStG, § 7h, Rz. 23 m. w. N.). Hieran fehlt es, sobald dem Grundstückseigentümer das Modernisierungs- bzw. Instandhaltungsgebot nachträglich erteilt wird (FinMin Bayern, Erl. vom 13.12.1993 – 31 b – S 2198 a – 14 – 57 062, FR 1994 S. 206).

- 14 § 7h Abs. 1 **Satz 2** EStG erweitert für Gebäude, die wegen ihrer geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten werden sollen, den Kreis der förderfähigen Baumaßnahmen. Während nach Satz 1 nur Baumaßnahmen gefördert werden können, zu denen die Gemeinde Eigentümer zwangsweise verpflichtet kann, werden nach Satz 2 weitergehende, freiwillig aufgewendete Herstellungskosten zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes gefördert. Voraussetzung ist, dass der Eigentümer auch gewisse Modernisierungsmaßnahmen vornimmt und sich gegenüber der Gemeinde zu den weitergehenden Baumaßnahmen vertraglich verpflichtet hat. Auch über das Vorliegen dieser baurechtlichen Voraussetzungen entscheidet die bescheinigende Gemeinde für die Finanzverwaltung verbindlich.
- 15 Eine Übersicht über die Veröffentlichung der **länderspezifischen Bescheinigungsrichtlinien** betreffend Steuerbegünstigung zur Erhaltung von Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen hat das Bundesfinanzministerium mit Stand November 2000 veröffentlicht (BMF-Schreiben vom 10.11.2000 IV C 3 – S 2198a – 20/00, BStBl I 2000 S. 1513; ergänzt durch BMF-Schreiben vom 8.11.2004 IV C 3 – S 2198a – 18/04, BStBl I 2004 S. 1049 – Stand: Oktober 2004).

2. Bemessung der Absetzungen

- 16 Begünstigt sind nach Satz 1 und Satz 2 Herstellungskosten, in besonderen Fällen Anschaffungskosten. Für die Auslegung der Begriffe Herstellungskosten und Anschaffungskosten gelten die allgemeinen Grundsätze.
- 17 Teilerstellungskosten und Anzahlungen auf Anschaffungskosten sind mangels gesetzlicher Regelung nicht begünstigt (siehe BFH, Urteil vom 27.6.1995 IX R 130/90, BStBl II 1996 S. 215; Urteil vom 16.1.1996 IX R 98/93, BFH/NV 1996 S. 540). Weitere Einzelheiten siehe Anm. 28 bis 29 zu § 7i EStG.

Werden an einem Gebäude mit mehreren Wohnungen nach einem Gesamtplan umfassende Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. v. § 177 BauGB durchgeführt, wobei die einzelnen Baumaßnahmen bautechnisch ineinandergreifen, beginnt die steuerliche Förderung nach § 10f EStG erst in dem Kalenderjahr, in dem die Gesamtbaumaßnahme abgeschlossen ist, selbst wenn die dem steuerpflichtigen gehörende Wohnung bereits zu einem früheren Zeitpunkt fertiggestellt war und von ihm anschließend zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist (FG Berlin, Urteil vom 29.9.2006 – 9 K 9419/03, EFG 2006 S. 1892 rkr.).

a) Probleme bei der Aufteilung Grund und Boden/Altbau versus förderfähige Sanierungskosten

- 17a Im Rahmen von Außenprüfungen wird die vom Bauträger vorgenommene Aufteilung der Anschaffungskosten des Grund und Bodens bzw. des Altbaus der Gebäude und die erklärten Sanierungskosten deshalb nicht akzeptiert, weil der durch die Sanierungsmaßnahme geschaffene Mehrwert nahezu ausschließlich auf die Modernisierungskosten projiziert und nicht auf die obig bezeichneten drei Komponenten (Grund und Boden/Altbau/Modernisierungskosten) verteilt wird.

Die Verwaltung geht dabei so vor, dass sie zunächst die Anschaffungskosten und die Anschaffungsnebenkosten des durch den Bauträger erworbenen Grundstückes ins Verhältnis der Verkehrswerte den Positionen Grund und Boden und Altbausub-

stanz zuordnet. Anschließend werden die Gemeinkosten und der Gewinnaufschlag des Bauträgers den Positionen Grund und Boden, Altbausubstanz und den direkten Sanierungskosten anteilig zugerechnet. Damit ergeben sich häufig erhebliche Divergenzen in der Praxis im Hinblick zu den erklärten förderfähigen Sanierungskosten.

Hierzu ist anzumerken, dass Anschaffungskosten alle Kosten sind, die der Erwerber eines Wirtschaftsgutes tätigt, um das Wirtschaftsgut von der fremden in die eigene Verfügungsmacht zu überführen (vgl. BFH, Urteil vom 24.5.1968 VI R 6/67, BStBl II 1968 S. 574). Dabei obliegt es dem Steuerpflichtigen, die Kaufpreisaufteilung darzulegen. Die Intensität einer Sachverhaltsüberprüfung richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen für das Besteuerungsverfahren. Soweit die Vertragsparteien keine Aufteilung vorgenommen haben, nach überschlägiger Prüfung Zweifel an der Angemessenheit der vorgenommenen Aufteilung bestehen oder eine intensive Prüfung vorzunehmen ist, sollte im Bedarfsfall eine Stellungnahme des Bausachverständigen angefordert werden (so die Auffassung der OFD Cottbus, Vfg. vom 30.4.1998 – S 1988 – 1 – St 111, FR 1998 S. 537, 538).

Der Kernstreitpunkt bezieht sich somit auf die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Modernisierungskosten nach §§ 7h, 7i EStG (bis 1998 auch betreffend §§ 3 Satz Nr. 2, 4 Abs. 3 Fördergebietsgesetz).

Für eine solche Modifikation von erklärten förderfähigen Aufwendungen besteht keine Rechtsgrundlage. Entscheidend sind sämtliche Kosten, die in einem wirtschaftlichen Sachzusammenhang mit der Durchführung der Sanierungsmaßnahmen an dem benannten Modernisierungsobjekt vorgenommen werden. Die Finanzverwaltung ist nicht berechtigt, die Kosten, die ihr nicht gefallen, aus dem Belegkonvolut herauszunehmen. Dies bedeutet, dass es einmal grundsätzlich bei der Summe der gebuchten Baukosten bei den erklärten Beträgen bleiben muss.

Hier geht die Finanzverwaltung dergestalt vor – ohne wiederum eine Rechtsgrundlage zu benennen – dass sie den Rohgewinn auf alle drei Komponenten (Grund und Boden/Altbau/Modernisierungskosten) auf Teilwertbasis verteilt. Hierzu ist anzumerken, dass der Initiator das gesamte unsanierte Objekt zu einem günstigen Preis erworben hat. Sämtliche werterhöhenden Maßnahmen basieren auf den Developerleistungen hinsichtlich des Modernisierungsbereiches, so dass der entsprechende Rohgewinn auch ausschließlich diesem Sanierungsbereich zuzuordnen ist. Dies ergibt sich aus der Logik der Dinge, da der Initiator als Kaufmann den Großteil seiner Aktivitäten auf den zeitraubenden und betreuungs- und kostenintensiven Modernisierungsbereich fokussiert hat, wohingegen auf die bloße Grundstücksakquisition ein geringer unternehmerischer Aufwand entfallen war. Von daher ist es sachlich gerechtfertigt, dass der Initiator entsprechend der Steuererklärung die hohen Anschaffungskosten an die Anleger weiterleitet und ihren Gewinnaufschlag auf die Modernisierungskosten konzentriert.

Dies entspricht im Übrigen auch dem Sinn und Zweck der erhöhten Absetzungen nach den §§ 7h, 7i EStG bzw. den Sonderabschreibungen nach dem FördG, dass die Wertschöpfungskomponenten, soweit sie sich ersichtlich in der Modernisierungsmaßnahme niedergeschlagen haben, den erhöhten Absetzungen bzw. Sonderabschreibungen unterliegen. Bestimmten Versuchen der Finanzverwaltung – in teilweise sogar kassierten Erlassen – ist somit eine Absage zu erteilen (vgl. *Kaligin*, Fördergebietsgesetz, 2. Aufl. 2003, § 4 Rdn. 8; auf gleicher Linie *Apel*, Abschaffung der Sonder-AfA auf Modernisierungskosten durch die Hintertür?, DStR 1999,

1891 ff.). Diese Betrachtungsweise entspricht auch der Rechtsprechung, wonach von den vertraglichen Angaben der Beteiligten auszugehen ist, wenn das Finanzamt nicht durch Tatsachen die Unrichtigkeit nachweisen kann (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 18.6.1999 – 6 K 212/94, DStRE 1998 S. 38).

Die Methode der Betriebsprüfung, die angesetzten Modernisierungskosten einmal willkürlich zu deckeln und darüber hinaus entsprechend dem branchenüblichen Modus den Rohgewinnaufschlag auf andere Komponenten für Grund und Boden/Altbau künstlich zu verlagern, ist demnach zu verwerfen.

Es widerspricht – wie schon angedeutet – auch dem Geist der erhöhten Absetzungen nach §§ 7h, 7i EStG bzw. des Fördergebietsgesetzes, dem Modernisierungsanteil die gebührenden erhöhten Absetzungen auch in Form der Bemessungsgrundlage nicht zukommen zu lassen.

In diesem Kontext ist auf das relativ neue Judikat des BFH Beschlusses vom 24.1.2007 IX B 80/06, BFH/NV 2007 S. 1104 f. hingewiesen, nach dem folgende Leitsätze aufgestellt worden sind:

„Besteht das erworbene Vermögen (hier: Eigentumswohnung) aus unterschiedlichen Wirtschaftsgütern (hier: Grund und Boden sowie Gebäude), so ist eine von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Gesamtaufpreises auf die unterschiedlichen Wirtschaftsgüter grundsätzlich der Besteuerung zu Grunde zu legen, solange dagegen keine nennenswerten Bedenken bestehen. Diese Grundsätze gelten auch für Fälle der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach den §§ 7h, 7i EStG (hier: § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG); allerdings sind für Zwecke der Vergünstigung die Aufwendungen für Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungskosten, wie ein selbständiges unbewegliches Wirtschaftsgut zu behandeln.“

Diese Grundtendenz ist durch ein weiteres Judikat bestätigt worden.

Der Erwerber einer Eigentumswohnung darf die Höhe der nach dem Fördergebietsgesetz begünstigten Modernisierungsaufwendungen durch Aufteilung des von ihm für die Wohnung gezahlten Kaufpreises berechnen und muss dabei nicht das Verhältnis der dem Bauträger entstandenen Kosten (Einstandskosten) zu den von ihm aufgewendeten Modernisierungskosten berücksichtigen (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 12.6.2007 – 5 K 3275/03 B, DStRE 2008 S. 293 [Rev. eingelegt; Az. des BFH: IX R 42/07]).

Ferner hat das FG Thüringen in drei Klageverfahren die Auffassung vertreten, dass nur dann nennenswerte Zweifel an der Kaufpreisaufteilung im Kaufvertrag bestehen, wenn der Grund und Boden und/oder die Altbausubstanz deutlich unter dem Einstandswert veräußert wurden (FG Thüringen, Urteil vom 20.2.2008 – III 740/05 EFG 2008 S. 1140; bestätigt durch BFH, Beschluss vom 26.8.2008 IX B 63/08, Haufe-Index 2067584; Urteile vom 4.6.2008 IV 868/08 und IV 92/06 nv)

Nach dem Erörterungsergebnis ist grundsätzlich nur noch in solchen Fällen eine vom Kaufvertrag abweichende Kaufpreisaufteilung vorzunehmen, in denen der Grund und Boden nicht unwesentlich unter dem Bodenrichtwert und/oder die Altbausubstanz unter dem Einstandswert vom Bauträger/Initiator veräußert wurden. Ansonsten ist der Aufteilung zu folgen (OFD Koblenz, Kurzinformation der Steuergruppe St 3, FördG/EStG/InvZulG, Nr. ST 3_2009 K038 vom 31.3.2009 – S 1988A – St 31 2/St 31 4, DB 2009 S. 1046).

Nach alledem ergibt sich, dass aufgrund des letzten BFH-Judikats grundsätzlich die erklärten Werte maßgebend sind. Deshalb darf die Finanzverwaltung – soweit

es sie nicht um eine offensichtlich willkürliche Fehlbewertung handelt – nicht die erklärten Werte modifizieren.

b) Probleme beim sukzessiven Beitritt von Kapitalanlegern

Bei der standardisierten Konzeption und beim Vertrieb von Immobilienkapitalanlagen werden diese zumeist an eine Vielzahl von atomisierten Kapitalanlegern verkauft. Beim Verkauf ist meist Geschäftsgrundlage, dass ein beachtlicher Teil (bis zu 100 %) fremdfinanziert werden soll, um die Steuervorteile im Wege des Leverage-Effekts weiter zu erhöhen. Da jedoch nicht klar ist, ob die Bonität des Kapitalanlegers ausreicht, ein finanzierendes Kreditinstitut zeitnah zu finden, gehen die Initiatoren nach dem folgenden Schema vor.

17b

Der Erwerber gibt ein Kaufangebot in einer notariellen Urkunde ab. An dieses Angebot hält sich der Käufer beispielsweise drei Monate nach Abschluss des Vertrags gebunden. Nach Ablauf der Bindefrist bleibt das Angebot gleichwohl aufrechterhalten, jedoch hat der Anbietende (Kapitalanleger) das Recht zum jederzeitigen Widerruf. Zur Fristwahrung zwecks Annahme des Angebots genügt die Niederschrift vor einem deutschen Notar, wobei es wegen Fristwahrung auf den Zugang der Niederschrift beim Anbietenden nicht ankommt.

Diese Vorgehensweise ist deshalb gewählt worden, um innerhalb der dreimonatigen Bindungsfrist die Bonität des jeweiligen Anlegers individuell zu prüfen und um die Abwicklung auf einen Notar aus Vereinfachungsgründen zu konzentrieren.

Nach den gesetzlichen Formulierungen in §§ 7h, 7i EStG (bis 1998 § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG) sind in Anschaffungsfällen nur die Sanierungsmaßnahmen förderfähig, die nach Abschluss des obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsaktes vom erwerbenden Käufer erfolgt sind. Vorher entstandene Aufwendungen erhöhen die Bemessungsgrundlage für die „normalen“ Abschreibungen nach § 7 Abs. 4 EStG (regelmäßig 2 % bzw. 2,5 %).

Die Finanzverwaltung geht häufig von der Prämisse aus, dass es für die Bemessung der förderfähigen Aufwendungen auf den rechtswirksamen Abschluss des Kaufvertrages ankommt, und nimmt somit die häufig zeitversetzte Annahme des Initiators als maßgebenden Zeitpunkt an. Dabei wird von der Prämisse ausgegangen, dass das aufgeteilte Mietwohngrundstück quasi gleichmäßig modernisiert worden ist und es wird keine Rücksicht auf die tatsächlich durchgeführte Modernisierungsverpflichtung genommen.

Somit ist die Rechtsfrage zu klären, ob es bei der Frage des Gemeinschaftseigentums auf den Zeitpunkt des verbindlichen Angebots oder auf den rechtswirksamen Abschluss des Kaufvertrages durch Annahme durch den Initiator ankommt.

Hierzu muss relativ tief in die Kommentarliteratur eingestiegen werden. Unter dem Begriff „obligatorischer Erwerbsvertrag“ fallen der Kauf oder der Tausch eines bebauten Grundstücks. Maßgebender Zeitpunkt für den Erwerb ist die formgerechte schuldrechtliche Erwerbsverpflichtung (§ 311 b BGB), von deren Bindung sich kein Beteiligter mehr einseitig lösen kann. Ein gleichstehender Rechtsakt kann auch eine unwiderrufliche notarielle Ankaufverpflichtung sein, in der Regel aber nicht ein bloßer Kaufanwartschaftsvertrag. Zu den gleichstehenden Rechtsakten gehören die Schenkung, der Erbfall und das Vermächtnis nach Annahme sowie der Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren (so *Kleeberg*, in: *K/S, EStG*, § 7h Rz. B 21; *Siebenhüter*, in: *H/H/R, EStG*, § 7h Anm. 18; vgl. auch unter Rz. 20).

Bei der obig geschilderten Konstellation ist der Käufer nahezu sklavisch für drei Monate an das Angebot gebunden. Erst nach Ablauf der Bindungsfrist hat er – falls der Initiator noch keine Annahme erklärt hat – ein Widerrufsrecht. Bei dem obigen Vertragstiming ist innerhalb dieses Zeitpunkts – von wenigen Ausnahmen abgesehen – die Annahme vom Initiator innerhalb der Bindungsfrist erklärt worden.

In den Bundesländern ist die steuerliche Praxis der Anerkennung der Rückbeziehung der Genehmigung auf den Zeitpunkt der Abgabe des bindenden Angebots nicht einheitlich. Teilweise wird die Auffassung vertreten, dass der Kaufvertrag erst rechtswirksam mit der bindenden Genehmigung des Initiators ist. Auf ein vorher bindendes Angebot soll es angeblich nicht ankommen. Dem ist jedoch Folgendes entgegenzuhalten.

Der obligatorische Vertrag ist der notariell beurkundete Kaufvertrag. Entscheidend ist, dass die Vertragsparteien gebunden sind und sich nicht mehr einseitig aus der Bindung lösen können (*Kulosa*, in: *Schmidt*, EStG, 27. Aufl. [2008], § 7 Rdn. 173).

Rechtsakt ist bürgerlich-rechtlich ein untechnischer Ausdruck. Gleichstehen muss der Rechtsakt einem rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag. Dies bedeutet, dass für den Steuerpflichtigen eine „gleichwertige“ Bindung entstehen muss. Diese Bindung muss gerade dadurch gekennzeichnet sein, dass ein einseitiges Lösen aus dieser Bindung zumindest im Regelfall ausgeschlossen ist.

Der Antrag, das Angebot, ist für den Antragenden bindend. In den Urkunden wurde jedoch ausdrücklich vereinbart, dass der Antragende nach Ablauf der Frist das Angebot jederzeit widerrufen kann. Damit ist zwar der Antragende weiterhin gebunden, jedoch kann infolge des Widerrufsvorbehalts nach Ablauf der Sperrfrist diese Bindung einseitig durch den Anbietenden beendet werden.

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Begünstigung nach §§ 7h, 7i EStG ist das Datum der Angebote, wenn innerhalb der Frist, also solange die Angebote noch unwiderruflich waren, die Annahme erfolgte.

Es handelt sich dann um einen gleichstehenden Rechtsakt.

Die Situation nach Ablauf der Sperrfrist reicht nicht aus, um einen gleichstehenden Rechtsakt anzunehmen. Es wird ausdrücklich eine Widerrufsmöglichkeit eingeräumt, wodurch über die allgemeinen gesetzlichen Regelungen hinaus ein Erlöschen des Antrages ermöglicht wird. Letztendlich stellt sich nach Ablauf der Sperrfrist der Sachverhalt so dar, als wäre zu keinem Zeitpunkt die Unwiderruflichkeit des Antrags vereinbart worden. Inwieweit ein Bindungswille des Antragenden gegeben ist und über die Sperrfrist hinaus fortbestand, ist für die Beurteilung des Sachverhalts nicht entscheidend. Es wird nicht bestritten, dass ein solcher Bindungswille gegeben war, zumal er sich in der Nichtausübung des Widerrufsrechts manifestiert hat. Jedoch ist trotzdem die Möglichkeit gegeben, sich einseitig von dem Angebot zu lösen (so die Ausführungen in einem Bp-Bericht).

Im Übrigen ist auf Folgendes aufmerksam zu machen: Das Angebots- und Annahmeverfahren erfolgt aus dem Grunde, dass der Initiator innerhalb der – hier dreimonatigen Bindungsfrist – nach Rücksprache die Bonitätsprüfung des Anlegers führen muss. Dies dauert nun einmal geraume Zeit. Es ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass diese Prüfung – seit des Beginns der US-Supreme-Krise – noch erheblich kritischer geführt wird als bisher. Nach Ablauf der Bindungsfrist wird man in der Tat keinen gleichstehenden Rechtsakt annehmen können, weil der Anleger jederzeit frei ist, sich von dem ursprünglich abgegebenen

Angebot ohne das Erfordernis der Benennung eines triftigen Grundes jederzeit lösen zu können.

Vom Gesetzeszweck her ist ferner anzumerken, dass es dem Förderzweck der Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach §§ 7h, 7i EStG bzw. § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG genügen muss, wenn die entsprechenden notariellen Verträge mit der Bindungsfrist des Kapitalanlegers abgeschlossen werden. Es widerspricht dem Gesetzeszweck, Kapitalanleger dafür zu benachteiligen, weil der Initiator zwecks Überprüfung der Bonität des Kapitalanlegers und der Finanzierbarkeit des unternehmerischen Immobilienengagements bei den involvierten Kreditinstituten sich eine dreimonatige Interims-Bindungsfrist eingeräumt hat. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass der Kapitalanleger im Rahmen dieser dreimonatigen Bindungsfrist keine Möglichkeit hat, sich vorher von dem Angebot zu lösen.

Es ist daher angezeigt, dass sich die Finanzverwaltung zu diesem Problem der sukzessiven Annahme des Angebots-Verfahrens bundeseinheitlich äußert. Bisher wurde in einem konkreten Einzelfall mitgeteilt, dass nach Erörterung der o. g. Problematik auf der Ebene der ESt-Referenten die Finanzverwaltung nicht bereit ist, das Angebots-Annahme-Verfahren zu tolerieren; maßgebend soll weiterhin erst der „endgültig“ abgeschlossene notarielle Kaufvertrag sein, die einseitige Angebotserklärung soll steuerlich nicht relevant sein.

Hierzu ist Folgendes anzumerken: Bereits schon jetzt haben die Initiatoren ein Problem, unsanierte Immobilien – aus verkaufpsychologischen optischen Gründen – zu verkaufen. Es ist sowieso besser, wenn der Gesetzestext dermaßen modifiziert werden könnte, dass der Erwerb einer bereits voll sanierten Wohnung ebenfalls begünstigt ist (was beim jetzigen Gesetzeswortlaut nicht der Fall ist). Zumindest ist es geboten, wenn man sich – möglicherweise aus ideologischen Gründen – im Bundesfinanzministerium nicht dazu durchringen kann, dieses Annahme- und Angebotsverfahren dergestalt zu tolerieren, dass die Genehmigung – zumindest im Rahmen der unwiderruflichen Bindungsfrist – rückwirkende Kraft entfaltet.

3. Begünstigung bestimmter Anschaffungskosten

Zweck des § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG ist es, die erhöhten Absetzungen unabhängig von der steuerlichen Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Anschaffungskosten zu gewähren. Ist der Erwerber eines Gebäudes nicht als Bauherr anzusehen, können Baumaßnahmen nach dem Kauf oder eines gleichwertigen Rechtsaktes dennoch begünstigt sein. Damit wird die Tätigkeit von Investorengemeinschaften bzw. Erwerbermodellen in Sanierungsgebieten, die einen erheblichen Kapitaleinsatz erfordern, erleichtert. **18**

Der Kaufpreis ist daher aufzuteilen (siehe Tz. 10 des V. Bauherrenerrlasses, BMF-Schreiben vom 20.10.2003 IV C 3 – S 2253 a – 48/03, BStBl I 2003 S. 546). Der Steuerpflichtige trägt die Beweislast für die Höhe des begünstigten Aufwands (beachte die Ausführungen in Anm. 17a). **19**

Die Baumaßnahmen müssen nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags (z. B. Kaufvertrag, Schenkung, Tausch) oder eines gleichstehenden Rechtsakts (z. B. Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren, Erwerb von Anteilen an einer Personengesellschaft etc.) erfolgt sein (*Hahn*, DB 1990 S. 65). **20**