Normgeber:	Finanzministerium
Aktenzeichen:	VI 3012 – S 2198 b – 021
Erlassdatum:	26.11.2024
Fassung vom:	26.11.2024
Gültig ab:	01.01.2025
Gültig bis:	31.12.2029
Quelle:	
Gliederungs-Nr:	613.4
Normen:	§ 89 AO 1977, § 171 AO 1977, § 175 AO 1977, § 11 BBauG, § 136 BBauG ... mehr
Fundstelle:	Amtsbl SH 2024, Nr. 110

Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7h, 10f und § 11a des Einkommensteuergesetzes (EStG)

Nichtamtliches Inhaltsverzeichnis

1 Bescheinigungsverfahren
1.1 Beantragung der Bescheinigung
1.2 Umfang des Bescheinigungsverfahrens
2 Belegenheit des Gebäudes in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich
3 Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 1 EStG oder andere Maßnahmen im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 2 EStG
3.1 Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB (§ 7h Absatz 1 Satz 1 EStG)
3.1.1 Modernisierung
3.1.2 Instandsetzung
3.2 Andere Maßnahmen an Gebäuden, die wegen ihrer geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben sollen (§ 7h Absatz 1 Satz 2 EStG)
3.3 Wiedererrichtung eines Gebäudes
4 Festlegung des Sanierungsgebiets oder städtebaulichen Entwicklungsbereichs und Modernisierungs- oder Instandsetzungsverpflichtung vor Beginn der Baumaßnahme
5 Höhe der Aufwendungen und Inhalt der Bescheinigung
6 Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln
7 Prüfungsrecht der Finanzbehörde
8 Gebührenpflicht
9 Inkrafttreten
Anlagen (nichtamtliches Verzeichnis)

Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7h, 10f und § 11a des Einkommensteuergesetzes (EStG)

Gl.Nr. 613.4

Fundstelle: Amtsbl. Schl.-H. Nummer 2024/110

Bekanntmachung des Finanzministeriums vom 26. November 2024 – VI 3012 – S 2198 b – 021 -

Inhalt

1. Bescheinigungsverfahren
1.1 Beantragung der Bescheinigung
1.2 Umfang des Bescheinigungsverfahrens

2. Belegenheit des Gebäudes in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich

3. Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 1 EStG oder andere Maßnahmen im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 2 EStG
3.1 Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB (§ 7h Absatz 1 Satz 1 EStG)
3.1.1 Modernisierung
3.1.2 Instandsetzung
3.2 Andere Maßnahmen an Gebäuden, die wegen ihrer geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben sollen (§ 7h Absatz 1 Satz 2 EStG)
3.3 Wiedererrichtung eines Gebäudes

4. Festlegung des Sanierungsgebiets oder städtebaulichen Entwicklungsbereich und Modernisierungs- oder Instandsetzungsverpflichtung vor Beginn der Baumaßnahme

5. Höhe der Aufwendungen und Inhalt der Bescheinigung

6. Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln

7. Prüfungsrecht der Finanzbehörde

8. Gebührenpflicht

9. Inkrafttreten

Die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen für Herstellungskosten oder Anschaffungskosten bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach § 7h EStG sowie die Regelung über den Abzug von Erhaltungsaufwand nach § 11a EStG an solchen Gebäuden setzt eine Bescheinigung durch die zuständige Gemeindebehörde voraus.

Entsprechendes gilt für die Steuerbegünstigung nach § 10f EStG bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen.

1 Bescheinigungsverfahren

1.1 Beantragung der Bescheinigung

Die Bescheinigung ist objektbezogen zu beantragen. Für Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume sind grundsätzlich jeweils eigenständige Bescheinigungen auszustellen. Mehrere selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter in diesem Sinne liegen vor, wenn ein Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht (zum Beispiel Nutzung teilweise zu eigenen Wohnzwecken und teilweise zu fremden Wohnzwecken).

In Fällen von Bauträger- oder Erwerbermodellen und Wohn- und Teileigentumsgemeinschaften kann stattdessen eine Gesamtbescheinigung inklusive der Aufteilung auf die einzelnen Teilobjekte ausgestellt werden, soweit die antragstellende Person wirksam von den jeweiligen Erwerberinnen bzw. Erwerbern bevollmächtigt wurde. Ist eine Gesamtbescheinigung erteilt worden, dürfen für diese Erwerberinnen bzw. Erwerber keine Einzelbescheinigungen mehr erteilt werden. Zur erforderlichen objektbezogenen Aufteilung der begünstigten Aufwendungen vgl. Tz. 5.

Die Bescheinigung muss schriftlich per Formular (vgl. Mustervordruck Anlage 1) oder elektronisch über einen hierfür vorgesehenen Antragsdienst in einem von der zuständigen Gemeinde bereitgestellten Online-Portal von den Eigentümerinnen bzw. Eigentümern bzw. einer wirksam bevollmächtigten Person beantragt werden. An eine Vertretung ist eine Bescheinigung nur zu erteilen, wenn eine wirksame Vertretungsbefugnis vorliegt.

1.2 Umfang des Bescheinigungsverfahrens

Das Bescheinigungsverfahren umfasst nach R 7h Absatz 4 EStR die Prüfung,

1. ob das Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegen ist (Tzn. 2 und 4),

2. ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 1 EStG oder andere Maßnahmen im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 2 EStG durchgeführt worden sind (Tz. 3),

3. in welcher Höhe Aufwendungen, die die Voraussetzungen der Nummer 2 erfüllen, angefallen sind (Tz. 5),

4. inwieweit Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln durch eine für Sanierungsgebiete oder städtebauliche Entwicklungsbereiche zuständige Behörde bewilligt worden sind oder nach Ausstellung der Bescheinigung bewilligt werden (vgl. Tz. 6).

Bei der Bescheinigung handelt sich um einen Verwaltungsakt in Form eines Grundlagenbescheides, an den die Finanzbehörden im Rahmen des gesetzlich vorgegebenen Umfangs gebunden sind (§ 171 Absatz 10 in Verbindung mit § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung [AO]). Ist die Bescheinigung aus Sicht der Finanzbehörde für Maßnahmen erteilt worden ist, bei denen die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorliegen, hat die Finanzbehörde ein Remonstrationsrecht, das heißt, sie kann die zuständige Gemeindebehörde zur Überprüfung veranlassen sowie um Rücknahme oder Änderung der der antragstellenden Person erteilten Bescheinigung innerhalb der Jahresfrist (§ 48 Absatz 4 Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVfG]) nach Maßgabe des § 48 Absatz 1 VwVfG bitten. Die zuständige Gemeindebehörde ist verpflichtet, der Finanzbehörde die Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung mitzuteilen (§ 4 der Verordnung über Mitteilung an die Finanzbehörden durch andere Behörden und öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten [Mitteilungsverordnung – MV]). Bescheinigungen, die nach dem 31. Dezember 2020 erteilt worden und offensichtlich rechtswidrig sind, binden die Finanzbehörde nicht; eines Remonstrationsverfahrens bedarf es insoweit nicht.

Eine Bescheinigung ist offensichtlich rechtswidrig, wenn an dem Verstoß der streitigen Maßnahme / Bescheinigung gegen formelles oder materielles Recht vernünftigerweise kein Zweifel besteht und sich deshalb die Rechtswidrigkeit aufdrängt; ein besonders schwerwiegender Fehler ist – anders als bei § 44 VwVfG – nicht erforderlich. Von einer offensichtlichen Rechtswidrigkeit ist insbesondere auszugehen, wenn.

– offensichtlich eine Rechtsgrundlage für die Erteilung der Bescheinigung fehlt oder

– die bzw. der Begünstigte die Bescheinigung durch Angaben erwirkt hat, die in wesentlicher Hinsicht unrichtig oder unvollständig waren (zum Beispiel Bescheinigung von Baumaßnahmen, die ohne vorherige Abstimmung mit der Bescheinigungsbehörde durchgeführt worden sind.

Die bescheinigten Aufwendungen können steuerrechtlich nur berücksichtigt werden, wenn auch die weiteren steuerrechtlichen Voraussetzungen, die durch die zuständige Finanzbehörde geprüft werden, vorliegen (vgl. Tz. 7).

Die Bindungswirkung der ausgestellten Bescheinigung erstreckt sich daher nicht auf diese Punkte, die einer abschließenden Prüfung durch die Finanzbehörde vorbehalten sind.

In die Bescheinigung ist folgender Hinweis aufzunehmen:

„Diese Bescheinigung ist nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung. Die Finanzbehörde prüft weitere steuerrechtliche Voraussetzungen, insbesondere ob durch die Baumaßnahmen ein bautechnischer Neubau entstanden ist, die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben, als Werbungskosten oder wie Sonderausgaben und die Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 3 EStG oder zu den Herstellungskosten, zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Kosten.“.

Um den Eigentümerinnen bzw. Eigentümern frühzeitig Klarheit über den Inhalt der zu erwartenden Bescheinigung zu geben, kann die zuständige Gemeindebehörde bereits eine Zusicherung nach § 38 VwVfG über die zu erwartende Bescheinigung geben. Die dabei zugrunde gelegten Voraussetzungen sind eindeutig darzustellen.

Die Zusicherung hat den Hinweis zu enthalten, dass allein die zuständige Finanzbehörde prüft, ob steuerlich begünstigte Anschaffungs-, Herstellungs- oder Erhaltungskosten im Sinne der §§ 7h, 10f und 11a EStG oder hiernach nicht begünstigte andere Kosten vorliegen.

Die Zusicherung ist keine Bescheinigung im Sinne des § 7h Absatz 2 EStG. Sie ist nicht zur Vorlage geeignet, um die erhöhten Absetzungen in Anspruch zu nehmen.

Eine verbindliche Auskunft über die voraussichtliche Bemessungsgrundlage der Steuervergünstigung kann nur die zuständige Finanzbehörde bei Vorliegen einer Zusicherung der zuständigen Gemeindebehörde unter den allgemeinen Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft durch die Finanzbehörde (§ 89 Absatz 2 ff. der Abgabenordnung [AO] in Verbindung mit § 2 Absatz 1 Steuer-Auskunftsverordnung) geben.

2 Belegenheit des Gebäudes in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich

Das Gebäude muss in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegen sein (vgl. auch Tz. 4). Aufwendungen für Maßnahmen an Gebäuden in anderen Gebieten (zum Beispiel Stadt- und Dorferneuerungsmaßnahmen im Rahmen von Landesprogrammen ohne Anwendung des Besonderen Städtebaurechts des Baugesetzbuches (BauGB) oder Maßnahmen im Sinne der §§ 171a bis 171e BauGB) sind nicht begünstigt.

3 Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 1 EStG oder andere Maßnahmen im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 2 EStG

Die zuständige Gemeindebehörde hat zu bescheinigen, dass

– Modernisierungs- oder Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB (vgl. Tz. 3.1) oder

– Maßnahmen, zu deren Durchführung sich Eigentümerin bzw. Eigentümer gegenüber der Gemeinde verpflichtet haben und die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll (vgl. Tz. 3.2),

durchgeführt worden sind und die Maßnahmen den Zielen und Zwecken der städtebaulichen Sanierung (§ 136 BauGB) oder Entwicklung (§ 165 BauGB) entsprechen.

Aufwendungen, die zu einem Neubau im bautechnischen Sinne führen, sind nicht begünstigungsfähig (§ 7h Absatz 1a EStG). Ein Neubau im bautechnischen Sinne liegt vor, wenn die eingefügten Neubauteile dem Gesamtgebäude das Gepräge geben. Das ist dann der Fall, wenn die tragenden Gebäudeteile (zum Beispiel Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion) in überwiegendem Umfang ersetzt werden.

3.1 Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB (§ 7h Absatz 1 Satz 1 EStG)

Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen im Sinne des § 177 BauGB sind Maßnahmen, die eine Gemeinde zur Beseitigung von Missständen durch ein Modernisierungsgebot und zur Behebung von Mängeln durch ein Instandsetzungsgebot anordnet (vgl. auch Tz. 4). Die Beseitigung von Missständen und die Behebung von Mängeln sind Maßnahmen, die den Zielen und Zwecken der städtebaulichen Sanierung und Entwicklung dienen.

Bescheinigungsfähig sind auch Modernisierungs- oder Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB, die anstelle eines Modernisierungs- oder Instandsetzungsgebots auf Grundlage eines vor Beginn der Baumaßnahme abgeschlossenen schriftlichen städtebaulichen Vertrags (§ 54 VwVfG, § 11 BauGB) zwischen Eigentümerin bzw. Eigentümer und der Gemeinde durchgeführt worden sind. Bei der Vereinbarung kann sich die Gemeinde der Antragsunterlagen zur Genehmigung nach § 144 Absatz 1 BauGB bedienen. Die fehlende Vereinbarung kann nicht durch die Erteilung einer Baugenehmigung oder den Genehmigungsbescheid nach § 145 BauGB ersetzt werden.

Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 7h Absatz 1 EStG beziehen sich auf im Inland belegene Gebäude. Dies setzt ein bereits bestehendes Gebäude voraus. Wegen der Verweisung in § 7h Absatz 3 EStG auf Absatz 1 wird bei Eigentumswohnungen ein bereits bestehendes Objekt „Eigentumswohnung“ vorausgesetzt. In Fällen, in denen innerhalb eines bestehenden Gebäudes oder auf einem bestehenden Gebäude Wohnraum neu geschaffen und dabei Wohnungseigentum nach dem Wohneigentumsgesetz begründet wird, können sich Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne von § 7h EStG auf ein solches bereits bestehendes Objekt Eigentumswohnung beziehen, wenn sie den Maßgaben des § 7h Absatz 1 Satz 1 und 2 EStG entsprechen und insbesondere nicht zu einem Neubau im Sinne von § 7 Absatz 1a EStG führen (vgl. Tz. 3).

3.1.1 Modernisierung

Durch Modernisierung zu beseitigende Missstände liegen nach § 177 Absatz 2 BauGB insbesondere vor, wenn das Gebäude nicht den allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse entspricht. Die Obergrenze für bauliche Anforderungen bilden die Ziele und Zwecke der Sanierung (§ 136 in Verbindung mit § 140 Nummer 3 BauGB) oder Entwicklung (§ 165 Absatz 3 BauGB), die Vorschriften der Landesbauordnungen und andere öffentlich-rechtliche Vorschriften über die Mindestanforderungen an die Bauausführung und die Gebäudeausstattung.

Nicht jedes Zurückbleiben hinter den heutigen Anforderungen begründet dabei einen Missstand.

Den Maßstab für den bescheinigungsfähigen erforderlichen Umfang der Modernisierung bilden die von der Gemeinde der Gesamtmaßnahme zugrunde gelegten Ziele und Zwecke der Sanierung oder Entwicklung, zum Beispiel die Sicherung und Stärkung der vorhandenen Wohnfunktion in einem Stadtgebiet durch Erhaltung von preiswertem Wohnraum oder durch notwendige Ergänzung vorhandener Wohnungen (soweit dies aus anderen Gründen nicht ausgeschlossen werden muss).

Dagegen können Maßnahmen in der Regel nicht gänzlich bescheinigt werden, wenn der Gebrauchswert des Gebäudes infolge der Modernisierung nach Beendigung der Maßnahmen weit über diesen Anforderungen der Sanierung oder Entwicklung liegt. So werden zum Beispiel Modernisierungsmaßnahmen, die deutlich zu einer unerwünschten Änderung der bestehenden Sozialstruktur (zum Beispiel so genannte Luxusmodernisierungen von Wohnungen) oder Gewerbestruktur führen, von der Gemeinde nur insoweit bescheinigt, als dass sie der Verpflichtung gegenüber der Gemeinde entsprechen.

3.1.2 Instandsetzung

Durch Instandsetzung zu behebende Mängel im Sinne § 177 Absatz 3 BauGB liegen vor, wenn durch nachträgliche Verschlechterung des Gebäudes (zum Beispiel durch Abnutzung, Alterung, Witterungseinflüsse oder Einwirkungen Dritter) insbesondere

– die bestimmungsgemäße Nutzung des Gebäudes nicht nur unerheblich beeinträchtigt wird,

– das Gebäude nach seiner äußeren Beschaffenheit das Straßen- oder Ortsbild nicht nur unerheblich beeinträchtigt oder

– das Gebäude erneuerungsbedürftig ist und wegen seiner städtebaulichen, insbesondere geschichtlichen oder künstlerischen Bedeutung erhalten bleiben soll. Dafür ist nicht erforderlich, dass es sich um ein Baudenkmal im Sinne des Gesetzes zum Schutz der Denkmale (Denkmalschutzgesetz des Landes Schleswig-Holstein – DSchG) vom 30. Dezember 2014 handelt.

Bescheinigungsfähig sind nur Maßnahmen, die auf die Wiederherstellung des baulichen Zustandes gerichtet sind, der ursprünglich vorhanden war (vgl. aber Tz. 3.3). Laufende Instandhaltungsmaßnahmen sind nicht steuerlich begünstigt.

3.2 Andere Maßnahmen an Gebäuden, die wegen ihrer geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben sollen (§ 7h Absatz 1 Satz 2 EStG)

Die zuständige Gemeindebehörde muss neben der Belegenheit des Gebäudes in einem Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich bescheinigen, dass es sich um ein wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhaltenswertes Gebäude handelt. Diese bescheinigungsfähigen Aufwendungen für Herstellungskosten von Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes dienen, gehen über die Aufwendungen nach § 7h Absatz 1 Satz 1 EStG (vgl. Tz. 3.1) hinaus. Das Gebäude muss kein Baudenkmal im Sinne des DSchG sein. Soweit es sich bei dem Gebäude um ein Baudenkmal handelt, ist auf die Möglichkeit der erhöhten Absetzung bei Baudenkmälern nach § 7i EStG hinzuweisen; im Übrigen sind in diesen Fällen die Bestimmungen des DSchG zu beachten.

In Betracht kommen Maßnahmen, die zur sinnvollen Nutzung des erhaltenswerten Gebäudes objektiv und nicht nur nach den Verhältnissen der berechtigten Person notwendig sind. Zu solchen Maßnahmen zählen beispielsweise

– der Erhalt und die Erneuerung eines Gebäudes (oder Gebäudeteiles), das für die Raumbildung eines Straßenzuges oder Marktplatzes von besonderer Bedeutung ist,

– die Umnutzung oder Umgestaltung eines Gebäudes (zum Beispiel im Rahmen einer Konversion) oder Gebäudeteiles (zum Beispiel im Erd- oder Dachgeschoss), zum Beispiel wenn das Gebäude unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten sonst nicht mehr nutzbar ist oder wenn das Gebäude nach den Zielen und Zwecken der Sanierung oder Entwicklung eine andere Funktion erhalten soll,

– Maßnahmen zur notwendigen Anpassung an den allgemeinen Wohnungsstandard über die Mindestanforderungen für Modernisierung im Sinne des § 177 BauGB (vgl. Tz. 3.1.1) hinaus. Dazu gehört jedoch zum Beispiel nicht der Einbau eines offenen Kamins oder eines Kachelofens, wenn bereits eine Heizungsanlage vorhanden ist, oder von Schwimmbecken, Sauna, Bar etc.

Maßnahmen zur Errichtung neuer Stellplätze oder Garagen innerhalb oder außerhalb des Gebäudes können nur bescheinigt werden, wenn sie zur sinnvollen Nutzung des Gebäudes unerlässlich sind.

Aufwendungen für neue Gebäudeteile zur Erweiterung der Nutzfläche, zum Beispiel Anbauten oder Erweiterungen, können nicht bescheinigt werden. Ausnahmen sind denkbar, wenn die Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung unerlässlich sind und ohne sie eine Nutzung entsprechend den Zielen und

Zwecken der städtebaulichen Sanierung (§ 136 in Verbindung mit § 140 Nummer 3 BauGB) oder Entwicklung (§ 165 BauGB) objektiv und nicht nur nach den Verhältnissen der berechtigten Person ausgeschlossen ist. Entsprechendes gilt für Ausbauten, zum Beispiel des Dachgeschosses zur Erweiterung der Nutzfläche.

Bei Umnutzungen und Nutzungserweiterungen ist auch der rechtfertigende Ausnahmetatbestand zu bescheinigen und zu begründen, dass die Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung unerlässlich sind und ohne sie eine Nutzung entsprechend den Zielen und Zwecken der städtebaulichen Sanierung oder Entwicklung objektiv und nicht nur nach den Verhältnissen der berechtigten Person ausgeschlossen ist.

Entsteht durch die Baumaßnahmen ein steuerrechtlich selbständiges Wirtschaftsgut, zum Beispiel eine getrennt vom Gebäude errichtete Tiefgarage oder Außenanlagen (Straßenzufahrten, Hofbefestigung, Grün- und Gartenanlagen), sind die Aufwendungen grundsätzlich nicht nach § 7h EStG begünstigt. Die Prüfung, ob ein selbständiges Wirtschaftsgut entstanden ist, obliegt der Finanzbehörde (vgl. Tz. 7).

Die Kosten für die Anschaffung und Installation von Photovoltaikanlagen sind nicht begünstigt, weil sie nach geltender Verwaltungsauffassung – anders als Solarthermieanlagen – ertragsteuerlich keine Gebäudebestandteile, sondern selbstständige Wirtschaftsgüter darstellen. Das gilt auch für dachintergierte Photovoltaikanlagen (zum Beispiel in Form von Solardachziegeln) in Bezug auf die auf das Photovoltaikmodul entfallenden Kosten; die auf die Dachkonstruktion entfallenden Kosten sind hingegen begünstigungsfähig.

Bescheinigungsfähig sind nur Maßnahmen, zu deren Durchführung sich die Eigentümerinnen bzw. Eigentümer gegenüber der Gemeinde vertraglich verpflichtet haben (zum Zeitpunkt der Verpflichtung vgl. auch Tz. 4).

3.3 Wiedererrichtung eines Gebäudes

Der Abbau und die anschließende Wiedererrichtung des Gebäudes unter weitestgehender Wiederverwendung der alten Bauteile (zum Beispiel Teile der Fachwerktragkonstruktion und Dachdeckung) ist nur dann eine bescheinigungsfähige Sanierungsmaßnahme im Sinne des § 177 BauGB in Verbindung mit § 7h EStG, wenn diese Rekonstruktion aus bautechnischen, sicherheitstechnischen oder wirtschaftlichen Gründen geboten ist.

Die Wiedererrichtung eines Gebäudes nach historischem Vorbild nach dem Abriss sowie der Wiederaufbau eines zerstörten Gebäudes oder Gebäudeteils (zum Beispiel in einer Baulücke) sind keine bescheinigungsfähigen Aufwendungen nach § 7h EStG.

4 Festlegung des Sanierungsgebiets oder städtebaulichen Entwicklungsbereichs und Modernisierungs- oder Instandsetzungsverpflichtung vor Beginn der Baumaßnahme

Vor Beginn der Baumaßnahme muss

– das Sanierungsgebiet oder der städtebauliche Entwicklungsbereich förmlich festgelegt sein,

– das Modernisierungs- oder Instandsetzungsgebot ausgesprochen oder die Vereinbarung abgeschlossen worden sein (Tz. 3.1).

Soweit einzelne Baumaßnahmen bereits vor den oben genannten Voraussetzungen durchgeführt wurden, kann eine Bescheinigung nicht erteilt werden. Die nachträgliche Festlegung oder Verpflichtung reicht nicht aus.

Werden das Sanierungsgebiet oder der städtebauliche Entwicklungsbereich oder die Verpflichtung im Verlaufe einer Baumaßnahme festgelegt, können nur die nach diesem Zeitpunkt durchgeführten Maßnahmen bescheinigt werden.

Wird die dem Objekt zugrunde liegende Sanierungssatzung während der Durchführung der Baumaßnahme oder danach aufgehoben, ist dies für die Begünstigung der bereits entstandenen oder noch entstehenden Aufwendungen ohne Bedeutung. Ausschlaggebend ist alleine die förmliche Festlegung als Sanierungsgebiet oder städtebaulicher Entwicklungsbereich im Zeitpunkt des Beginns der Instandsetzungs-/Modernisierungsmaßnahme.

Die zuständige Gemeindebehörde hat bereits bei Anordnung des Modernisierungs- oder Instandsetzungsgebots oder im Rahmen der Vereinbarung (vgl. Tz. 3.1) hinzuweisen auf

– die Bedeutung für die Erteilung einer Bescheinigung,

– das eigenständige Prüfungsrecht der Finanzbehörde (vgl. Tz. 7).

5 Höhe der Aufwendungen und Inhalt der Bescheinigung

Die Bescheinigungsbehörde hat nur tatsächlich angefallene Aufwendungen zu bescheinigen. Dazu gehört nicht die eigene Arbeitsleistung der Eigentümerinnen bzw. Eigentümer oder die Arbeitsleistung aus unentgeltlicher Beschäftigung. Zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen gehören aber die auf begünstigte Maßnahmen entfallenden Lohn- und Gehaltskosten für eigene Arbeitnehmerinnen bzw. Arbeitnehmer, Material und Betriebskosten sowie Aufwendungen für Arbeitsgeräte. Genehmigungs- und Prüfungsgebühren gehören zu den Kosten der genehmigten oder geprüften Baumaßnahme, nicht aber anteilige Beiträge zur Bauwesenversicherung. Skonti, oder sonstige Abzüge mindern die zu berücksichtigenden Kosten. Die Prüfung schließt keine Preis- oder Angebotskontrolle ein.

Zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen gehören grundsätzlich auch die Gemeinkosten. In Bauträgerfällen gehören zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen auch die sogenannten Funktionsträgergebühren (zum Beispiel Kosten eines Sanierungs- oder Entwicklungsträgers oder von Beauftragten im Sinne der §§ 157 und 167 BauGB, Baubetreuungskosten; vgl. im Einzelnen BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2003, BStBl I S. 546), der Gewinnaufschlag der Bauträgerin bzw. des Bauträgers, die Grunderwerbsteuer sowie weitere Anschaffungsnebenkosten. Die Entscheidung, ob diese Aufwendungen zum Beispiel den Herstellungs- oder Anschaffungskosten oder den sofort abziehbaren Werbungskosten zuzurechnen sind, obliegt der Finanzbehörde. In diesen Fällen ist folgender Zusatz in die Bescheinigung aufzunehmen:

„Zu den bescheinigten Aufwendungen gehören Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge der Bauträgerin bzw. des Bauträgers, die Grunderwerbsteuer sowie weitere Anschaffungsnebenkosten. Begünstigt ist nur der Anteil, der nach den Feststellungen der Finanzbehörde zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 3 EStG oder den Herstellungskosten gehört, die auf die begünstigten Baumaßnahmen entfallen."

Werden Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge des Bauträgers, die Grunderwerbsteuer sowie weitere Anschaffungsnebenkosten nicht bescheinigt, ist folgender Zusatz in die Bescheinigung aufzunehmen:

„Zusätzlich gehören zu den begünstigten Aufwendungen Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge des Bauträgers, die Grunderwerbsteuer sowie weitere Anschaffungsnebenkosten. Davon ist jedoch nur der Anteil begünstigt, der nach den Feststellungen der Finanzbehörde zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7h Absatz 1 Satz 3 EStG oder den Herstellungskosten gehört, die auf die begünstigten Baumaßnahmen entfallen."

Zur hieraus folgenden Prüfverpflichtung der Finanzbehörde siehe Tz. 7 Nr. 7.

Alle Rechnungsbeträge aus den detaillierten, nachvollziehbaren und prüffähigen Rechnungen sind von der antragstellenden Person vollständig nach Gewerken geordnet entsprechend dem Mustervordruck (Anlage 1) schriftlich bzw. über die entsprechende Maske eines hierfür vorgesehenen Antragsdienstes in einem von der zuständigen Gemeinde bereitgestellten Online-Portals elektronisch aufzulisten. Darin sind auch Angaben zum Zahlbetrag und Zahlungsdatum der einzelnen Rechnungen, sowie zum Zeitpunkt der Ausführung der Baumaßnahme zu tätigen. Außerdem muss daraus hervorgehen, welche der Rechnungen und in welcher Höhe Aufwendungen aus zusammengefassten Rechnungen auf Außenanlagen entfallen und welcher Art diese Außenanlagen sind. Erforderlich ist die Vorlage der Schlussrechnungen. Abschlagsrechnungen und Kostenvoranschläge ersetzen keine Schlussrechnung. Kassenzettel müssen Menge, Artikel und Preis eindeutig erkennen lassen. Der zuständigen Gemeindebehörde bleibt das Recht zur Anforderung von Originalrechnungen und weiteren Unterlagen (zum Beispiel Werkvertrag, Überweisungs- oder Zahlungsbeleg), die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts der Rechnungen nachweisen, vorbehalten.

Ist die Vorlage der Schlussrechnungen wegen der Insolvenz der Bauträgerin bzw. des Bauträgers nicht möglich, kann die Bescheinigung nur erteilt werden, wenn die begünstigten Aufwendungen einzeln nach Gewerken durch ein von der Erwerberin bzw. dem Erwerber vorzulegendes Gutachten einer bzw. eines Bausachverständigen nachgewiesen werden und sie bzw. er die Insolvenz der Bauträgerin bzw. des Bauträgers glaubhaft macht. Der an die Bauträgerin bzw. den Bauträger gezahlte Kaufpreis bildet die Obergrenze der bescheinigungsfähigen Aufwendungen. Pauschalrechnungen von Handwerkerinnen bzw. Handwerkern können nur berücksichtigt werden, wenn das Angebot, das dem Pauschalvertrag zugrunde liegt, beigefügt ist. Wenn es zur Prüfung der Einzelleistungen erforderlich ist, kann die Vorlage der Kalkulation verlangt werden. Der zuständigen Gemeindebehörde bleibt das Recht zur Anforderung von Originalrechnungen, Original-Angebot und Original-Kalkulation vorbehalten. Genehmigungs- und Prüfungsgebühren gehören zu den Kosten der genehmigten oder geprüften Baumaßnahme.

Die zuständige Gemeindebehörde hat zu bescheinigen, ob die dem Bescheinigungsantrag zugrunde liegende Maßnahme durchgeführt wurde und die Kosten durch Vorlage der Rechnungen nachgewiesen wurden.

Die eingereichte Rechnungsaufstellung ist zugleich Bestandteil der Bescheinigung (Pflichtanlage). Die zuständige Gemeindebehörde hat darauf die anerkannten Aufwendungen kenntlich zu machen.

Betreffen Baumaßnahmen mehrere Sanierungs- oder Entwicklungsobjekte, für die jeweils selbständige Bescheinigungen auszustellen sind – beispielsweise mehrere Eigentumswohnungen in einem Gesamtobjekt, vgl. Tz. 1.1 – oder für die eine Gesamtbescheinigung ausgestellt wird und die Aufteilung in einer Anlage beigefügt ist, ist die Zuordnung der Gesamtaufwendungen grundsätzlich nach den vorgelegten Aufteilungsschlüsseln vorzunehmen, sofern diese nach rein wirtschaftlichen Kriterien erfolgten. Andernfalls sind die Gesamtaufwendungen nach den folgenden Grundsätzen auf die Einzelobjekte aufzuteilen:

– Die das Gesamtgebäude (= Gemeinschaftseigentum, beispielsweise tragende Elemente, Fassade, Dach, Treppenhaus) betreffenden Kosten sind den eigenständigen Gebäudeteilen jeweils anteilig nach dem Verhältnis der Nutzflächen zuzuordnen.

– Aufwendungen, die nicht das Gesamtgebäude betreffen, sind ebenfalls im Nutzflächenverhältnis aufzuteilen, soweit die Ausstattung der einzelnen Gebäudeteile identisch ist (beispielsweise vergleichbare Fliesen, Bodenbeläge, Sanitärinstallationen). Weichen die Ausstattungsmerkmale – etwa aufgrund von Sonderwünschen der Eigentümerinnen bzw. Eigentümer – voneinander ab oder betreffen Baumaßnahmen nur eine Wohnung ist eine direkte Zuordnung zum Einzelobjekt vorzunehmen.

In Fällen, in denen die Bauträgerin bzw. der Bauträger die einzelnen Eigentumseinheiten zu unterschiedlichen Quadratmeterpreisen veräußert, kann eine abweichende Aufteilung in Betracht kommen.

Gesamtaufwendungen sind die der Bauträgerin bzw. dem Bauträger in Rechnung gestellten und an die Erwerberin bzw. den Erwerber weitergegebenen Kosten für Baumaßnahmen.

Bei Bauherrinnen bzw. Bauherren oder Erwerberinnen bzw. Erwerbern, die eine Bauträgerin bzw. einen Bauträger, eine Baubetreuerin bzw. einen Baubetreuer oder eine Generalunternehmerin bzw. einen Generalunternehmer mit der Durchführung der Maßnahmen beauftragt haben und in vergleichbaren Fällen ist die notwendige Prüfung der Einzelleistungen nur möglich, wenn die antragstellende Person die spezifizierten Rechnungen der Handwerkerinnen bzw. Handwerker, Subunternehmerinnen bzw. Subunternehmer und Lieferantinnen bzw. Lieferanten an die Bauträgerin bzw. den Bauträger oder Ähnliche sowie einen detaillierten Einzelnachweis über die Vergütungen für deren bzw. dessen eigene Leistungen vorlegt. Wenn es zur Prüfung der Einzelleistungen erforderlich ist, kann die Vorlage der Kalkulation verlangt werden. Der zuständigen Gemeindebehörde bleibt das Recht zur Anforderung von Originalrechnungen und Original-Kalkulation vorbehalten.

Bei mehrjährigen Baumaßnahmen sind der Beginn und das Ende der Baumaßnahmen in die Bescheinigung aufzunehmen.

Zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen gehört auch die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer. Soweit die Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig ist, kann die Bescheinigung auf Begehren der antragstellenden Person auf die Nettorechnungsbeträge beschränkt werden. Schuldet die Bauherrin bzw. der Bauherr die Umsatzsteuer aus den von ihr bzw. ihm bezogenen Leistungen nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG), kann die von ihr bzw. ihm an die Finanzbehörde abgeführte Umsatzsteuer in die Bescheinigung einbezogen werden. Voraussetzung ist, dass die Anmeldung und Zahlung der nach § 13b UStG geschuldeten Umsatzsteuer nachgewiesen ist.

6 Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln

In die Bescheinigung sind die Zuschüsse aufzunehmen, die aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln (in der Regel Städtebauförderung) bewilligt wurden. Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmittel sind Mittel des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände, die zur Förderung der Entwicklung oder Sanierung bestimmt sind (§§ 164a und 164b BauGB). Etwaige Zuschüsse aus anderen Förderprogrammen brauchen nicht bescheinigt zu werden.

Werden Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsfördermitteln nach Ausstellung der Bescheinigung bewilligt, ist diese entsprechend zu ändern (§ 7h Absatz 2 Satz 2, 2. Halbsatz EStG) und der Finanzbehörde Mitteilung hiervon zu machen (§ 4 MV).

7 Prüfungsrecht der Finanzbehörde

Die Finanzbehörde hat zu prüfen,

1. ob die vorgelegte Bescheinigung von der zuständigen Gemeindebehörde ausgestellt worden ist,

2. ob die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich dem Gebäude zuzuordnen sind,

3. ob durch die Baumaßnahmen ein bautechnischer Neubau entstanden ist (vgl. Tz. 3),

4. ob die bescheinigten Aufwendungen zu den Herstellungskosten (an einem bereits bestehenden Gebäude) oder den nach § 7h Absatz 1 Satz 3 EStG begünstigten Anschaffungskosten, zu den sofort abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Ausgaben gehören,

5. ob weitere Zuschüsse für die bescheinigten Aufwendungen gewährt werden oder worden sind,

6. ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder bei einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude wie Sonderausgaben berücksichtigt werden können,

7. in welchem Veranlagungszeitraum die erhöhten Absetzungen, die Verteilung von Erhaltungsaufwand oder der Abzug wie Sonderausgaben erstmals in Anspruch genommen werden können,

8. in welcher Höhe Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge, Grunderwerbsteuer sowie weitere Anschaffungsnebenkosten angefallen sind und in welcher Höhe diese auf die begünstigten Maßnahmen entfallen.

8 Gebührenpflicht

Die Bescheinigung ist gebührenpflichtig.

Die für die Erteilung der Bescheinigung angefallenen Gebühren gehören nicht zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen.

Diese Gebühren sind, sofern das Objekt zur Einkunftserzielung genutzt wird, als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar.

9 Inkrafttreten

Diese Richtlinien treten am 1. Januar 2025 in Kraft und sind befristet bis zum 31. Dezember 2029.

Anlage 1

Anlage 2

Anlagen (nichtamtliches Verzeichnis)

Anlage 1: Muster für einen Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung gemäß §§ 7h, 10f und § 11a des Einkommensteuergesetzes (EStG)

Anlage 2: Muster für die Ausstellung einer Bescheinigung gemäß §§ 7h, 10f und § 11a des Einkommensteuergesetzes (EStG)