



Rheinland-Pfalz

AUFSICHTS- UND
DIENSTLEISTUNGSDIREKTION

Städtebauliche Erneuerung

SST-Erfahrungsaustausch am 05.10.2016

private Modernisierung Förderrecht ↔ Steuerrecht

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

**Gemeinsame Bekanntmachung des Ministeriums der Finanzen und des Ministeriums des Innern,
für Sport und Infrastruktur vom 18. Februar 2016, (MinBl. 2016 S. 96)**

Förderrecht ↔ Steuerrecht

im Rahmen der Städtebauförderung

1) Private Modernisierungs-/Instandsetzungsmaßnahmen
i.S.d. § 164a Abs. 3 S.2 **1.HS** BauGB ↔ § 7h Abs. 1 **S. 1** EStG

2) darüber hinausgehende („andere“) Maßnahmen
i.S.d. § 164a Abs. 3 S.2 **2.HS** BauGB ↔ § 7h Abs. 1 **S. 2** EStG

Rechtsgrundlagen für die Förderung

- Artikel 104 b GG
- Art. 18 der Verwaltungsvereinbarung Bund/Länder nach Art. 104 b GG
- §§ 164a Abs. 3 und 164b Abs. 2 Nr. 1 BauGB
- § 177 BauGB „Modernisierungs- und Instandsetzungsgebot“
- Ziffern 8.4.1 ff. der VV-StBauE vom 22.03.2011, MinBl. 2011, S. 118

Rechtsgrundlagen für die steuerrechtliche Anerkennung - Einkommensteuergesetz (EStG)

- § 7h EStG: „Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen“
- § 10f EStG: „Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen“
- § 11a EStG: „Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen“

Regelungen zur Kostenerstattung

- §§ 177 Abs. 3 und 4 sowie 164a Abs. 3 BauGB sind Kostenerstattungsregelungen und keine Förderungsregelungen.
- § 164a Abs. 1 BauGB regelt den Einsatz von Städtebauförderungsmitteln.
- In § 164a Abs. 3 BauGB ist die Verwendung von Städtebauförderungsmitteln für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S.d. § 177 BauGB geregelt. § 164a Abs. 3 BauGB trifft Regelungen über die Kostentragung für folgende 3 Fälle:
 - (1) Die Gemeinde hat nach § 177 Abs. 1 bis 3 BauGB ein Modernisierungs- und Instandsetzungsgebot erlassen; §§ 177 Abs. 4 S. 1, 164a Abs. 3 S. 1 BauGB.
In der Praxis hat die Anordnung keine besondere Bedeutung.
(Verweis auf Ziffer 8.4.1.1 S.1 u. S. 2 1. HS. VV-StBauE)
 - (2) Der Eigentümer hat sich gegenüber der Gemeinde vertraglich verpflichtet, bestimmte Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahme i.S.d. § 177 Abs. 1 bis 3 BauGB durchzuführen; § 164a Abs. 3 S. 2 1. HS. BauGB.
In der Regel erfolgt die Kostenerstattung auf der Grundlage von Vereinbarungen.
(Verweis auf Ziffer 8.4.1.1 S.1 u. S. 2 2. HS. VV-StBauE)

- (3) Der Eigentümer eines Gebäudes von geschichtlicher, künstlerischer oder städtebaulicher Bedeutung hat sich gegenüber der Gemeinde vertraglich verpflichtet, neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen auch Maßnahmen durchzuführen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes dienen; § 164a Abs. 3 S. 2 2. HS. BauGB.
(Verweis auf Ziffer 8.4.1.3 S. 2 VV-StBauE)

§ 164a Abs. 3 BauGB

(3) Städtebauförderungsmittel können für **Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177** eingesetzt werden. Soweit nichts anderes vereinbart ist, gilt dies auch für entsprechende Maßnahmen, zu deren Durchführung sich **der Eigentümer gegenüber der Gemeinde vertraglich verpflichtet** hat, sowie für **darüber hinausgehende Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung** eines Gebäudes dienen, das wegen **seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten** bleiben soll.

- **Modernisierung** sind Maßnahmen zur Beseitigung von **Misständen**, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch des Gebäudes beeinträchtigen. Misstände liegen insbesondere vor, wenn das Gebäude nicht den allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse entspricht (§ 177 Abs. 2 BauGB).
- **Instandsetzung** sind Maßnahmen, die auf die Beseitigung von **Mängeln** ausgerichtet sind (§ 177 Abs. 3 BauGB).
Unter dem Begriff **Mangel** i.S.d. Vorschrift ist ein baulicher Zustand zu verstehen, der mehr als nur unerheblich vom Soll-Zustand abweicht.

Betrachtung privater Maßnahmen i.S.d. § 177 BauGB unter förderrechtlichen und steuerrechtlichen Aspekten - Gegenüberstellung

- Vorstehend wurde aufgezeigt, dass der § 164a Abs. 3 BauGB inhaltlich zwischen 2 Tatbeständen für die Kostenerstattung unterscheidet:
 - (1) „Klassische“ Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen gem. § 164a Abs. 3 S.1 u. S.2 1. HS. BauGB und
 - (2) darüber hinausgehende („andere“) Maßnahmen gem. § 164a Abs. 3 S.1 u. S. 2 2. HS. BauGB, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen und wegen seiner geschichtlichen , künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll.
- Zur Sicherstellung der Konformität der Kostenerstattung nach § 164a Abs. 3 i.V.m. § 177 BauGB mit den steuerrechtlichen Absetzungsmöglichkeiten nach §§ 7h, 10f und 11a EStG ist es geboten, die 2 vorstehend aufgezeigten Kostenerstattungsvarianten in unterschiedlichen Vereinbarungen urteilssicher zu regeln.

Verweis auf höchstrichterliche Entscheidungen des BVerwG (Beschluss vom 27.08.1996, 8 B 165/96) und BFH (Urteil vom 02.09.2008, X R 7/07)

– Orientierungssatz:

„Erhebliche bauliche Änderungen eines Gebäudes wie dessen Ausbau, Umbau oder Erweiterung stellen **weder eine Instandsetzung noch eine Modernisierung im Sinne des § 177 BauGB und damit zugleich des auf diese Vorschrift verweisenden § 7h Abs. 1 S. 1 EStG dar**, weil Maßnahmen dieser Art nicht der Wiederherstellung eines vormals gegebenen, sondern der erstmaligen Herstellung eines neuen Zustandes dienen. Gleiches gilt für den Abbruch eines Gebäudes und dessen Neuausrichtung.“

• Instandsetzung:

Eine Instandsetzung ist in Anbetracht des vorstehenden Orientierungssatzes auf die Behebung von Mängeln zur Wiederherstellung des zum bestimmungsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustandes des Gebäudes gerichtet. Sie soll „nur die weitere Nutzung des bisherigen Bestandes in der bisherigen Weise ermöglichen“.

- Modernisierung:
Ebenso schließt eine Modernisierung i.S.d. § 177 BauGB nur Maßnahmen zur Beseitigung von Missständen ein, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch des Gebäudes beeinträchtigen.
- Ein Abbruch eines Gebäudes und dessen Neuerrichtung fällt weder unter den Begriff der Instandsetzung noch unter den der Modernisierung i.S.d. § 177 BauGB.

Gegenüberstellung von steuerrechtlichen und förderrechtlichen Tatbeständen

EStG	BauGB
<p><u>Instandsetzung:</u> § 7h Abs. 1 S. 1 EStG: Herstellungskosten für Instandsetzungmaßnahmen i.S.d. § 177 BauGB</p> <p>(Instandsetzung i.S.d. § 177 BauGB ist auf die Behebung von Mängeln zur Wiederherstellung des zum bestimmungsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustandes des Gebäudes gerichtet, die nur die weitere Nutzung des bisherigen Bestandes in der bisherigen Weise ermöglichen soll)</p>	<p>Instandsetzung sind Maßnahmen, die auf die Beseitigung von <u>Mängeln</u> ausgerichtet sind, wenn diese Mängel gem.</p> <p>§ 177 Abs. 3 Nr. 1 die bestimmungsgemäße Nutzung der baulichen Anlage nicht nur unerheblich beeinträchtigen oder</p> <p>§ 177 Abs. 3 Nr. 2 die bauliche Anlage nach ihrer äußeren Beschaffenheit das Straßen- oder Ortsbild nicht nur unerheblich beeinträchtigen oder</p> <p>§ 177 Abs. 3 Nr. 3 zur Erneuerungsbedürftigkeit der baulichen Anlage führen und die bauliche Anlage wegen ihrer städtebaulichen, insbesondere geschichtlichen oder künstlerischen Bedeutung erhalten bleiben soll.</p>
<p><u>Modernisierung:</u> § 7h Abs. 1 S. 1 EStG: Herstellungskosten für Modernisierungsmaßnahmen i.S.d. § 177 BauGB</p> <p>(Ebenso schließt eine Modernisierung i.S.d. § 177 BauGB nur Maßnahmen zur Beseitigung von Missständen ein, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch des Gebäudes beeinträchtigen.</p>	<p>Modernisierung i.S.d. § 177 Abs. 2 sind Maßnahmen zur Beseitigung von <u>Misständen</u>, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch des Gebäudes beeinträchtigen, wenn das Gebäude nicht den allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse entspricht.</p>

EStG	BauGB
<p><u>darüber hinausgehende „andere“ Maßnahmen:</u> § 7h Abs. 1 S. 2 EStG: Herstellungskosten für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes i.S.d. Satzes 1 dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet.</p>	<p>§ 177 Abs. 3 Nr. 2 die bauliche Anlage nach ihrer äußeren Beschaffenheit das Straßen- oder Ortsbild nicht nur unerheblich beeinträchtigen oder</p> <p>§ 177 Abs. 3 Nr. 3 zur Erneuerungsbedürftigkeit der baulichen Anlage führen und die bauliche Anlage wegen ihrer städtebaulichen, insbesondere geschichtlichen oder künstlerischen Bedeutung erhalten bleiben soll.</p>

- Die Differenzierung zwischen „Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen“ und „darüber hinausgehenden „anderen“ Maßnahmen“ ist für die Gemeinde, die private Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Rahmen ihrer städtebaulichen Gesamtmaßnahme unterstützt und letztendlich auch bescheinigt, ganz entscheidend.

Bescheinigungsrichtlinie zu §§ 7h, 10f und 11a EStG

- Grundlage für die Bescheinigung der Gemeinde sind die Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7h, 10f und 11a EStG
Gemeinsame Bekanntmachung des Ministeriums der Finanzen und des Ministeriums des Innern, für Sport und Infrastruktur vom 18. Februar 2016, MinBl. 2016, S. 96 ff.
- Die Bescheinigungsrichtlinien nebst Anlage 1 „Antrag auf Ausstellung“ und Anlage 2 „Ausstellung einer Bescheinigung“ finden sie auf der ADD-Homepage unter dem Link <http://www.add.rlp.de/Kommunale-und-hoheitliche-Aufgaben,-Soziales/Kommunale-Entwicklung,-Sport,-Denkmalschutz/Staedtebauliche-Erneuerung/Richtlinien-Steuerbescheinigung/>.
Die Anlagen können als Word-Dokumente heruntergeladen werden.
- Insbesondere in Ziffer 3 ff. der Bescheinigungsrichtlinien sind Regelungen und Handlungshinweise für die Bescheinigungen von „Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen“ i.S.d. § 7h Abs. 1 **S. 1** EStG und „darüber hinausgehenden „anderen“ Maßnahmen“ i.S.d. § 7h Abs. 1 **S.2** EStG verfasst.

- Ziffer 3.1 ff. der Bescheinigungsrichtlinien ist überschrieben mit **„Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S.d. § 177 BauGB (§ 7h Abs. 1 S. 1 EStG)“**

Hierbei werden nur Maßnahmen erfasst, die der Beseitigung von Missständen und der Behebung von Mängeln und die zugleich den Zielen und Zwecken der städtebaulichen Sanierungsmaßnahme dienen.

Im letzten Absatz wird nochmals darauf hingewiesen, dass nur Maßnahmen bescheinigungsfähig sind, die auf die Wiederherstellung des baulichen Zustandes gerichtet sind, der ursprünglich vorhanden war.

- Ziffer 3.2 ff. der Bescheinigungsrichtlinien ist überschrieben mit **„Andere Maßnahmen an Gebäuden, die wegen ihrer geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben sollen (§ 7h Abs. 1 S. 2 EStG)“**

Wichtig: Gemeinde muss zusätzlich bescheinigen, dass es sich um ein wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhaltenswertes Gebäude handelt.

Die bescheinigungsfähigen Aufwendungen für Herstellungskosten von Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes dienen, gehen über die Aufwendungen nach § 7h Abs. 1 S. 1 EStG (s.o.) hinaus.

- Zu solchen Maßnahmen zählen beispielsweise
 - der Erhalt und die Erneuerung eines Gebäudes (oder Gebäudeteiles), das
 - die Umnutzung oder Umgestaltung eines Gebäudes oder Gebäudeteiles (z.B. im Erd- oder Dachgeschoss), zum Beispiel wenn
 - Maßnahmen zur notwendigen Anpassung an den allgemeinen Wohnungsstandard über die Mindestanforderungen für Modernisierung i.S.d. § 177 BauGB hinaus.
Dazu gehört nicht
- Bei Umnutzungen und Nutzungserweiterungen ist auch der rechtfertigende Ausnahmetatbestand in der Anlage 2 (Ausstellung einer Bescheinigung) durch die Gemeinde zu bescheinigen und zu begründen.

Problem: **Bautechnischer Neubau – nicht bescheinigungsfähig**

- Bei Umbauten, Ausbauten und Modernisierungsmaßnahmen liegt ein Neubau nicht bereits dann vor, wenn sich dadurch die Zweckbestimmung des Gebäudes ändert. Wird ein Gebäude aufgrund der durchgeführten Baumaßnahmen in seinem Zustand (Eingriffe in die Bausubstanz sowie Bauteile, die für die Nutzungsdauer des Bauwerks maßgebend sind) so wesentlich verändert, dass es bei **objektiver Betrachtung als ein neues Wirtschaftsgut anzusehen** ist, sind die Aufwendungen Herstellungskosten eines neuen Gebäudes. Ein Neubau entsteht demnach in dieser Variante nur, wenn die eingefügten Neubauteile dem Gesamtgebäude das Gepräge geben, so dass es in bautechnischer Hinsicht neu ist (vgl. auch H 7.4 EStH „Neubau“).
- Zu den für die Nutzungsdauer eines Bauwerks maßgeblichen Bauteile zählen:
 - Fundamente
 - Tragende Außen- und Innenwände
 - Geschossdecken
 - Dachkonstruktion

- Der Bundesfinanzhof (BFH) hat zuletzt in einem Beschluss vom 29.07.2003 - X B 135/02 - zum bautechnischen Neubau wie folgt Stellung genommen:

Danach muss

- die Altbausubstanz tiefgreifend umgestaltet sein oder
- ein Gebäude in einem solchen Ausmaß erweitert worden sein, dass die neu eingefügten Gebäudeteile das bautechnische Gepräge darstellen und die verwendete Altbausubstanz wertmäßig untergeordnet erscheint.

Dies kann angenommen werden, wenn der angefallene Bauaufwand (zzgl. Eigenleistung) nach überschlägiger Berechnung den Wert der Altbausubstanz (Verkehrswert) übersteigt (Verweis auf BFH-Urteil vom 15.05.2002 – X R 36/99)

- Die zuvor genannten Grundsätze wurden mit BFH-Urteil vom 03.12.2002 - IX R 64/99 - höchstrichterlich wie folgt untermauert:

Von einem Neubau kann nicht ausgegangen werden, wenn wesentliche Bausubstanz des „Altgebäudes“ erhalten bleiben und durch die Baumaßnahmen lediglich die Grundlage für eine Umnutzung geschaffen wird.

Wird nur ein von den vier die Nutzungsdauer (1. Fundamente, 2. tragende Außen- und Innenwände, 3. Geschosdecken oder 4. Dachkonstruktion) bestimmenden Gebäudeteilen erneuert, führt dies regelmäßig nicht zu einem in bautechnischer Hinsicht neuen Gebäude (BFH-Urteil vom 25.08.1999 - X R 57/96).

Als grober Anhaltspunkt kann dienen, dass von einem bautechnischen Neubau dann ausgegangen werden müsste, wenn die neu errichteten insbesondere für die Statik maßgeblichen Bauteile überwiegen (mehr 50 v.H.).

Allgemeine Voraussetzungen und Hinweise für die Ausstellung einer Bescheinigung

- Vor Baubeginn muss
 - das Sanierungsgebiet förmlich festgelegt sein und
 - die Vereinbarung abgeschlossen sein.
- Werden erst im Verlaufe einer Baumaßnahme das Sanierungsgebiet festgelegt oder die Vereinbarung geschlossen, können nur die nach diesem Zeitpunkt durchgeführten Maßnahmen (bezogen auf Gewerke) 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.
- Planungskosten und andere Nebenkosten stellen für sich betrachtet keine förderungsfähigen Baumaßnahmen i.S.d § 7h Abs. 1 EStG und somit auch keinen Baubeginn dar. (BFH-Urteil vom 25.02.2014 – X R 4/12)