

§ 11a Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17)

(1) ¹Der Steuerpflichtige kann durch Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln nicht gedeckten Erhaltungsaufwand für Maßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs an einem im Inland belegenen Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. ²Satz 1 ist entsprechend anzuwenden auf durch Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln nicht gedeckten Erhaltungsaufwand für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes im Sinne des Satzes 1 dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat.

(2) ¹Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen. ²Das Gleiche gilt, wenn ein nicht zu einem Betriebsvermögen gehörendes Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder wenn ein Gebäude aus dem Betriebsvermögen entnommen oder wenn ein Gebäude nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.

(3) Steht das Gebäude im Eigentum mehrerer Personen, ist der in Absatz 1 bezeichnete Erhaltungsaufwand von allen Eigentümern auf den gleichen Zeitraum zu verteilen.

(4) § 7h Absatz 1a bis 3 ist entsprechend anzuwenden.

Autor: Dr. Jan-Hendrik *Kister*, Vorsitzender Richter am FG, Münster

Mitherausgeber: Dr. Uwe *Clausen*, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
O & R Oppenhoff & Rädler AG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft, München

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu § 11a	1	D. Erläuterungen zu Abs. 3: Einheitliche Verteilung bei mehreren Eigentümern	8
B. Erläuterungen zu Abs. 1: Verteilung von Erhaltungsaufwand auf zwei bis fünf Jahre	6	E. Erläuterungen zu Abs. 4: Verweisungen	9
C. Erläuterungen zu Abs. 2: Vorzeitige Beendigung der Verteilung	7		

1 A. Allgemeine Erläuterungen zu § 11a

Schrifttum: *Hahn*, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach dem WoBauFG einschließlich der Übergangsregelungen, DB 1990, 65; *Stuhrmann*, Einkommensteuerliche Vergünstigungen bei Baudenkmalen, unter Berücksichtigung der Regelungen durch das Wohnungsbauförderungsgesetz, DStZ 1990, 107; *Seithel*, Neue Entwicklungen bei der steuerlichen Wohnungsbauförderung, StbKongrRep. 1991, 197.

Grundinformation zu § 11a: Erhaltungsaufwendungen sind nach dem Abflussprinzip des § 11 Abs. 2 grds. im Jahr ihrer Verausgabung abzuziehen (s. § 11 Anm. 3). Zur Förderung von Maßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen erlaubt es § 11a, den Abzug von Erhaltungsaufwendungen stattdessen wahlweise gleichmäßig auf zwei, drei, vier oder fünf Jahre zu verteilen. Der Verteilungszeitraum muss im Abflussjahr (Erstjahr) beantragt werden und ist dann verbindlich. Die Wahlmöglichkeit hat dieselben Voraussetzungen, unter denen § 7h die AHK für solche Baumaßnahmen fördert. Damit verliert für diese Baumaßnahmen die manchmal problematische Abgrenzung zwischen AHK und Erhaltungsaufwand an Bedeutung, auch wenn sie nach den allgemeinen Grundsätzen vorzunehmen ist (s. Anm. 6).

Rechtsentwicklung des § 11a:

- ▶ *WoBauFG v. 22.12.1989* (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): § 11a wurde für Erhaltungsaufwand, der nach dem 31.12.1989 entstanden ist, eingeführt (§ 52 Abs. 14b EStG 1990). Für vorher entstandenen Erhaltungsaufwand galt § 82h EStDV (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r Satz 2).
- ▶ *Staatsvertragsgesetz v. 25.6.1990* (BGBl. II 1990, 518; BStBl. I 1990, 294): Für Gebäude auf dem Gebiet der DDR wurde ein Abs. 5 angefügt.
- ▶ *Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990* (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Der neue Abs. 5 wurde noch vor seinem Inkrafttreten wieder aufgehoben.
- ▶ *WElektroMobFördG („JStG 2019“) v. 12.12.2019* (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Der Verweis in Abs. 4 auf § 7h wurde auf § 7h Abs. 1a erweitert.

Bedeutung des § 11a: § 11a hat wie die Parallelvorschrift des § 7h die Förderung von Maßnahmen in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen zum Ziel. Die Streckung des Abzugs von Erhaltungsaufwendungen auf zwei, drei, vier oder fünf Jahre gibt dem Stpfl. die Möglichkeit, seine stl. Verhältnisse durch den für ihn passenden Verteilungszeitraum zu optimieren. Für Gebäude im PV, die überwiegend Wohnzwecken dienen, erlaubt § 82b EStDV ebenfalls eine Verteilung von Erhaltungsaufwendungen auf zwei bis fünf Jahre (hierzu § 11 Anm. 136 ff.). Da die Voraussetzungen für eine Verteilung nach § 82b EStDV leichter zu erfüllen sind als die des § 11a, kommt § 11a bei diesen Gebäuden nur geringe praktische Relevanz zu. Bedeutsam ist § 11a somit vor allem für Gebäude, die nicht Wohnzwecken dienen oder die zu einem BV gehören.

Geltungsbereich des § 11a: Die Verteilung nach § 11a kann von allen unbeschränkt und beschränkt stpfl. natürlichen oder juristischen Personen in Anspruch genommen werden. Wegen der Erstreckung in § 4 Abs. 8 auf die betrieblichen Einkunftsarten gilt § 11a im PV wie im BV und unabhängig von der Gewinnermittlungsart. Bilanzierende Stpfl. haben ein stl. Wahlrecht, das sie gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 durch Bildung eines RAP aufgrund Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit unabhängig von der HBil. ausüben können (*Kratzsch in Frotscher/Geurts*,

§ 11a Rz. 2 [9/2019]; *Bruckmeier* in *KSM*, § 11a Rz. B 6 [9/2016]; zur alten Rechtslage *Hahn*, DB 1990, 65 [67]: Übereinstimmung mit der HBil erforderlich; aA *Hildesheim* in *LBP*, § 11a Rz. 3 [12/2018]: außerbilanzielle Zu- und Abrechnung).

Verhältnis des § 11a zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 4 Abs. 8*: Die Verweisung des § 4 Abs. 8 verhilft § 11a bei der GE durch BV-Vergleich zur Anwendung, wo die Vorschrift ansonsten gem. § 11 Abs. 2 Satz 6 nicht anwendbar wäre.
- ▶ *Verhältnis zu § 10f Abs. 2*: Während § 11a nur für Erhaltungsaufwand gilt, der im Rahmen einer Einkunftsart zu BA oder WK führt, besteht außerhalb der Einkunftsarten bei der Nutzung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken unter den Voraussetzungen des § 11a Abs. 1 iVm. § 7h Abs. 2 die Möglichkeit zum Abzug von Erhaltungsaufwendungen als SA (s. § 10f Anm. 23 ff.).
- ▶ *Verhältnis zu § 82b EStDV*: § 82b EStDV ermöglicht für Gebäude im PV, die überwiegend Wohnzwecken dienen, ebenfalls eine Verteilung von Erhaltungsaufwendungen auf zwei bis fünf Jahre. Soweit sich die Anwendungsbereiche beider Vorschriften überschneiden, kommt § 11a wegen der höheren Anforderungen keine praktische Bedeutung zu (s. „Grundinformation zu § 11a“).

Einstweilen frei.

2–5

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Verteilung von Erhaltungsaufwand auf zwei bis fünf Jahre

6

Die nach Abs. 1 Sätze 1 und 2 begünstigten Maßnahmen (Sanierungsmaßnahmen iSd. § 177 BauGB und Maßnahmen an Gebäuden mit besonderer Bedeutung) entsprechen den in § 7h Abs. 1 Sätze 1 und 2 genannten Maßnahmen (s. dazu § 7h Anm. 9 f.). Für die Abgrenzung der Erhaltungsaufwendungen zu AHK gelten die allgemeinen Grundsätze (s. dazu § 6 Anm. 270 ff.). Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a gehören anschaffungsnahe Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten zu den HK, so dass nicht § 11a, sondern § 7h eingreift.

Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln sind nach dem Gesetzeswortlaut von den zu verteilenden Erhaltungsaufwendungen abzuziehen. Werden Zuschüsse erst in einem späteren Jahr gewährt, mindern sie die noch nicht abgezogenen Aufwendungen in diesem Jahr. Eine rückwirkende Korrektur für Vorjahre erfolgt nicht (*Bruckmeier* in *KSM*, § 11a Rz. B 13 [9/2016]). Dies ergibt sich daraus, dass ein Ausgabenabfluss nicht durch eine Erstattung rückgängig gemacht werden kann (s. § 11 Anm. 116).

Wahlrecht: Der Stpfl. hat die Wahl, die Aufwendungen entweder im Abflussjahr gem. § 11 Abs. 2 als BA oder WK abzuziehen oder sie auf zwei, drei, vier oder fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen. Für die Verteilung gelten dieselben Regeln wie bei § 82b EStDV (s. § 11 Anm. 157). Die Verteilung ist für das Jahr zu beantragen, in dem die Aufwendungen nach § 11 Abs. 2 geleistet worden sind (*Schießl* in *Blümich*, §§ 11a, 11b Rz. 6 [3/2020]; *Hildesheim* in *LBP*, § 11a Rz. 3 [12/2018]; aA *Bruckmeier* in *KSM*, § 11a Rz. B 12 [9/2016]: Entstehung des Aufwands maßgeblich); der gewählte Verteilungszeitraum ist für die Folgejahre verbindlich. Zur vorzeitigen Beendigung s. Anm. 7.

Keine Nachholung: In früheren Jahren versehentlich unterbliebene Beträge können in späteren Jahren des Verteilungszeitraums nicht nachgeholt werden (*Bruck-*

meier in *KSM*, § 11a Rz. C 5 [9/2016]; *Hildesheim* in *LBP*, § 11a Rz. 13 [12/2018]; zur Ausnahme s. § 11 Anm. 157).

7 C. Erläuterungen zu Abs. 2: Vorzeitige Beendigung der Verteilung

Der Verteilungszeitraum verkürzt sich, wenn vor Ablauf des gewählten Verteilungszeitraums das Gebäude veräußert wird mit der Folge, dass die bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht berücksichtigten Erhaltungsaufwendungen zwingend im Jahr der Veräußerung abzusetzen sind (Abs. 2 Satz 1). Gleiches gilt, wenn das Gebäude in ein BV eingelegt, aus einem BV entnommen oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird (Abs. 2 Satz 2). Hierdurch wird sichergestellt, dass die Aufwendungen in voller Höhe bei der Einkunftsart abgezogen werden, bei der sie entstanden sind (vgl. *R. Claßen* in *Lademann*, § 11a Rz. 9 [1/2019]).

Die unentgeltliche Rechtsnachfolge (durch Erbschaft oder Schenkung) fällt nach seinem Wortlaut nicht unter Abs. 2. Da der Rechtsnachfolger den vom Rechtsvorgänger begonnenen Verteilungszeitraum nicht entsprechend § 11d Abs. 1 EStDV fortsetzen kann, gelten dieselben Grundsätze wie bei § 82b EStDV (s. dazu § 11 Anm. 162). Danach ist der noch nicht verbrauchte Restbetrag beim Rechtsvorgänger sofort abzugsfähig (ebenso *Bruckmeier* in *KSM*, § 11a Rz. C 2 [9/2016]; aA *Kratzsch* in *Frotscher/Geurts*, § 11a Rz. 9 [9/2019], wonach der Rechtsnachfolger den Verteilungszeitraum unverändert fortführen können soll).

8 D. Erläuterungen zu Abs. 3: Einheitliche Verteilung bei mehreren Eigentümern

Die Verteilung des Aufwands ist von allen Eigentümern gleichmäßig vorzunehmen, wenn das Gebäude im Eigentum mehrerer Personen steht. Abs. 3 gilt nicht nur für Miteigentum, sondern auch für Gesamthands- und Bruchteilseigentum (*R. Claßen* in *Lademann*, § 11a Rz. 11 [1/2019]).

9 E. Erläuterungen zu Abs. 4: Verweisungen

Abs. 4 verweist auf folgende Vorschriften, die entsprechend anzuwenden sind:

§ 7h Abs. 1a: Die Verteilung ist nicht zulässig bei Herstellung von Neubauten, wobei die Prüfung, ob ein Neubau vorliegt, der Finanzbehörde obliegt. Dies gilt für Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2018 begonnen wurden (s. § 7h Anm. J 20-4).

§ 7h Abs. 2: Die Voraussetzungen des Abs. 1 und die Höhe der Aufwendungen müssen durch Bescheinigung der Gemeinde nachgewiesen werden (s. dazu § 7h Anm. 21). Die Bescheinigung ist Grundlagenbescheid für den EStBescheid (vgl. BFH v. 22.9.2005 – IX R 13/04, BStBl. II 2007, 373).

§ 7h Abs. 3: Das Wahlrecht gilt auch für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche WG sind, für Eigentumswohnungen und für im Teileigentum stehende Räume. Diese Vorschrift entspricht § 7 Abs. 5a; zu den Voraussetzungen s. § 7 Anm. 348 ff.