



Denkmäler im Privateigentum – Hilfe durch Steuererleichterungen



SCHRIFTENREIHE
DES DEUTSCHEN NATIONALKOMITEES
FÜR DENKMALSCHUTZ



BAND 59

Denkmäler im Privateigentum – Hilfe durch Steuererleichterungen

Impressum

Herausgeber: Deutsches Nationalkomitee für Denkmalschutz
Geschäftsstelle bei der Beauftragten der Bundes-
regierung für Kultur und Medien
Köthener Straße 2, 10963 Berlin
www.dnk.de

3., aktualisierte Auflage 2018

Text: Reinhild Leins
unter Mitwirkung von Gerhard Bruckmeier
(Einheitsbewertung, Erbschaft/Schenkungssteuer)

Redaktion: Antje Bartmann

Titelfoto: Werl (Landkreis Wesel, Nordrhein-Westfalen),
Krumme Straße 2, Foto: Andreas Pradel, Werl

Satz und Druck: Bonifatius GmbH, Paderborn

Alle Rechte vorbehalten.

Die Schriften des Deutschen Nationalkomitees für Denkmalschutz sind Teil seiner Öffentlichkeitsarbeit. **Sie werden kostenlos abgegeben und sind nicht zum Verkauf bestimmt.** Spenden sind erwünscht.

ISSN 0723-5747 (Schriftenreihe des Deutschen Nationalkomitees für Denkmalschutz)

Inhalt

Vorwort	5
Finanzierungsquellen der Denkmalpflege	7
Steuerliche Vergünstigungen für Denkmäler	11
Vergünstigungen bei der Einkommensteuer. Sonderabschreibungen – Sonderausgabenabzug	11
Überblick zu den einkommensteuerlichen Vergünstigungsvorschriften für Denkmäler und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen	15
Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung	18
§ 15b EStG – Aufhebung der Steuerbegünstigungen für den Denkmalschutz? ..	46
Spendenabzug nach § 10b EStG	48
Berücksichtigung der Denkmaleigenschaft bei der Einheitsbewertung	50
Grundsteuer	51
Berücksichtigung der Denkmaleigenschaft bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer.	55
Umsatzsteuer	58
Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für denkmalpflegerische Leistungen?	60
Wirkungen der Steuervergünstigungen	65
Anhang	72
Weitere Informationen	72
Bescheinigungsrichtlinien (Musterbescheinigungsrichtlinien des BMF)	88
Abbildungsnachweis	119
Abkürzungsverzeichnis	120



Bröring von der Ecken, Badbergen (Landkreis Osnabrück, Niedersachsen),
Bergkamp 15

Vorwort

Baudenkmäler und archäologische Stätten verkörpern ein kulturelles Erbe von unersetzlichem Wert. Das in Deutschland vom DNK und seinen Partnern engagiert und erfolgreich ausgestaltete Europäische Kulturerbejahr 2018 hat neue Zugänge zu diesem Erbe und eine breite Teilhabe daran initiieren und ermöglichen können. In Gesellschaft und Politik besteht trotz einzelner Deregulierungen nach wie vor ein grundlegender Konsens darüber, dieses Erbe zu erhalten und zu pflegen. Die Denkmalschutzgesetze der Länder regeln die Erhaltung des Kulturerbes als vorrangiges Anliegen im öffentlichen Interesse. Aber die Erhaltung benötigt auch ein großes finanzielles Engagement, das durch verschiedene Partner und Instrumentarien sichergestellt wird:

- durch die Leistungen der Eigentümer
- durch direkte Förderung der öffentlichen Hände und gemeinnütziger Institutionen
- durch steuerliche Förderung, insbesondere im Einkommensteuerrecht

Keine dieser Finanzierungsquellen ist entbehrlich. Die Eigentümer sind vielfach nicht in der Lage, die handwerklich anspruchsvolle und damit kostenintensive Erhaltung ihrer Kulturgüter allein zu finanzieren. Für eine direkte Förderung stehen nur beschränkt dauerhafte Fördermittel durch Bund, Länder und Kommunen zur Verfügung, die zudem in den letzten Jahren weiter zurückgegangen und allenfalls durch verschiedene Denkmalschutzprogramme des Bundes abgefangen worden sind. Die mittelbare steuerliche Förderung schafft dabei einen unverzichtbaren Anreiz zu hohem Kapitaleinsatz für die Erhaltung von Baudenkmälern.

Im Einkommensteuerrecht stehen dabei die Steuererleichterungen nach den Paragraphen 7i, 10f und 10g Einkommensteuergesetz als Maßnahmen direkter steuerlicher Kulturförderung gleichberechtigt neben der mittelbaren Förderung durch den Paragraphen 10b, der den Spendenabzug ermöglicht. Sie bewirken u. a.

- Förderung der mittelständischen Wirtschaft

- Förderung der Beschäftigung im Baubereich und im Baunebengewerbe, Erhaltung von hoch qualifizierten Fachkräften in Spezialberufen,
- Werbung für den Tourismus und die damit verbundene Belegung aller vom Fremdenverkehr profitierenden Branchen,
- Erhöhung des kulturellen Angebots für die Allgemeinheit,
- Verbesserung der Qualität der Standorte wegen ihrer Kulturgüter.

Die Bestimmungen zur Steuererleichterung haben also eine erhebliche volkswirtschaftliche Bedeutung für Investitionen und Arbeitsplätze. Ihre uneingeschränkte Beibehaltung entspricht dem primären Ziel jeder Steuerreform, die steuerlichen Rahmenbedingungen für Investitionen in Deutschland so zu gestalten, dass Arbeitsplätze gesichert und neue Arbeitsplätze geschaffen werden. Im Übrigen werden die Mindererträge bei der Einkommensteuer mit erhöhten Einnahmen z. B. der Lohn- und Einkommensteuer, der Umsatzsteuer und der Gewerbesteuer bei den beauftragten Unternehmen ausgeglichen.

Die steuerlichen Fördervorschriften für das bauliche Kulturerbe sind aus dem Gemeinwohlprinzip gerechtfertigt. Sie sind notwendig, geeignet, das Förderziel zu erreichen, und auf einen sachlich gerecht ausgewählten Personenkreis begrenzt. Darüber hinaus stellen sie einen gewissen Ausgleich für die öffentlich-rechtliche Erhaltungslast dar, die die Denkmalschutzgesetze dem Eigentümer von Kulturgütern für die rund eine Million Baudenkmäler in der Bundesrepublik Deutschland, die sich überwiegend in privater Hand befinden, auferlegen. Die steuerlichen Vorschriften haben sich seit 1978 außerordentlich positiv ausgewirkt.

Das Deutsche Nationalkomitee für Denkmalschutz setzt sich auch in Zukunft für den Erhalt dieser steuerlichen Vergünstigungen für Denkmaleigentümer ein. Die vorliegende Broschüre veranschaulicht und begründet die geltenden Regeln und dient zur ersten Orientierung für Denkmaleigentümer bei der steuerlichen Behandlung ihrer Erhaltung- und Herstellungsaufwendungen am Denkmal.

Finanzierungsquellen der Denkmalpflege

In einer Gesellschaft, die einem immer schnelleren und tiefer greifenden Wandel durch Migration, Globalisierung und technischen Fortschritt unterworfen ist, ist die Erhaltung der architektonischen und archäologischen Zeugnisse der Geschichte unserer Gesellschaft umso wichtiger. Denkmalschutz und Denkmalpflege und damit Kulturpflege sind deshalb in den Verfassungen der meisten Länder als staatliche Aufgabe verankert.

Sie haben das Ziel, dieses geistig, kulturell, wirtschaftlich und gesellschaftlich wertvolle Erbe zu erhalten. Dieses Ziel kann erfahrungsgemäß nur im Zusammenwirken von staatlichem und privatem Engagement erreicht werden: Auf der staatlichen Seite wirken die von den Ländern erlassenen Denkmalschutzgesetze als Handlungsrahmen, die Denkmalpflegeämter und -behörden als fachliche Beratungsstellen und Fördermittel zur finanziellen Unterstützung. Auf der privaten Seite stehen Denkmaleigentümerinnen und Denkmaleigentümer sowie ehrenamtliche Heimatpfleger, Vereine und andere Organisationen.

Die meisten Denkmäler befinden sich im Privateigentum. Hier trägt der private Eigentümer regelmäßig die Hauptlast ihrer Erhaltung. Dies ist zunächst einmal selbstverständlich, denn natürlich hat der Eigentümer ein Interesse, sein Eigentum in einem guten Zustand zu erhalten. Während er selbst aber seine eigenen Gestaltungsvorstellungen verwirklichen und im Übrigen auch einen wirtschaftlichen Nutzen aus seinem Eigentum ziehen möchte, ist das Interesse der Öffentlichkeit darauf gerichtet, das Denkmal möglichst unverändert zu erhalten.

Das führt nicht nur zu einer Einschränkung der gestalterischen Möglichkeiten des Denkmaleigentümers, es schränkt darüber hinaus häufig auch die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Denkmals ein und führt zu einer höheren Kostenbelastung bei anfallenden Reparaturen. Solche Einschränkungen liegen im Rahmen der in Artikel 14 Absatz 1 des Grundgesetzes vorgesehenen Inhalts- und Schrankenbestimmungen des Eigentums – solange sie das Eigentum an sich für den Eigentümer nicht wertlos machen, weil er selbst daraus keinen Nutzen mehr ziehen kann.



Paderborn (Nordrhein-Westfalen), Lütke Heide 7

Dem Denkmaleigentümer wird also im Interesse der Allgemeinheit eine Menge zugemutet. Um ihm diese Last zu erleichtern, erfährt er von verschiedenen Seiten Unterstützung:

- Der Bund fördert in dem Programm „National wertvolle Kulturdenkmäler“ insbesondere Erhaltungs- und Sanierungsmaßnahmen an herausragenden Denkmälern. Hinzukommen weitere Denkmalschutz-Sonderprogramme, mit denen in den vergangenen Jahren wichtige Kulturdenkmäler im gesamten Bundesgebiet saniert werden konnten. Außerdem stehen im Bereich der Städtebauförderung

bedeutende Mittel in dem Programm „Städtebaulicher Denkmalschutz“ zur Verfügung.

- Über ihre eigenen Denkmalförderprogramme leisten auch die Länder und die Kommunen erhebliche Beiträge, mit denen u. a. private Denkmalpflegemaßnahmen finanziert werden.
- Um Unterstützung können Denkmaleigentümer sich an viele örtliche, überörtliche oder überregionale private Organisationen, Vereine und Stiftungen wenden.¹

Ein weiterer wichtiger Baustein, der von der Allgemeinheit beigetragen wird, sind die steuerlichen Erleichterungen. Im Gegensatz zu den sonstigen Fördermitteln der staatlichen und privaten Organisationen, die nur im Rahmen der aufgestellten Programme und der verfügbaren Haushaltsmittel zugeteilt werden können, hat auf die gesetzlich geregelten steuerlichen Erleichterungen jeder Denkmaleigentümer Anspruch, der sein Denkmal in Absprache mit den zuständigen Behörden erhält und nutzt.

Erleichterungen für die Erhaltung von Kulturgütern sind bei folgenden Steuerarten vorgesehen:

Einkommensteuer (EStG)

- §§ 7h, 7i, 10f, 10g u. a. EStG: erhöhte Abschreibungen bzw. Sonderausgabenabzug, Verteilung von Erhaltungsaufwand
- § 10b EStG: Spendenabzug: Stadt/Gemeinde kann eine Spendenbescheinigung ausstellen.

Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer (ErbStG)

- § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG: Denkmalgeschützter Grundbesitz bleibt unter bestimmten Voraussetzungen zu 85 Prozent oder sogar zu 100 Prozent von der Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer befreit.

1 Siehe dazu beispielsweise: <http://www.dnk.de> > Denkmalschutz > Förderung oder: NRW.BANK: Förderprodukte: Baudenkmäler

Einheitsbewertung (BewG)

- Das Finanzamt kann beim Einheitswert einen Abschlag von 5 oder 10 Prozent vornehmen. Dazu gibt es keine gesetzliche Grundlage, sondern einen koordinierten Ländererlass von 1985². Eine Bescheinigung der Unteren Denkmalschutzbehörde ist nicht erforderlich, der Unterschützstellungsbescheid bzw. eine Bestätigung der zuständigen Behörde über den Denkmalwert ist ausreichend. Der Einheitswert wirkt sich allerdings nur bei der Grundsteuer aus.

Grundsteuer (GrStG)

- § 32 GrStG sieht den Erlass der Grundsteuer vor, wenn die erzielten Einnahmen und die sonstigen Vorteile in der Regel unter den jährlichen Kosten liegen und dies auf die Denkmaleigenschaft zurückzuführen ist.

Umsatzsteuer (UStG)

- § 4 Nr. 20 a) UStG: Umsatzsteuerbefreiung für Umsätze aus Eintrittsgeldern für Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst

2 Siehe BewR, gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 21.10.1985, BStBl. I 1985, 648.

Steuerliche Vergünstigungen für Denkmäler

Vergünstigungen bei der Einkommensteuer. Sonderabschreibungen – Sonderausgabenabzug

Denkmaleigentümer können für Aufwendungen an ihrem Denkmal Vergünstigungen bei der Einkommensteuer in Anspruch nehmen. Dabei sind drei Fallgruppen zu unterscheiden:

- Für Denkmäler, die vermietet oder zu gewerblichen Zwecken, also zur Einkunftserzielung, genutzt werden, kommt die erhöhte Abschreibung von Herstellungskosten für bestimmte Baumaßnahmen nach § 7i EStG in Betracht.
- Eigentümer, die ihr Denkmal zu eigenen Wohnzwecken nutzen, können für bestimmte Aufwendungen den Abzug von Sonderausgaben nach § 10f EStG geltend machen.
- Für Denkmäler, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden, kann der Sonderausgabenabzug nach § 10g EStG in Anspruch genommen werden.

Die genannten und folgenden Ausführungen gelten auch für Teileigentum, das sich in einem denkmalgeschützten Gebäude befindet. Mit Einschränkungen begünstigt sind auch Gebäude, die selbst kein Denkmal, aber Teil eines geschützten Ensembles sind oder in einem Denkmalsbereich stehen.

Nicht begünstigt sind Eigentümer, deren Immobilie kein Denkmal ist, die aber wegen der Nähe zu einem geschützten Gebäude bei der Gestaltung und Nutzung ihrer Immobilie Beschränkungen unterworfen sind („Umgebungsschutz“).

Gegenstand der Begünstigung

Die Begünstigung betrifft grundsätzlich vom Eigentümer durchgeführte Maßnahmen, und zwar Baumaßnahmen an denkmalgeschützten Gebäuden oder sonstige Herstellungs- oder Erhaltungsmaßnahmen an denkmalgeschützten Kulturgütern, die keine Gebäude sind, z. B. Gar-

ten- oder Parkanlagen, bewegliche und Bodendenkmäler. Bei Gebäuden sind ausnahmsweise auch Anschaffungskosten begünstigt, soweit sie auf Baumaßnahmen entfallen, die nach dem Abschluss des Kaufvertrages durchgeführt worden sind.³ Wichtig ist dabei, dass mit den Baumaßnahmen erst nach dem Abschluss des notariellen Erwerbsvertrages, z. B. des Bauträgerkaufvertrages, begonnen wird.

Vermietete, verpachtete, eigengewerblich genutzte Gebäude/ Wohnungen

Nach § 7i EStG kann der Steuerpflichtige „Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind“, erhöht abschreiben, und zwar „im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 Prozent und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 Prozent“. Damit können diese Herstellungskosten in einem Zeitraum von insgesamt zwölf Jahren vollständig abgeschrieben werden.

Andererseits können Aufwendungen, die steuerlich als Erhaltungsaufwand zu behandeln und infolgedessen regelmäßig in dem Jahr vollständig abzuziehen sind, in dem sie angefallen sind, nach § 11b bzw. § 4 Abs. 8 EStG auf einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren verteilt werden, sofern dies für den Denkmaleigentümer steuerlich günstiger ist.

Nicht selten liegt ein Denkmal auch in einem Sanierungsgebiet im Sinne des § 142 BauGB, z. B. in einem historischen Stadt- oder Ortskern, manchmal auch in einem städtebaulichen Entwicklungsbereich (§ 165 BauGB). In diesen Fällen kommt alternativ zu § 7i EStG auch die Steuerbegünstigung nach § 7h EStG in Betracht: Danach sind Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB, also für Maßnahmen, mit denen bestimmte Mängel oder Missstände beseitigt werden sollen, begünstigt – und zwar nicht nur für Denkmäler, sondern für alle Gebäude in dem durch Satzung festgelegten Gebiet.

3 Siehe § 7h Absatz 1 Satz 3, § 7i Absatz 1 Satz 5 EStG: Regelmäßig handelt es sich dabei um Bauträgerverträge.

Bei einem Gebäude, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll (sogenannte „erhaltenswerte Bausubstanz“, nicht zwingend „Denkmal“), sind zusätzlich „Herstellungskosten für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung“ des Gebäudes dienen, begünstigt. Handelt es sich bei dem Gebäude um ein Denkmal, dann hat der Eigentümer ein Wahlrecht, welche steuerliche Vergünstigung er in Anspruch nehmen möchte.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der erhöhten Abschreibungen nach §§ 7i oder 7h EStG ist, dass aus der Nutzung des Gebäudes Einnahmen, z. B. durch Vermietung oder eigengewerbliche Nutzung, erzielt werden, denn erhöhte Abschreibungen – wie Abschreibungen überhaupt – können nur im Rahmen der Einkunftsermittlung steuerlich berücksichtigt werden.

Selbstbewohnte Gebäude/Wohnungen

Eigentümer, die ihr Gebäude zu eigenen Wohnzwecken nutzen und somit keine Einnahmen erzielen, haben deshalb keine Möglichkeit, Instandsetzungsaufwendungen oder Herstellungskosten steuerlich geltend zu machen.

Für diese Denkmaleigentümer eröffnet § 10f EStG die Möglichkeit, die für die Erhaltung oder sinnvolle Nutzung des Denkmals erforderlichen Aufwendungen zehn Jahre lang mit jeweils 9 Prozent (insgesamt also 90 Prozent) steuerlich als Sonderausgaben abzuziehen – unabhängig davon, ob es sich um Herstellungskosten oder um Erhaltungsaufwand handelt. Auch Eigentümer von Gebäuden in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen kommen in den Genuss dieser Steuervergünstigung für Modernisierungs- und Instandsetzungsaufwendungen und solche, die der funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes dienen. Voraussetzung ist, dass der Eigentümer / die Eigentümerin das Gebäude (gilt auch für eine Wohnung im Teileigentum oder eine Wohnung im eigenen Mehrfamilienhaus) selbst bewohnt. Die Wohnung ist auch dann selbst bewohnt, wenn der Eigentümer / die Eigentümerin die Wohnung seinen/ihren Kindern überlässt, solange diese auch einkommensteuerlich als Kinder zu berücksichtigen sind. Die unentgeltliche Überlassung einzelner Räume an andere Personen ist un-

schädlich. Wird aber die gesamte Wohnung nahen Angehörigen überlassen, die nicht (mehr) als Kinder einkommensteuerlich zu berücksichtigen sind, so gilt dies nicht mehr als eigene Wohnnutzung.⁴

Besonderheit: Diese Steuervergünstigung unterliegt einer Objektbeschränkung: Jeder Steuerpflichtige kann sie nur für ein Objekt (Ehegatten für insgesamt zwei Objekte) in seinem Leben nutzen (§ 10f Absatz 3 EStG).

Nicht wirtschaftlich genutzte Gebäude/Wohnungen, Park- und Gartenanlagen

Auch die Eigentümer von nicht wirtschaftlich genutzten denkmalgeschützten Gebäuden, wie Schlössern, Burgen, aber auch von schutzwürdigen Kulturgütern, die keine Gebäude sind, wie Garten-, Park- oder sonstigen baulichen Anlagen, haben die Möglichkeit, ihre Aufwendungen steuerlich geltend zu machen: § 10g EStG bestimmt, dass Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an solchen Kulturgütern, die nach Maßgabe der geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege erforderlich sind, ebenfalls zehn Jahre lang mit je 9 Prozent als Sonderausgaben abgezogen werden können. Diese Begünstigung gilt übrigens auch für Bodendenkmäler.

Besonderheit: Die begünstigten Kulturgüter müssen in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang öffentlich oder für Forschungszwecke zugänglich sein.⁵

4 BFH-Urteil vom 18.01.2011, Az. X R 13/10.

5 Siehe „Sonstige bauliche Anlagen, Garten- und Parkanlagen, Bodendenkmäler“, S. 42ff

Überblick zu den einkommensteuerlichen Vergünstigungsvorschriften für Denkmäler und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen

§§	Inhalt
§ 7h EStG	Erhöhte Absetzung von Herstellungskosten an Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen bis zu 9 Prozent im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den sieben folgenden Jahren. Danach vier Jahre 7 Prozent. Nur im Zusammenhang mit Einkünften i. S. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 EStG.
§ 7i EStG	Erhöhte Absetzung von Herstellungskosten an Baudenkmalern bis zu 9 Prozent im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den sieben folgenden Jahren. Danach vier Jahre 7 Prozent. Nur im Zusammenhang mit Einkünften i. S. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 EStG.
§ 10f EStG	Sonderausgabenabzug für Aufwendungen und Baumaßnahmen an Baudenkmalern und Gebäuden in städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsgebieten: Herstellungsmaßnahmen (Abs. 1) und Erhaltungsmaßnahmen (Abs. 2) bis zu 9 Prozent im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Jahren. Besondere Voraussetzung: am eigenen, zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude, Besonderheit: Objektbeschränkung (§ 10f Abs. 3). Sie bedeutet, dass die Vergünstigung von jedem Steuerpflichtigen nur für ein Objekt in seinem Leben in Anspruch genommen werden kann.
§ 10g EStG	Sonderausgabenabzug für schutzwürdige Kulturgüter einschließlich geschützter gärtnerischer, baulicher und sonstiger Anlagen, beweglicher Denkmäler, Kunstgegenständen, Bodendenkmälern, Archiven und Sammlungen. Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen bis zu 9 Prozent im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Jahren. Voraussetzungen: – keine Nutzung zur Erzielung von Einnahmen, – Zugänglichkeit für wissenschaftliche Forschung oder Öffentlichkeit.

§§	Inhalt
§ 11a EStG	Verteilung von Erhaltungsaufwand an Gebäuden in städtebaulichen Sanierungs- und Entwicklungsgebieten auf zwei bis fünf Jahre. Voraussetzungen wie bei § 7h (korrespondierend zu § 10f Abs. 2 für wirtschaftlich genutzte Gebäude).
§ 11b EStG	Verteilung von Erhaltungsaufwand an Baudenkmälern auf zwei bis fünf Jahre. Voraussetzungen wie bei § 7i (korrespondierend zu § 10f Abs. 2 für wirtschaftlich genutzte Gebäude).
§ 4 Abs. 8 EStG	Verteilung von Erhaltungsaufwand an Gebäuden im Betriebsvermögen auf zwei bis fünf Jahre (wie §§ 11a und 11b).

Merkmale der Steuervergünstigungen nach §§ 7h, 7i und 10g EStG

Stichwort	Nach § 7h EStG (auch §§ 10f, 11a, 4 Abs. 8 EStG)	Nach § 7i EStG (auch §§ 10f, 11b, 4 Abs. 8 EStG)	§ 10g EStG (Sonderfall)
begünstigtes Objekt:	Gebäude muss sich im Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich befinden nach BauGB	keine Bindung an BauGB, aber Denkmalschutzrecht: Gebäude muss ein Baudenkmal sein	Gebäude oder sonst. bauliche Anlage (z. B. Gärten, Bodendenkmäler); als Denkmal geschützt; öffentlich zugänglich

Stichwort	Nach § 7h EStG (auch §§ 10f, 11a, 4 Abs. 8 EStG)	Nach § 7i EStG (auch §§ 10f, 11b, 4 Abs. 8 EStG)	§ 10g EStG (Sonderfall)
begünstigte Maßnahmen:	Modernisierungsmaßnahmen i. S. v. § 177 BauGB. Erhaltenswerte Gebäude: Maßnahmen zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung, auch Wiederaufbau (einer Ruine), jedoch kein Neubau (vgl. BFH-Urteil vom 02.09.2008, Az. X R 7/07)	zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung erforderliche Baumaßnahmen; kein Wiederaufbau eines zerstörten Gebäudes: Gebäude muss vor, während und nach Durchführung der Maßnahmen ein Bau- denkmal sein.	alle zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung erforderlichen (Herstellungs- und Erhaltungs-)Maßnahmen, auch reine Unterhaltung, Klimatisierung, Heizung, Gartenpflege usw.
nicht begünstigte Maßnahmen:	„Luxusmodernisierung“ (Obergrenze bilden die Ziele und Zwecke der Sanierungsatzung bzw. der Vereinbarung); Abriss/Neubau (vgl. BFH-Urteil vom 02.09.2008, Az. X R 7/07)	Optimierung der wirtschaftlichen Nutzung; ausschließlich den persönlichen Bedürfnissen des Eigentümers dienend; Nutzflächenerweiterung über das erforderliche Maß hinaus	Kosten für das „Zugänglich-Machen“; ausschließlich den persönlichen Bedürfnissen des Eigentümers dienende Maßnahmen
Genehmigung/ Abstimmung:	Instandsetzungsgebot/ Vereinbarung über Modernisierungsmaßnahmen nach § 177 BauGB oder Vereinbarung über Maßnahmen zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines erhaltenswerten Gebäudes	Genehmigung der Denkmalschutzbehörde und vorherige Abstimmung der Maßnahmen mit der Bescheinigungsbehörde	Genehmigung der Denkmalschutzbehörde und vorherige Abstimmung der Maßnahmen mit der Bescheinigungsbehörde

Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung

Denkmaleigenschaft (§ 7i/10f EStG):

Die Denkmalschutzgesetze der Länder schränken die Eigentumsrechte an Denkmälern im öffentlichen Interesse ein. Nutzungseinschränkungen und Veränderungseinschränkungen sowie Erhaltungspflichten sind für die Eigentümer oft mit zusätzlichem finanziellen Aufwand verbunden. Mit der Steuervergünstigung sollen diese finanziellen Nachteile der Eigentümer teilweise kompensiert werden.

Alle Vergünstigungen setzen daher voraus, dass das Gebäude (bzw. das Kulturgut) ein Denkmal im Sinne des jeweiligen Landesdenkmalschutzgesetzes ist und damit dessen Bestimmungen unterliegt. Die Denkmalschutzgesetze der Länder unterscheiden sich u. a. darin, welches Schutzsystem sie bei der Unterschutzstellung anwenden. Im Wesentlichen gibt es zwei Schutzsysteme, die als „konstitutiv“ oder „deklaratorisch“ bezeichnet werden:

1. Das konstitutive System setzt die Eintragung des Kulturguts in ein Denkmalbuch oder eine Denkmalliste in Form eines feststellenden Verwaltungsaktes voraus, erst danach wird eine Sache als Denkmal behandelt.
2. Das deklaratorische System dagegen betrachtet alle Kulturgüter als geschützt, die die im Gesetz definierten Eigenschaften besitzen. Eine Eintragung in die Denkmalliste oder das Denkmalbuch erfolgt hier nur „deklaratorisch“, also klarstellend.

Die Denkmalschutzgesetze der einzelnen Bundesländer sind auf der Internetseite des DNK, <http://www.dnk.de/rechtundgesetz/n2364>, nachzulesen.

Die Denkmaleigenschaft des Gebäudes muss grundsätzlich vor Beginn der Baumaßnahmen bestehen. Gilt für das Land, in dem sich das Gebäude befindet, das konstitutive System, dann ist die – mindestens vorläufige – Eintragung in die Denkmalliste vor Beginn der Baumaßnahmen Voraussetzung für die Begünstigung. Gilt das nachrichtliche System, so würde theoretisch auch die nachträgliche Feststellung des

Denkmalwertes genügen. Es empfiehlt sich aber auf jeden Fall, bei der zuständigen Behörde anzufragen, ob die Denkmaleigenschaft besteht. Ohnehin ist die Denkmalschutzbehörde von Anfang an über die geplanten Baumaßnahmen zu informieren, denn nur vorher abgestimmte und von der zuständigen Behörde bescheinigte Maßnahmen sind begünstigt.

Für die Begünstigung nach § 7h EStG kommt es dagegen zunächst nur darauf an, dass das Gebäude in einem durch Satzung festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegen ist und daran Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen gemäß § 177 BauGB durchgeführt wurden. Handelt es sich allerdings um ein Gebäude, das wegen seiner historischen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, so ist der Umfang der begünstigten Maßnahmen gegenüber den sonstigen Gebäuden erheblich erweitert (siehe Abschnitt „Erforderlichkeit“).

Abstimmung der Maßnahmen:

Weitere Voraussetzung für die Begünstigung nach § 7i EStG ist die **vorherige Abstimmung** der Maßnahmen mit der zuständigen Behörde, d. h. mit der **denkmalrechtlich zuständigen Behörde**.⁶ Mit der Abstimmung soll sichergestellt werden, dass ein Denkmal nicht steuerbegünstigt „kaputtsaniert“ wird. Die Abstimmung geht über die nach den Denkmalschutzgesetzen vorgeschriebene denkmalrechtliche Genehmigung der Baumaßnahmen hinaus. Sie umfasst alle für das Denkmal relevanten Aspekte der Maßnahmen, wie z. B. zu verwendende Materialien, die Art der Ausführung der Arbeiten usw. Im Rahmen der Abstimmung kann die Denkmalschutzbehörde auch bereits Aussagen über die Bescheinigungsfähigkeit (siehe Abschnitt „Bescheinigung“, S. 22) der Maßnahmen machen. Es besteht auch die Möglichkeit, sich als Ergebnis der Abstimmung eine schriftliche Zusicherung über den Umfang der bescheinigungsfähigen Baumaßnahmen geben zu lassen. Eine solche Zusicherung erleichtert die finanzielle Planung der Baumaßnah-

6 BMF-Schreiben vom 04.06.2015, Übersicht über die zuständigen Bescheinigungsbehörden bei Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für Baudenkmale.

men. Die Bescheinigungsbehörde ist an die Zusicherung gebunden, solange die Baumaßnahmen wie abgestimmt ausgeführt werden.

Für die Begünstigung nach § 7h EStG ist anstelle einer Abstimmung eine Modernisierungs- und Instandsetzungsvereinbarung zwischen dem Eigentümer und der Gemeinde (bzw. dem Sanierungs- oder Entwicklungsträger) oder ein Modernisierungs- oder Instandsetzungsgebot der Gemeinde gemäß § 177 Absatz 1 Satz 1 BauGB notwendig. In der Vereinbarung verpflichtet sich der Eigentümer, bestimmte Baumaßnahmen durchzuführen. Begünstigt sind nur die Aufwendungen für die aufgrund der Vereinbarung oder Anordnung durchgeführten Baumaßnahmen. Freiwillig durchgeführte oder über das Vereinbarte hinausgehende Arbeiten sind nicht begünstigt.

Erforderlichkeit:

Begünstigt sind nach Maßgabe der oben genannten Bestimmungen Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen, die für die Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder seine sinnvolle Nutzung „erforderlich“ sind. Es reicht also nicht aus, dass überhaupt Baumaßnahmen oder andere Erhaltungsmaßnahmen durchgeführt werden und dass diese genehmigt worden sind. Sie müssen auch notwendig sein. Die Erforderlichkeit der Baumaßnahme ergibt sich aus ihrem denkmalpflegerischen Ziel, nämlich die Substanz des Denkmals zu erhalten und es einer sinnvollen Nutzung zuzuführen bzw. eine solche fortzuführen. Erforderlich sind demnach neben Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen auch Maßnahmen, die eine Nutzung, z. B. eine Wohnnutzung, unter zeitgemäßen Bedingungen ermöglichen. Eine sinnvolle Nutzung ist dabei eine Nutzung, die die Erhaltung der Substanz des Denkmals auf Dauer gewährleistet – physisch und wirtschaftlich.

Ziel einer städtebaulichen Sanierungsmaßnahme im Sinne von § 136 BauGB ist regelmäßig die Beseitigung städtebaulicher Missstände. Dementsprechend begünstigt § 7h EStG an Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne von § 177 BauGB. Das sind solche Maßnahmen, mit denen das Gebäude den modernen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse angepasst (Moder-



Brandenburg an der Havel, Altstädtische Große Heidestraße 1

nisierung) oder mit denen Schäden behoben werden sollen, die durch Abnutzung, Alterung, Witterungseinflüsse oder Einwirkung Dritter entstanden sind (Instandsetzung).

Eine Besonderheit gilt für Gebäude, die wegen ihrer städtebaulichen, geschichtlichen oder künstlerischen Bedeutung erhalten bleiben sollen (auch wenn sie nicht denkmalgeschützt sind). Für solche Gebäude sind auch Baumaßnahmen begünstigt, die deren Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung dienen. Für diese Gebäude können demnach auch Umgestaltungs- bzw. Umnutzungsmaßnahmen begünstigt sein.

Bescheinigung:

Sowohl für denkmalgeschützte Gebäude als auch für Gebäude in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen ist zum Nachweis der o. g. Voraussetzungen eine Bescheinigung vorzulegen. Für Denkmäler ist dies eine Bescheinigung der „nach Landesrecht zuständigen Stelle“ (im Folgenden bezeichnet als „Denkmalschutzbehörde“). Sie bestätigt die Denkmaleigenschaft, die Abstimmung der durchgeführten Maßnahmen und die Erforderlichkeit der geltend gemachten Aufwendungen. Zuständig sind nach den Bestimmungen der Landesdenkmalschutzgesetze in der Regel entweder die Unteren Denkmalschutzbehörden oder das jeweilige Landesamt für Denkmalpflege.⁷ Die Bescheinigung ist steuerrechtlich ein Grundlagenbescheid (§ 171 Absatz 10 AO). Sie unterliegt weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Überprüfung durch die Finanzbehörde. Ihr Inhalt ist für das Besteuerungsverfahren bindend.⁸ Damit auch unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Denkmalschutzgesetze der Länder und der unterschiedlichen zuständigen Stellen die Bescheinigungen nach einheitlichen Kriterien erstellt werden, haben die Länder, in denen mehrere Stellen (z. B. Untere Denkmalschutzbehörden) für die Bescheinigung zuständig sind, inhaltlich übereinstimmende Bescheinigungsrichtlinien erlassen oder als Hinweise veröffentlicht. Sie sind in der Regel im Internet veröffentlicht oder bei der zuständigen Stelle erhältlich. In diesen

7 Siehe BMF-Schreiben vom 04.06.2015, Übersicht über die zuständigen Bescheinigungsbehörden bei Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung für Baudenkmale.

8 Siehe R 7i Abs. 2, R 7h Abs. 4 S. 2 EStR.

Richtlinien ist unter anderem geregelt, welche Maßnahmen als erforderlich bescheinigt werden dürfen und welche nicht.

Für die Vergünstigung nach § 7h EStG wird die Bescheinigung von der Gemeinde ausgestellt, die die Satzung aufgestellt und die Modernisierungsmaßnahmen angeordnet oder die Modernisierungs- und Instandsetzungsvereinbarung mit dem Eigentümer getroffen oder veranlasst hat. Sie bestätigt, dass das Gebäude in einem Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich liegt und die durchgeführten Baumaßnahmen der Instandsetzung oder Modernisierung des Gebäudes im Sinne von § 177 BauGB dienen. Auch für die Bescheinigungen im Sinne von § 7h EStG haben die Länder einheitliche Richtlinien erlassen, die regeln, welche Kosten für welche Baumaßnahmen bescheinigt werden dürfen. Die Richtlinien können bei dem für die Stadtentwicklung oder die Finanzen zuständigen Ministerium angefordert werden.

Instandsetzung:

Begünstigt sind alle Reparaturleistungen, mit denen die Substanz des Gebäudes erhalten oder seine Funktionsfähigkeit gesichert oder wiederhergestellt werden soll. Dazu gehören Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten von der Bauwerksgründung bis zum Schornstein wie auch die (denkmalgerechte) Erneuerung von nicht mehr funktionsfähigen oder beschädigten Bauteilen. Ziel der Instandsetzung ist für ein Baudenkmal regelmäßig die (Wieder-)Herstellung seines denkmalgerechten Zustandes. Für die Steuervergünstigung nach § 7h EStG kommt es vor allem darauf an, Mängel am äußeren Erscheinungsbild des Gebäudes zu beseitigen und die bestimmungsgemäße Nutzung wieder möglich zu machen.

Modernisierung:

Ohne eine sinnvolle Nutzung ist ein Denkmal kaum zu erhalten. Aber niemand kann von einem Denkmaleigentümer verlangen, in seinem Gebäude so zu leben, wie dies zur Zeit der Erbauung üblich war. Deshalb sind auch Aufwendungen, die dazu dienen, das Gebäude auf den heute üblichen technischen Stand zu bringen, von der Begünstigung erfasst. Dazu gehören die notwendigen Elektro-, Telefon- und Wasserinstallationen, der Anschluss an das öffentliche Netz, der Einbau oder die Erneuerung von Badinstallationen, eine unter denkmalfachlichen Gesichtspunkten verträgliche Wärme- oder Schallisolierung und die

Herrichtung des Gebäudes für seinen eigentlichen Zweck (z. B. Wohnnutzung) bis zur Bezugsfertigstellung.

Ähnliches gilt für die Begünstigung nach § 7h EStG: Ziel einer Modernisierung im Sinne von § 177 BauGB ist die Anpassung des Gebäudes an die allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse. Dabei sind für denkmalgeschützte Gebäude selbstverständlich auch hier die denkmalschutzrechtlichen Einschränkungen zu beachten.

Umnutzung:

Die ursprüngliche Nutzung eines Baudenkmals – oder eines erhaltenswerten Gebäudes in einem Sanierungsgebiet – kann manchmal nicht fortgeführt werden, etwa weil es dafür keine entsprechende Nachfrage mehr gibt, die Nutzung nach der Flächennutzungsplanung dort nicht mehr zulässig ist oder weil das Gebäude den heutigen technischen Anforderungen an diese Nutzung nicht mehr gerecht werden könnte. Dann macht es beispielsweise Sinn, in ein ehemaliges Fabrikgebäude oder eine Scheune Wohnungen einzubauen oder ein ehemaliges Bahnhofsgebäude zu einem Café oder Kulturzentrum umzunutzen. Durch diese neuen Nutzungen werden die alten Gemäuer wieder belebt. Mit den erzielten Einnahmen werden nicht zuletzt die Investitionen refinanziert und die Pflege der historischen Substanz dauerhaft sichergestellt. Wirtschaftliche Überlegungen dürfen jedoch für die Umnutzung nicht allein ausschlaggebend sein. Sie müssen sich dem Zweck der Erhaltung des Denkmals unterordnen.⁹

Die für die neue Nutzung notwendigen Umbauten und Einbauten sind in solchen Fällen grundsätzlich bescheinigungsfähig. Voraussetzung ist selbstverständlich, dass bei den Arbeiten die historische Substanz und vor allem die den Denkmalwert begründenden Eigenschaften erhalten bleiben.

Luxusaufwendungen:

Begünstigt nach § 7i EStG sind nur Aufwendungen für (Bau-)Maßnahmen, die für die Erhaltung oder die sinnvolle Nutzung des Denkmals erforderlich sind. Dabei kommt es naturgemäß nicht in erster Linie auf die persönlichen Wünsche und Vorstellungen des Eigentümers an.

9 Bescheinigungsrichtlinien (§ 7i EStG), Teilziffer 2.2.3, siehe Anhang.

Vielmehr ist zunächst zu prüfen, ob und inwieweit die vorhandene Ausstattung des Denkmals erhalten oder wiederhergestellt werden kann. Für die Beurteilung, ob Luxusaufwand vorliegt, kommt es nicht so sehr auf den Wert des Material- oder Arbeitsaufwands an. Entscheidend ist vielmehr, ob die verwendeten Materialien dem Denkmal entsprechen. Darüber hinaus sind die Ausstattungen begünstigt, die für eine zeitgemäße Nutzung des Denkmals notwendig sind, sei es eine Wohn-, Büro- oder gewerbliche Nutzung. Soll ein ehemaliges Schloss zu einem Luxushotel umgenutzt werden, so sind alle Ausstattungen als erforderlich anzusehen, die ein Luxushotel bieten muss, um in seinem Segment zu bestehen. Soll ein Arbeiter- oder Bauernhaus modernisiert und auf einen zeitgemäßen Wohnstandard gebracht werden, ist der Einbau eines Bades oder – bei ausreichender Fläche – einer zusätzlichen Gästetoilette sicher angemessen, eine Badausstattung mit Marmor und „goldenen Wasserhähnen“ aber Luxus und damit nicht begünstigt.

Auch zusätzliche Einbauten, wie Kachelöfen (zusätzlich zur vorhandenen Heizung) oder ein Schwimmbad, sind für die Wohnnutzung in der Regel nicht erforderlich.

Auch nach § 7h EStG sind „Luxusaufwendungen“ nicht begünstigt. Hier bilden die im Sanierungskonzept bzw. in der Modernisierungsvereinbarung formulierten Ziele und Zwecke der Sanierung die Grenze für die Berücksichtigung der Aufwendungen. Liegt der Gebrauchswert des Gebäudes nach der Modernisierung weit über diesen Anforderungen, sind die Aufwendungen nicht mehr begünstigt.

Einbauküchen:

Im Zuge einer Modernisierung werden häufig auch Einbauküchen erneuert oder – wenn das Gebäude umgenutzt wird – erstmalig eingebaut. Früher galt die Regel, dass Herd und Spüle grundsätzlich als Gebäudebestandteile betrachtet wurden. Denn ohne Herd und Spüle galt eine Wohnung nicht als Wohnung. Diese Ansicht stammt noch aus der Zeit, in der Herd und Spüle fest in eine Wohnung eingemauert wurden. Dementsprechend wurden Herd und Spüle bei der Modernisierung oder Umnutzung eines denkmalgeschützten Gebäudes den nach § 7i oder § 7h EStG begünstigten Baumaßnahmen zugerechnet.



Berlin, Großsiedlung Britz



Mit Urteil vom 03.08.2016¹⁰ hat der BFH nun entschieden, dass es sich bei einer Einbauküche mit ihren einzelnen Elementen um ein einheitliches Wirtschaftsgut handele, das auf zehn Jahre abzuschreiben sei.

Das bedeutet, dass Einbauküchen grundsätzlich von der Abschreibung nach §§ 7i oder 7h und vom Sonderausgabenabzug nach § 10f EStG ausgeschlossen sind. Davon ausgenommen sind Küchenbestandteile, die zum historischen Bestand des Denkmals gehören.

Technische Gebäudeausstattung:

Von einem Denkmal wird grundsätzlich nicht erwartet, dass es heutigen technischen Standards entspricht. Für eine sinnvolle Nutzung sind aber einige Attribute, z. B. Brandschutzeinrichtungen oder eine moderne Heizungsanlage, unerlässlich. Ob darüber hinaus auch zusätzliche Einbauten, wie z. B. Aufzüge, Klimaanlage, eine Glasfaserverkabelung (soweit sie denkmalrechtlich genehmigungsfähig sind), als erforderlich bescheinigt werden können, kann nur im Einzelfall entschieden werden. Dabei kommt es darauf an, ob die als sinnvoll erkannte Nutzung grundsätzlich auch ohne diese zusätzlichen Einbauten möglich wäre und dabei genügend Einnahmen erzielen könnte, um das Denkmal zu erhalten. Baumaßnahmen, die nur den persönlichen Wünschen des Denkmaleigentümers oder ausschließlich der wirtschaftlichen Optimierung dienen, sind nicht begünstigt.

Auch im Rahmen einer Modernisierung nach § 7h EStG ist zu prüfen, was für die bestimmungsgemäße Nutzung des Gebäudes unter Beachtung der festgelegten Sanierungsziele und -zwecke notwendig ist.

Energieeinspar-/Klimaschutzaufwendungen:

In einer Zeit, in der Einigkeit über die Notwendigkeit von Klimaschutz und Energieeinsparmaßnahmen wie Wärmedämmung, Pellets- oder Geothermie-Heizung, Solar- und Windkraftanlagen herrscht, können auch Denkmäler nicht ganz davon ausgenommen bleiben. Es ist notwendig und sinnvoll, vorhandene Potenziale der Bausubstanz zu nutzen und Ergänzungen vorzunehmen, solange der Denkmalwert erhalten bleibt. Um dem Interesse des Eigentümers gerecht zu werden, auch

10 BFH-Urteil vom 03.08.2016, Az. IX R 14/15

Energiekosten einzusparen, sind die Denkmalschutzbehörden in vielen Fällen bereit, Veränderungen, insbesondere reversible Veränderungen, hinzunehmen und die entsprechenden Genehmigungen zu erteilen. Die Steuervergünstigung kann aber auch hier nur gewährt werden, wenn die entsprechenden Maßnahmen für die sinnvolle Nutzung des Denkmals erforderlich sind. Das ist erfahrungsgemäß nicht immer gegeben, denn für Denkmäler gelten häufig Ausnahmen von den für Neubauten geforderten technischen Standards. Eine Wärmedämmung, die in erster Linie dazu dient, Heizenergie und damit Kosten einzusparen, wäre für die sinnvolle Nutzung des Denkmals nur dann erforderlich, wenn das renovierte Gebäude ansonsten – auch mit anderen Maßnahmen – nicht kostendeckend vermietbar wäre. Solarthermie- oder Geothermie-Heizungen, die zusätzlich zu einer vorhandenen Heizung mit dem Ziel der Energieeinsparung eingebaut werden, sind für die sinnvolle Nutzung an sich nicht erforderlich und daher in der Regel nicht unter dem Aspekt des Denkmalschutzes begünstigt.

Photovoltaikanlagen, deren erzeugter Strom in das öffentliche Netz eingespeist wird, dienen – wenn sie überhaupt an oder auf einem Denkmal erlaubt werden – in der Regel ausschließlich der Einnahmeerzielung und können deshalb nicht als für die sinnvolle Nutzung des Denkmals erforderlich betrachtet werden. Überdies werden solche Anlagen, denen das Gebäude nur als Träger dient, steuerlich nicht als Gebäudebestandteil, sondern als Betriebsvorrichtung betrachtet und können somit ohnehin nicht nach § 7i EStG begünstigt sein.

Im Unterschied zu § 7i EStG kommt es bei Maßnahmen nach § 7h EStG nicht in erster Linie auf die Erhaltung der historischen Substanz an, sondern vielmehr auf die Modernisierung des Gebäudebestandes. Die energetische Verbesserung und die Anpassung der Gebäude an den Klimawandel gehören häufig zu den Zielen einer Sanierungs- oder Entwicklungssatzung. Somit können nach § 7h EStG auch Maßnahmen begünstigt sein, die nicht für die sinnvolle Nutzung des Gebäudes als Denkmal erforderlich sind. Bei Veränderungen an denkmalgeschützten Gebäuden ist allerdings auch in einem Sanierungsgebiet eine denkmalrechtliche Genehmigung notwendig.

Umfangreiche Baumaßnahmen:

Hat ein Denkmal lange Zeit leer gestanden oder wurde es minderwertig genutzt, sind oft sehr umfangreiche Baumaßnahmen wie z. B. der Austausch von Decken, die teilweise Erneuerung des Ständerwerks und der Ausfachungen bei einem Fachwerkhaus oder die Erneuerung des Dachstuhls erforderlich, um es zu erhalten und wieder einer sinnvollen Nutzung zuzuführen. Dann kann es sein, dass die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gebäude technisch das Gepräge eines Neubaus geben.¹¹ Die Denkmalschutzbehörde muss in einem solchen Fall natürlich prüfen, ob das renovierte Gebäude noch genügend historische Substanz aufweist und seine denkmalbegründenden Eigenschaften erhalten geblieben sind, um es weiterhin als Denkmal zu betrachten. Nur dann kann sie die Baumaßnahmen als erforderlich für die Erhaltung der Substanz oder die sinnvolle Nutzung des Denkmals bescheinigen.

Das Steuerrecht sieht Gebäude, an denen so umfangreiche Bauarbeiten durchgeführt wurden, eigentlich als Neubauten an, für die eine Sonderabschreibung von (nachträglichen) Herstellungskosten nicht in Betracht kommt. Lange Zeit war umstritten, ob das Finanzamt in solchen Fällen überhaupt an die Bescheinigung gebunden ist oder nicht vielmehr selbst entscheiden könne, ob ein Neubau entstanden ist.

Mit Urteil vom 24.06.2009 (Az. X R 8/08) hat dann aber der Bundesfinanzhof entschieden: „Denkmal im Sinne des § 7i EStG kann steuerrechtlich auch ein Neubau im bautechnischen Sinne sein (tatbestandspezifische Einschränkung des Neubaubegriffs).“ Das heißt: Die steuerrechtliche Qualifizierung des Gebäudes als „bautechnischer Neubau“ bedeutet noch nicht den Verlust der steuerlichen Begünstigung nach § 7i (und dementsprechend auch nach §§ 10f, 10g, 11b) EStG. Dieses Urteil hat zu erheblicher Rechtssicherheit insbesondere für die Denkmaleigentümer geführt, die sich eines besonders gefährdeten Denkmals angenommen und es instand gesetzt und wieder nutzbar gemacht haben.

11 Siehe Bundesministerium der Finanzen, Amtliches Einkommensteuerhandbuch 2010, H 7.4, Stuttgart 2018.



Leipzig (Sachsen), Stephanstraße 10



Leipzig (Sachsen), Stephanstraße 10, Hofeinfahrt

Nicht begünstigt ist allerdings weiterhin der Wiederaufbau eines zerfallenen oder zerstörten Denkmals oder die völlige Neuerrichtung – auch wenn dabei die Originalteile weitgehend wiederverwendet werden. Das macht auch der BFH in seinem oben zitierten Urteil klar: „Der Begriff des Neubaus in § 7i EStG ist (...) tatbestandsspezifisch einzuschränken (...). Er umfasst nur den Wiederaufbau oder die völlige Neuerrichtung des Gebäudes, nicht jedoch einen steuerrechtlichen Neubau im bautechnischen Sinn.“

Diese Entscheidung ist von der Finanzverwaltung übernommen worden, so dass nun auch in solchen Fällen eine Begünstigung nach § 7i EStG möglich ist, wenn eine entsprechende Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde vorliegt.

Auch für Baumaßnahmen, die nach § 7h EStG begünstigt sind, hat der BFH mit seinem Urteil vom 22.10.2014 inzwischen entschieden, dass „allein die Gemeinde [prüfe], ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden“. Der BFH hat damit seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben.

Dachgeschossausbau:

In vielen Denkmälern sind die Dachgeschosse mangels ausreichenden Wärme- und Witterungsschutzes sowie ausreichender Belichtung weitgehend unbewohnt geblieben. In manchen herrschaftlichen Häusern waren dort Dienstboten-Schlafräume untergebracht, oder der Dachboden wurde als Trockenraum oder Lager genutzt.

Heute gelten diese leeren Räume als wertvoller Wohnraum, der sich in Innenstadtbereichen oft lukrativ vermieten lässt. Für bislang ungenutzte Dachräume ist die Herstellung der Nutzbarkeit meistens nur mit erheblichen Eingriffen und Umbauten (Zugang, Flucht-/Rettungsweg, Belichtung, Dämmung, Installationen usw.) möglich. Selbst wenn dort vormals Dienstbotenräume eingerichtet waren, ist es oft notwendig, für eine ausreichende Belichtung oder aus Gründen des Brandschutzes, zusätzliche Dachöffnungen zu schaffen und eine stärkere Wärmedämmung anzubringen, als dies ohne die Nutzung notwendig geworden wäre. Solche Eingriffe werden deshalb schon im Genehmigungsverfahren eher kritisch gesehen.

Steuerlich sind die für den Ausbau des Dachgeschosses zu neuem Wohnraum vorgenommenen Maßnahmen, selbst wenn sie denkmalrechtlich genehmigt worden sind, grundsätzlich nicht begünstigt, weil damit zusätzliche Nutzfläche geschaffen wird, es sei denn, dass die Räume bereits in früherer Zeit bewohnt waren.¹² Denn in der Regel geht es bei solchen Ausbaumaßnahmen in erster Linie darum, zusätzliche Einnahmen aus dem Objekt zu ziehen. Nach Nummer 3.8 der bundeseinheitlichen Bescheinigungsrichtlinien sind allerdings Ausnahmen denkbar, und zwar dann, „wenn die Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung unerlässlich sind und ohne sie eine denkmalgemäße Nutzung objektiv und nicht nur nach den Verhältnissen des Berechtigten ausgeschlossen ist“. Es werden in erster Linie wirtschaftliche Gründe sein, die einen solchen Ausbau „unerlässlich“ machen. Hier muss also der Denkmaleigentümer durch eine Wirtschaftlichkeitsberechnung, in der alle anfallenden Kosten und alle zu erwartenden Einnahmen enthalten sind, nachweisen, dass das Denkmal ohne den Ausbau nicht sinnvoll nutzbar ist. Die Landesregierung Brandenburg hat in einem Runderlass vom 07.09.2012 erläutert, wie ein solcher Nachweis zu führen ist.¹³

Wird ein größeres Denkmal in Teileigentum aufgeteilt und im Dachgeschoss eine neue Wohnung geschaffen, so entsteht steuerlich ein neues, selbstständig zu betrachtendes Wirtschaftsgut (Eigentumswohnung). Ein solches, innerhalb der Kubatur des denkmalgeschützten Gebäudes geschaffenes, neues Wirtschaftsgut ist dennoch gemäß § 7i EStG begünstigt, wenn die zuständige Denkmalschutzbehörde den Ausbau als erforderlich für die sinnvolle Nutzung bescheinigt hat.¹⁴

12 Das Verwaltungsgericht Dresden hat in einem Urteil vom 12.11.2014 (Az. 7 K 168/12) entschieden: „verputzte Wände, Dielung, Fenster, Türen sowie Elektroinstallationen genügen nicht zur Annahme, dass das Dachgeschoss bestimmungsgemäß als Wohnraum genutzt wurde.“ Es müssten schon „wohnungstypische Einrichtungen, wie Sanitäreinrichtungen oder KÜcheneinrichtungen vorhanden gewesen sein, um von einer bereits früher vorhandenen Wohnnutzung auszugehen.

13 Amtsblatt für Brandenburg 2012, Nr. 39, Seite 1359.

14 Vgl. BFH-Urteil vom 10.10.2017, Az. X R 6/16: „Auch Aufwendungen für eine Eigentumswohnung, mit der neuer Wohnraum geschaffen wurde, können

Dasselbe gilt für nach § 7h Absatz 1 Satz 2 begünstigte Dachgeschossausbauten in Gebäuden in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen. Die Bescheinigung der Gemeinde über Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen eines erhaltenswerten Gebäudes in einem Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich ist daher auch bindend hinsichtlich der Frage, ob bei dem Dachgeschossausbau ein neues Wirtschaftsgut entstanden ist.¹⁵

Anbauten:

In seltenen Fällen sind Anbauten erforderlich, z. B. um für die sinnvolle Nutzung zwingend erforderliche technische Einrichtungen (Zentralheizung, Aufzug, Toilettenanlage, Tiefgarage etc.) unterzubringen, die innerhalb des Bestandes selbst keinen Platz haben. Auch diese sind nur begünstigt, wenn sie „zur sinnvollen Nutzung unerlässlich sind und ohne sie eine denkmalgemäße Nutzung objektiv und nicht nur nach den Verhältnissen des Berechtigten ausgeschlossen ist“.¹⁶

Aus dem oben Gesagten ergibt sich, dass ein Anbau das denkmalgeschützte Gebäude in seiner Funktion unterstützen muss. Er muss sich dem Denkmal auch optisch unterordnen und darf dessen Erscheinungsbild nicht wesentlich beeinträchtigen.

Aus steuerlicher Sicht muss der Anbau außerdem in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Denkmal stehen, sich als Erweiterung des bestehenden Gebäudes und nicht als selbstständiges Gebäude präsentieren.¹⁷

Restdenkmal:

Wenn von einem Gebäude nur Teile denkmalwert (und geschützt) sind, etwa eine Fassade, so sind nur solche Baumaßnahmen nach § 7i EStG begünstigt, die zur Erhaltung dieses Gebäudeteils erforderlich sind. Dazu gehören auch Maßnahmen für die statische Erhaltung des Gebäudeteils, z. B. solche zur Stabilisierung des Baukörpers hinter der

materiell-rechtlich begünstigt sein, wenn und soweit sie sich auf den Altbestand beziehen und die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1, 2 EStG erfüllen.“

15 BFH-Urteil vom 22.10.2014, Az. X R 15/13.

16 Nummer 3.8 der Bescheinigungsrichtlinien, siehe Anhang.

17 Vgl. Bruckmeier in: Kirchhof, Sohn, Mellinshoff, Einkommensteuergesetz – Kommentar, RdNr. B 22 zu § 7i EStG.

Fassade, jedoch keine Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung des Gebäudes. Wird allerdings das Gebäude hinter der denkmalgeschützten Fassade abgebrochen und neu errichtet, sind neben den Kosten zur Erhaltung der historischen Substanz selbst nur etwaige Mehraufwendungen wegen erschwelter Bauabläufe oder Baustelleneinrichtungen begünstigt.¹⁸

Stellplätze, Garagen:

Oft sind für die sinnvolle Nutzung eines Denkmals, sei es eine Wohnnutzung oder eine Büro- oder gewerbliche Nutzung, Fahrzeug-Stellplätze notwendig, ohne die die beabsichtigte Nutzung baurechtlich gar nicht genehmigt würde. Grundsätzlich sind solche Stellplätze deshalb auch im Sinne von § 7i EStG für die sinnvolle Nutzung des Denkmals erforderlich. Werden die Stellplätze im denkmalgeschützten Gebäude selbst eingerichtet oder wird eine Tiefgarage als (unselbstständiger) Anbau errichtet, ist die Begünstigung für diese Baumaßnahmen unproblematisch. Im Normalfall werden solche Plätze aber außerhalb des Gebäudes zumeist auf einer Freifläche eingerichtet, oder es wird ein Garagenbau neben dem Gebäude errichtet. Inwieweit solche Stellplätze dann in den Genuss der Steuervergünstigung kommen, hängt von der steuerrechtlichen Zuordnung der Stellplätze zum Gebäude ab, die ausschließlich das Finanzamt vornimmt. Denn nur Baumaßnahmen am denkmalgeschützten Gebäude selbst sind begünstigt. In den Bescheinigungsrichtlinien¹⁹ wird darauf hingewiesen, dass eine Begünstigung nur dann möglich ist, wenn durch die Baumaßnahme kein selbstständiges Wirtschaftsgut entsteht, und dass die Beurteilung, ob ein selbstständiges Wirtschaftsgut entstanden ist, der Finanzverwaltung vorbehalten bleibt.

Freiflächen sind aber – vor allem in dicht bebauten Innenstadtbereichen – für diesen Zweck nicht immer verfügbar. Wenn eine entsprechende gemeindliche Satzung dies vorsieht, kann die Verpflichtung durch eine Ersatzzahlung abgelöst werden. Eine solche Stellplatzablö-

18 Vgl. Bruckmeier in: Kirchhof, Sohn, Mellinghoff, Einkommensteuergesetz – Kommentar, RdNrn. B 21 und B 22 zu § 7i EStG.

19 Nummer 3.9 der Bescheinigungsrichtlinien, siehe Anhang.

sung gehört zu den Nebenkosten der Baumaßnahme²⁰ und ist ebenso wie alle anderen Nebenkosten begünstigt.

Nebenkosten:

Steuerlich begünstigt sind auch die anfallenden Nebenkosten der Baumaßnahme, wie Kosten der Planung und Statik, Genehmigungsgebühren, Fahrtkosten und Bürokosten sowie eine Ablösung der Verpflichtung zur Errichtung von Stellplätzen, und zwar auch dann, wenn die Denkmalschutzbehörde nur die unmittelbaren Baukosten bescheinigt hat. Das Verwaltungsgericht München hält es in seinem Urteil vom 28.11.2007 (Az. M 9 K 07.4191) für die Bescheinigungsstelle für „unzumutbar“, eine verbindliche Bescheinigung zu Aufwendungen zu erteilen, über deren steuerliche Abzugsfähigkeit nur nach steuerrechtlichen Kriterien entschieden werden kann. Es weist die Zuständigkeit für die Entscheidung, inwieweit und in welcher Höhe solche Nebenkosten im Zusammenhang mit den begünstigten Baumaßnahmen berücksichtigt werden können, dem Finanzamt zu.²¹ Das bedeutet für den Denkmaleigentümer, dass er die Berücksichtigung dieser Kosten auch dann beim Finanzamt beantragen kann, wenn sie in der bescheinigten Summe nicht enthalten sind.

Eigenleistungen:

Nicht selten legen engagierte Denkmaleigentümer selbst Hand an ihr Denkmal und erbringen einen Teil der Baumaßnahmen in Eigenleistung oder mit Hilfe von Verwandten, Nachbarn und Freunden. Unbedingt notwendig ist natürlich auch hier, dass die Arbeiten abstimmungsgemäß und fachgerecht ausgeführt werden. Bescheinigen kann die Denkmalschutzbehörde nur solche Kosten, die durch ordnungsgemäße Rechnungen nachgewiesen werden. Dazu gehört nicht die eigene Arbeitsleistung. Werden Helfer für ihre Arbeit wie Arbeitnehmer belohnt, sind nicht nur die steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Regeln zur Beschäftigung von Arbeitnehmern bzw. Aushilfen zu beachten. Es ist auch anhand von Stundenzetteln nachzuweisen, wel-

20 Vgl. Bruckmeier in: Kirchhof, Söhn, Mellinshoff, Einkommensteuergesetz – Kommentar, RdNr. B 24 zu § 7i EStG.

21 Vgl. Nr. 3.3 der Muster-Bescheinigungsrichtlinien (Anhang).



Quedlinburg (Landkreis Harz, Sachsen-Anhalt), Wassertorstraße 5

che Arbeiten von dem Arbeitnehmer in welcher Zeit ausgeführt wurden. Für Nebenkosten, die dem Eigentümer im Rahmen der Betreuung der Baumaßnahmen entstehen, gilt das oben Gesagte.

Für Werkzeuge, Geräte und Maschinen, die zur Durchführung der Baumaßnahmen angeschafft werden, gelten eigene steuerliche Regelungen zur Abschreibung. Die Denkmalschutzbehörde kann daher nur bestätigen, dass diese Gegenstände für die Durchführung der Baumaßnahmen benötigt wurden. Über die steuerliche Berücksichtigung entscheidet das Finanzamt.

Funktionsträgergebühren:

Wird ein größeres denkmalgeschütztes Objekt von einem Bauträger erworben, von diesem in Wohnungseigentum aufgeteilt und an verschiedene Erwerber veräußert, übernimmt der Bauträger in der Regel

auch die Sanierung und Bezugsfertigstellung des Objekts. Das Angebot des Bauträgers umfasst dann die Eigentumsübertragung, die Sanierung und dazugehörige Leistungen wie Baubetreuung, Vermittlungsleistungen, treuhänderische Vertretung usw. Für letztere Leistungen werden häufig sogenannte „Funktionsträgergebühren“ berechnet, die im Komplettkaufpreis enthalten sind. Über die Zuordnung dieser Kosten zu den steuerlich unterschiedlich zu behandelnden Kostenarten entscheidet das Finanzamt. Die Funktionsträgergebühren werden von der Denkmalschutzbehörde betragsmäßig deshalb weder bescheinigt noch geprüft. Stattdessen wird die Bescheinigung um einen Zusatz, ähnlich dem folgenden, ergänzt: „Zu den begünstigten Aufwendungen gehören Funktionsträgergebühren. Davon ist jedoch nur der Anteil begünstigt, der nach den Feststellungen der Finanzbehörden zu den Anschaffungskosten im Sinne der §§ 7i Abs. 1 Satz 5 / 7h Abs. 1 Satz 3 EStG oder den Herstellungskosten gehört, die auf die begünstigten Baumaßnahmen entfallen.“

Das Finanzamt wird für ein solches als „Gesamtojekt“ bezeichnetes einheitliches Projekt eine sogenannte „gesonderte und einheitliche Feststellung“ (§ 180 Abgabenordnung) der Kosten durchführen, die jedem Eigentümer zuzurechnen sind. Dazu reicht der Bauträger dem Finanzamt die Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde für alle Eigentumseinheiten und eine Erklärung über die einzelnen zu berücksichtigenden Kostenpositionen ein. Die Kosten werden dann gesondert von der Einkommensteuererklärung der Eigentümer und nach einheitlichen Kriterien für jede einzelne Eigentumseinheit verbindlich festgestellt und dem Wohnsitzfinanzamt des Eigentümers mitgeteilt.

Für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist in einem solchen Fall wichtig, dass mit den Baumaßnahmen erst nach Abschluss des obligatorischen Erwerbsvertrags (des notariellen Kaufvertrags) begonnen wird (§ 7i Abs. 1 Satz 5). Denn nur dann steht dem Erwerber diese auch zu. Wird das denkmalgeschützte Objekt vom Bauträger auf eigene Rechnung fertig saniert, bevor er es weiter veräußert, geht die Steuervergünstigung verloren.

Schönheitsreparaturen:

Bei jedem Gebäude sind auch nach einer Grundsanierung, spätestens einige Jahre danach, immer wieder kleinere Instandhaltungsarbeiten notwendig. Es müssen u. a. Fenster, Türen und Heizkörper gestrichen, Parkettböden abgeschliffen, Briefkastenanlagen erneuert und Treppenhäuser renoviert werden. Steuerlich werden solche Aufwendungen als Erhaltungsaufwand behandelt. Bei vermieteten oder betrieblich genutzten Gebäuden, auch solchen, die kein Denkmal sind, sind diese Aufwendungen sofort abziehbar. Bei selbst genutzten Wohnungen in Gebäuden, die unter Denkmalschutz stehen, können solche Aufwendungen ebenso wie die oben beschriebenen Herstellungskosten für Baumaßnahmen nach § 10f EStG als Sonderausgaben geltend gemacht werden, wenn die zuständige Denkmalschutzbehörde sie als erforderlich für die Erhaltung und sinnvolle Nutzung des Denkmals bescheinigt hat.

Für kleinere, regelmäßig anfallende Pflege- und Reparaturarbeiten, nämlich „Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen“ (§ 35a Abs. 3 Satz 1 EStG) bis zu einem Betrag von 6.000 Euro pro Jahr ist zumeist aber die allgemeingültige Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG günstiger. Danach „ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen, auf Antrag um 20 Prozent der Aufwendungen des Steuerpflichtigen, höchstens jedoch um 1.200 Euro“, ohne dass es hierfür einer Prüfung der Erforderlichkeit und einer Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde bedarf. Eine ggf. notwendige denkmalrechtliche Genehmigung bleibt davon unberührt.

*Besonderheit bei Gebäuden als Teil eines Ensembles /
im Denkmalsbereich:*

Ist das Gebäude selbst kein Denkmal, aber „Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist“ (§ 7i Abs. 1 Satz 4 EStG), sind solche Baumaßnahmen begünstigt, die für die Erhaltung des schützenswerten Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich sind. Dazu zählen Reparaturmaßnahmen, die die Gebäudehülle sichern sollen: Dachinstandsetzung, Instandsetzung des Mauerwerks und der Fundamente usw. Dazu gehören auch Arbeiten an der Fassade,



Mainz (Rheinland-Pfalz), Dalberger Hof

an Fenstern und Türen, soweit diese sich als Teil des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gesamtanlage darstellen: Putz-, Reinigungs- oder Anstricharbeiten, Reparatur oder Erneuerung von Fenstern und Türen. Auch hier ist Voraussetzung, dass die Arbeiten nach vorheriger Abstimmung mit der Bescheinigungsbehörde durchgeführt worden sind.

Nicht begünstigt sind Baumaßnahmen, die der sinnvollen Nutzung des Gebäudes dienen, also z. B. Aufwendungen für Strom-, Wasser- und Heizungsinstallationen und Innenausbau. Außerdem sind auch hier Maßnahmen zur Wiedererrichtung eines Gebäudes nach Abbruch oder Neubauten von der Begünstigung ausgeschlossen, und zwar auch dann, wenn sie an das Erscheinungsbild im Ensemble angepasst werden. Dagegen können Kosten für die Instandsetzung einer Grundstückseinfriedung (Mauer, Hecke, Zaun) zu den begünstigten Kosten gehören, soweit diese Bestandteil des schützenswerten Erscheinungsbildes der Gesamtanlage und steuerrechtlich dem Gebäude zuzurechnen ist. Ob das der Fall ist, entscheidet das Finanzamt.

Sonstige bauliche Anlagen, Garten- und Parkanlagen, Bodendenkmäler: Eine Sonderabschreibung nach § 7i EStG kann nur in Anspruch nehmen, wer mit dem Objekt, auf das sich die Abschreibung bezieht, Einkünfte erzielt. Gleiches gilt für den Abzug oder die Verteilung von Erhaltungsaufwand. Wer sein Objekt selbst bewohnt und deshalb keine Einkünfte daraus zu versteuern hat, kann einen Sonderausgabenabzug nach § 10f EStG geltend machen. Wird aber z. B. eine Burg oder ein Schloss nicht oder nur teilweise selbst bewohnt und im Übrigen gegen Eintrittsgeld der Öffentlichkeit zur Besichtigung freigegeben, dann reichen die Einnahmen aus dem Besichtigungsbetrieb in der Regel nicht aus, um die oft sehr aufwendigen Unterhaltungsarbeiten zu finanzieren; von den Kosten der Parkpflege, für die eine begünstigte Abschreibung ohnehin nicht in Betracht kommt, einmal ganz abgesehen. Steuerlich werden die daraus entstehenden betrieblichen Verluste als Liebhaberei behandelt und im Rahmen der Einkunftsermittlung nicht berücksichtigt.

Stattdessen gibt es aber die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs nach § 10g EStG. Von den jährlichen Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen, soweit sie nicht durch Zuschüsse – aus öffentlichen oder privaten Kassen – oder durch Einnahmen aus dem Betrieb, z. B. als Museum, gedeckt sind, kann der Eigentümer jeweils 90 Prozent, über zehn Jahre verteilt, als Sonderausgaben geltend machen.

Unter dem Oberbegriff „Kulturgüter“ begünstigt § 10g EStG nicht nur denkmalgeschützte Gebäude und Gebäudeteile, sondern auch „gärtnerische, bauliche und sonstige Anlagen, die keine Gebäude oder Gebäudeteile und nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften unter Schutz gestellt sind“.

Zu den begünstigten Gegenständen zählen also hier neben Gebäuden und Teilen von Gebäuden auch denkmalgeschützte Gärten und Parks einschließlich ihrer gesamten baulichen und beweglichen Ausstattung wie Treppen, Zäunen und Mauern, Statuen, Balustraden, Pavillons, Brunnen, Wasserbauwerken usw. Aber auch einzeln stehende denkmalgeschützte Bauwerke – Ruinen, Stadtmauern, Fördertürme und andere technische Denkmäler etc. – gehören dazu. Außerdem sind als „sonstige Anlagen“ auch Bodendenkmäler zu fassen.



Herrenhaus Neverstaven (Landkreis Stormann, Schleswig-Holstein)

Die Steuervergünstigung nach § 10g EStG wird unter folgenden Voraussetzungen gewährt:

1. Die Kulturgüter dienen nicht der Einkunftserzielung oder eigenen Wohnzwecken des Eigentümers.

„Nicht der Einkunftserzielung dienen“ bedeutet, dass die Kulturgüter nicht mit Gewinnerzielungsabsicht vermietet, verpachtet oder zu eigenen gewerblichen Zwecken genutzt werden. Es bedeutet nicht, dass überhaupt keine Einnahmen (z. B. aus Eintrittsgeldern) zur Mitfinanzierung der Erhaltungslasten erzielt werden dürfen. „Eigenen Wohnzwecken“ dient das Gebäude nur dann, wenn der Eigentümer es tatsächlich selbst bewohnt. Eine unentgeltliche oder teilweise un-

entgeltliche Überlassung, beispielsweise an nahe Angehörige, ist für die Steuervergünstigung nach § 10g EStG unschädlich.

2. Die Kulturgüter werden in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der wissenschaftlichen Forschung oder der Öffentlichkeit zugänglich gemacht.

Gemeint sind die Verhältnisse des Kulturguts, aber auch die privaten Verhältnisse des Eigentümers oder der Nutzer. Dabei sind Sicherheitsaspekte, die Sicherungspflichten des Eigentümers und der Schutz des Kulturguts selbst ebenso zu berücksichtigen wie das Eigentumsrecht und der Schutz der Privatsphäre des Eigentümers oder der in oder auf dem Kulturgut lebenden Menschen. Eine z. B. nur auf kleine Besuchergruppen, die nach Voranmeldung und unter Aufsicht das Denkmal besichtigen, beschränkte Zugänglichkeit ist daher unschädlich.

3. Die durchgeführten Maßnahmen sind mit der zuständigen Denkmalschutzbehörde abgestimmt und von dieser bescheinigt worden.

Weitere Voraussetzung ist auch hier – wie bei den anderen Steuervergünstigungen im Bereich der Einkommensteuer –, dass die Erhaltungs- oder Herstellungsmaßnahmen mit der zuständigen Behörde vor Beginn der Maßnahme abgestimmt worden sind und von dieser auch bescheinigt werden. In regelmäßigen, kurzen Abständen anfallende Maßnahmen (z. B. Rasenmähen, Reinigungsarbeiten) können dabei als Arbeitsplan einmalig abgestimmt werden. Im Übrigen empfiehlt sich für die Parkpflege die Abstimmung in Form eines Parkpflegewerks.²²

Begünstigt sind die Aufwendungen für alle Maßnahmen, die der Erhaltung und Pflege der Kulturgüter dienen. Dazu gehören neben den oben bereits beschriebenen Baumaßnahmen an Gebäuden oder Gebäudeteilen auch alle Parkpflegemaßnahmen wie:

- Entfernen von Laub und Unkraut,

²² Ein vorbildliches Beispiel eines Parkpflegewerks findet sich auf der Internetseite des Alten Botanischen Gartens in Marburg: <http://www.adk-verein.de/Parkpflegewerk/>.



Gutspark Destedt im Braunschweiger Land (Niedersachsen) mit restaurierter Brücke am Schlossteich

- Baumschnitt,
- Rasenmähen,
- Reinigen von Treppen, Wegen, Balustraden, Brunnen usw.,
- Bepflanzung
- und auch die Sicherung gegen unbefugtes Betreten zum Schutz des Kulturguts.

Bei Gebäuden, die nicht zu Wohnzwecken genutzt werden, gehört dazu auch die zu ihrer Erhaltung möglicherweise notwendige Beheizung oder Klimatisierung. Bei Bodendenkmälern sind die Aufwendungen begünstigt, die zu ihrer Erhaltung und Bewahrung im Boden entstehen. Nicht begünstigt sind allerdings Maßnahmen (Ausgrabungen,

Dokumentationen etc.), die letztlich zur Zerstörung des Bodendenkmals führen. Nicht begünstigt sind ebenso archäologische Untersuchungen, wenn keine erhaltenswerte Substanz gefunden wird, und zwar auch dann nicht, wenn diese Untersuchungen wegen einer bestehenden Vermutung im Zusammenhang mit einer beantragten Bau- oder Abtragungsgenehmigung angeordnet worden sind. In solchen Fällen wird empfohlen, „derartige Maßnahmen durch Spenden (auch Großspenden) gemäß § 10b EStG an die zuständigen Denkmalschutzbehörden [siehe Kapitel „Spendenabzug nach § 10b EStG“] zu finanzieren“.²³

§ 15b EStG – Aufhebung der Steuerbegünstigungen für den Denkmalschutz?

Die erhöhten Abschreibungen nach § 7i EStG führen beim Eigentümer oft zu negativen Einkünften, insbesondere in den ersten Jahren nach dem Erwerb einer Denkmalschutzimmobilie. Werden diese negativen Einkünfte mit anderen, positiven Einkünften des Eigentümers verrechnet, führt dies zu einer niedrigeren Steuer, auch für die positiven Einkünfte. Dies ist vom Gesetzgeber durchaus so gewollt und eben Teil der steuerlichen Förderung, die der Erhaltung der Kulturgüter zugutekommen soll.

Im Jahr 2006 wurde mit § 15b eine „Verlustverrechnungsbeschränkung im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen“ in das Einkommensteuergesetz eingeführt. Diese Verlustverrechnungsbeschränkung bezieht sich auf alle Einkunftsarten (also auch auf solche aus Vermietung und Verpachtung) und gilt ohne Rücksicht darauf, ob die Verluste durch Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen nach § 7i EStG entstanden sind. Auch die Sonderabschreibung nach § 7i EStG führt zu einer Steuerstundung, denn die Abschreibung auf Herstellungskosten, die normalerweise auf einen Zeitraum von 40 bis 50 Jahren verteilt wird, wird hier in den ersten zwölf Jahren nach der Sanierung aufge-

23 Kleeberg in: Kirchhof, Söhn, Mellinshoff, Einkommensteuergesetz, § 10g, RdNr. C 13.

braucht, so dass danach nur noch die „Normal-AfA“ auf den Altbaubestand steuerlich geltend gemacht werden kann.

Die Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15b EStG besteht darin, dass in den betroffenen Fällen Verluste nur noch mit späteren Einkünften aus derselben Einkunftsquelle verrechnet werden dürfen. Für einen Denkmaleigentümer würde das die Vorteile der Sonderabschreibung nach § 7i EStG praktisch vollkommen aufheben. Allerdings gilt die Verlustverrechnungsbeschränkung nicht für jeden Verlust, der aufgrund von Sonderabschreibungen entsteht. Voraussetzung ist, dass es sich um ein sogenanntes „Steuerstundungsmodell“ handelt. Das sind nach § 15b Abs. 2 Satz 1 EStG Modelle, bei denen „auf Grund einer modellhaften Gestaltung steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. Dies ist der Fall, wenn dem Steuerpflichtigen auf Grund eines vorgefertigten Konzepts die Möglichkeit geboten werden soll, zumindest in der Anfangsphase der Investition Verluste mit übrigen Einkünften zu verrechnen.“

Diese Neuregelung hat anfangs erhebliche Unruhe bei an Denkmälern interessierten Investoren hervorgerufen. Mit seinem Anwendungsschreiben vom 17.07.2007 hat das Bundesfinanzministerium klargestellt, dass der Erwerb einer Eigentumswohnung vom Bauträger grundsätzlich keine modellhafte Gestaltung darstelle, „es sei denn, der Anleger nimmt modellhafte Zusatz- oder Nebenleistungen (z. B. Vermietungsgarantien)

- vom Bauträger selbst,
- von dem Bauträger nahe stehenden Personen sowie von Gesellschaften, an denen der Bauträger selbst oder diesem nahe stehende Personen beteiligt sind,
- oder auf Vermittlung des Bauträgers von Dritten

in Anspruch, die den Steuerstundungseffekt ermöglichen sollen“. Es handelt sich dabei also um besondere Vertragsgestaltungen, die mit der Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7i EStG nicht unmittelbar zu tun haben.

Weiter heißt es in dem Anwendungsschreiben, eine modellhafte Gestaltung liege nicht vor, wenn der Bauträger mit dem Erwerber zugleich

die Modernisierung des Objekts ohne weitere modellhafte Zusatzleistungen (s. o.) vereinbare. Dies gelte insbesondere für Baudenkmäler, für die erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG geltend gemacht werden können „und bei denen die Objekte vor Beginn der Sanierung an Erwerber außerhalb einer Fondskonstruktion veräußert werden“.

Tatsächlich bedeutet also § 15b EStG dann eine Einschränkung der steuerlichen Abzugsmöglichkeiten, wenn das Objekt im Rahmen einer Fondskonstruktion ausschließlich mit dem Ziel erworben wird, steuerliche Verluste zu erzeugen. Die „normalen“ Erwerbsfälle sind davon nicht berührt.

Spendenabzug nach § 10b EStG

Die Denkmalpflege gehört auch zu den in § 52 der Abgabenordnung aufgelisteten gemeinnützigen und steuerbegünstigten Zwecken. Das eröffnet die Möglichkeit, Spenden zugunsten der Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10b EStG bei der Einkommensteueranlagung abzusetzen. Aber nicht nur private Spender, sondern auch juristische Personen können Spenden nach § 9 Körperschaftsteuergesetz von ihrem Einkommen abziehen.

Die Höchstbeträge für den Abzug bei der Einkommensteuer oder Körperschaftsteueranlagung belaufen sich auf 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte (bei Körperschaften: des Einkommens) oder 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. Die Höchstbeträge übersteigende Spendenbeträge können in die folgenden Veranlagungszeiträume übertragen werden. Zusätzlich können Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung bis zu 1 Million Euro abgezogen werden.

Voraussetzung ist, dass die Spende einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder einer öffentlichen Dienststelle, also zum Beispiel einer Gemeinde, einer Kirche o. Ä., einem als gemeinnützig anerkannten Verein, einer gemeinnützigen Stiftung, GmbH oder sonstigen Körperschaft

zur Verwendung für Zwecke des Denkmalschutzes oder der Denkmalpflege zugewendet worden ist. Diese muss über die Spende eine Zuwendungsbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ausstellen.²⁴ Privatpersonen kommen als Spendenempfänger nicht in Betracht. Der Spendenempfänger kann aber mit den gespendeten Mitteln Privatpersonen bei der Durchführung von denkmalpflegerischen Maßnahmen unterstützen, z. B. bei archäologischen Grabungen, die im Zusammenhang mit Baumaßnahmen durchgeführt werden.

24 § 50 EStDV, BMF-Schreiben vom 18.12.2008, vom 17.06.2011 und vom 06.02.2017.

Berücksichtigung der Denkmaleigenschaft bei der Einheitsbewertung

Der steuerliche Einheitswert nach dem Bewertungsgesetz stellt die Grundlage für die Bemessung der Grundsteuer dar. Bei der Ermittlung des Einheitswerts sind Wertminderungen, die sich bei Denkmälern wegen eingeschränkter wirtschaftlicher Verwertbarkeit und der dem Eigentümer obliegenden Unterhaltsverpflichtungen ergeben, gemäß koordiniertem Ländereinsatz (vom 21.10.1985 in den alten Bundesländern, vom 06.11.1991/17.12.2008 in den neuen Bundesländern) mit einem Abschlag zu berücksichtigen.

Der Abschlag beträgt ohne weiteren Nachweis 5 Prozent des Grundstückswerts. Wenn nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, dass der Wiederveräußerungswert des Grundstücks durch die Denkmaleigenschaft „in ungewöhnlichem Maße“ gemindert ist, wird ein Abschlag von 10 Prozent gewährt. Der erhöhte Abschlag von 10 Prozent kann bei den Baudenkmalern allgemein glaubhaft gemacht werden, die wegen ihres Bauvolumens, ihrer Lage oder ihrer erschwerten Nutzbarkeit aus dem Rahmen des Üblichen fallen. Der Erlass ist auch anzuwenden, wenn das Gebäude nur vorläufig unter Schutz gestellt ist.

Erstreckt sich die Denkmaleigenschaft nur auf einen Teil der auf einem Grundstück stehenden Gebäude, wird der Abschlag entsprechend gemindert.

Für Zwecke der Erbschaftsteuer wird seit 2009 ein besonderer Grundbesitzwert nach den Vorschriften der §§ 157 bis 203 des Bewertungsgesetzes ermittelt. Zu den Einzelheiten wird auf das Kapitel „Berücksichtigung der Denkmaleigenschaft bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer“ hingewiesen.

Grundsteuer

Die Grundsteuer wird von der Gemeinde nach einem selbst festgelegten Hebesatz erhoben. Bemessungsgrundlage ist der steuerliche Einheitswert des Grundstücks nach dem Bewertungsgesetz. Bei der Feststellung des Einheitswerts wird die Denkmaleigenschaft bereits mit einem Abschlag von 5 Prozent, in Ausnahmefällen auch von 10 Prozent berücksichtigt.

Darüber hinaus muss die Gemeinde die Grundsteuer gem. § 32 Abs. 1 GrStG erlassen „für Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, dessen Erhaltung wegen seiner Bedeutung für Kunst, Geschichte, Wissenschaft oder Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt, wenn die erzielten Einnahmen und die sonstigen Vorteile (Rohertag) in der Regel unter den jährlichen Kosten liegen. Bei Park- und Gartenanlagen von geschichtlichem Wert ist der Erlass von der weiteren Voraussetzung abhängig, dass sie in dem billigerweise zu fordernden Umfang der Öffentlichkeit zugänglich gemacht sind.“

In aller Regel ist es leider nicht ganz einfach, den Erlass der Grundsteuer auch durchzusetzen. Dass die Kosten regelmäßig höher sind als die erzielten oder erzielbaren Einnahmen, muss anhand einer Kosten-Nutzen-Rechnung nachgewiesen werden. Von einer Regelmäßigkeit ist nach Abschnitt 35 der Grundsteuerrichtlinien auszugehen, wenn in einem Zeitraum von drei Jahren jedes Jahr ein Minus ausgewiesen wird. Es schadet auch nicht, wenn in einem von den drei Jahren ein geringes positives Ergebnis erzielt wurde, das Ergebnis in der Summe aber dennoch negativ war. Die Beurteilung soll rückblickend erfolgen. Solange der Dreijahreszeitraum läuft, soll die Grundsteuer gestundet werden, um sie dann, nachdem der Nachweis erbracht wurde, endgültig zu erlassen.

Wie die Voraussetzungen für den Erlass der Grundsteuer zu berechnen sind, ist in Abschnitt 35 der Grundsteuerrichtlinien festgelegt. Grundlage der Berechnung sind der Rohertag und die laufenden Kosten. Als Rohertag sind alle Einnahmen, also Miet- und Pachteinahmen und ggf. Einnahmen aus einem Besichtigungsbetrieb, anzusetzen. Wird das



Nördlingen (Bayern), Vordere Gerbergasse 31

Grundstück zu eigenen Wohnzwecken oder eigenbetrieblichen Zwecken genutzt, so sind ersatzweise die „bei ordnungsmäßiger Bewirtschaftung zu erzielenden ortsüblichen Miet- und Pachteinnahmen“ anzusetzen. Dabei sind natürlich nur die Flächen zu berücksichtigen, die auch tatsächlich zu Wohn- oder sonstigen Zwecken genutzt werden können. Der Nutzungswert dieser Flächen wird an ihrer Vermietbarkeit zu messen sein, also auch daran, ob hier z. B. wegen einer geringeren Wärmedämmung nur ein gegenüber der ortsüblichen Miete verringerter Mietpreis erzielbar ist.

Dem Rohertrag sind „alle im Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehenden Verwaltungs- und Betriebsausgaben“ gegenüberzustellen. „Hierunter fallen auch Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung – AfA – (§ 7 EStG), Rückstellungen für zu erwartende größere Reparaturaufwendungen, grundstücksbezogene Versicherungsbeiträge und die Grundsteuer selbst.“²⁵ Nicht dazu gehören die einkommensteuerrechtlich zugelassenen Sonderabschreibungen, Schuld- oder Eigenkapitalzinsen und die von der Gewohnheit der Nutzer abhängigen Betriebskosten wie Wasser, Abwasser, Heizung, Müllabfuhr, Strom etc., die nicht zu den Grundstückskosten im engeren Sinne gehören.²⁶

Am Ende kommt es dann allerdings – einem Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 08.07.1998²⁷ zufolge – auch noch darauf an, ob der regelmäßig erwirtschaftete Verlust ursächlich mit der Denkmaleigenschaft zusammenhängt und sich ohne die Beschränkungen des Denkmalrechts für den Eigentümer ein Gewinn oder jedenfalls kein Verlust ergeben hätte.

Ein solcher ursächlicher Zusammenhang kann z. B. gegeben sein, wenn die Instandhaltungsaufwendungen gegenüber denen für ein normales Gebäude deutlich höher sind oder wenn wegen einer geringen Wär-

25 Vgl. VG Minden, 29.03.2006, Az. 11 K 1221/05, RdNr. 29.

26 Vgl. VG Minden, 29.03.2006, Az. 11 K 1221/05, RdNr. 31ff.

27 BVerwG, Urteil vom 08.07.1998, Az. 8 C 23/97. Das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts ist beim Bundesverwaltungsgericht zu bestellen: Postfach 10 08 54, 04008 Leipzig, E-Mail: eversand@bverwg.bund.de, <http://www.bundesverwaltungsgericht.de>.

medämmung und damit höherer Energiekosten nur ein gegenüber der ortsüblichen Miete deutlich niedrigerer Mietwert zu erzielen ist (wäre) oder wenn Teile des Gebäudes gar nicht wirtschaftlich genutzt werden können. Wie der Nachweis der Ursächlichkeit zu führen ist, darüber gibt es auch in der Rechtsprechung unterschiedliche Meinungen.

Hilfreich für Denkmaleigentümer, die einen Grundsteuererlass für ihr Denkmal anstreben, sind zunächst die Grundsteuerrichtlinien. Außerdem bieten unter anderen auch die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts²⁸ und des Verwaltungsgerichts Minden²⁹ Hinweise für die Antragsbegründung.

28 BVerwG, Urteil vom 08.07.1998, Az. 8 C 23/97.

29 VG Minden, 29.03.2006, Az. 11 K 1221/05. Das Urteil des Verwaltungsgerichts Minden ist im Internet zugänglich unter: <http://www.justiz.nrw.de> > Bibliothek > Rechtsprechung Nordrhein-Westfalen > Aktenzeichen: „11 K 1221/05“.

Berücksichtigung der Denkmaleigenschaft bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer

Die Bewertung bebauter Grundstücke ist im Bewertungsgesetz geregelt. Das Bewertungsgesetz sieht drei verschiedene Verfahren vor:

- Vergleichswertverfahren
- Ertragswertverfahren
- Sachwertverfahren

Da bei Denkmälern in den wenigsten Fällen Vergleichswerte zu ermitteln sind, ist in den überwiegenden Fällen das Ertragswertverfahren anzuwenden. Es handelt sich dabei um ein pauschaliertes Verfahren, bei dem Besonderheiten des Denkmalschutzes nicht berücksichtigt werden. Ist der tatsächliche Wert des Denkmals niedriger als der



Wasserburg Anholt in Isselburg (Landkreis Borken, Nordrhein-Westfalen)

nach dem Ertragswertverfahren ermittelte Wert, muss der Steuerpflichtige den niedrigeren gemeinen Wert nachweisen. Regelmäßig wird hierfür ein Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erforderlich sein. Nur auf diese Weise kann den Besonderheiten eines Denkmals Rechnung getragen werden.

Der so ermittelte Wert stellt sodann die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer dar. Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz bleiben unter gewissen Voraussetzungen ganz oder teilweise steuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG). Baudenkmäler werden nur mit 15 Prozent ihres Wertes angesetzt, wenn

- ihre Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt,
- die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und
- die Denkmäler in einem angemessenen Umfang der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht werden (s. dazu Abschnitt über Einkommensteuervergünstigung § 10g EStG).

Eine vollständige Befreiung wird gewährt, wenn

- der Steuerpflichtige bereit ist, das Denkmal den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen und
- sich das Denkmal seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befindet.

Gerade bei Denkmälern, die vermietet werden, ist sorgsam darauf zu achten, dass eine Befreiung nur dann greift, wenn die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen.

Zu beachten ist, dass die Steuerbefreiung mit Wirkung für die Vergangenheit wegfällt, wenn das Denkmal innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb veräußert wird oder die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innerhalb dieses Zehnjahreszeitraums entfallen. Besonders zu beachten ist dabei, dass der Begriff der Veräußerung zivilrechtlich und nicht steuerlich zu sehen ist. Würde beispielsweise nach dem Erwerb ein Denkmal innerhalb dieses Zehnjahreszeitraums an ein Kind gegen

eine Versorgungsrente übertragen werden, wäre dies aus steuerlicher Sicht keine Veräußerung, zivilrechtlich stellt dies aber eine Veräußerung dar und würde damit rückwirkend zu einem steuerpflichtigen Erwerb führen.

Der Steuerpflichtige kann auf diese Steuerbefreiung verzichten. Das kann unter Umständen von Vorteil sein, wenn mit dem Denkmal Schulden auf den Erwerber übergehen. Sind die Schulden höher als der ermittelte Wert des Denkmals, kann der übersteigende Betrag mit weiterem übergehendem Vermögen verrechnet werden und bleibt damit ohne Steuerbelastung. Eine besondere Abzugsmöglichkeit gibt es bei Schlössern, Burgen und Herrenhäusern, bei denen im Allgemeinen die zu erhaltende Bausubstanz in einem groben Missverhältnis zu dem durch sie vermittelten wirtschaftlichen Nutzen steht. In diesen Fällen kann eine sogenannte Überlast abgezogen werden. Diese Überlast kann entweder durch einen Einzelnachweis ermittelt werden oder nach Pauschalsätzen, die in den Erbschaftsteuer-Richtlinien (RE 10.6 ErbStR 2011) festgelegt sind.

Umsatzsteuer

Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG

Nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG sind umsatzsteuerfrei „die Umsätze folgender Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände: Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, Museen, botanische Gärten, zoologische Gärten, Tierparks, Archive, Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst“.

Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst sind aus architekturgeschichtlichen Gründen denkmalgeschützte Gebäude. Auf eine künstlerische Ausgestaltung kommt es dabei aber nicht an. So sind z. B. auch Burgruinen von der Steuerbefreiung umfasst.³⁰ Als Denkmäler der Gartenbaukunst sind historische Parks und Gärten, „insbesondere Parks bestimmter Kulturepochen“, anzusehen.³¹

Nach dem Anwendungserlass zum Umsatzsteuergesetz zielt die Steuerbefreiung auf die anlässlich des Besichtigungsbetriebs oder von kulturellen Veranstaltungen in/auf den denkmalgeschützten Anlagen erhobenen Eintrittsgelder bzw. Nutzungsentgelte. Sie umfasst aber auch damit verbundene Nebenleistungen wie die Garderobenaufbewahrung, den Verkauf von Postkarten und Publikationen, die sich auf das begünstigte Objekt beziehen. Nicht steuerbefreit ist dagegen z. B. der Betrieb einer Gastronomie oder der Verkauf von Andenken.

Das Gesetz geht davon aus, dass die begünstigten Einrichtungen üblicherweise von öffentlichen Trägern (Gebietskörperschaften) im Interesse des Gemeinwohls betrieben werden. Für private Träger (Stiftungen, Vereine, Privatpersonen) solcher Denkmäler gilt die Befreiung auch, wenn ihnen die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die öffentlichen Träger erfüllen.

30 Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 17.02.1994, Az. 6 K 5353/92.

31 Vgl. Heidner in: Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Beck 2003.

Die Steuerbefreiung hat allerdings den Nachteil, dass Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den befreiten Umsätzen anfallen, z. B. aus Pflege-, Reparatur- oder Wachdienstleistungen, nicht abziehbar sind. Damit entstehen in manchen Fällen höhere Kosten, als sie ohne die Steuerbefreiung entstünden. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung ist aber nicht möglich. Wird die Bescheinigung über die Gleichartigkeit der Aufgaben nicht von dem Steuerpflichtigen selbst bei der zuständigen Landesbehörde beantragt, kann diese nämlich auch durch das Finanzamt im Wege der Amtshilfe dort angefordert werden, wenn das Finanzamt glaubt, dass die Voraussetzungen dafür gegeben sind.³²

32 BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 29. August 2006 – 1 BvR 1673/06 –, juris

Ermäßigter Mehrwertsteuersatz für denkmalpflegerische Leistungen?

Denkmaleigentümer sind in der Regel nicht berechtigt, die Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer), die ihnen von Handwerkern oder anderen Dienstleistern für Arbeiten an ihrem Denkmal in Rechnung gestellt wird (Vorsteuer), mit eigenen Umsatzsteuerschulden gegenüber dem Finanzamt zu verrechnen. Denn die private Eigennutzung oder Vermietung des Denkmals ist nach § 4 Nr. 12 Umsatzsteuergesetz (UStG) von der Umsatzsteuer befreit. Insoweit besteht dann auch kein Anspruch auf Verrechnung der Vorsteuern. Nur in Ausnahmefällen kann der Denkmaleigentümer nach § 9 UStG auf die Umsatzsteuerbefreiung verzichten, die Einnahmen aus der Vermietung des Grundstücks der Umsatzsteuer unterwerfen und die Vorsteuern verrechnen.

Bei der Pflege von denkmalwerten Kulturgütern sind vielfach sehr spezielle Kenntnisse alter Handwerkstechniken und Werkstoffe erforderlich, was für den Eigentümer häufig zu höheren Kosten führt, als sie für die Pflege oder Erneuerung zeitgemäßer, oft in Serie gefertigter Güter anfallen würden. Die Denkmaleigentümer sind dadurch doppelt belastet: Sie haben höhere Kosten zu tragen als Eigentümer von nicht denkmalgeschützten Gebäuden. Zusätzlich sind sie auch noch mit 19 Prozent Mehrwertsteuer belastet, die sie in den allermeisten Fällen nicht als Vorsteuer abziehen können. Andererseits liegen die Pflege und Erhaltung von Denkmälern immer auch im öffentlichen Interesse und müssen daher von der öffentlichen Hand unterstützt werden. Die von öffentlichen Stellen geleistete Unterstützung in Form von Zuschüssen wird aber durch die Mehrwertsteuer auf die unterstützten Leistungen dem eigentlichen Verwendungszweck ganz oder teilweise wieder entzogen und fließt in die staatlichen Kassen zurück. Ein ermäßigter Mehrwertsteuersatz könnte helfen, dieses Missverhältnis weitgehend zu beseitigen, und den tatsächlichen Zweck der Unterstützung, nämlich die Kosten für die Unterhaltung von Kulturgütern zu verringern, fördern.

Dies soll an folgendem Beispiel erläutert werden:

Die Immanuelkirche in Wuppertal ist Anfang der 1980er-Jahre zu einem Kulturzentrum umgewidmet worden und wird seitdem von einem



Wuppertal-Barmen (Nordrhein-Westfalen), Immanuelkirche nach der Instandsetzung

gemeinnützigen Trägerverein erhalten. Der Verein ist nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Er hat das Kirchengebäude in den Jahren 2003 bis 2011 umfassend saniert. Den Abschluss der Gesamtsanierung bildete die Ertüchtigung der schmiedeeisernen Einfassung des Kirchengeländes. Die Gesamtkosten dieser Sanierung betragen 5.115.000 Euro. Die Maßnahme wurde mit 3.545.800 Euro (69,3 Prozent) aus Mitteln des Landes Nordrhein-Westfalen gefördert. Der Mehrwertsteueranteil an den Kosten der Gesamtsanierung betrug 753.000 Euro. Das sind über 21 Prozent der Landesförderung.

Alein die Umzäunung mit Kosten von 167.117 Euro wurde mit 73.800 Euro (44,7 Prozent) aus Mitteln des Landes Nordrhein-Westfalen gefördert. Dabei war der größte Teil der zwendungsfähigen Kosten, nämlich 137.504 Euro, für Metall- und Steinmetzarbeiten (Beseitigung von Korrosionsschäden an den Gitterelementen, dem Sockel und den



Sonsbeck (Landkreis Wesel, Nordrhein-Westfalen), Kloster St. Bernardin

Torpfosten) angefallen. Diese Summe war allein mit 21.954 Euro Mehrwertsteuer belastet. Das sind fast 30 Prozent der Landesförderung.³³

Ein weiteres Beispiel:

Das ehemalige Kloster St. Bernardin in Sonsbeck wird heute als Wohnanlage für Menschen mit Behinderungen (Wohnanlage St. Bernardin) genutzt. Der Träger, ein Mitglied eines freien Wohlfahrtsverbandes, ist nicht vorsteuerabzugsberechtigt. Im Jahr 2010 wurden verschiedene Sanierungsarbeiten an der Bausubstanz durchgeführt: Sanierung der Gaubenfenster, Innen- und Außensanierung des ehemaligen Portals der Kapelle, Fugensanierung der alten Wäscherei, Beton- und Fugensanierung des Kirchturms, Betonsanierung der alten Kirchenfenster. Von den Gesamtkosten von 61.840 Euro entfielen auf Handwerkerleistungen 55.295 Euro. Darin enthalten waren Mehrwertsteuerbeträge in Höhe von 8.828 Euro. Die Landesförderung betrug 18.000 Euro.

³³ <http://www.immanuelskirche.de/aktuell.htm>.

Seit Jahren fordern deshalb alle mit der Denkmalpflege befassten Vereine, Verbände und auch das Deutsche Nationalkomitee für Denkmalschutz, für Baumaßnahmen an denkmalgeschützten Gebäuden einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz einzuführen.

Bislang war die Bundesregierung nicht bereit, über eine Mehrwertsteuerermäßigung für denkmalpflegerische Leistungen nachzudenken. Begründet wird diese Weigerung zunächst mit dem grundsätzlichen Bestreben, die Besteuerung durch Abschaffung von Ermäßigungstatbeständen erheblich zu vereinfachen. So hieß es in einer damals im Internet veröffentlichten Mitteilung des damaligen Bundesfinanzministers, Peer Steinbrück, vom 11.03.2009: „Ermäßigte Mehrwertsteuer wird nicht ausgeweitet. Ein zu hoher Preis für unberechenbare Effekte.“ Es sei zweifelhaft, ob eine Mehrwertsteuerermäßigung zu einer Preissenkung führe. Gleichzeitig sei die Mehrwertsteuer die wichtigste Einnahmequelle des Staates. Mit der Ausdehnung ermäßigter Mehrwertsteuersätze würden wichtige Steuereinnahmen verloren gehen, die dringend gebraucht würden, um Arbeitsplätze zu sichern und die Wirtschaft zu stärken. Eine Ausweitung der verminderten Mehrwertsteuersätze in Deutschland lehne die Bundesregierung daher ab. Die Einführung der Ermäßigung für Beherbergungsleistungen (Hotelübernachtungen) im Jahr 2010, die dem 26. Subventionsbericht³⁴ zufolge den achten Platz in der Liste der 20 größten Steuervergünstigungen einnimmt, haben diese Bedenken dann allerdings nicht verhindert.

Die Regelung der Mehrwertsteuer wird im Interesse eines fairen Wettbewerbs immer stärker von der Europäischen Gemeinschaft übernommen. Die sogenannte „Mehrwertsteuerrichtlinie“³⁵ räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, für bestimmte arbeitsintensive und lokal erbrachte Dienstleistungen, unter anderem „Lieferung, Bau, Renovierung

34 Sechszwanzigster Subventionsbericht – Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2015–2018, Bundestagsdrucksache 18/5940, vom 23.08.2017; <http://www.bundesfinanzministerium.de/> > Themen > Öffentliche Finanzen > Subventionspolitik.

35 Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem.

und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus“ und „Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen“,³⁶ ermäßigte Mehrwertsteuersätze zu erheben.

Mit dem „Grünbuch zur Zukunft der Mehrwertsteuer – hin zu einem einfacheren, solideren und effizienteren Mehrwertsteuersystem“³⁷ hat die Europäische Kommission 2010/2011 eine öffentliche Konsultation ausgeschrieben. Zu der Frage: „Würden Sie es vorziehen, wenn es keine ermäßigten Sätze (oder nur sehr wenige) gäbe, so dass die Mitgliedstaaten einen niedrigeren Normalsatz anwenden könnten? Oder würden Sie eine Liste verbindlicher, einheitlich angewandter ermäßigter MwSt.-Sätze in der EU befürworten, etwa um bestimmte politische Ziele zu verwirklichen, die insbesondere in ‚Europa 2020‘ ausgeführt sind?“ (Frage 20) hat das Deutsche Nationalkomitee für Denkmalschutz in seiner Stellungnahme vom 31.05.2011 eine „Ermäßigung für denkmalpflegerische Handwerksleistungen zur Förderung der Erhaltung denkmalwerter Sachen, insbesondere Gebäude, aber auch Gärten, Parks, Wegekreuze, Standbilder und anderer Sachen“, und zwar als verbindliche Regelung, gefordert.

Zu einer Änderung der Europäischen Mehrwertsteuerrichtlinie ist es allerdings bislang (Stand: 2016) nicht gekommen.

Sollte es in der Zukunft zu einer Ermäßigung des Mehrwertsteuersatzes für denkmalpflegerische Leistungen kommen, so müssten die Vergünstigungen bei der Einkommensteuer davon selbstverständlich unberührt bleiben. Dies stand bei den Bemühungen des Deutschen Nationalkomitees für Denkmalschutz stets im Vordergrund.

36 Anhang III der Richtlinie 2006/112/EG (Verzeichnis der Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, auf die ermäßigte MwSt.-Sätze gemäß Artikel 98 angewandt werden können), Nr. 10, 10a.

37 KOM(2010) 695 endgültig.

Wirkungen der Steuervergünstigungen

Die Steuervergünstigungen führen – abgesehen von den Vorteilen, die sie für die Denkmaleigentümer haben – zu Steuermindereinnahmen. Im 26. Subventionsbericht der Bundesregierung werden diese für den § 7h EStG mit jährlich 35 Mio. Euro, für § 7i mit jährlich insgesamt 50 Mio. Euro, für den § 10f EStG mit 95 Mio. Euro angegeben. Die Summe der nach § 10g EStG gewährten Steuervergünstigungen ist mit 2 Mio. beziffert. Die übrigen Steuervergünstigungen (Umsatzsteuer, Erbschaft-/Schenkungsteuer) sind gar nicht erwähnt. Insgesamt betragen die Steuerausfälle aufgrund der Steuervergünstigungen für Denkmäler und Gebäude in Sanierungsgebieten/Entwicklungsbereichen also gut 182 Mio. Euro jährlich.

Wie hoch die Entlastung für den einzelnen Denkmaleigentümer ist, hängt von dem persönlichen Steuersatz ab und lässt sich daher – anders als bei direkten Steuerermäßigungen oder der Altersvorsorgezulage – nur im Einzelfall genau berechnen. Dabei kann die Auswirkung für noch nicht abgelaufene Zeiträume nur prognostiziert werden.

	<u>Ohne</u> Begünstigung für Denkmalschutz oder Sanierungsgebiet/städtebaulicher Entwicklungsbereich	<u>Mit</u> Begünstigung für Denkmalschutz oder Sanierungsgebiet/städtebaulicher Entwicklungsbereich
Art der Aufwendungen	vermietet oder betrieblich genutzt	vermietet oder betrieblich genutzt
Herstellungsaufwendungen: Aufwendungen, die zu einer wesentlichen Verbesserung oder Substanzerhöhung des Gebäudes führen, z. B. grundlegende Sanierung/Modernisierung des Gebäudes, Umnutzung, bzw. Anschaffungsnahe Aufwendungen nach § 6 Abs. 1a EStG	<p>– zu eigenen Wohnzwecken genutzt – ungenutzt</p> <p>früher: Eigenheimzulage, aktuell: keine Abzugsmöglichkeit</p>	<p>– zu eigenen Wohnzwecken genutzt – ungenutzt</p> <p>§§ 7i, 7h EStG: Abschreibung über 12 Jahre: 8 Jahre 9 Prozent, danach 4 Jahre 7 Prozent (Lt. 26. Subventionsbericht der Bundesregierung von 2017: jährlich 95 Mio. Euro)</p>
Erhaltungsaufwendungen: Instandhaltungskosten, die nicht zu einer wesentlichen Verbesserung oder Substanzerhöhung führen, z. B. Reparatur/Erneuerung vorhandener Fenster, Türen, Treppen, Dacheindeckung etc.	<p>§ 7 Abs. 4 oder 5 EStG: Abschreibung linear – über 40 Jahre für (Wohn-)Gebäude älter als 01.01.1925 – über 50 Jahre für (Wohn-)Gebäude jünger als 01.01.1925 – über 33 Jahre für Betriebsgebäude jünger als 31.03.1985 degressive Abschreibung (Abs. 5) ab 2006 für Wohngebäude abgeschrieben</p> <p>§ 4 Abs. 1 oder 3, § 9 EStG: im Jahr der Entstehung bzw. der Verausgabung abzuziehen für Wohngebäude: Verteilung auf bis zu 5 Jahre nach § 82b EStDV möglich</p>	<p>§ 4 Abs. 8, 11b EStG: Verteilung auf bis zu 5 Jahre möglich</p> <p>§ 35a Abs. 3 S. 1 EStG: Steuerermäßigung i. H. v. 20% der Handwerkerleistungen (ohne Materialkosten) von bis zu 6.000 €, max. 1.200 €</p> <p>§§ 10f/10g EStG: 10 Jahre lang Abzug von 9 Prozent wie Sonderausgaben</p>

Die möglichen steuerlichen Auswirkungen werden in drei Beispielen erläutert:

Beispiel 1

Die Denkmaleigentümer sind ein zusammen veranlagtes Ehepaar mit einem gemeinsamen zu versteuernden Jahreseinkommen von 85.000 Euro. Sie haben ihr selbst genutztes denkmalgeschütztes Einfamilienhaus für 175.000 Euro (bescheinigte Kosten) in stand gesetzt. Der Sonderausgabenabzug nach § 10f EStG beträgt 15.750 Euro.

Zusammen veranlagtes Ehepaar, zu versteuerndes Jahreseinkommen:	85.000,00 €
selbst bewohntes Denkmal: Vergünstigung nach § 10f EStG begünstigte Herstellungs-/Erhaltungskosten:	175.000,00 €
jährlicher Sonderausgabenabzug (9 % von 175.000):	15.750,00 €

Ohne Berücksichtigung der Vergünstigung ergibt sich eine jährliche Einkommensteuer ³⁸ von:	19.138,00 €
Solidaritätszuschlag	1.052,59 €
Summe:	<u>20.190,59 €</u>

Bei Berücksichtigung der Vergünstigung von 15.750 € ergibt sich ein verbleibendes zu versteuerndes Einkommen:	69.250,00 €
Einkommensteuer ³⁹ darauf	13.660,00 €
Solidaritätszuschlag	751,30 €
Summe:	<u>14.411,30 €</u>

Ersparnis pro Jahr: **5.779,29 €**

Die Steuerersparnis (inkl. Solidaritätszuschlag) beträgt jährlich 5.779 Euro. Ausgehend von einem gleich bleibenden zu versteuernden Einkommen und gleichbleibenden Steuersätzen über den Ab-

38 Interaktiver Abgabenrechner: www.abgabenrechner.de/ekst.

39 Ebenda.

zugszeitraum von zehn Jahren, errechnet sich damit eine Summe von 57.790 Euro, das entspricht etwa einem Drittel der begünstigten Aufwendungen.

Beispiel 2

Die Denkmaleigentümer sind ein zusammen veranlagtes Ehepaar mit einem gemeinsamen zu versteuernden Jahreseinkommen von 85.000 Euro. Sie haben ihr vermietetes denkmalgeschütztes Haus für 175.000 Euro (bescheinigte Herstellungskosten) in stand gesetzt. Die Sonderabschreibung nach § 7i EStG (9 Prozent) beträgt zunächst 15.750 Euro. Es ergibt sich folgende Berechnung:

Zusammen veranlagtes Ehepaar, zu steuerndes Jahreseinkommen:	85.000,00 €
vermietetes Denkmal: Vergünstigung nach § 7i EStG	
begünstigte Herstellungs-/Erhaltungskosten:	175.000,00 €
jährliche Sonder-AfA, Phase I: 8 Jahre 9% von 175.000:	15.750,00 €
jährliche Sonder-AfA, Phase II: 4 Jahre 7% von 175.000:	12.250,00 €
normale AfA für Altbauten: 40 Jahre 2,5% von 175.000:	4.375,00 €

Die jährliche Einkommensteuer inkl. Solidaritätszuschlag ⁴⁰ auf das Jahreseinkommen von 85.000 € beträgt:	20.190,59 €
nach Abzug der normalen AfA (4.375 €)	18.525,80 €
nach Abzug der Sonder-AfA, Phase I (15.750 €)	14.392,31 €
nach Abzug der Sonder-AfA, Phase II (12.250 €)	15.466,30 €

Die Steuerersparnis für Phase I gegenüber der Anrechnung der Normal-AfA beträgt 8 Jahre lang	4.133,49 €
---	------------

Die Steuerersparnis für Phase II gegenüber der Anrechnung der Normal-AfA beträgt 4 Jahre lang	3.059,50 €
--	------------

Ausgehend von einem gleichbleibenden zu versteuernden Einkommen und gleichbleibenden Steuersätzen über den Zeitraum der Sonderab-

40 Ebenda.

schreibung von zwölf Jahren, errechnet sich damit eine Summe (inkl. Solidaritätszuschlag) von 45.305,92 Euro. Das entspricht mehr als einem Viertel der begünstigten Aufwendungen

Wird das Objekt nach dem Ende der Sonderabschreibung veräußert, so bleibt die Steuerersparnis in voller Höhe erhalten, weil die Zehnjahresfrist für die Versteuerung von Veräußerungsgewinnen nach § 23 EStG dann abgelaufen ist.

Wird das Objekt behalten, kann danach für diese Herstellungskosten keine Abschreibung mehr geltend gemacht werden, weil das gesamte Abschreibungsvolumen in den ersten zwölf Jahren verbraucht wurde. Im Vergleich beträgt für nicht begünstigte Objekte (älter als 1925) nach § 7 Abs. 4 EStG der Abschreibungssatz 2,5 Prozent, so dass diese Abschreibung erst nach 40 Jahren endet. Für die auf den Begünstigungszeitraum nach § 7i EStG folgenden 28 Jahre entsteht dadurch für den Denkmaleigentümer gegenüber nicht begünstigten Objekten eine rechnerisch 1.664,79 Euro/Jahr höhere Steuer.

Beispiel 3

Je höher das Einkommen (und damit der Grenzsteuersatz) und je höher die begünstigten Kosten, umso höher fällt auch der Steuervorteil aus:

Zusammen veranlagtes Ehepaar, zu versteuerndes Jahreseinkommen:	120.000,00 €
vermietetes Denkmal: Vergünstigung nach § 7i EStG	
<u>begünstigte Herstellungs-/Erhaltungskosten:</u>	<u>300.000,00 €</u>
jährliche Sonder-AfA, Phase I: 8 Jahre 9% von 300.000:	27.000,00 €
jährliche Sonder-AfA, Phase II: 4 Jahre 7% von 300.000:	21.000,00 €
normale AfA für Altbauten: 40 Jahre 2,5% von 300.000:	7.500,00 €

Die jährliche Einkommensteuer

inkl. Solidaritätszuschlag auf das

Jahreseinkommen von 120.000 € beträgt:	34.979,58 €
nach Abzug der normalen AfA (7.500 €)	31.656,33 €
nach Abzug der Sonder-AfA, Phase I (27.000 €)	23.347,15 €
nach Abzug der Sonder-AfA, Phase II (21.000 €)	25.811,63 €

Die Steuerersparnis für Phase I gegenüber der Anrechnung der Normal-AfA beträgt 8 Jahre lang 8.309,18 €

Die Steuerersparnis für Phase II gegenüber der Anrechnung der Normal-AfA beträgt 4 Jahre lang 5.844,70 €

Ausgehend von einem gleichbleibenden zu versteuernden Einkommen und gleichbleibenden Steuersätzen über den Zeitraum der Sonderabschreibung von zwölf Jahren, errechnet sich in diesem Fall sogar eine Summe von 89.852 Euro. Allerdings gilt auch hier: Wird das Objekt behalten, kann danach für diese Herstellungskosten keine Abschreibung mehr geltend gemacht werden, weil das gesamte Abschreibungsvolumen in den ersten zwölf Jahren verbraucht wurde. Für die auf den Begünstigungszeitraum nach § 7i EStG folgenden 28 Jahre entsteht dadurch für die Denkmaleigentümer gegenüber nicht begünstigten Objekten eine rechnerisch 3.323 Euro/Jahr höhere Steuer.

Die Bundesregierung zieht in ihrem 26. Subventionsbericht eine positive Bilanz der Einkommensteuervergünstigung. Sie möchte die Vorschrift beibehalten, weil sie der „Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie - Strukturwandel wirtschaftlich erfolgreich sowie ökologisch und sozial verträglich gestalten und sozialen Zusammenhalt stärken“ entspricht. Sie wird derzeit im Rahmen eines im März 2017 in Auftrag gegebenen Forschungsgutachtens evaluiert.⁴¹

Einer Studie zufolge, die 2006 im Auftrag des Bundesverbandes Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen e. V. erstellt wurde, hätte der Wegfall der steuerlichen Förderung an anderer Stelle sogar Steuermindereinnahmen zur Folge, die die Mehreinnahmen um mehr als 100 Prozent übersteigen würden.⁴²

41 26. Subventionsbericht der Bundesregierung, Langfassung vom 21.09.2017, S. 343

42 Denkmalsubvention oder Wirtschaftsförderung – Analyse gesamt- und einzelwirtschaftlicher Effekte möglicher Änderungen steuerlicher Rahmenbedingungen, hg. vom Bundesverband Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen (BFW), 2006.

Grund dafür sind die Einkommens- und Beschäftigungseffekte der Steuervergünstigungen: Zunächst werden mit den Arbeiten an Denkmälern insbesondere kleine und mittlere, vor allem auch ortsansässige Handwerksbetriebe betraut. Denn industriell produzierte Fertigbauteile sind für Denkmäler selten geeignet. Dadurch werden für die Menschen in der Region Arbeitsplätze im Handwerk geschaffen oder erhalten. Für Staat und Kommune entstehen Einnahmen aus Lohn- und Einkommensteuer, Umsatz- und Gewerbesteuer. Gesamtwirtschaftlich ergeben sich darüber hinaus weitere positive Wirkungen: Durch die Pflege und Erhaltung eines charakteristischen Stadtbildes werden Städte als Standort für Wirtschaftsunternehmen und für den Tourismus, aber auch als Wohnstandort attraktiv. Dies führt wiederum zu weiteren Einnahmen der ansässigen Betriebe und damit ebenfalls zu Steuereinnahmen der öffentlichen Hand.

Auch für den Lebenswert innerhalb der Städte ergeben sich für die Menschen positive Wirkungen. Wiedererkennungswert, das Gefühl, zu Hause zu sein: Der heute mit neuem Leben erfüllte Begriff der „Heimat“ vermag diese Auswirkungen zu umschreiben. Schaut man in die großen Städte, so geht der Wunsch der Gesellschaft nach Identifikation und Heimat sogar so weit, dass verhältnismäßig hohe Summen für die Rekonstruktion historischer Gebäude ausgegeben werden.

Städtebaulich ist die Erhaltung von Baudenkmalern in möglichst gutem Zustand ein wünschenswertes Ziel, das die Attraktivität von durch Krieg und Sanierung verschonten Städten erklärt. Es sind die über lange Zeit gewachsenen Strukturen, die ihnen ihre Unverwechselbarkeit geben.

In diesem Sinne wirken die Steuervergünstigungen, mit denen jedem einzelnen Denkmaleigentümer ein Anreiz gegeben wird, an der großen Gemeinschaftsaufgabe mitzuarbeiten, ergänzend zu staatlichen Direktsubventionen und zu aus Spenden aufgebrauchten Zuschüssen.

Anhang

Weitere Informationen

Im Folgenden finden Sie eine Zusammenstellung der in den einzelnen Ländern zuständigen Bescheinigungsbehörden und sonstiger für den Denkmalschutz verantwortlicher Institutionen; Stand: September 2018. Darüber hinaus erhalten Sie weitere Informationen zum Bescheinigungsverfahren unter den nachfolgend aufgelisteten Adressen:

Baden-Württemberg:

Bescheinigungsbehörden:

für Bescheinigungen nach §§ 7i, 10f und 11b EStG:

Untere Denkmalschutzbehörden

(identisch mit den Unteren Baurechtsbehörden)

für Bescheinigungen nach § 10g EStG:

Landesamt für Denkmalpflege

Merkblätter, Informationsschriften:

- Steuerliche Vergünstigungen für Denkmaleigentümer (Flyer)
- Gemeinsame Verwaltungsvorschriften des Wirtschaftsministeriums und des Finanzministeriums für die Erteilung von Bescheinigungen nach den §§ 7i, 10f und 11b EStG sowie nach 10g EStG vom 12. Dezember 2016 (Bescheinigungsrichtlinien)
- Antragsformulare

Der Flyer und weitere Informationen sind online verfügbar unter:

<https://wm.baden-wuerttemberg.de>

> Bauen

> Denkmalschutz und Pflege

> Überblick

Anschriften:**Oberste Denkmalschutzbehörde:**

Ministerium für Wirtschaft, Arbeit und Wohnungsbau
Baden-Württemberg
Schlossplatz 4
Neues Schloss
70173 Stuttgart
Telefon: 0711 1230
Telefax: 0711 1234791
Email: poststelle@wm.bwl.de
www.wm.baden-wuerttemberg.de

Fachliche Denkmalpflege:

Landesamt für Denkmalpflege
im Regierungspräsidium Stuttgart
Berliner Str. 12
73728 Esslingen am Neckar
Telefon: 0711 90445109
Telefax: 0711 90445444
Email: abteilung8@rps.bwl.de

Untere Denkmalschutzbehörden:

Die unteren Denkmalschutzbehörden sind die unteren
Baurechtsbehörden;
ein aktuelles Verzeichnis ist abrufbar unter:
<https://wm.baden-wuerttemberg.de> > Bauen > Baurecht >
Baurechtsbehörden

Bayern:**Bescheinigungsbehörde:**

Bayerisches Landesamt für Denkmalpflege
Hofgraben 4
80539 München

Merkmale, Informationsschriften:

- Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7i, 10f und 11b des Einkommensteuergesetzes (EStGBeschR §§ 7i, 10f und 11b)
- Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung des § 10g des Einkommensteuergesetzes (EStGBeschR § 10g)
- Baumaßnahmen an Baudenkmalen – Kooperation und optimaler Ablauf (Denkmalpflege-Informationen – Sonderveröffentlichung)
- Was ist ein Denkmal?
- Gesetzliche Grundlagen des Denkmalschutzes
- Beratung und Betreuung von Denkmaleigentümern
- Genehmigung- und erlaubnispflichtige Maßnahmen an Baudenkmalen
- Finanzielle Fördermöglichkeiten und Steuererleichterungen für denkmalpflegerische Maßnahmen (Sonderinfo 1/2008)
- Der richtige Weg zum denkmalpflegerischen Bescheid
- Betreuung laufender Baumaßnahmen

Alle Informationen sind online verfügbar unter:

<http://www.blfd.bayern.de>

> Hinweise für Denkmaleigentümer

Anschriften:

Bayerisches Staatsministerium für Wissenschaft, und Kunst

Salvatorstraße 2

80333 München

Telefon: 089 2186-0

Telefax: 089 2186-2800

Bayerisches Landesamt für Denkmalpflege

Hofgraben 4

80539 München

Telefon: 089 2114-0

Telefax: 089 2114-300

Email: poststelle@blfd.bayern.de

Berlin:**Bescheinigungsbehörde:**

Landesdenkmalamt Berlin
Klosterstr. 47
10179 Berlin

Merkblätter, Informationsschriften:

- Merkblatt zu Steuervergünstigungen
- Bescheinigungsrichtlinien
- Antragsformulare

Alle Informationen sind online verfügbar unter:
<http://www.berlin.de/landesdenkmalamt/Service>

Anschriften:**Oberste Denkmalschutzbehörde**

Senatsverwaltung für Kultur und Europa
Oberste Denkmalschutzbehörde/UNESCOWelterbe
Brunnenstr. 188-190
10119 Berlin
Telefon: 030 90228 650
Telefax: 030 90228 660
Email: OD@denkmalschutz.berlin.de

Landesdenkmalamt Berlin
Altes Stadthaus
Klosterstraße 47
10179 Berlin
Telefon: 030 90259 3600
Telefax: 030 90259 3700
Email: landesdenkmalamt@lda.berlin.de

Brandenburg:**Bescheinigungsbehörden:**

Untere Denkmalschutzbehörden (Landkreise und kreisfreie Städte)

Merkblätter, Informationsschriften:

- Bescheinigungsrichtlinien
- Antragsformulare
- Liste der Unteren Denkmalschutzbehörden mit Namen und Telefonnummern

Einige Informationen sind online verfügbar unter:

<http://www.denkmalpflege.brandenburg.de/>

> Denkmalinformation.

Merkblätter, Bescheinigungsrichtlinien und weitere Informationen sind bei der zuständigen Unteren Denkmalschutzbehörde erhältlich.

Anschriften:

Ministerium für Wissenschaft, Forschung und Kultur

Dortustraße 36

14467 Potsdam

Telefon: 0331 866-4999

Telefax: 0331 866-4998

Email: mwfk@mwfk.brandenburg.de

Brandenburgisches Landesamt für Denkmalpflege

und Archäologisches Landesmuseum

Wünsdorfer Platz 4-5

15806 Zossen OT Wünsdorf

Telefon: 033702 211-1200

Telefax: 033702 211-1202

Email: Poststelle@BLDAM-Brandenburg.de

Bremen:**Bescheinigungsbehörde:**

Landesamt für Denkmalpflege

Merkblätter, Informationsschriften:

- Infoblatt Denkmalschutz im Bundesland Bremen
- Infoblatt Steuervergünstigungen für Eigentümer von Kulturdenkmälern

Alle Informationen sind online verfügbar unter:

<http://www.denkmalpflege.bremen.de>

> Das Landesamt

> Informationen

Anschrift:

Landesamt für Denkmalpflege

Sandstraße 3

28195 Bremen

Telefon: 0421 361-2502

Telefax: 0421 361-6452

Email: office@denkmalpflege.bremen.de

Hamburg:**Bescheinigungsbehörde:**

Behörde für Kultur und Medien

Merkblätter, Informationsschriften:

- Merkblatt für steuerliche Vergünstigungen
- Bescheinigungsrichtlinien für steuerliche Vergünstigungen (Amtlicher Anzeiger Nr. 22/2017)

Alle Informationen sind online verfügbar unter:

<http://www.hamburg.de/denkmalenschutzamt/>

> Service und Publikationen

- > Downloads
- > Formulare und Richtlinien
- oder:
- > Downloads
- > Praxishilfen für Denkmaleigentümer und Architekten

Anschrift:

Denkmalschutzamt
Behörde für Kultur und Medien
Große Bleichen 30
20354 Hamburg
Telefon: 040 42824 718
Email: denkmalschutzamt@bkm.hamburg.de

Hessen:**Bescheinigungsbehörden:**

Landesamt für Denkmalpflege Hessen
Schloss Biebrich/Westflügel
65203 Wiesbaden

Mit einigen Unteren Denkmalschutzbehörden (zum Beispiel Frankfurt und Wiesbaden) bestehen Verwaltungsvereinbarungen mit denen die Übernahme der Ausstellung von Bescheinigungen verbunden ist. Auskunft dazu erteilen das Landesamt für Denkmalpflege oder die jeweils zuständige Untere Denkmalschutzbehörde.

Merkblätter, Informationsschriften:

- Steuertipps für Denkmaleigentümer
- Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7i, 10f, 11b des Einkommensteuergesetzes (EStG),
- Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung des § 10g EStG

Alle Informationen sind online verfügbar unter:

<http://www.denkmalpflege-hessen.de>

- > Steuern und Recht

Anschriften:

Hessisches Ministerium für Wissenschaft und Kunst
Rheinstraße 23-25
65185 Wiesbaden
Telefon: 0611 32-0
Telefax: 0611 32-3550

Landesamt für Denkmalpflege Hessen
Schloss Biebrich/Westflügel
65203 Wiesbaden
Telefon: 0611 69060
Telefax: 0611 6906-140
Email: denkmalamt.hessen@denkmalpflege-hessen.de

Mecklenburg-Vorpommern:**Bescheinigungsbehörden:**

Untere Denkmalschutzbehörden:
Landkreise, kreisfreie Städte (Schwerin, Rostock)
und große kreisangehörige Städte (Neubrandenburg, Greifswald,
Stralsund, Wismar)

Anschriften und Ansprechpartner der Unteren**Denkmalschutzbehörden:**

<http://www.kulturwerte-mv.de>

Bescheinigungsrichtlinien:

Die Bescheinigungsrichtlinien sind online über das Dienstleistungsportal: „Landesrecht“ abrufbar.

Anschriften:

Ministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur
Mecklenburg-Vorpommern
Werderstraße 124
19055 Schwerin
Telefon: 0385 588-0;

Telefax: 0385 588-7082
Email: poststelle@bm.mv-regierung.de

Landesamt für Kultur und Denkmalpflege
Domhof 4/5
19055 Schwerin
Telefon: 0385 58879-111
Telefax: 0385 58879-344
Email: poststelle@kulturerbe-mv.de

Niedersachsen:

Bescheinigungsbehörden:

Untere Denkmalschutzbehörden:
Gemeinden, soweit ihnen die Aufgaben der unteren Bauaufsichtsbehörden obliegen, im Übrigen die Landkreise

Merblätter, Informationsschriften:

- Steuerbescheinigungsrichtlinien
- Steuervergünstigungen für Baudenkmale (Monumentendienst)

Alle Informationen sind online verfügbar unter:

<http://www.mwk.niedersachsen.de/>

- > Themen
- > Kultur
- > Denkmalpflege

Anschriften:

Niedersächsisches Ministerium für Wissenschaft und Kultur
Leibnizufer 9
30169 Hannover
Telefon: 0511 120-0
Telefax: 0511 120-2801
Email: poststelle@mwk.niedersachsen.de

Niedersächsisches Landesamt für Denkmalpflege
Scharnhorststraße 1
30175 Hannover
Telefon: 0511 925-50
Telefax: 0511 925-5328
Email: denkmalpflege@nld.niedersachsen.de

Stiftung Kulturschatz Bauernhof
monumentendienst
Stellwerk Ahlhorn
Vechtaer Straße 10
26197 Ahlhorn
Telefon: 04435-97024-24
Telefax: 04435 97024-25
Email: kontakt@monumentendienst.de

Nordrhein-Westfalen:

Bescheinigungsbehörden:

Städte und Gemeinden als Untere Denkmalbehörden

Bescheinigungsrichtlinien:

<https://recht.nrw.de/>

> „Bescheinigungsrichtlinien“

Weitere Informationen sind online verfügbar unter:

<https://www.mhkbw.nrw/>

> Stadtentwicklung

> Denkmalschutz

Anschriften:

Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung
des Landes NordrheinWestfalen
Jürgensplatz 1
40219 Düsseldorf
Telefon: 0211 8618-5638

Telefax: 0211 8618-54444
Email: poststelle@mhkgb.nrw.de

LVR Amt für Denkmalpflege im Rheinland
Abtei Brauweiler
Ehrenfriedstraße 19
50259 Pulheim
Telefon: 02234 9854-0 (Zentrale)
Telefax: 02234 9854-325
Email: info.denkmalpflege@lvr.de

LWL-Denkmalpflege, Landschafts- und Baukultur in Westfalen
Fürstenbergstraße 15
48147 Münster
Telefon: 0251 591-4036
Telefax: 0251 591-4025
Email: dlbw@lwl.org

Rheinland-Pfalz:

Bescheinigungsbehörde:

Generaldirektion Kulturelles Erbe
- Direktion Landesdenkmalpflege -

Merkmale, Informationsschriften:

- Einkommensteuerliche Vergünstigungen für Denkmaleigentümer

Alle Informationen sind online verfügbar unter:

<http://www.kulturland.rlp.de/>

>Denkmalschutz

>Steuervergünstigungen

Anschriften:

Ministerium für Wissenschaft, Weiterbildung und Kultur
des Landes Rheinland-Pfalz
Mittlere Bleiche 61

55116 Mainz
Telefon: 06131 16-2808
Telefax: 06131 16-2997
Email: poststelle@mwwk.rlp.de

Generaldirektion Kulturelles Erbe
- Direktion Landesdenkmalpflege -
Schillerstraße 44
Erthaler Hof
55116 Mainz
Telefon: 06131 2016-0
Telefax: 06131 2016-111 oder -222
Email: info@gdke.rlp.de

Saarland:

Bescheinigungsbehörde:

Ministerium für Bildung und Kultur Landesdenkmalamt

Merkblätter, Informationsschriften:

- Richtlinien für die Erteilung von Bescheinigungen nach den §§ 7i, 10f, 10g und 11b des Einkommensteuergesetzes (Bescheinigungsrichtlinien – Denkmalschutz) vom 23. Juli 2007
- Hinweise für Denkmaleigentümer (Informationsbroschüre)

Einige Informationen sind online verfügbar unter:

<http://www.saarland.de/denkmal.htm>

> Infos für Denkmaleigentümer

<http://www.saarland.de/denkmal.htm>

> Publikationen

> Hinweise für Denkmaleigentümer

<http://www.saarland.de/denkmal.htm>

> Rechtsgrundlagen, Formulare und Merkblätter

Die Bescheinigungsrichtlinien sind im saarländischen Amtsblatt, 2007, S. 1611 veröffentlicht. Die Richtlinien können über die Amtsblattstelle bezogen werden.

Anschrift:

Ministerium für Bildung und Kultur Landesdenkmalamt
Am Bergwerk Reden 11
66578 Schiffweiler
Telefon: 0681 5012443
Telefax: 0681 5012478
Email: poststelle@denkmal.saarland.de

Sachsen:

Bescheinigungsbehörden:

Untere Denkmalschutzbehörden

Anschrift:

Sächsisches Staatsministerium des Innern
Referat 51
Wilhelm-Buck-Straße 24
01097 Dresden
Telefon: 0351 564-0
Telefax: 0351 564-3199
Email: info@smi.sachsen.de

Sachsen-Anhalt:

Bescheinigungsbehörden:

Untere Denkmalschutzbehörden
Bescheinigungsrichtlinien sind online verfügbar unter:
<https://lvwa.sachsen-anhalt.de>
> Wegweiser
> Denkmalrechtliche Genehmigungen und Zustimmungen

Anschriften:

Staatskanzlei und Ministerium für Kultur
des Landes Sachsen-Anhalt
Turmschanzenstraße 32

39114 Magdeburg
Telefon: 0391 567-7685
Email: Poststelle@stk.sachsen-anhalt.de

Landesverwaltungsamt (LVvA)
Referat Denkmalschutz, UNESCO-Weltkulturerbe
Nebenstelle Magdeburg
Hakeborner Straße 1
39112 Magdeburg
Telefon: 0391 567-2533
Telefax: 0391 567-2686
Email: poststelle@lvwa.sachsen-anhalt.de

Landesamt für Denkmalpflege und Archäologie
Landesmuseum für Vorgeschichte
Richard-Wagner-Straße 9
06114 Halle
Telefon: 0345 524730
Telefax: 0345 5247315
Email: poststelle@lda.mk.sachsenanhalt.de

Schleswig-Holstein:

Bescheinigungsbehörden:

Für die Hansestadt Lübeck:
Hansestadt Lübeck
Abteilung Denkmalpflege
Königstraße 21
23552 Lübeck

Im Übrigen:
Landesamt für Denkmalpflege

Merkblätter, Informationsschriften:

- Merkblatt für Steuererleichterungen
- Bescheinigungsrichtlinien zur steuerlichen Abschreibung

Die Informationen sind online verfügbar unter:
<http://www.schleswig-holstein.de/DE/Landesregierung>
> Landesamt für Denkmalpflege
> Aufgaben
> Denkmalförderung

Anschriften:

Ministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur
des Landes Schleswig-Holstein
(Abt. III 4)
Jensendamm 5
24103 Kiel
Telefon: 0431 988-0

Landesamt für Denkmalpflege
Wall 47/51
24103 Kiel
Telefon: 0431 69677-60
Telefax: 0431 69677-61
Email: denkmalamt@ld.landsh.de

Thüringen:**Merkblätter, Informationsschriften:**

- Bescheinigungsrichtlinie 10g
- Denkmalförderrichtlinie
- Antragsformulare

Anschriften:

Oberste Denkmalschutzbehörde
Thüringer Staatskanzlei
Regierungsstraße 73
99084 Erfurt
Telefon: 0361 37-0

Obere Denkmalschutzbehörde
Thüringer Landesverwaltungsamt
Referat 215
Weimarplatz 4
99423 Weimar
Telefon: 0361 377372-75
Telefax: 0361 377372-17

Thüringisches Landesamt für Denkmalpflege und Archäologie
Petersberg Haus 12
99084 Erfurt
Telefon: 0361 3781-300
Telefax: 0361 3781-390
Email: post.erfurt@tlda.thueringen.de

Bescheinigungsrichtlinien (Musterbescheinigungsrichtlinien Bundesfinanzministerium)

Steuervergünstigung für Baudenkmäler; Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7i, 10f und 11b des Einkommensteuergesetzes (EStG)

Inhalt

- 1 Beantragung der Bescheinigung
- 2 Voraussetzungen einer Bescheinigung nach §§ 7i, 10f, 11b EStG
 - 2.1 Denkmaleigenschaft
 - 2.2 Erforderlichkeit der Aufwendungen
 - 2.2.1 Merkmal „zur Erhaltung des Baudenkmals erforderlich“
 - 2.2.2 Merkmal „zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich“
 - 2.2.3 Merkmal „Erforderlichkeit“ und wirtschaftliche Nutzung
 - 2.3 Vorherige Abstimmung
 - 2.3.1 Fehlende vorherige Abstimmung
 - 2.3.2 Abstimmungsverfahren
 - 2.3.3 Schriftliche Zusicherung nach § 38 VwVfG
- 3 Bescheinigungsfähigkeit einzelner Aufwendungen
 - 3.1 Zuständigkeit für die steuerrechtliche Abgrenzung
 - 3.2 Tatsächlich angefallene Aufwendungen
 - 3.3 Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge, Grunderwerbsteuer und weitere Anschaffungsnebenkosten
 - 3.4 Sinnvolle Umnutzung
 - 3.5 Wiederherstellung
 - 3.6 Wiederaufbau und völlige Neuerrichtung
 - 3.7 Denkmalrest
 - 3.8 Neue Gebäudeteile
 - 3.9 Neue Stellplätze und Garagen
 - 3.10 Nicht übliche Anlagen, Einrichtungen und bewegliche Einrichtungsgegenstände
 - 3.11 Historische Ausstattung, Außenanlagen sowie Erschließungskosten
 - 3.12 Translozierung
 - 3.13 Photovoltaikanlagen

-
- 4 Gebäude, das allein kein Baudenkmal, aber Teil eines Denkmalbereichs / einer geschützten Gesamtanlage ist (§ 7i Abs. 1 Satz 4, § 11b Abs. 1 Satz 2 EStG)
 - 5 Erstellung der Bescheinigung
 - 5.1 Anerkannte Aufwendungen
 - 5.2 Inhalt der Bescheinigung
 - 5.3 Zuschüsse
 - 6 Bindungswirkung der Bescheinigung
 - 6.1 Prüfungsumfang der Bescheinigungsbehörde
 - 6.2 Prüfungsumfang der Finanzbehörden
 - 7 Nachweis der entstandenen Aufwendungen
 - 7.1 Rechnungsbelege und Gebühren
 - 7.2 Nachweis bei Durchführung durch Bauträger, Baubetreuer oder Generalunternehmer
 - 8 Gebührenpflicht
 - 9 Inkrafttreten

Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung für Herstellungs- und Anschaffungskosten bei Baudenkmalen nach § 7i und § 10f Absatz 1 EStG sowie die Regelung über den Abzug von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen nach § 10f Absatz 2 und § 11b EStG setzen voraus, dass der Steuerpflichtige durch eine Bescheinigung *der landesspezifischen Bescheinigungsbehörde* nachweist, dass die vorgenommenen Maßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich und nach vorheriger Abstimmung mit *der landesspezifischen Bescheinigungsbehörde* durchgeführt worden sind.

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. In Fällen von Bauträger- oder Erwerbermodellen und Wohn- und Teileigentumsgemeinschaften kann stattdessen auch eine Gesamtbeseinigung inklusive der Aufteilung auf die einzelnen Teilobjekte ausgestellt werden, soweit der Antragsteller wirksam von den jewei-

ligen Erwerbem oder Eigentümern bevollmächtigt wurde. Ist eine Gesamtbescheinigung erteilt worden, dürfen für diese Erwerber keine Einzelbescheinigungen mehr erteilt werden.

Zur erforderlichen objektbezogenen Aufteilung der begünstigten Aufwendungen vgl. Tz 5.2.

Die Bescheinigung muss schriftlich von den Eigentümern bzw. einem wirksam Bevollmächtigten beantragt werden (A n l a g e 1). An eine Vertretung ist eine Bescheinigung nur zu erteilen, wenn eine wirksame Vertretungsbefugnis vorliegt.

2 Voraussetzungen einer Bescheinigung nach §§ 7i, 10f, 11b EStG

Die Bescheinigung darf nur erteilt werden, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

2.1 Denkmaleigenschaft

Landesspezifische Regelung, wann ein Denkmal vorliegt

Entfällt die öffentlich-rechtliche Bindung durch die Denkmalschutzvorschriften für das Baudenkmal oder den Teil eines Denkmalbereichs innerhalb des zwölfjährigen Begünstigungszeitraums der §§ 7i und 10f EStG, entfällt die steuerliche Begünstigung ab dem Jahr, das dem Wegfall der Denkmaleigenschaft folgt.

Der Wegfall der Denkmaleigenschaft ist der zuständigen Finanzbehörde von der *landesspezifischen Bescheinigungsbehörde* mitzuteilen.

2.2 Erforderlichkeit der Aufwendungen

Die Aufwendungen müssen nach Art und Umfang dazu erforderlich sein, das Gebäude oder den Gebäudeteil als Baudenkmal zu erhalten oder sinnvoll zu nutzen. Für bestehende Gebäude innerhalb eines Denkmalbereichs, die keinen eigenen Denkmalwert haben, müssen die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes des Denkmalbereichs erforderlich sein. Gebäude in der engeren Umgebung eines Baudenkmals, jedoch außerhalb eines denkmalgeschützten Bereichs / einer Gesamtanlage erfüllen diese Voraussetzungen nicht.

2.2.1 Merkmal „zur Erhaltung des Baudenkmals erforderlich“

Das Merkmal „zur Erhaltung des Baudenkmals erforderlich“ bedeutet, dass es sich um Aufwendungen für die Substanz des Baudenkmals handeln muss, die nach Art und Umfang erforderlich sind, um die Merkmale zu erhalten, die die Eigenschaft des Gebäudes als Baudenkmal begründen. Ist diese Voraussetzung erfüllt, muss nicht geprüft werden, ob die Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung des Baudenkmals erforderlich waren.

Wegen des Tatbestandsmerkmals der „Erforderlichkeit“ ist ein strenger Maßstab an die Aufwendungen zu legen. Es reicht nicht aus, dass die Aufwendungen aus denkmalpflegerischer Sicht angemessen oder vertretbar sind, sie müssen unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten notwendig sein. Die Tatsache, dass eine denkmalrechtliche Erlaubnis erteilt wurde, weil die Voraussetzungen hierfür vorlagen, entbindet nicht von der Prüfung, ob die Aufwendungen erforderlich sind. Die Erforderlichkeit der Baumaßnahmen muss sich aus dem Zustand des Baudenkmals vor Beginn der Baumaßnahmen und dem denkmalpflegerisch sinnvoll erstrebenswerten Zustand ergeben. Aufwendungen, die nicht der Eigenart des Baudenkmals entsprechen, sind danach nicht bescheinigungsfähig. Dies gilt z. B. für Aufwendungen für Anlagen und Einrichtungen, deren Vorhandensein in Gebäuden mit gleicher Nutzungsart nicht üblich ist, z. B. Whirlpool, Sauna, Schwimmbad.

Die Prüfung der Erforderlichkeit schließt jedoch keine Angebots- und Preiskontrolle ein.

2.2.2 Merkmal „zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich“

Das Merkmal „zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich“ erweitert den Umfang der bescheinigungsfähigen Kosten. Das Merkmal ist erfüllt, wenn die Aufwendungen die Denkmaleigenschaft nicht oder nicht wesentlich beeinträchtigen und erforderlich sind, um eine unter denkmalschutzrechtlichen Gesichtspunkten sinnvolle Nut-

zung des Baudenkmals zu erhalten, wiederherzustellen oder zu ermöglichen, und geeignet erscheinen, die Erhaltung des Baudenkmals auf Dauer sicherzustellen. Zur sinnvollen Nutzung gehören deshalb Maßnahmen zur Anpassung eines Baudenkmals an zeitgemäße Nutzungsverhältnisse. Dazu können im Einzelfall je nach Art der Nutzung Aufwendungen für eine Heizungsanlage, Toiletten, Badezimmer, Herd und Spüle, Aufzugsanlage, sofern eine solche erforderlich ist, zählen.

2.2.3 Merkmal „Erforderlichkeit“ und wirtschaftliche Nutzung

Zum Merkmal der „Erforderlichkeit“ gelten die Ausführungen unter Tz 2.2.1 entsprechend.

Zur sinnvollen Nutzung erforderlich sind auch Aufwendungen, die dazu dienen, eine unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten angemessene wirtschaftliche Nutzung des Baudenkmals zu ermöglichen, nicht jedoch Aufwendungen, die dazu dienen, die wirtschaftliche Nutzung des Baudenkmals zu optimieren.

Aufwendungen, die ausschließlich auf Wirtschaftlichkeitsüberlegungen des Eigentümers beruhen, können nicht in die Bescheinigung aufgenommen werden. Hierzu gehört beispielsweise in der Regel der Ausbau des Dachgeschosses zusätzlich zur vorhandenen Nutzung. Stehen nur Teile eines Gebäudes unter Denkmalschutz und sind diese Gebäudeteile selbstständig nicht nutzungsfähig (z. B. Fassade, Dachreiter), können auch unter dem Gesichtspunkt der sinnvollen Nutzung Aufwendungen, die nicht unmittelbar diese Gebäudeteile betreffen, nicht in die Bescheinigung einbezogen werden.

Die laufende Unterhaltung eines Baudenkmals ist keine Baumaßnahme.

Laufende (jährlich) wiederkehrende Unterhaltungskosten wie Wartungskosten für Heizungsanlagen oder Reinigungskosten für Teppichböden und Ähnliches sind nicht bescheinigungsfähig. Besondere denkmalbedingte Pflege- und Unterhaltungskosten wie die restaurato-

rische Wartung oder Reinigung von Skulpturen oder einer Innendekoration beziehungsweise Renovierung einer Stuckdecke sind bescheinigungsfähig.

2.3 Vorherige Abstimmung

Die Baumaßnahmen müssen vor Beginn ihrer Ausführungen mit der *landesspezifischen Bescheinigungsbehörde* abgestimmt worden sein. *Die Abstimmung mit der landesspezifischen Bescheinigungsbehörde (d.h. die Zustimmung) kann innerhalb eines denkmalrechtlichen Erlaubnisverfahrens/Genehmigungsverfahren oder eines Baugenehmigungsverfahren erfolgen.*

Länderspezifische Formulierungen

2.3.1 Fehlende vorherige Abstimmung

Ist eine vorherige Abstimmung unterblieben, liegen die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung nicht vor. Die fehlende vorherige Abstimmung kann nicht nachträglich ersetzt werden, auch nicht durch die nachträgliche Erteilung einer Baugenehmigung oder einer denkmalrechtlichen Erlaubnis.

Wird erst im Verlauf der Baumaßnahmen erkennbar, dass ein Baudenkmal vorliegt, können die Aufwendungen bescheinigt werden, die ab dem Zeitpunkt entstehen, ab dem *die landesspezifische Bescheinigungsbehörde* bestätigt hat, dass das Baudenkmal den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzgesetzes unterliegt, und die Baumaßnahmen betreffen, die vor ihrem Beginn mit der Bescheinigungsbehörde abgestimmt worden sind.

Werden in diesem Zusammenhang auch Baumaßnahmen durchgeführt, die nicht den mit der landesspezifischen Bescheinigungsbehörde nach Maßgabe der denkmalpflegerischen Zielsetzungen bzw. des Denkmalpflegeplans erfolgten Abstimmungen entsprechen, sind diese (insoweit) nicht bescheinigungsfähig. Sollten derartige Baumaßnahmen die denkmalpflegerischen Zielsetzun-

gen bzw. den Denkmalpflegeplan im Ergebnis konterkarieren (so dass z. B. die Denkmaleigenschaft als solche verloren geht), können sie im Einzelfall dazu führen, dass selbst die Durchführung der im Vorfeld nach Maßgabe der denkmalpflegerischen Zielsetzungen bzw. des Denkmalpflegeplans durchgeführten Baumaßnahmen nicht mehr bescheinigungsfähig ist.

2.3.2 *Abstimmungsverfahren*

Die Abstimmung zwischen den Beteiligten ist mit allen erheblichen Daten schriftlich festzuhalten.

Um die ordnungsgemäße Durchführung der Baumaßnahmen entsprechend der Abstimmung und die Abwicklung des Bescheinigungsverfahrens zu erleichtern, empfiehlt es sich, bei der schriftlichen Abstimmung die vorgelegten Unterlagen in Bezug zu nehmen, darauf hinzuweisen, dass nur die abgestimmten Baumaßnahmen durchgeführt werden dürfen und dass jede Änderung einer erneuten vorherigen Abstimmung bedarf, sowie zu bestimmen, dass bei der Endabrechnung der Maßnahme die zu bescheinigenden Kosten nach Gewerken aufzulisten und die Belege einschließlich der detaillierten, nachvollziehbaren und prüffähigen Originalrechnungen der Handwerker vorzulegen sind.

Es ist empfehlenswert, den Bauherrn schriftlich darauf hinzuweisen, dass bei erheblichen Abweichungen der durchgeführten Baumaßnahmen von dem Ergebnis der Abstimmung keine Bescheinigung gem. § 7i EStG erteilt wird.

2.3.3 *Schriftliche Zusicherung nach § 38 VwVfG*

Um dem Bauherrn frühzeitig Klarheit über den Inhalt der zu erwartenden Bescheinigung zu geben, kommt die schriftliche Zusicherung nach § 38 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) in Betracht. Der Bauherr hat die Tatbestände, für die er die Bescheinigung begehrt, genau anzugeben, beispielsweise nach Gewerken oder Bauteil-

len. Unter Hinweis auf § 38 VwVfG sollte der Bauherr verpflichtet werden, bei unvorhergesehenen Bauabläufen unverzüglich die Bescheinigungsbehörde zu benachrichtigen. Die schriftliche Zusicherung hat den Hinweis an den Bauherrn zu enthalten, dass allein die zuständige Finanzbehörde prüft, ob steuerlich begünstigte Anschaffungs-, Herstellungs- oder Erhaltungskosten im Sinne der §§ 7i, 10f und 11b EStG oder hiernach nicht begünstigte andere Kosten vorliegen. Eine verbindliche Auskunft über die zu erwartende Bemessungsgrundlage für die Steuervergünstigung kann nur die zuständige Finanzbehörde bei Vorliegen einer schriftlichen Zusicherung der Bescheinigungsbehörde über den zu erwartenden Inhalt der Bescheinigung unter den allgemeinen Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft durch die Finanzämter geben.

Die Zusicherung ist keine Bescheinigung i. S. d. § 7i Abs. 2 EStG. Sie ist nicht zur Vorlage geeignet, um die erhöhten Absetzungen in Anspruch zu nehmen.

3 Bescheinigungsfähigkeit einzelner Aufwendungen

3.1 Zuständigkeit für die steuerrechtliche Abgrenzung

Die steuerrechtliche Abgrenzung nach Herstellungskosten, Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwand sowie nach begünstigten und nicht begünstigten Anschaffungskosten unter dem zeitlichen Gesichtspunkt des Abschlusses eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG sowie die Zurechnung dieser Aufwendungen (vgl. Tz 3.3 und 3.9) nimmt die Finanzbehörde vor.

3.2 Tatsächlich angefallene Aufwendungen

Nur tatsächlich angefallene Aufwendungen sind bescheinigungsfähig. Dazu gehört nicht die eigene Arbeitsleistung des Denkmaleigentümers oder die Arbeitsleistung unentgeltlich Beschäftigter, weil ersparte Kosten steuerrechtlich nicht be-

rücksichtigt werden können. Ebenfalls nicht bescheinigungsfähig ist der Wertverlust durch Entfernen von Altbausubstanz. Nicht entscheidend ist, ob die Aufwendungen nach DIN-Normen zu den Baukosten gehören. Die Kosten für Architektenleistungen sind bescheinigungsfähig, soweit sie einer begünstigten Maßnahme zuzurechnen sind. Skonti, anteilige Beiträge zur Bauwesenversicherung oder sonstige Abzüge mindern die zu berücksichtigenden Kosten.

3.3 Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge, Grunderwerbsteuer und weitere Anschaffungsnebenkosten

Zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen gehören grundsätzlich auch die Gemeinkosten. In Bauträgerfällen gehören zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen auch die sogenannten Funktionsträgergebühren (z. B. Treuhandgebühren, Baubetreuungskosten; vergleiche im Einzelnen BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2003, BStBl. I S. 546) sowie der Gewinnaufschlag des Bauträgers. Außerdem gehören die Grunderwerbsteuer sowie weitere Anschaffungsnebenkosten zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen. Die Entscheidung, ob diese Aufwendungen z. B. den Herstellungs- oder Anschaffungskosten oder den sofort abziehbareren Werbungskosten zuzurechnen sind, obliegt den Finanzbehörden. In diesen Fällen ist folgender Zusatz in die Bescheinigung aufzunehmen:

„Zu den bescheinigten Aufwendungen gehören Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge des Bauträgers, die Grunderwerbsteuer sowie weitere Anschaffungsnebenkosten. Begünstigt ist nur der Anteil, der nach den Feststellungen der Finanzbehörden zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder den Herstellungskosten gehört, die auf die begünstigten Baumaßnahmen entfallen.“

Werden Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge des Bauträgers, die Grunderwerbsteuer oder 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 i. S. d. § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder den Herstellungskosten gehört, die auf die begünstigten Baumaßnahmen entfallen.“

Zur hieraus folgenden Prüfverpflichtung der Finanzbehörde siehe Tz 6.2.

3.4 Sinnvolle Umnutzung

Aufwendungen für die sinnvolle Umnutzung eines Gebäudes, dessen ursprünglicher oder früherer Verwendungszweck nicht mehr zeitgemäß oder nicht mehr realisierbar ist (z. B. infolge des Strukturwandels in Gewerbe, Landwirtschaft oder Industrie), sind ausnahmsweise bescheinigungsfähig, wenn die historische Substanz und die denkmalbegründenden Eigenschaften erhalten werden, die Aufwendungen für die Umnutzung erforderlich sind (vgl. Tz 2.2.3) und die Umnutzung unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten angemessen ist.

Das setzt voraus, dass

- die Umnutzungsplanung im Detail denkmalfachlich abgestimmt wurde,
- die vorhandene statische Konstruktion erhalten bleibt, z. B. das tragende Mauerwerk, die Ständer und die Balkenlagen,
- die nutzungsbedingten Einbauten leicht reversibel ausgeführt werden, um eine spätere Rückführung auf den originalen Zustand zu ermöglichen; in der Regel liegt dies nicht vor, z. B. beim Ersatz einer Holzdecke durch eine Betondecke, die beim Einbau und beim Entfernen erhebliche Eingriffe in die Denkmalsubstanz erfordert und auch eine Änderung der Statik bewirkt, wenn der Ersatz nicht aus statischen Gründen erforderlich ist,
- die nutzungsbedingten Eingriffe in das Baudenkmal, z. B. Fensteröffnungen, Türöffnungen, unter Ausnutzung von bau-

rechtlichen Ausnahmen und Befreiungen auf das unbedingt notwendige Maß beschränkt werden,

- die neue Nutzung sinnvoll ist, das heißt, die Ausnutzung des Baukörpers, der Räume und Flächen sich der Denkmaleigenschaft des Gebäudes unterordnet,
- die Denkmaleigenschaft nicht wesentlich berührt wird.

Führen solche Aufwendungen zu einem Neubau im bautechnischen Sinne, ist dies unschädlich. 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 (z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion) in überwiegendem Umfang ersetzt werden.

Aufwendungen für die sinnvolle Umnutzung können nur bescheinigt werden, wenn dies entsprechend begründet wird (siehe Tz 5.2).

3.5 Wiederherstellung

Aufwendungen für die Wiederherstellung eines beschädigten Gebäudes unter Verwendung von verbliebenen Gebäudeteilen sind grundsätzlich bescheinigungsfähig, wenn die maßgeblichen denkmalbegründenden Merkmale des Gebäudes, z. B. die Außenmauern, weitgehend erhalten sind und bleiben, also die Denkmaleigenschaft nicht in Frage gestellt wird.

Ist nur ein Teil eines Gebäudes ein unter Schutz stehendes Baudenkmal (z. B. Fassaden, Decken, Dachreiter, Kellergewölbe), sind nur die Aufwendungen für Baumaßnahmen bescheinigungsfähig, die zur Erhaltung dieses Bauteils als Baudenkmal erforderlich sind. Sind diese Bauteile allein nicht wirtschaftlich nutzbar, kann der Umfang der bescheinigungsfähigen Aufwendungen auch nicht unter dem Gesichtspunkt der sinnvollen Nutzung ausgeweitet werden.

Ist z. B. nur die Fassade als Teil einer baulichen Anlage ein Baudenkmal, sind deshalb die Aufwendungen für den Abbruch und die Wiedererrichtung des hinter der Fassade liegenden Gebäudes nicht begünstigt. Bescheinigungsfähig sind die Aufwendungen für die Instandsetzung der Fassade sowie für die

erschwerter Baustelleneinrichtung, die erschwerten Bauabläufe oder besondere bautechnische Vorkehrungen.

3.6 Wiederaufbau und völlige Neuerrichtung

Die Aufwendungen für den Wiederaufbau eines verloren gegangenen oder beseitigten Baudenkmals sowie eine völlige Neuerrichtung eines Denkmals sind nicht bescheinigungsfähig.

3.7 Denkmalrest

Wird ein Baudenkmal entkernt und dabei schützenswerte Substanz im Inneren des Gebäudes entfernt und durch neue Einbauten ersetzt und ist der verbleibende Gebäuderest weiterhin ein Baudenkmal, können nur die Aufwendungen bescheinigt werden, die zur Erhaltung dieses Restes, z. B. der Außenmauern, erforderlich waren. Die Aufwendungen für die Entkernung – Zerstörung der Denkmalsubstanz – und die neuen Inneneinbauten können regelmäßig nicht bescheinigt werden. Eine Ausnahme gilt bei Aufwendungen für die Inneneinbauten, die zur Erhaltung der Außenmauern (Denkmalrest mit Baudenkmalqualität) wesentlich waren, z. B. auf statische Erfordernisse zurückgehende Decken und Wände.

3.8 Neue Gebäudeteile

Aufwendungen für neue Gebäudeteile zur Erweiterung der Nutzfläche, z. B. Anbauten oder Erweiterungen, können nicht bescheinigt werden. Hierunter fallen z. B. neu errichtete Balkone, Terrassen und Wintergärten.

Ausnahmen sind nur denkbar, wenn die Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung unerlässlich sind. Entsprechendes gilt für Ausbauten, z. B. des Dachgeschosses zur Erweiterung der Nutzfläche.

3.9 Neue Stellplätze und Garagen

Aufwendungen für die Errichtung neuer Stellplätze und Garagen im Zusammenhang mit baulichen Maßnahmen an einem Baudenkmal sind nicht bescheinigungsfähig, es sei denn, die Errichtung eines Stellplatzes oder einer Garage ist aus denk-

malpflegerischen Gründen innerhalb des Baudenkmals nicht angemessen und aus baurechtlichen Gründen für die beabsichtigte sinnvolle Nutzung unerlässlich und zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung des Baudenkmals erforderlich. Auch in diesen Fällen kommt eine Vergünstigung für solche Aufwendungen nur in Betracht, wenn sie steuerrechtlich zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder den Herstellungskosten des Baudenkmals gehören. Entsteht durch die Baumaßnahmen ein steuerrechtlich selbstständiges Wirtschaftsgut, z. B. eine getrennt vom Baudenkmal errichtete Tiefgarage, sind die Aufwendungen nicht nach §§ 7i und 10f EStG begünstigt. Diese Prüfung der steuerrechtlichen Zuordnung der Aufwendungen obliegt den Finanzbehörden.

Entsprechendes gilt für Zahlungen zur Ablösung einer Stellplatzverpflichtung.

Werden Garagen oder Stellplätze in einem Baudenkmal eingerichtet, z. B. in einer ehemaligen Remise, sind die Aufwendungen bescheinigungsfähig, wenn sie zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung des Baudenkmals unerlässlich sind.

3.10 Nicht übliche Anlagen, Einrichtungen und bewegliche Einrichtungsgegenstände

Kosten für Anlagen und Einrichtungen, die in Gebäuden mit gleicher Nutzungsart nicht üblich sind, können nur bescheinigt werden, wenn die Anlagen und Einrichtungen zu den denkmalbegründenden Merkmalen zählen. Dazu gehören nicht Schwimmbekken innerhalb und außerhalb des Gebäudes, Sauna, Bar, Kegelbahn, Alarmanlagen sowie offener Kamin oder Kachelofen, wenn bereits eine Heizungsanlage vorhanden ist. Nicht bescheinigungsfähig sind in der Regel Aufwendungen für bewegliche Einrichtungsgegenstände, z. B. Ausstellungsvitrinen und Ähnliches, Lautsprecher und Rundfunkanlagen (z. B. für Cafés, Gaststätten usw.), Möbel, Regale, Lampen, Lichtleisten, Spiegel, Gardinenleisten, Teppiche und Teppichböden – sofern sie nicht auf den Rohfußboden verlegt oder aufgeklebt sind –, Waschmaschinen, auch wenn sie mit Schrauben an einem Zementsockel befestigt sind, und Einbaumöbel.

3.11 Historische Ausstattung, Außenanlagen sowie Erschließungskosten

Aufwendungen für Zierstücke, Wappen, Stuckierungen, Balustraden, Freitreppen, Befestigungen, Mauern usw. sind bescheinigungsfähig, sofern sie zum historischen Bestand des Gebäudes gehören.

Nicht begünstigt sind jedoch Aufwendungen für Außenanlagen wie z. B. Hofbefestigungen, Rasenanlagen, Blumen, Ziersträucher und Bäume, auch wenn diesen Außenanlagen Baudenkmalqualität zukommt. Etwas anderes kommt nur in Betracht, wenn die Aufwendungen für die Anlagen zu den Herstellungs- oder Anschaffungskosten oder zum Erhaltungsaufwand des Gebäudes gehören. Diese Prüfung obliegt den Finanzbehörden. § 10g EStG bleibt unberührt.

Erschließungskosten wie z. B. Aufwendungen für den Anschluss des Gebäudes an das Stromversorgungsnetz, das Gasnetz, die Wasser- und Warmwasserversorgung und die Abwasserleitungen sowie die Gebühren für die Herstellung des Kanalanschlusses gehören zu den im Grundsatz begünstigten Herstellungskosten des Gebäudes. Andere Erschließungskosten, wie z. B. Straßenanliegerbeiträge im Sinne der §§ 127 bis 135 BauGB, Beiträge für Versorgungs- und Entsorgungsanlagen nach dem Kommunalabgabegesetz, Kanal- und Sielbaubeiträge, gehören zu den nicht begünstigten nachträglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

3.12 Translozierung

Die Aufwendungen für die Translozierung eines Baudenkmals können nur bescheinigt werden, wenn die Eigenschaft als Baudenkmal auch nach der Translozierung erhalten bleibt.

3.13 Photovoltaikanlagen

Die Kosten für die Installation von Photovoltaikanlagen sind nicht begünstigt.

4 Gebäude, das allein kein Baudenkmal, aber Teil eines Denkmalbereichs / einer geschützten Gesamtanlage ist (§ 7i Absatz 1 Satz 4, § 11b Absatz 1 Satz 2 EstG)

Aufwendungen für bestehende Gebäude innerhalb eines Denkmalbereichs, die keinen eigenen Denkmalwert haben, können nur bescheinigt werden, wenn bauliche Maßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes des Denkmalbereichs erforderlich sind. Ist nur der öffentliche Straßenraum als Erscheinungsbild geschützt, können Aufwendungen für Baumaßnahmen an der Rückseite oder innerhalb des Gebäudes, z. B. der Einbau eines Bades, nicht bescheinigt werden, auch dann nicht, wenn sie einer sinnvollen Nutzung dienen. Aufwendungen für Baumaßnahmen an einem den Denkmalbereich störenden Gebäude sind dann bescheinigungsfähig, wenn dieses Gebäude denkmalschutzrechtlichen Auflagen unterliegt und solche Auflagen durch die Baumaßnahme erfüllt werden. Hinsichtlich der Neubauten innerhalb des Denkmalbereichs gelten die Ausführungen zu Tz 3 sinngemäß.

5 Erstellung der Bescheinigung

5.1 Anerkannte Aufwendungen

Nach Prüfung bescheinigt die zuständige Behörde den Gesamtbetrag der Aufwendungen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes oder Gebäudeteils als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind beziehungsweise die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes des Denkmalbereichs/der Gesamtanlage erforderlich sind und die in Abstimmung mit der Bescheinigungsbehörde durchgeführt worden sind.

Die anerkannten Aufwendungen sind in dem vom Antragsteller zu erstellenden Verzeichnis der Rechnungen zu kennzeichnen.

5.2 Inhalt der Bescheinigung

Die Bescheinigung ist objektbezogen. Sie muss die genaue Bezeichnung des Baudenkmals oder des Teils des Denkmalbereichs / der Gesamtanlage sowie den Namen und die Adresse

des Gebäudeeigentümers oder Bauherrn und die auf ihn entfallenden Aufwendungen enthalten (vgl. Tz 7.1). Bei einem Vertreter ist dessen wirksame Vertretungsbefugnis zu prüfen, bevor die Bescheinigung für den Vertretenen ausgestellt wird.

Bei Umnutzungen (vgl. Tz 3.4) und Nutzungserweiterungen (vgl. Tz 3.8) ist der rechtfertigende Ausnahmetatbestand zu erläutern. Betreffen Baumaßnahmen mehrere Einzelobjekte, für die jeweils selbstständige Bescheinigungen auszustellen sind (beispielsweise mehrere Eigentumswohnungen in einem Gesamtobjekt), vgl. Tz 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, z. B. 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 (z. B. vergleichbare Fliesen, Bodenbeläge, Sanitärinstallationen). Weichen die Ausstattungsmerkmale (z. B. aufgrund von Sonderwünschen der Eigentümer) voneinander ab oder betreffen Baumaßnahmen nur eine Wohnung (z. B. im Falle eines Dachgeschossausbaus), ist eine direkte Zuordnung zum Einzelobjekt vorzunehmen.

In Fällen, in denen der Bauträger die einzelnen Eigentumseinheiten zu unterschiedlichen Quadratmeterpreisen veräußert, kann eine abweichende Aufteilung in Betracht kommen. Gesamtaufwendungen sind die dem Bauträger in Rechnung gestellten und an den Erwerber weitergegebenen Kosten für Baumaßnahmen.

Bei mehrjährigen Baumaßnahmen sind Beginn und 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 des Antragstellers auf die Nettorechnungsbeträge beschränkt werden. Schuldet der Bauherr die Umsatzsteuer aus den von ihm bezogenen Leistungen nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG), kann die von 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.

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 die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben, als Werbungskosten oder wie Sonderausgaben und die Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder zu den Herstellungskosten, zu den Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand, oder zu den nicht abziehbaren Kosten.“

5.3 Zuschüsse

In die Bescheinigung sind die Zuschüsse aufzunehmen, die eine der für Denkmalschutz oder Denkmalpflege zuständigen Behörden dem Empfänger der Bescheinigung aus öffentlichen Mitteln gewährt hat. Durch geeignete organisatorische Maßnahmen ist sicherzustellen, dass die Bescheinigung entsprechend § 7i Abs. 2 Satz 2 (2. Halbsatz) EStG geändert werden kann, wenn solche Zuschüsse nach Ausstellung der Bescheinigung gewährt werden.

6 Bindungswirkung der Bescheinigung

6.1 Prüfungsumfang der Bescheinigungsbehörde

Bei der Bescheinigung handelt es sich um einen Verwaltungsakt in Form eines Grundlagenbescheids mit Bindungswirkung

für steuerliche Folgebescheide gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 AO. Die Bescheinigungen binden die Finanzbehörden im Rahmen des gesetzlich vorgegebenen Umfangs. Die verbindlichen Feststellungen der Bescheinigung beschränken sich auf Tatbestände des Denkmalrechts; sie erstrecken sich nicht auf die steuerrechtlichen Begriffe wie Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand und die sonstigen steuerrechtlichen Voraussetzungen, die einer abschließenden Prüfung durch die Finanzbehörde vorbehalten sind.

Das Bescheinigungsverfahren umfasst deshalb die Prüfung:

- a) ob das Gebäude oder der Gebäudeteil nach den landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist und die Voraussetzungen nach Tz 2.1 erfüllt sind,
- b) ob die Baumaßnahmen nach Art und Umfang
 - aa) zur Erhaltung des Gebäudes oder Gebäudeteils als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung,
 - bb) bei einem Gebäude, das Teil eines Denkmalbereichs / einer Gesamtanlage ist, zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes des Denkmalbereichs erforderlich waren,
- c) ob die Arbeiten vor Beginn und bei Planungsänderungen vor Beginn der geänderten Vorhaben mit *der landesspezifischen Bescheinigungsbehörde* abgestimmt waren,
- d) in welcher Höhe Aufwendungen, die die vorstehenden Voraussetzungen erfüllen, angefallen sind,
- e) ob und gegebenenfalls in welcher Höhe Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln durch eine der für Denkmalschutz oder Denkmalpflege zuständigen Behörden gezahlt worden sind,
- f) ob nach dem Ausstellen einer Bescheinigung Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln durch eine der für Denkmalschutz oder Denkmalpflege zuständigen Behörden gezahlt werden (vgl. Tz 5.3).

Der Bauherr ist darauf hinzuweisen, dass die bescheinigten Aufwendungen steuerlich nur berücksichtigt werden können, wenn die zuständige Finanzbehörde die ihr obliegende Prüfung der weiteren steuerrechtlichen Voraussetzungen durchgeführt hat (vgl. Tz 5.2).

Die Bescheinigung unterliegt weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden und Finanzgerichte. Ist jedoch aus Sicht der Finanzbehörde offensichtlich, dass die Bescheinigung für Baumaßnahmen erteilt worden ist, bei denen die Voraussetzungen unter a) bis c) nicht vorliegen, hat die Finanzbehörde ein Remonstrationsrecht, das heißt, sie kann die Bescheinigungsbehörde zur Überprüfung veranlassen sowie um Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung bitten (bspw. bei fehlendem Hinweis auf das Prüfungsrecht des Finanzamtes).

Soweit diese Richtlinie Beispiele für die Regelung bestimmter Fallgestaltungen vorgibt, handelt es sich um Regelbeispiele, die der Erläuterung von Inhalt, Zweck und Zielsetzung der Richtlinien dienen. Eine im Einzelfall abweichende Sachbehandlung durch die Bescheinigungsbehörde kann durch besondere denkmalbedingte Umstände gerechtfertigt sein.

6.2 Prüfungsumfang der Finanzbehörden

Die Finanzbehörden haben zu prüfen,

- a) ob die vorgelegte Bescheinigung von *der landesspezifischen Bescheinigungsbehörde* ausgestellt worden ist,
- b) ob die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich zu den Herstellungskosten oder den Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG des Gebäudes, zu den sofort abziehbaren Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand, oder zu den nicht abziehbaren Kosten gehören,
- c) ob weitere Zuschüsse für die bescheinigten Aufwendungen gezahlt werden oder worden sind,
- d) ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder bei eigen genutzten Gebäuden wie Sonderausgaben berücksichtigt werden können,
- e) in welchem Veranlagungszeitraum die erhöhten Absetzungen, die Verteilung von Erhaltungsaufwand oder der Abzug wie Sonderausgaben erstmals in Anspruch genommen werden können,
- f) in welcher Höhe Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge, Grunderwerbsteuer sowie weitere

Anschaffungsnebenkosten angefallen sind und in welcher Höhe diese auf die begünstigten Maßnahmen entfallen.

7 Nachweis der entstandenen Aufwendungen

7.1 Rechnungsbelege und Gebühren

Die Bescheinigung ist auf einem Formular zu beantragen, das dem Mustervordruck (A n l a g e 1) entspricht.

Alle Rechnungsbeträge aus den detaillierten, nachvollziehbaren und prüffähigen Originalrechnungen sind vom Antragsteller vollständig, nach Gewerken geordnet, entsprechend dem Vordruck aufzulisten. Darin sind auch Angaben zum Zahlungsbetrag und Zahlungsdatum der einzelnen Rechnungen sowie zum Zeitpunkt der Ausführung der Baumaßnahme zu tätigen. Außerdem muss aus den Angaben 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.

Ist die Vorlage der Schlussrechnungen wegen der Insolvenz des Baurägers nicht möglich, kann die Bescheinigung nur erteilt werden, wenn die begünstigten Aufwendungen einzeln nach Gewerken durch ein vom Erwerber vorzulegendes Gutachten eines Bausachverständigen nachgewiesen werden und der Erwerber die Insolvenz des Baurägers glaubhaft macht. Der an den Bauräger gezahlte Kaufpreis bildet die Obergrenze der bescheinigungsfähigen Aufwendungen. Pauschalrechnungen von Handwerkern können nur berücksichtigt werden, wenn das Original-Angebot, das dem Pauschalvertrag zugrunde liegt, beigefügt ist. Wenn es zur Prüfung der Einzelleistungen erforderlich ist, kann die Vorlage der Original-Kalkulation verlangt werden. Genehmigungs- und Prüfungsgebühren gehören zu den Kosten der genehmigten oder geprüften Baumaßnahme.

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

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

7.2 Nachweis bei Durchführung durch Bauträger, Baubetreuer oder Generalunternehmer

Bei Bauherren oder Erwerbfern, die einen Bauträger, Baubetreuer oder Generalunternehmer mit der Durchführung der Maßnahmen beauftragt haben, und in vergleichbaren Fällen ist die notwendige Prüfung der Einzelleistungen nur möglich, wenn der Antragsteller die spezifizierten Originalrechnungen der Handwerker, Subunternehmer und Lieferanten an den Bauträger oder Ähnliche sowie einen detaillierten Einzelnachweis über die Vergütungen für dessen eigene Leistungen vorlegt. Wenn es zur Prüfung der Einzelleistungen erforderlich ist, kann die Vorlage der Original-Kalkulation verlangt werden.

8 Gebührenpflicht

Die Bescheinigung ist gebührenpflichtig.

Die Gebühren gehören nicht zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen.

Die angefallenen Gebühren sind, sofern das Objekt zur Einkunfts-erzielung genutzt wird, als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar.

9 Inkrafttreten

Diese Richtlinien treten am TT Monat JJJJ in Kraft.

Anlage 1

Anlage 2

Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung des § 10g des Einkommensteuergesetzes (EStG)

Inhalt

- 1 Bescheinigungsverfahren
- 2 Kulturgüter i. S. des § 10g Abs. 1 Satz 2 EStG
 - 2.1 Prüfungsumfang der Bescheinigungsbehörde
 - 2.1.1 Begriffsbestimmungen
 - 2.1.2 Unterschutzstellung von Kulturgütern i. S. des § 10g Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 bis 3 EStG
 - 2.1.3 Unterschutzstellung von Kulturgütern i. S. des § 10g Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG
 - 2.2 Zugänglichmachung
- 3 Erforderlichkeit der Maßnahmen
- 4 Abstimmung der Maßnahmen
- 5 Höhe der Aufwendungen
- 6 Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln
- 7 Prüfungsrecht der Finanzbehörden
- 8 Gebührenpflicht
- 9 Inkrafttreten

Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen für Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (§ 10g EStG), setzt eine Bescheinigung der zuständigen Stelle voraus.

1 Bescheinigungsverfahren

Die Bescheinigung, die objektbezogen ist, muss der Eigentümer eines Kulturguts i. S. d. Tz 2 schriftlich beantragen (vgl. Muster 1 Anlage xy). Die Bescheinigung hat dem Muster 2 (Anlage xy) zu entsprechen. Eine Zusammenfassung mit anderen Bescheinigungen ist nicht möglich. An einen Vertreter kann eine Bescheinigung nur erteilt werden, wenn eine wirksame Vertretungsbefugnis vorliegt.

Die Bescheinigungsbehörde hat zu prüfen,

1. ob die Maßnahmen
 - a) an einem Kulturgut i. S. des § 10g Abs. 1 Satz 2 EStG durchgeführt worden sind (vgl. Tz 2),
 - b) erforderlich waren (vgl. Tz 3),
 - c) in Abstimmung mit der zuständigen Stelle durchgeführt worden sind (vgl. Tz 4),
2. in welcher Höhe Aufwendungen, die die vorstehenden Voraussetzungen erfüllen, angefallen sind (vgl. Tz 5),
3. inwieweit Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln durch die für Denkmalpflege oder das Archivwesen zuständige Behörde bewilligt worden sind oder nach Ausstellung der Bescheinigung bewilligt werden (vgl. Tz 6).

Die Bescheinigung unterliegt weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden und Finanzgerichte. Es handelt sich hierbei um einen Verwaltungsakt in Form eines Grundlagenbescheides, an den die Finanzbehörden im Rahmen des gesetzlich vorgegebenen Umfangs gebunden sind (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO). Ist jedoch aus Sicht der Finanzbehörde offensichtlich, dass die Bescheinigung für Maßnahmen erteilt worden ist, bei denen die Voraussetzungen nicht vorliegen, hat die Finanzbehörde ein Remonstrationsrecht, das heißt, sie kann die Bescheinigungsbehörde zur Überprüfung veranlassen sowie um Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung nach Maßgabe des § 48 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) bitten. Die Bescheinigungsbehörde ist verpflichtet, dem Finanzamt von der Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung Mitteilung zu machen (§ 4 der Mitteilungsverordnung).

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

Auf das Prüfungsrecht der Finanzbehörden ist in der Bescheinigung zwingend hinzuweisen.

Um dem Eigentümer frühzeitig Klarheit über den Inhalt der zu erwartenden Bescheinigung zu geben, kann die Bescheinigungsbehörde bereits eine schriftliche Zusicherung nach § 38 VwVfG über

die zu erwartende Bescheinigung geben. Eine verbindliche Auskunft über die voraussichtliche Bemessungsgrundlage der Steuervergünstigung kann nur die zuständige Finanzbehörde bei Vorliegen einer schriftlichen Zusicherung der Bescheinigungsbehörde über den zu erwartenden Inhalt der Bescheinigung unter den allgemeinen Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft durch die Finanzbehörden geben.

Die schriftliche Zusicherung hat den Hinweis zu enthalten, dass allein die zuständige Finanzbehörde prüft, ob steuerlich begünstigte Aufwendungen für Herstellungs- oder Erhaltungsmaßnahmen im Sinne des § 10g EStG oder hiernach nicht begünstigte andere Kosten vorliegen.

Die Zusicherung ist keine Bescheinigung i. S. d. § 10g Abs. 3 EStG. Sie ist nicht zur Vorlage geeignet, um die Steuerbegünstigung in Anspruch zu nehmen.

2 Kulturgüter i. S. des § 10g Abs. 1 Satz 2 EStG

2.1 Prüfungsumfang der Bescheinigungsbehörde

Die zuständige Behörde hat zu bescheinigen, dass

- das Gebäude oder der Gebäudeteil nach *landesrechtlichen Vorschriften* ein Baudenkmal/Kulturdenkmal ist,
- die gärtnerische, bauliche oder sonstige Anlage, die kein Gebäude oder Gebäudeteil ist, nach *landesrechtlichen Vorschriften* unter Schutz steht,
- Mobiliar, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive
 - sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Steuerpflichtigen befinden oder
 - in ein Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder
 - in ein Verzeichnis national wertvoller Archive eingetragen sind und
 - ihre Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt.

2.1.1 Begriffsbestimmungen

Unter den Begriffen *Denkmalbereich/Gesamtanlagen* im Sinne dieser Richtlinien sind alle Begriffe zu verstehen, die nach *landesrechtlichen Vorschriften* als solche gelten.

Gärtnerische Anlagen sind historische Park- und Gartenanlagen, Alleen sowie sonstige Zeugnisse der Garten- und Landschaftsgestaltung, die Gegenstand des Denkmalschutzes sind. Dazu gehören auch die in die gärtnerische Anlage einbezogenen baulichen Anlagen, soweit diese nicht eigenständig unter Schutz gestellt sind (z. B. Freitreppen, Balustraden, Pavillons, Mausoleen, Anlagen zur Wasserregulierung, künstliche Grotten, Wasserspiele, Brunnenanlagen).

Sonstige landesspezifische Abgrenzungen

Bauliche Anlagen im Sinne dieser Richtlinien sind bauliche Anlagen im Sinne der *landesrechtlichen Vorschriften*, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind (z. B. Brücken, Befestigungen). Die bauliche Anlage selbst muss Gegenstand des Denkmalschutzes sein. Zu den baulichen Anlagen gehören auch Teile von baulichen Anlagen, z. B. Ruinen oder sonstige übrig gebliebene Teile ehemals größerer Anlagen.

Zu den **sonstigen Anlagen** gehören z. B. Bodendenkmäler oder Maschinen, die Gegenstand des Denkmalschutzes sind.

Mobiliar muss die Voraussetzungen des § 10g Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG erfüllen. Zum Mobiliar gehört das bewegliche Inventar eines Gebäudes, wie z. B. Teppiche, Tapisseries, Musikinstrumente, Bibliotheken, Waffen sowie einzelne Werke der bildenden und angewandten Kunst. Es kann sich z. B. um das Mobiliar berühmter Persönlichkeiten aus Kunst, Literatur und Politik handeln.

Kunstgegenstände sind Werke der bildenden Kunst (z. B. Gemälde, Grafik), der Bildhauerkunst (z. B. Skulpturen) und angewandten Kunst (z. B. Uhrmacherwerke, Gold- und Silberschmiedearbeiten).

Kunstsammlungen sind eine Gesamtheit von Gegenständen, die zielgerichtet unter einer Themenstellung systematisiert zusammengeführt wurden, aus künstlerischen, wissenschaftlichen oder ästhetischen Prinzipien zusammengetragen wurden und die mehr als nur die Summe ihrer einzelnen Bestandteile darstellen und dadurch einen besonderen Wert gewinnen (Definition der KMK). Kunstsammlungen in diesem Sinne umfassen Kunstgegenstände im vorgenannten Sinn.

Wissenschaftliche Sammlungen umfassen Gegenstände, die nach wissenschaftlichen Interessen unter bestimmten Gesichtspunkten zusammengestellt sind. Hierzu zählen z. B. ethnographische, historische, numismatische oder naturwissenschaftliche Sammlungen.

2.1.2 *Unterschutzstellung von Kulturgütern i. S. des § 10g*

Abs. 1 Satz 2 Nrn. 1 bis 3 EStG

Gebäude, Gebäudeteile, gärtnerische, bauliche oder sonstige Anlagen müssen Denkmal oder Teil eines Denkmals im Sinn der *landesrechtlichen Vorschrift* sein. Entfällt die öffentlich-rechtliche Bindung durch die Denkmalschutzvorschriften innerhalb des zehnjährigen Begünstigungszeitraumes des § 10g EStG, ist dies dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen (§ 4 der Mitteilungsverordnung). Bei Wegfall der Denkmaleigenschaft ist eine steuerliche Begünstigung ab dem Jahr, das dem Wegfall der Denkmaleigenschaft folgt, ausgeschlossen.

2.1.3 *Unterschutzstellung von Kulturgütern i. S. des § 10g*

Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG

Ist das Kulturgut in ein Verzeichnis national wertvollen Kulturguts oder ein Verzeichnis national wertvoller Archive eingetragen, braucht nicht bescheinigt zu werden, dass sich das Kulturgut seit mindestens 20 Jahren im Familienbesitz befindet. Mit der Eintragung steht fest, dass die Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt.

Zur Familie sind alle Angehörigen im Sinne des § 15 AO zu rechnen; es kann sich aber auch um eine Familienstiftung handeln.

2.2 Zugänglichmachung

Für alle Kulturgüter ist ferner nach entsprechender Vorlage einer schriftlichen Erklärung des Eigentümers zu bescheinigen, dass sie in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der wissenschaftlichen Forschung oder der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. Ein den Verhältnissen entsprechendes Zugänglichmachen ist gegeben, wenn der Eigentümer der zuständigen Bescheinigungsbehörde mitteilt, es bestehe die Möglichkeit, Wissenschaftlern und der interessierten Öffentlichkeit den Zutritt zu gestatten. Bewegliche Kulturgüter werden der Öffentlichkeit auch durch Leihgaben anlässlich von Ausstellungen oder wissenschaftlichen Arbeiten zugänglich gemacht. Stehen dem Zugang zwingende Gründe (z. B. konservative Gründe) entgegen, sind auch diese zu bescheinigen.

3 Erforderlichkeit der Maßnahmen

Es ist zu bescheinigen, dass die durchgeführte Maßnahme nach Art und Umfang

- a) bei Gebäuden oder Gebäudeteilen zur Erhaltung als Baudenkmal,
 - b) bei einem Gebäude oder Gebäudeteil, das Teil eines Denkmalsbereichs ist, zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes des Denkmalsbereichs,
 - c) bei anderen Kulturgütern zu ihrer Erhaltung
- nach Maßgabe der geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege, des Archivwesens oder anderer öffentlich-rechtlicher Schutz- und Erhaltungsverpflichtungen erforderlich waren.

Zur Erhaltung des Kulturguts erforderliche Maßnahmen sind solche, die der Eigentümer im Rahmen der Erhaltungspflicht z. B. nach *landesrechtlicher Vorschrift* durchführen muss. Die Versicherung des Kulturguts gehört nicht hierzu. Es reicht nicht aus, dass die Maßnahmen aus fachlicher Sicht angemessen oder vertretbar sind, sie müssen zur Erhaltung des schutzwürdigen Zustands, z. B. auch zur Abwendung von Schäden, oder zur Wiederherstellung eines solchen

Zustands notwendig sein. Maßnahmen, die ausschließlich durch das Zugänglichmachen des Kulturguts für die Öffentlichkeit veranlasst werden (z. B. Errichtung eines Kassenhäuschens oder Besucherparkplatzes), gehören nicht dazu. Aufwendungen hierfür (z. B. auch Lohnkosten für Aufsichtspersonal) können nur mit den Einnahmen aus der Nutzung des Kulturguts verrechnet werden.

An einem Gebäude oder Gebäudeteil sind auch Maßnahmen bescheinigungsfähig, die zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Das Merkmal ist erfüllt, wenn die Maßnahmen

- die Denkmaleigenschaft nicht oder nicht wesentlich beeinträchtigen,
- erforderlich sind, um eine unter denkmalschutzrechtlichen Gesichtspunkten sinnvolle Nutzung des Baudenkmals zu erhalten, wiederherzustellen oder zu ermöglichen, und
- geeignet erscheinen, die Erhaltung des Baudenkmals sicherzustellen (vgl. dazu auch Tz 3.8 und 3.9 der Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung des § 7i EStG).

4 Abstimmung der Maßnahmen

Es muss mit allen erheblichen Daten bescheinigt werden, dass die Maßnahmen vor Beginn ihrer Ausführung mit der Bescheinigungsbehörde abgestimmt worden sind. Die Abstimmung kann auch innerhalb eines öffentlich-rechtlichen Genehmigungsverfahrens erfolgen. Die nachträglich ausgesprochene Erlaubnis für Veränderungen an einem Kulturgut kann das Erfordernis der vorherigen Abstimmung nicht ersetzen. Ist eine vorherige Abstimmung unterblieben, liegen die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung nicht vor, selbst dann, wenn sich das Ergebnis als kulturgutverträglich darstellt. Wird erst im Verlauf der Maßnahme erkennbar, dass ein Kulturgut vorliegt, können die Aufwendungen bescheinigt werden, die ab dem Zeitpunkt entstehen, ab dem *die landesspezifische Bescheinigungsbehörde* bestätigt hat, dass das Kulturgut den öffentlich-rechtlichen Bindungen unterliegt, und die Maßnahmen betreffen, die vor ihrem Beginn mit der Bescheinigungsbehörde abgestimmt worden sind.

Bei laufenden oder regelmäßig wiederkehrenden Maßnahmen reicht es aus, wenn sie einmal vorweg abgestimmt werden (z. B. laufende Pflege bei geschützten Garten- und Parkanlagen).

Soll von den abgestimmten Maßnahmen abgewichen werden, bedarf dies einer erneuten vorherigen Abstimmung. Werden die Maßnahmen nicht in der abgestimmten Art und Weise durchgeführt, darf insoweit eine Bescheinigung nicht erteilt werden.

Aus Nachweisgründen sind Zeitpunkt und Inhalt der Abstimmung zwischen den Beteiligten in geeigneter Weise schriftlich festzuhalten. Dabei ist der Eigentümer auf

- die Bedeutung der Abstimmung für die Erteilung einer Bescheinigung,
- die Möglichkeit der schriftlichen Zusicherung nach § 38 VwVfG sowie
- das eigenständige Prüfungsrecht der Finanzbehörden (vgl. Tz 7) hinzuweisen. Wird bereits im Rahmen der Abstimmung festgestellt, dass nicht alle Maßnahmen die Voraussetzungen für eine Bescheinigung erfüllen, ist hierauf ausdrücklich hinzuweisen.

5 Höhe der Aufwendungen

Es können nur tatsächlich angefallene Aufwendungen bescheinigt werden. Dazu gehört nicht die eigene Arbeitsleistung des Eigentümers oder die Arbeitsleistung unentgeltlich Beschäftigter. Zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen gehören aber die auf begünstigte Maßnahmen entfallenden Lohn- und Gehaltskosten für eigene Arbeitnehmer, Material- und Betriebskosten, Aufwendungen für Arbeitsgeräte sowie Gemeinkosten. Genehmigungs- und Prüfungsgebühren gehören zu den Kosten der genehmigten oder geprüften Baumaßnahme. Skonti oder sonstige Abzüge mindern die zu berücksichtigenden Kosten. Die Prüfung schließt keine Preis- oder Angebotskontrolle ein.

Alle Rechnungsbeträge aus den detaillierten, nachvollziehbaren und prüffähigen Originalrechnungen sind vom Antragsteller entsprechend dem Vordruck aufzulisten. Darin sind auch Angaben zum Zahlbetrag und Zahlungsdatum der einzelnen Rechnungen sowie zum Zeitpunkt der Baumaßnahme zu tätigen.

Erforderlich ist die Vorlage der Schlussrechnungen. Abschlagsrechnungen und Kostenvoranschläge ersetzen keine Schlussrechnung. Kassenzettel müssen Menge, Artikel und Preis eindeutig erkennen lassen.

Pauschalrechnungen von Handwerkern können nur berücksichtigt werden, wenn das Original-Angebot, das dem Pauschalvertrag zugrunde liegt, beigelegt ist. Wenn es zur Prüfung der Einzelleistungen erforderlich ist, kann die Vorlage der Original-Kalkulation verlangt werden. Genehmigungs- und Prüfungsgebühren gehören zu den Kosten der genehmigten oder geprüften Baumaßnahme.

Die Bescheinigungsbehörde hat zu bescheinigen, dass die dem Bescheinigungsantrag zugrunde liegende Maßnahme durchgeführt wurde und die Kosten durch Vorlage der Originalrechnungen nachgewiesen wurden.

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

Zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen gehört auch die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer. Soweit die Umsatzsteuer als Vorsteuer abzugsfähig ist, kann die Bescheinigung auf Begehren des Antragstellers auf die Nettorechnungsbeträge beschränkt werden. Schuldet der Bauherr die Umsatzsteuer aus den von ihm bezogenen Leistungen nach § 13b des Umsatzsteuergesetzes (UStG), kann die von 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 sind.

6 Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln

In die Bescheinigung sind die Zuschüsse aufzunehmen, die die für Denkmalpflege oder Archivwesen bzw. das Kulturgut zuständige Behörde dem Empfänger der Bescheinigung aus öffentlichen Mitteln bewilligt hat. Werden solche Zuschüsse nach Ausstellung der Bescheinigung bewilligt, ist diese entsprechend zu ändern (§ 10g Abs. 3 Satz 2 EStG) und der Finanzbehörde Mitteilung hiervon zu machen (§ 4 der Mitteilungsverordnung).

7 Prüfungsrecht der Finanzbehörden

Die Finanzbehörden haben zu prüfen,

- a) ob die vorgelegte Bescheinigung von der nach Landesrecht zuständigen Behörde ausgestellt worden ist,

- b) ob die bescheinigte Maßnahme an einem Kulturgut durchgeführt worden ist, das im Eigentum des Steuerpflichtigen steht,
- c) ob das Kulturgut im jeweiligen Kalenderjahr weder zur Erzielung von Einkünften i. S. des § 2 EStG genutzt worden ist noch Gebäude oder Gebäudeteile zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sind,
- d) inwieweit die Aufwendungen etwaige aus der Nutzung des Kulturguts erzielte Einnahmen (vgl. hierzu auch Tz 3.1) übersteigen,
- e) ob und in welcher Höhe die bescheinigten Aufwendungen Grunderwerbsteuer enthalten und steuerrechtlich dem Kulturgut i. S. des § 10g EStG zuzuordnen und keine Anschaffungskosten sind,
- f) ob weitere Zuschüsse für die bescheinigten Aufwendungen gezahlt werden oder worden sind,
- g) in welchem Veranlagungszeitraum die Steuerbegünstigung erstmals in Anspruch genommen werden kann.

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

8 Gebührenpflicht

Die Bescheinigung ist gebührenpflichtig.

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

9 Inkrafttreten

Diese Richtlinien treten am TT. Monat JJJJ in Kraft.

Anlage 1

Anlage 2

Abbildungsnachweis

Andreas Pradel, Werl:
Titelbild

Bayerisches Landesamt für Denkmalpflege, Bernd Vollmar:
Seite 52

Deimel + Wittmar Fotografie, Essen:
Seite 61

Dirk Laubner, Berlin:
Seite 26, 27

Fürstlich Salm-Salm'sche Verwaltung, Museum Wasserburg Anholt,
Andreas Lechthape:
Seite 55

Generaldirektion Kulturelles Erbe, Landesdirektion Baudenkmalpflege,
Hartmut Fischer:
Seite 41

Landesamt für Denkmalpflege Schleswig-Holstein, Albrecht Bartel:
Seite 43

LWL-Amt für Denkmalpflege, Landschafts- und Baukultur, Bettina
Heine-Hippler:
Seite 8

Markus Schlothmann, Büro für Landschaftsarchitektur Neukirchen-
Vluyn:
Seite 62

Niedersächsisches Landesamt für Denkmalpflege, Rainer Schomann:
Seite 45

Niedersächsisches Landesamt für Denkmalpflege, Elisabeth Sieve:
Seite 4

Norbert Baron, Amt für Bauordnung und Denkmalpflege, Abteilung
Denkmalpflege:
Seite 31, 32

Stadt Brandenburg an der Havel, FG Denkmalschutz:
Seite 21

Untere Denkmalschutzbehörde Harz:
Seite 38

Abkürzungsverzeichnis

AfA	Absetzung für Abnutzung
BauGB	Baugesetzbuch
BewG	Bewertungsgesetz
BewR Gr	Richtlinien zur Bewertung des Grundvermögens
BFH	Bundesfinanzhof
BFW	Bundesverband Freier Immobilien- und Wohnungsunternehmen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
GrStG	Grundsteuergesetz
MwSt	Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer)
UStG	Umsatzsteuergesetz
VG	Verwaltungsgericht