

**Bundesfinanzhof Urteil vom 20. 6. 2007 X R 13/06 Veröffentlicht in BStBl. II 2007, 879 = BFHE 218, 267 = EzD 6.1.3 Nr. 8**

**Leitsätze**

- 1. Der Abzug von Aufwendungen, die steuerlich „wie Sonderausgaben“ zu behandeln sind, setzt eine wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen voraus.**
- 2. Im öffentlichen Interesse geleistete Zuschüsse Privater mindern die Abzugsbeträge nach § 10f EStG.**

**Zum Sachverhalt**

I. Die Kl. erhielten für die Sanierung eines unter Denkmalschutz stehenden Hauses vom Landesdenkmalamt BW am 19. 10. 1995 einen Zuschuss in Höhe von 241.400 DM. Daneben gewährte ihnen die Denkmalstiftung BW – eine Stiftung des bürgerlichen Rechts – aufgrund eines sog. Zuwendungsvertrages vom März 1996 einen einmaligen und verlorenen Zuschuss in Höhe von 80.000 DM.

Im Bescheid vom 9. 3. 2000 bescheinigte das Landesdenkmalamt, dass die zur Sanierung des Gebäudes durchgeführten Arbeiten mit Aufwendungen in Höhe von 742 964 DM i. S. d. §§ 7i, 10f und 11b EStG nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder seiner sinnvollen Nutzung erforderlich gewesen seien. Die Bescheinigung enthielt auch einen Hinweis auf die vom Landesdenkmalamt und von der Denkmalstiftung bewilligten Zuschüsse.

Die Kl. beantragten in ihren Einkommensteuererklärungen der Streitjahre 1997 bis 1999 für die auf Grund der Sanierung des denkmalgeschützten Gebäudes angefallenen Kosten eine steuerliche Förderung nach § 10f EStG. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die steuerliche Förderung kürzte der Bekl. die Aufwendungen der Kl. auch um den von der Denkmalstiftung erhaltenen Zuschuss. Der dagegen gerichtete Einspruch der Kl. blieb ohne Erfolg.

Im Klageverfahren beriefen sich die Kl. auf den Wortlaut der §§ 7i und 7h EStG. Beide Vorschriften schränkten die steuerliche Förderung nur hinsichtlich solcher Zuschüsse ein, die aus öffentlichen Kassen gewährt würden. Das sei bei dem von der Denkmalstiftung gewährten Zuschuss nicht der Fall.

Das FG BW wies mit Urteil vom 9. 2. 2006 3 K 307/02, EFG 2006, 1320, die Klage ab, da die Kl. im Umfang der erhaltenen Zuschüsse die förderungsfähigen Kosten der Sanierung ihres denkmalgeschützten Hauses nicht getragen hätten.

Die Revision begründen die Kl. damit, dass bei Zuschüssen von privater Seite der Steuerpflichtige ein Wahlrecht habe, die Herstellungskosten um den Zuschuss zu kürzen oder diesen als Einnahme zu behandeln. Im konkreten Fall hätte die Wahl, den Zuschuss der Denkmalstiftung als Einnahme zu behandeln, die Folge nicht steuerpflichtiger Einnahmen, weil das Gebäude zu eigenen Wohnzwecken genutzt werde. Warum Finanzamt und FG dieses Wahlrecht verneinten, sei nicht ersichtlich. Der Gesetzgeber habe es jedenfalls nicht verneint, denn er habe die Formulierung „aus öffentlichen Kassen“ in § 7i Abs. 1 Satz 7 EStG nicht weggelassen.

## Aus den Gründen

Die Revision wird als unbegründet zurückgewiesen. Das FG hat zu Recht den von der Denkmalstiftung den Kl. gewährten Zuschuss bei der Bemessung der Steuerbegünstigung nach § 10f EStG in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung berücksichtigt.

Nach § 10f Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige Aufwendungen an einem eigenen Gebäude im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 10% wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 7h EStG oder des § 7i EStG vorliegen.

Fraglich ist im Streitfall nur, ob der von der Denkmalstiftung gewährte Zuschuss – so wie ein Zuschuss aus öffentlichen Kassen – zur Verringerung der in die Bemessungsgrundlage eingehenden Aufwendungen führt, nachdem die übrigen in § 7i EStG genannten Voraussetzungen für die Begünstigung nach § 10f EStG unstreitig sind.

Die Frage beantwortet sich bereits aus dem Wortlaut des § 10f Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach können die Aufwendungen „wie Sonderausgaben“ abgezogen werden. Die vom Gesetz angeordnete Behandlung der Aufwendungen „wie Sonderausgaben“ rechtfertigt es, für den Abzug der Aufwendungen wie bei den Sonderausgaben eine wirtschaftliche Belastung des Steuerpflichtigen durch die Aufwendungen vorauszusetzen (Kulosa, in: Herrmann/Heuer/Raupach – HHR –, § 10 EStG Rz. 35; Schmidt/Heinicke, EStG, 26. Aufl., § 10 Rz. 4). Daran fehlt es, wenn der Steuerpflichtige für die von ihm gezahlten Beträge einen Ersatz erhält (HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz. 35). Dies gilt schon dann, wenn bereits im Zeitpunkt der Zahlung ein nicht zu versteuernder Ersatzanspruch besteht (Schmidt/Heinicke, a. a. O., § 10 Rz. 6). So liegen die Verhältnisse im Streitfall, in dem die Zahlung der Denkmalstiftung auf einem bereits im März 1996 geschlossenen Zuwendungsvertrag mit den Kl. beruht. Aufgrund dieses Vertrages waren die Kl. von Beginn an in Höhe des darin bewilligten Zuschusses wirtschaftlich nicht belastet.

Diese Behandlung des Zuschusses der Denkmalstiftung wird seinem Charakter gerecht. Mit dem Zuschuss wird ein im öffentlichen Interesse liegender Zweck verfolgt.

Auch im Rahmen des § 7i Abs. 1 Satz 7 EStG mindern die Zuschüsse privater Dritter die erhöhten Absetzungen.

Das im Allgemeinen bei Zuschüssen aus privaten Mitteln dem Empfänger nach den Einkommensteuer-Richtlinien eingeräumte Wahlrecht, den Zuschuss als Einnahme zu behandeln oder die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um den Zuschuss zu kürzen, führt im Fall der Eigennutzung des Gebäudes nicht zur ungeschmälernten Bemessungsgrundlage für die Absetzungen, nur weil bei Eigennutzung keine Einnahmen anfallen. Vielmehr ist in diesem Fall das Wahlrecht ausgeschlossen und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind um den Zuschuss zu kürzen. In Höhe des Zuschusses handelt es sich bei den Aufwendungen nicht um eigene Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Steuerpflichtigen (so Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7i Rz. B 25a, und Schmidt/Kulosa, a. a. O., § 7i Rz. 3 a. E.).