

## **Leitsatz**

**Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, nach denen zum Schutz des nationalen kulturgeschichtlichen Erbes der Abzug von Aufwendungen für Denkmalgebäude nur den Eigentümern von in seinem Hoheitsgebiet belegenen Denkmalgebäuden ermöglicht wird, sofern diese Möglichkeit Eigentümern von Denkmalgebäuden, die trotz ihrer Lage im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats zum nationalen kulturgeschichtlichen Erbe des erstgenannten Mitgliedstaats gehören können, eröffnet ist.**

## **Zum Sachverhalt**

Der Kl., ein niederländischer Staatsangehöriger, zog im Jahr 2004 von den Niederlanden nach Belgien um, wo er in einem Schloss lebt, das ihm gehört. Dieses Schloss steht in Belgien unter Denkmalschutz. In den Niederlanden ist es dagegen in keinem Denkmalschutzgesetzregister aufgeführt.

In dem im Verfahren in Rede stehenden Steuerjahr war der Kl. in den Niederlanden als Geschäftsführer einer Gesellschaft tätig, deren einziger Gesellschafter er war. In Belgien hatte er keine Einkünfte aus Erwerbstätigkeit. Da er sich für die Anwendung der Vorschriften entschieden hatte, die für in den Niederlanden ansässige Steuerpflichtige gelten, erklärte er seine Einkünfte in diesem Mitgliedstaat. Von diesen Einkünften zog er in Höhe von 18 140 Euro Erhaltungsaufwand und Abschreibung für das Schloss ab, das er als eigene Wohnung nutzte.

Gegen den Kl. erging daraufhin ein Nachforderungsbescheid über diesen Abzug, der damit begründet wurde, dass die Voraussetzung für einen Steuerabzug, wonach das Denkmal in einem der im Denkmalschutzgesetz genannten Register aufgeführt sei, nicht vorliege.

Die dagegen eingelegte Klage hatte in zwei Instanzen Erfolg, da nach Auffassung der Gerichte die Beschränkung des Abzugsrechts auf in den Niederlanden belegene Denkmäler nicht zulässig sei. Der Hoge Raad der Niederlande legte dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vor, ob Vorschriften über die Niederlassungsfreiheit und über den freien Kapitalverkehr verletzt sind, da er davon ausgeht, dass schon das niederländische Denkmalschutzgesetz nur auf im niederländischen Hoheitsgebiet gelegene Objekte anwendbar ist.

Das niederländische Steuerrecht enthält Sondervorschriften über den Abzug von Aufwendungen in Bezug auf ein Denkmalgebäude. Die Möglichkeit zum Abzug besteht sowohl für eigene Wohnungen als auch für Denkmalgebäude, die steuerbare Einkünfte aus Zweitwohnungen und Anlageimmobilien erbringen. Aufwendungen in Bezug auf ein Denkmalgebäude können, soweit sie eine bestimmte Schwelle überschreiten, unter bestimmten Voraussetzungen als personengebundener Abzugsposten berücksichtigt werden. Die Voraussetzungen sind nicht an die Person oder die Steuerkraft des Steuerpflichtigen geknüpft. In Fällen, in denen das Denkmalgebäude als eigene Wohnung anzusehen ist, soll mit dieser Regelung der Abzug von Erhaltungsaufwand im Rahmen eines Pauschalbetrags ermöglicht werden.

## **Aus den Gründen**

...

## Zu den Vorlagefragen

Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorliegende Gericht wissen, ob die Art. 49 AEUV und 63 AEUV dahin auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach denen zum Schutz des nationalen kulturellen Erbes der Abzug von Aufwendungen für Denkmalgebäude nur den Eigentümern von in seinem Hoheitsgebiet belegenen Denkmalgebäuden ermöglicht wird.

Zunächst ist festzustellen, dass im Kontext des Ausgangsverfahrens, auch wenn sowohl der freie Kapitalverkehr als auch die Niederlassungsfreiheit berührt sein können, die umformulierten Fragen im Licht der Niederlassungsfreiheit zu beantworten sind.

In den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV fällt nämlich jeder Gebietsansässige eines Mitgliedstaats, unabhängig von seiner Staatsangehörigkeit, der eine Beteiligung an einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft hält, die ihm einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen der Gesellschaft verleiht und es ihm ermöglicht, deren Tätigkeiten zu bestimmen (vgl. Urteil N, C-470/04, EU:C:2006:525, Rn. 27).

Dies ist bei dem Kl. der Fall, der in dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Steuerjahr seinen Wohnort nach Belgien verlegt hat und in den Niederlanden die Geschäfte einer Gesellschaft niederländischen Rechts geführt hat, deren einziger Gesellschafter er war.

Nach ständiger Rechtsprechung steht Art. 49 AEUV jeder nationalen Regelung entgegen, die zwar ohne Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit anwendbar ist, aber geeignet ist, die Ausübung der vom Vertrag garantierten Niederlassungsfreiheit durch die Unionsangehörigen zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (vgl. u.a. Urteil Attanasio Group, C-384/08, EU:C:2010:133, Rn. 43 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Es ist festzustellen, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Rechtsvorschrift eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt. In Fällen wie dem des Kl., der nicht in den Niederlanden wohnt, aber für die Steuerregelung für Gebietsansässige optiert hat, weil er in diesem Mitgliedstaat seine gesamte Erwerbstätigkeit ausübt, führt diese Regelung zu einer unterschiedlichen Behandlung von ein Denkmalgebäude bewohnenden Steuerpflichtigen, je nachdem, ob ihr Wohnort im Inland liegt oder nicht. Diese unterschiedliche Behandlung könnte Steuerpflichtige, die ein im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats belegenes Denkmalgebäude bewohnen, davon abhalten, ihre Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat auszuüben.

Eine diskriminierende Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden im Sinne des Vertrags könnte jedoch nur dann vorliegen, wenn ungeachtet ihres Wohnsitzes in verschiedenen Mitgliedstaaten nachgewiesen wäre, dass sich beide Gruppen von Steuerpflichtigen in Bezug auf den Zweck und den Inhalt der fraglichen nationalen Vorschriften in einer vergleichbaren Lage befinden (vgl. Urteil Kommission/Estland, C-39/10, EU:C:2012:282, Rn. 51).

Nach Auffassung des Gerichtshofs ist dies im Ausgangsverfahren nicht der Fall. Gegenstand der im Ausgangsverfahren fraglichen nationalen Regelung sind nämlich ... die Erhaltung und der Schutz des kulturgeschichtlichen Erbes der Niederlande durch eine besondere Abzugsmöglichkeit für bestimmte Aufwendungen in Bezug auf insbesondere solche Denkmalgebäude, die ihrem Eigentümer als Wohnung dienen.

Im Übrigen hat das Königreich der Niederlande im Hinblick auf diese Zielsetzung die genannte Abzugsmöglichkeit für Steuerpflichtige, die Eigentümer eines in den Niederlanden belegenen Denkmalgebäudes sind, auch insoweit vorgesehen, als sie in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, wie aus den schriftlichen Erklärungen der niederländischen Regierung hervorgeht.

Somit steht der Umstand, dass ein Steuervorteil, durch den das kulturgeschichtliche Erbe der Niederlande geschützt werden soll, nur den Eigentümern von im Inland belegenen Denkmalgebäuden gewährt wird, in einem inneren Zusammenhang mit dem vom nationalen Gesetzgeber verfolgten Ziel.

Die sich daraus ergebende unterschiedliche Behandlung betrifft daher Kategorien von Steuerpflichtigen, deren Situationen nicht als objektiv vergleichbar angesehen werden können. Etwas anderes könnte nur dann gelten, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erbrächte, dass das in seinem Eigentum stehende Denkmalgebäude trotz seiner Lage im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats als des Königreichs der Niederlande dennoch zum niederländischen kulturgeschichtlichen

Erbe gehört und dass es aufgrund dieses Umstands, wenn es nicht außerhalb des Hoheitsgebiets läge, Gegenstand des Schutzes nach dem niederländischen Denkmalschutzgesetz sein könnte. Demnach ist auf die vorgelegten Fragen zu antworten, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, nach denen zum Schutz des nationalen kulturgeschichtlichen Erbes der Abzug von Aufwendungen für Denkmalgebäude nur den Eigentümern von in seinem Hoheitsgebiet belegenen Denkmalgebäuden ermöglicht wird, sofern diese Möglichkeit Eigentümern von Denkmalgebäuden, die trotz ihrer Lage im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats zum nationalen kulturgeschichtlichen Erbe des erstgenannten Mitgliedstaats gehören können, eröffnet ist.

...

### **Anmerkung Spennemann**

Die Entscheidung lässt aufhorchen und zeigt einmal mehr, dass das EU-Recht auch vor dem Denkmalrecht nicht Halt macht. Zwar handelt es sich bei den (möglicherweise) betroffenen Normen des Steuerrechts nicht um primäres Denkmalrecht der Länder; unstreitig kommt jedoch den denkmalrelevanten Steuerbegünstigungen höchste Bedeutung für einen effektiven Vollzug des Denkmalrechts zu.

Im Einzelnen: Der Gerichtshof lässt keinen Zweifel daran, dass die mitgliedstaatlichen Regelungen zur steuerlichen Förderung von Maßnahmen an einem Denkmal prinzipiell geeignet sind, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken. Kann ein Steuerpflichtiger seine Denkmalaufwendungen nur geltend machen, wenn sein Denkmal auch in dem Staat liegt, in dem er Steuern zahlt, macht er den Ort seiner Tätigkeit und seiner steuerlichen Veranlagung möglicherweise hiervon abhängig. Um dies zu vermeiden, hält der Gerichtshof eine Auslegung des nationalen Rechts für angezeigt, nach der die nationalen Steuervergünstigungen auch für solche Denkmäler geltend gemacht werden können, die nicht im Hoheitsgebiet des Staates liegen, in dem Steuern gezahlt werden. Einzige zusätzliche Voraussetzung ist es nach dieser Entscheidung, dass das Denkmal zum „nationalen kulturgeschichtlichen Erbe“ desjenigen Staates gehört, in dem die Steuerpflicht besteht. Der Steuerpflichtige muss belegen, dass das Objekt, wenn es nicht in einem anderen Hoheitsgebiet läge, ein geschütztes Denkmal nach dem Recht des Staates wäre, in dem er steuerpflichtig ist.

Übertragen auf Deutschland bedeutet dies: Die Anwendung der denkmalspezifischen Steuervorteile der §§ 7i, h, 10f, 10g und 11b EStG kann auch verlangt werden, wenn es sich um Kulturgüter im Ausland handelt, die gleichwohl zum nationalen kulturgeschichtlichen Erbe Deutschlands gehören. Damit bleiben aber mehr Fragen offen, als beantwortet werden: Sollen nur Denkmäler von „nationaler Bedeutung“ erfasst werden, die es streng genommen – und nach den DSchGen der Länder schon gar nicht – gibt? Oder reicht nicht eher jedes denkmalwerte Objekt, das nach den Maßstäben der jeweiligen Landesdenkmalpflege ein Denkmal wäre (es aber vielleicht im Belegenheitsstaat gar nicht ist)? Die Zahl der formell geschützten Denkmäler z.B. in Frankreich ist bekanntlich viel geringer, als sie bei Anwendung deutscher Denkmalschutzgesetze und deutscher Inventarisationspraxis wäre, ohne dass damit über die dortige Qualität des Schutzes von Substanz und Erscheinungsbild etwas gesagt wäre, s. Oebbecke/Diemert, DÖV 1998, 397 ff.). Und schließlich: Wer soll die hypothetische Denkmaleigenschaft egal welchen Grades feststellen? Dies könnte nach der Logik der Entscheidung nur die Denkmal(fach)behörde des Staates sein, in dem die Steuerpflicht besteht. Wird man in Bayern also demnächst prüfen, ob ein Objekt in Tschechien, würde Böhmen heute zu Bayern gehören, in der Bayerischen Denkmalliste verzeichnet wäre? Soll die Fachbehörde in Baden-Württemberg sich schon einmal mindestens den Bestand im Elsaß auf seine Denkmaleigenschaft nach baden-württembergischen Denkmalrecht ansehen? Sicher nicht; die Grenzen der örtlichen Zuständigkeit nach § 3 (Landes-)VwVfG bleiben ohne gesetzliche Sonderregelungen, die in bestimmten Bereichen transnationales Tätigwerden ermöglichen könnten, bestehen.

Für den Steuerpflichtigen kann dies vorerst nur heißen: Er muss durch Gutachten belegen, dass die o.g. Voraussetzungen vorliegen. Entsprechende Anbieter, die bislang eher mit der Verneinung einer Denkmaleigenschaft beschäftigt waren, gibt es in Hülle und Fülle; die Finanzgerichtsbarkeit täte gut daran, bei den Kollegen der Verwaltungsgerichte rechtzeitig „Nachhilfe“ zur Frage der gerichtlichen Überprüfung von behaupteter Denkmaleigen-schaft zu nehmen.

Doch wie und durch wen soll die notwendige vorherige Abstimmung der Maßnahmen mit den Denkmalbehörden dokumentiert werden? Allein systemgerecht wäre es, wenn die Abstimmung mit der (fiktiv)

zuständigen Behörde des Staates, in dem die Steuerpflicht besteht, vorgenommen würde. Aber auch dann stellen sich Probleme der örtlichen Zuständigkeit für das im anderen Hoheitsgebiet gelegene Denkmal, die nur durch den Gesetzgeber gelöst werden können.