

# Beitrag Martin und Spennemann Stand 2015

## Bayerisches Denkmalschutzgesetz

### Art. 25 Erteilung von Bescheinigungen für steuerliche Zwecke

Bescheinigungen für die Erlangung von Steuervergünstigungen werden vorbehaltlich anderweitiger Bestimmungen vom Landesamt für Denkmalpflege erteilt.

### Erläuterungen zu Art. 25

#### I. Vorbemerkungen

1

**Rechtsentwicklung:** Das Änderungsgesetz zum DSchG vom 24.7.2003 (GVBl S. 475) hat in Art. 25 zur Zuständigkeit die Worte eingefügt: „vorbehaltlich anderweitiger Bestimmungen“. Die Zuständigkeit des LfD für die Steuerbescheinigungen bleibt damit unberührt. Eine anderweitige Bestimmung könnte nur durch eine formelle Änderung des DSchG oder ein formelles Gesetz getroffen werden, eine bloße Verwaltungsanweisung würde nicht ausreichen.

Bei der Erteilung von Bescheinigungen handelt es sich nicht um denkmalrechtliche Entscheidungen, sondern um Mitwirkungshandlungen im steuerrechtlichen Verfahren nach Bundesrecht. Die unteren Bau- und Denkmalschutzbehörden könnten in der Regel mangels eigenen Sachverständes zur Beurteilung, ob Maßnahmen im Detail denkmalgerecht ausgeführt worden sind, erst nach gutachtlicher Beteiligung des LfD entscheiden. Die Beteiligung der Fachbehörde ist also ohnehin unerlässlich, eine Verlagerung der Zuständigkeit würde erhöhten Verwaltungsaufwand erfordern.

2

Nach EuGH U. v. 18.12.2014 4 C87/13, juris, ist es aufgrund der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) geboten, Rechtsvorschriften **zur Ermöglichung des Abzugs von Aufwendungen für Denkmalgebäude auch auf Eigentümer von Denkmalgebäuden im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats anzuwenden, sofern das Denkmal zum kulturellen Erbe des Wohnsitzstaates zählt** (denkbar z. B. bei grenznahen Gebieten mit Wechsel der Territorialzugehörigkeit in der jüngeren Vergangenheit). Art der Umsetzung dieses Urteils sowie die Folgen sind noch nicht näher diskutiert.

3

Das Steuerrecht unterliegt ständigem Wandel. Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf den Zeitpunkt 2014 und müssen im konkreten Einzelfall auf ihre Geltung oder Modifikation überprüft werden.

4

Die Eigentümer werden **direkt** durch Darlehen und Zuschüsse nach Art. 22 DSchG und auch nach zahlreichen Förderprogrammen unterstützt; siehe die Erl. zu Art. 22. **Indirekt** wirken die Vorteile bei den verschiedenen Steuerarten.

5

**Literaturhinweise:** Ausführlich behandeln die steuerlichen Fragen Eberl/Bruckmeier/Hartl/Hörtnagl, Kulturgüter, 2015 mit umfangreichen Nachweisen des Schrifttums und der Rechtsprechung, und Erl. der §§ 7h, 7i, 10f, 10g, 11a und 11b in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar. Ferner Sonderheft „Finanzielle Fördermöglichkeiten und Steuererleichterungen für denkmalpflegerische Maßnahmen in Bayern“ der Denkmalpflege-Informationen des LfD, 2013 (abrufbar unter [www.blfd.bayern.de](http://www.blfd.bayern.de)); Schmaltz/Wiechert Rn. 3 ff. zu § 33 NdsDSchG und Martin/Krautzberger, Handbuch, 3. Aufl. 2010 Teil H VI und VII. Wichtige Urteile der Verwaltungs- und Finanzgerichte sind abgedruckt und kommentiert in der EzD. Siehe auch Beck in Basty/Beck/Haaß (Hrsg.), Rechtshandbuch Denkmalschutz und Sanierung, 2. Aufl. 2008, sowie Beck/Dyroff, Sanierungsgebiete und Steuern, 2004.

## II. Vorteile bei den verschiedenen Steuerarten

### 1. Vorbemerkungen

6

**Ratio legis:** Für viele Eigentümer von Denkmälern sind die bei den einzelnen Steuerarten gewährten Erleichterungen wichtige Voraussetzungen für die Finanzierung von Instandsetzungs- und Erhaltungsmaßnahmen. Das DSchG enthält unmittelbar keine steuerrechtlichen Regelungen. Die bundesgesetzlich bei den verschiedenen Steuerarten eingeräumten Vergünstigungen fördern mittelbar Maßnahmen zur Erhaltung und zum Schutz von Denkmälern; sie sind in ihrer finanziellen Tragweite (Entlastung) zum Teil erheblich. Die Erleichterungen dienen ausschließlich der Denkmalpflege und setzen die denkmalgerechte Instandsetzung eines Denkmals unter Wahrung eines Höchstmaßes von Originalsubstanz sowie der sinnvollen (denkmalgerechten) Nutzung voraus. Sie sind bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Zumutbarkeit einer Erhaltungsmaßnahme stets mit zu berücksichtigen (Martin/Mieth/Spennemann, Zumutbarkeit im Denkmalrecht, S. 63, 111 ff.), ebenso die Erleichterungen nach anderen Vorschriften (z. B. der §§ 7h, 10f und 11a EStG – Instandsetzungsmaßnahmen in Sanierungsgebieten). Steuererleichterungen können, auch wenn sie nicht zur vollen Kompensation des denkmalpflegerischen Mehraufwandes bei der Erhaltung dienen (BVerwG U. v. 21.4.2009 4 C 3.08, BVerwGE 133, 347), die **Erhaltungspflichten** so weit **konkretisieren**, dass Erhaltungsmaßnahmen dem Verfügungsberechtigten u. U. sogar ohne weitere direkte Zuwendungen zugemutet werden können. Da sich die Höhe der im Einzelfall anwendbaren Steuererleichterungen auf die

Wirtschaftlichkeitsberechnung auswirkt, bemisst sich hiernach auch der Bedarf für eine ggf. erforderliche staatliche Förderung nach Art. 21, 22 (s. a. Art. 22 Erl. Nr. 10 a. E.).

## 2. Beratung

7

Die Beratung in steuerlichen Fragen leisten vor allem die Steuerberater und die Sachbearbeiter des zuständigen Finanzamtes. Dabei ist zu berücksichtigen, dass in der Praxis nicht immer ausreichende Erfahrungen speziell mit den spezifisch denkmalbezogenen Steuervorteilen bestehen.

8

(frei)

## 3. Verfahren, Bedeutung und Rechtsnatur der Bescheinigung

### a) Verfahren

9

Für das Verfahren gelten das EStG bzw. die entsprechenden Steuergesetze unmittelbar. Bescheinigungsrichtlinien auf der Grundlage der Musterrichtlinien für die Bescheinigungsverfahren nach § 7 i etc. EStG wurden in Bayern nicht erlassen, s. daher die Hinweise unter [www.blfd.bayern.de/medien/steuerbescheinigung.pdf](http://www.blfd.bayern.de/medien/steuerbescheinigung.pdf). Das Verfahren wird mit einem Antrag eingeleitet. Der Anspruch auf Erteilung einer Bescheinigung steht dem jeweiligen **Eigentümer** bzw. Wohnungseigentümer hinsichtlich der auf sein Alleineigentum entfallenden Aufwendungen und zwar auch dann zu, wenn die Investitionen durch eine Bauherren- bzw. Eigentümergemeinschaft veranlasst worden sind (OVG NW U. v. 27.7.1998 7 A 3486/96, EzD 6.1.2 Nr. 16).

### aa) Zuständigkeit

10

Zuständig für die Erteilung der Bescheinigungen für alle Denkmalarten ist für die Fälle der §§ 7i, 10f, 10g, 11b EStG ausschließlich das Landesamt für Denkmalpflege. Jede Bescheinigung darf nur bei Vorliegen der formellen und materiellen Tatbestandsvoraussetzungen der Bestimmungen des Steuerrechts erteilt werden. Formelle und materielle Voraussetzung ist danach (siehe § 7i Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG), dass die Baumaßnahmen in **Abstimmung** mit dem Landesamt für Denkmalpflege durchgeführt worden sind: Diese Abstimmung kann in einem Erlaubnis- oder Genehmigungsverfahren nach DSchG oder der BayBO und im Rahmen der folgenden Baubetreuung und Bauüberwachung zwar vorbereitet werden, in welchen die untere Denkmalschutzbehörde entscheidet. Ob die fachlichen Belange letztlich in vollem Umfang berücksichtigt wurden, kann allerdings i. d. R. nur im Nachhinein und zwar ausschließlich von der Fachbehörde Landesamt für

Denkmalpflege abschließend beurteilt werden, weil die unteren Behörden i. d. R. nicht mit entsprechendem, geschulten Fachpersonal ausgestattet sind. Hieraus ergibt sich die zwingende Notwendigkeit, das Landesamt sowohl vor, als auch im Verlauf und nach Ende der Maßnahmen zu beteiligen. Eine Bescheinigung kann deshalb rechtmäßig nur vom Landesamt nach Abschluss der Maßnahmen erteilt werden, andernfalls wäre sie rechtswidrig. Dies bestätigt auch OVG NW U. v. 26.5.1988 11 A 44/87, EzD 6.1.2 Nr. 15: Was denkmalgerecht ist, wird in aller Regel laufend mit dem Landesamt als **fachkundiger** Stelle zu erörtern sein, das eine fachlich fundierte Stellungnahme dazu abgeben kann, welche Maßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung eines Gebäudes als Baudenkmal erforderlich sind; hierzu ist die genaue Kenntnis des Ursprungszustandes und auch der Ausführung im Detail im Inneren des Baudenkmal erforderlich. Zu Recht verweist Eberl in der Urteilsanmerkung auf den Sinn der steuerlichen Vorschriften, nämlich die Förderung der **denkmalgerechten** Erhaltung von Denkmälern. Dies setzt eine nicht nur formale Beteiligung des LfD voraus, sondern vielmehr die **volle Übereinstimmung** mit dessen Auffassung und Forderungen, also das fachliche Einvernehmen mit dem Landesamt. Eingehend zum Verfahren auch VG Stuttgart U. v. 16.1.2007 13 K 4400/04, DSI 2007, 102 ff. sowie BayVGh U. v. 17.10.2013 2 B 13.1521, BauR 2014, 256.

11

Für **Bodendenkmäler** (unten Erl. Nr. 37) gilt wegen der identischen Ausgangslage ebenfalls das Erfordernis des vollen Einvernehmens mit dem LfD.

#### **bb) Rechtsnatur der Bescheinigung, Gebühren**

12

Die Bescheinigung ist ein **Verwaltungsakt** im Sinn des Art. 35 BayVwVfG. Die Vorschriften des BayVwVfG über das Verfahren sind einzuhalten. Erforderlich ist ein schriftlicher **Antrag**. Bereits vor Beginn der Maßnahme können in einer **vorläufigen Bescheinigung** die Denkmaleigenschaft des Gebäudes und nach einer denkmalfachlichen Prüfung durch das LfD die Übereinstimmung der geprüften Planung mit den denkmalpflegerischen Forderungen bestätigt werden. Zum Charakter als **Grundlagenbescheid** und zum Zusammenspiel zwischen dem Verwaltungsverfahren und dem Besteuerungsverfahren siehe Er. Nr. 29 ff.

13

Möglich ist auch eine **Zusicherung**; Voraussetzung des aus Art. 38 BayVwVfG herleitbaren Anspruches auf Erteilung der Bescheinigung ist die Verwirklichung der Planung jedenfalls insoweit, als sie konkret abgestimmt worden ist (OVG NW U. v. 27.7.1998 7 A 3486/96, EzD 6.1.2 Nr. 16). Gemäß Art. 38 Abs. 3 BayVwVfG ist das LfD an seine Zusicherung aber nicht mehr gebunden, wenn sich nachträglich die Umstände derart geändert haben, dass bei Kenntnis der nachträglichen Änderung die Zusicherung nicht hätte geben dürfen (VG Düsseldorf U. v. 9.7.2002 25 K 3226/01, NRWE).

## 14

Die Erteilung der Bescheinigungen ist **nicht kostenfrei** nach Art. 17 (s. Art. 17 Erl. Nr. 3), vielmehr werden Gebühren nach dem Kostengesetz erhoben. Zu deren Rechtmäßigkeit und Anwendung ausführlich VG Dresden U. v. 10.10.2013 7 K 681/13, juris. Die Gebühren sind nach der Höhe der bescheinigten Aufwendungen gestaffelt.

## 15

Sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind, besteht ein **Rechtsanspruch** auf Erteilung der Bescheinigung; der Behörde steht kein Ermessen zu (wie hier Davydov, in: Hönes/Otten/Davydov/Ringbeck, DSchG NW, Erl. 1.1 zu § 40; irrig a. A. Memmesheimer/Upmeier, 2. Aufl., RdNr. 1 zu § 40 DSchGNRW). Gegen die Ablehnung oder gegen die eingeschränkte Erteilung kann **Verpflichtungsklage** (§ 42 Abs. 1 VwGO) erhoben werden, z. B. OVG NW U. v. 25.4.1988 10 A 1090/86, EzD 6.1.2 Nr. 14; VG Würzburg Ur. v. 30.3.1987 W 5 K 86.796, V. n. b., VG Stuttgart v. 16.1.2007, a. a. O. Widerspruch und Klage sind nur begründet, wenn die Voraussetzungen der gesetzlichen Tatbestandsmerkmale (z. B. der §§ 7 i und 11 b EStG) seitens der Bauherren lückenlos nachgewiesen werden können (VG Augsburg U. v. 15.11.2012 8 Au 5 K 11.1158, juris). Die Festsetzung des **Streitwerts** wird nicht einheitlich gehandhabt; nach einer Auffassung bemisst sie sich nach der zur Bescheinigung beantragten Summe, siehe OVG SH B. v. 9.12.1999 10 17/99, EzD 7.10 Nr. 13 sowie der (unverbindliche) Streitwertkatalog 2014 Ziff. 12.1 (wirtschaftlicher Wert); demgegenüber stellt das OVG NW (B. v. 27.11.2002 8 E 869/02, EzD 7.10 Nr. 12) auf die durch die Bescheinigung zu erzielende Steuerersparnis ab; diese sei i. d. R. pauschalierend bei privat genutzten Gebäuden mit 30 % und bei überwiegend zu Erwerbszwecken genutzten Gebäuden mit 20 % der geltend gemachten Aufwendungen zu bewerten; siehe auch BayVGH U. v. 20.6.2012 1 B 12.78, NVwZ-RR 2012, 981–983 (20 % der Herstellungskosten), VG Augsburg U. v. 1.3.2012 Au 5 K 10.597, juris (20 %) und VG Dresden U. v. 28.2.2012 7 K 1886/09, juris (33 %).

## 16

Die **Rücknahme** von Bescheinigungen ist im Falle ihrer Rechtswidrigkeit möglich; es gilt Art. 48 Abs. 2 BayVwVfG i. V. m. den entsprechenden steuerrechtlichen Vorschriften. Die Bescheinigung kann rechtswidrig sein, wenn z. B. die gesetzlichen Voraussetzungen tatsächlich nicht vorlagen (z. B. bei einem Neubau, vgl. VG Düsseldorf U. v. 9.7.2002 25 K 3226/01, NRWE), die Maßnahmen nicht vorher abgestimmt waren oder wenn Verfahrensfehler vorliegen. Einzelheiten z. B. im entsprechend anwendbaren Runderlass des Ministeriums in NRW vom 17.3.1998, abgedruckt in der Broschüre „Steuertipps für Denkmaleigentümer“ ([www.mbwsv.nrw.de/stadtentwicklung/\\_pdf\\_container/Brosch\\_SteuertippsDenkmal\\_09.pdf](http://www.mbwsv.nrw.de/stadtentwicklung/_pdf_container/Brosch_SteuertippsDenkmal_09.pdf)), auf den ergänzend zurückgegriffen werden kann.

## cc) Besondere materielle Anforderungen

17

aaa) Erste formelle und materiell-rechtliche Voraussetzung der Bescheinigung ist das Vorliegen der **Denkmaleigenschaft**. Eine direkte oder analoge Anwendung auf genehmigungspflichtige (Bau-) Maßnahmen an Gebäuden, die selbst keine Baudenkmäler oder kein Teil eines Ensembles sind, scheidet angesichts des klaren Wortlauts des EStG aus (OVG NW U. v. 29.11.1993 11 A 218/92, NWVBl. 1994, 226 = EzD 6.1.2 Nr. 7). Die Vergünstigungen gemäß EStG kommen bei **beweglichen Denkmälern** also nur für solche Aufwendungen in Betracht, die **nach** konstitutiver Begründung der Denkmaleigenschaft erbracht worden sind (siehe Art. 2 Abs. 2; OVG NW U. v. 29.11.1993, a. a. O., dass., B. v. 31.5.1994 11 A 1253/91, DÖV 1994, 967 = EzD 6.1.2 Nr. 8); die Denkmaleigenschaft muss zu Beginn einer Maßnahme vorliegen (OVG NW U. v. 25.4.1988 11 A 1090/86, EzD 6.1.2 Nr. 14 mit Anm. Kapteina). Dies gilt nicht für bewegliche Ausstattungstücke, die Teil eines Baudenkmals und damit auch ohne konstitutive Eintragung geschützt sind.

18

bbb) Zweite Voraussetzung für die Anwendung der §§ 7i, 10f, 10g und 11b EStG ist neben dem **Fortbestehen** der Denkmaleigenschaft im Absetzungs- bzw. Abzugszeitraum eine entsprechende **Bescheinigung** aufgrund der vorausgehenden umfassenden **Abstimmung**. Weder das DSchG noch das Einkommenssteuerrecht enthalten Regelungen darüber, **wie** die Abstimmung zu erfolgen hat; die Rechtsprechung hat hierzu aber wesentliche Voraussetzungen entwickelt.

**Abstimmung** setzt eine voll im **Einvernehmen** (nicht nur im Benehmen) mit der Bescheinigungsbehörde durchgeführte Maßnahme voraus. Die Abstimmung stellt **keine bloße Formalie** dar; die Behörde muss rechtzeitig vor Beginn der Planung eingeschaltet werden, die von ihr festgelegten denkmalpflegerischen Belange müssen bei der Durchführung der Maßnahme **voll berücksichtigt** worden sein (ähnlich NdsOVG U. v. 17.2.1987 6 A 31/87, BRS 49 Nr. 148; VG Oldenburg U. v. 10.12.2002 4 A 2409/01, dbovg; Schmaltz/Wiechert Rn. 13 zu § 33 NdsDSchG m.w.N.). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die **Rolle der Behörden** bei der Erteilung einer Genehmigung oder Erlaubnis eine andere ist als bei der Abstimmung nach § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG: Während es im Rahmen des Erlaubnisverfahrens vor allem um die Erhaltung der Identität des Denkmals geht, werden gemäß § 7 i EStG nur Maßnahmen steuerlich begünstigt, die zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal **erforderlich** sind. Es sind daher durchaus Maßnahmen denkbar, die zwar der Erhaltung der Identität des Denkmals nicht schaden, aber dennoch zur Erhaltung der Substanz des Gebäudes **nicht geboten** sind. Hieraus wird deutlich, dass für die Erteilung einer Bescheinigung nach § 7i EStG **weitaus strengere Voraussetzungen** vorliegen müssen als für die Erteilung einer Erlaubnis bzw. Genehmigung (vgl. zum Ganzen VG München U. v. 30.11.2010 M 1 K 10.3887, juris, VG Augsburg U. v. 1.3.2012 Au 5 K 10.597, juris).

## 19

Dass die Abstimmung den Maßnahmen **vorausgehen** muss, ergibt sich aus der gesetzlichen Zielsetzung des § 7 i EStG, der einen steuerlichen Anreiz dafür bieten soll, mit privatem Kapital kulturhistorisch wertvolle Gebäude (Baudenkmäler) zu erhalten und zu modernisieren (vgl. BT-Drs. 11/5680; s. a. BFH B. v. 8.9.2004 X B 51/04, EzD 6.1.3 Nr. 6). Diese Zielsetzung wäre konterkariert, wenn es dem Steuerpflichtigen ermöglicht würde, nach Abschluss der Sanierungsarbeiten eine vermeintlich gebührende Steuervergünstigung verlangen zu können. Beim Auftreten **unvorhergesehener Umstände** muss vor Fortführung der Maßnahmen die Abstimmung entsprechend erweitert worden sein. Eine nachträgliche Absegnung ist nicht zulässig, eine trotzdem erteilte Bescheinigung wäre (auch wenn es vorher eine entsprechende Behördenpraxis gegeben hätte) **rechtswidrig** (VG München U. v. 19.12.2011 M 8 K 09.319, juris; OVG NW U. v. 26.5.1988 11 A 844/87, EzD 6.1.2 Nr. 15 mit Anm. Eberl; ebenso, weil „zwingende“ Voraussetzung NdsOVG U. v. 17.2.1987, BRS 49, 360, VGH BW U. v. 10.5.1993, UPR 1993 S. 394, BFH B. v. 8.9.2004 X B 51/04, EzD 6.1.3 Nr. 6) und zugleich ein **Dienstvergehen**. Die Erteilung einer Bescheinigung bei fehlender Abstimmung oder trotz Abweichungen von den fachlichen Vorgaben des Landesamtes kann den Straftatbestand der Begünstigung des § 258 StGB oder der **Steuerhinterziehung nach § 370 AO** bzw. der Beihilfe dazu erfüllen.

## 20

ccc) Nach § 7i EStG kann die Bescheinigung nur erteilt werden, wenn die durchgeführten Maßnahmen zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung **erforderlich** waren (Abs. 1 Satz 1). Die „Erhaltung als Baudenkmal“ setzt voraus, dass **sämtliche** Maßnahmen denkmalverträglich durchgeführt wurden und ein Höchstmaß von Originalsubstanz erhalten wurde; es genügt nicht, wenn die Denkmaleigenschaft „gerade noch“ erhalten geblieben ist. Dass die **Aufwendungen** aus denkmalpflegerischer Sicht **angemessen oder vertretbar sind**, reicht **nicht** aus. Sie müssen vielmehr, gemessen am Zustand des Denkmals vor Beginn der Baumaßnahmen, **geboten sein**, um den unter denkmalpflegerischer Gesichtspunkten erstrebenswerten Zustand herbeiführen zu können (BayVGH U. v. 17.10.2013 2 B 13.1521, BauR 2014, 256, U.v. 20.6.2012 1 B 12.78, NVwZ-RR 2012, 981 und U. v. 3.12.2008 15 ZB 08.727, BayVBl. 2009, 473; VG Augsburg U. v. 1.3.2012 Au 5 K 10.597, juris). Dabei ist die Maßnahme als Ganzes zu betrachten und kann nicht in einzelne Teile aufgespalten werden. Verhält sich der Steuerpflichtige **in wesentlichen Bereichen** nicht abstimmungskonform, so fehlt es an einer Abstimmung im Ganzen (vgl. VG Augsburg U. v. 10.12.2009 Au 5 K 08.1843, juris). Haben die Maßnahmen die Denkmalsubstanz mehr als genehmigt bzw. abgestimmt vermeidbar geschädigt, darf die Bescheinigung insgesamt nicht erteilt werden (OVG RP U. v. 23.4.1998 1 A 13256/96, EzD 6.1.2 Nr. 10).

## 21

Eine **nachträgliche Absegnung** ist nicht vorgesehen, so dass eine trotzdem erteilte Bescheinigung rechtswidrig wäre (VG Augsburg Urt. v. 1.3.2012 Au 5 K 10.597, juris). Die Behörde hat auch insoweit keinen Ermessensspielraum für „Gnadenentscheidungen“, es geht um die Anwendung eines klar definierten gesetzlichen Begriffs des EStG.

## 22

Eine „**sinnvolle Nutzung**“ nach Satz 2 ist im Übrigen nur anzunehmen, wenn das Gebäude in der Weise genutzt wird, dass die Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes auf die Dauer gewährleistet ist. In der Regel kann also das Vorliegen wenigstens einer der beiden Voraussetzungen nur angenommen werden, wenn die denkmalfachlichen Belange in vollem Umfang beachtet worden sind (VG Dresden U. v. 28.2.2012 7 K 1886/09, juris). Eine nur teilweise Beachtung reicht nicht aus; eine Aufspaltung der Maßnahme und der Bescheinigung nach dem Anteil der beachteten bzw. nicht beachteten Vorgaben scheidet aus.

## 23

ddd) Maßgeblich für die Feststellung der Voraussetzungen ist in jedem Einzelfall die **fachliche Einschätzung**, welche einer gutachtlichen **Stellungnahme des Landesamtes für Denkmalpflege** vorbehalten ist und von diesem erst nach Beobachtung des Verlaufs der Maßnahmen und erst nach deren Abschluss (Sächs FG U. v. 7.2.2007 6K 2076/06, juris) verantwortlich abgegeben werden kann. Ist die untere Denkmalschutzbehörde bei Erteilung der Genehmigung vom Gutachten des Landesamtes abgewichen, hat der Bauherr demzufolge die fachlichen Belange nicht beachtet oder ist das Landesamt nicht vor Erteilung der Bescheinigung erneut zur fachlichen Beurteilung der Maßnahmen nach deren Abschluss zugezogen worden, kann die Bescheinigung nicht erteilt werden.

## 24

Die laufende Abstimmung der Maßnahmen mit dem Landesamt ist also immer **gesondert** neben und nach der in jedem Fall notwendigen Baugenehmigung oder denkmalrechtlichen Erlaubnis in dem von dem Genehmigungsverfahren zu unterscheidenden und unabhängigen Bescheinigungsverfahren erforderlich (so VG Greifswald U. v. 4.11.2002 1 A 1639/01, V.n.b.). Diese können die für die Steuererleichterung notwendige Abstimmung nicht ersetzen, weil es denknötwendig nicht auf die vor Durchführung erteilte Genehmigung, sondern entscheidend auf die Art und Weise der zeitlich nachfolgenden tatsächlichen Ausführung ankommt (§ 7 i Abs. 1 Satz 6 EStG „durchgeführt worden“). Es ist zur Vermeidung von **Amtshaftungsansprüchen** gegen die Genehmigungsbehörde zweckmäßig, in den Genehmigungsbescheiden (auch nach anderen Gesetzen) auf ein fehlendes fachliches Einvernehmen von unterer Denkmalschutzbehörde und Landesamt und die unausweichlichen negativen Rechtsfolgen im Steuerbescheinigungsverfahren hinzuweisen (s. a. Art. 2 Erl. Nr. 29).



25

Das Landesamt als Bescheinigungsbehörde, aber auch der Eigentümer muss Wert auf einen **einwandfreien Nachweis** i. d. R. unter Vorlage der Originalunterlagen sowohl der **Kosten** (vgl. BFH U. v. 11.6.2002 IX R 79/97, BFHE 199, 335 = EzD 6.1.2 Nr. 28, VG Minden U. v. 17.8.2006 9 K 2972/05, juris) als auch der **Abstimmung** legen. In den Akten sollte deshalb schriftlich und genau festgehalten werden, was unter welchen Beteiligten besprochen, welche Veränderungen erlaubt, welche Beseitigungen gestattet, welche Untersuchungen und Arbeitsschritte festgelegt wurden usw. Sind die Kosten nicht eindeutig nachgewiesen oder ist die Abstimmung nicht nachvollziehbar, ist eine Bescheinigung unzulässig.

#### dd) Entscheidung

26

I. d. R. nach Abschluss der **gesamten Arbeiten** oder auch für einzelne nachweisbar technisch und rechnerisch abgeschlossene und in ihrer Auswirkung auf das Denkmal und seine Nutzung fachlich beurteilbare Jahresabschnitte wird die Bescheinigung erteilt, sobald die angefallenen Rechnungen geordnet und in prüfbarer Weise vorgelegt worden sind. Nach BFH U. v. 20.8.2002, BFHE 199, 555 = EzD 6.1.2 Nr. 25 mit Anm. Kleeberg können erhöhte Absetzungen hinsichtlich einzelner Baumaßnahmen bereits im Jahr des Abschlusses der jeweiligen Baumaßnahme und nicht erst bei Beendigung der Gesamtbaumaßnahme vorgenommen werden. Die Begünstigung setzt allerdings voraus, dass die einzelne Baumaßnahme (von anderen) sachlich abgrenzbar und als solche abgeschlossen (fertiggestellt) ist; dies wird nach Kleeberg, a. a. O., nur anzunehmen sein, wenn der Gebäudeteil fertiggestellt ist und bezogen, also genutzt wird und damit die Baumaßnahme für diesen Gebäudeteil beendet ist (analog der abschnittswisen Herstellung und des abschnittswisen Bezugs eines Neubaus – BFH U. v. 9.8.1989 X R 77/87, BFHE 158, 51; FG Köln U. v. 26.5.1994 2 K 345/92, EFG 1994, 974; FG Berlin U. v. 29.9.2006 9 K 9419/03, EFG 2006, 1892). Der Nachweis hierfür obliegt dem Steuerpflichtigen.

Bei **Bauträgermodellen** ist Gegenstand der Bescheinigung nicht der gesamte Baukörper, sondern die jeweilige in Sondereigentum stehende Einheit (hierzu und zur Frage der Zuordnung der das Gemeinschaftseigentum betreffenden Kosten Runderlass NRW v. 17.3.1998, Erl. Nr. 16).

Die Finanzbehörde ist im Lohnsteuerermäßigungsverfahren verpflichtet, auch bei noch nicht vorliegender Bescheinigung des LfD die Höhe der zu berücksichtigenden negativen Einkünfte und damit auch der AfA gem. § 7 i EStG im Wege der **Schätzung** zu ermitteln, wenn feststeht, dass die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung dem Grunde nach vorliegen (FG Münster U. v. 29.8.2012 11 K 977/12 E, juris).

27

**Zweifelsfragen** sollten jeweils rechtzeitig zwischen den Beteiligten geklärt werden. Bei Auftreten **neuer Fragestellungen** während der Ausführung muss sich der Denkmaleigentümer erneut mit den Behörden abstimmen.

**ee) Abschreibung**

28

Die Abschreibung entfällt mit Wegfall der Denkmaleigenschaft während des Abschreibungszeitraums (zu den Rechtsfolgen bei Eigentumswechsel s. Viebrock, Hess. Denkmalrecht, Einleitung RdNr. 50).

**b) Aufgaben des Finanzamts**

29

Dem Landesamt als Bescheinigungsbehörde obliegen die Prüfung der Voraussetzungen, die Ermittlung des Betrags der Aufwendungen und der Erlass des Verwaltungsaktes. Demgegenüber prüfen die Finanzämter nur, ob die vorgelegte Bescheinigung (bzw. die vorläufige Bescheinigung) von der zuständigen Stelle erteilt wurde, ob die Aufwendungen im Rahmen einer Einkunftsart zu berücksichtigen sind, ab wann und von wem die erhöhten Absetzungen in Anspruch genommen werden können. Auch die Zuordnung zu den beiden Gruppen des Erhaltungs- oder Herstellungsaufwandes obliegt den Finanzämtern. Für eine gewisse Erweiterung der Prüfkompetenz der Finanzämter BFH U. v. 14.1.2004 R 19/02, BFH/NV 2004, 1021 = BFHE 205, 87; der BFH hatte hier den Sonderfall entschieden, in dem die Bescheinigungsbehörde fälschlich und damit rechtswidrig eine Bescheinigung für einen **Neubau** erteilt hatte. Nach BFH U. v. 24.6.2009 X R 8/08, DStR 2009, 1745 liegt ein für § 7 i EStG schädlicher Neubau nur beim Wiederaufbau und bei der völligen Neuerrichtung des Gebäudes vor; ein steuerrechtlicher Neubau im bautechnischen Sinne (z. B. bei Erneuerung tragender Teile) ist hingegen nach § 7 i EStG begünstigt, da nach dem Zweck der Vorschrift die Erhaltung und Modernisierung kulturhistorisch wertvoller Gebäude förderungswürdig ist.

30

Im Regelfall verbleibt es bei der **Bindung** an die Entscheidung der Bescheinigungsbehörde; zu den Grenzen der Bindung BFH U. v. 2.9.2008 X R 7/07, Datenbank des BFH, und zur Bescheinigung nach §§ 10f und 7h EStG HessFG 12.12.2011 8 K 1754/08, juris; hierzu eingehend *Beck* in *Basty/Beck/Haaß*, 2. Aufl. 2008, RdNr. 116 ff., 124 ff., Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Aktualisierung 2007, RdNr. B 20 und C 3 zu § 7 i EStG m. w. N., und Viebrock, Hess. Denkmalschutzrecht, 2007, Einführung Erl. 46 ff., 64. Fehlt in einer Bescheinigung der Hinweis, dass die steuerrechtlichen Fragen vom Finanzamt eigenständig zu prüfen sind, so ist nach BFH U. v. 24.6.2009 X R 8/08, a. a. O., die Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde, wonach es sich um ein Denkmal handelt, auch für das Finanzamt in steuerrechtlicher Hinsicht bindend; ohne den Hinweis können die

Investoren davon ausgehen, dass die Bescheinigung das Finanzamt hinsichtlich des Abzugsbetrages nach den §§ 10f, 7i EStG umfassend bindet, ebenso ein RdErl. der OFD Münster vom 14.1.2010.

Hält die Finanzbehörde die denkmalrechtliche Bescheinigung für rechtswidrig, muss sie bei der zuständigen Behörde **remonstrieren** und kann ggf. die Aufsichtsbehörde (Oberste DSchBehörde) um Entscheidung bitten.

### 31

Die Finanzämter können die Bescheide unter dem **Vorbehalt** der Vorlage einer endgültigen Bescheinigung erteilen. In **Zweifelsfällen** sollte rechtzeitig auch mit dem Finanzamt wegen dessen Einschätzung der vorgesehenen Maßnahmen Kontakt aufgenommen werden.

### 32

Soweit die Bescheinigung für die Erlangung einer Steuererleichterung unumgänglich ist, die Bescheinigung also für den Steuerpflichtigen unmittelbar rechtserheblich ist, ist die Entscheidung über einen Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung ein VA, siehe oben. Die Bescheinigung ist in diesen Fällen nicht nur eine unselbständige Mitwirkungshandlung im Besteuerungsverfahren. Die Denkmalbehörde trifft nämlich für die Finanzbehörden verbindliche Feststellungen, die sich als **Grundlagenbescheid** i. S. des § 171 Abs. 10 AO darstellen, vgl. BVerwG B. v. 3.12.1976, Buchholz Nr. 163 zu § 40 VwGO und BFH U. v. 22.9.2005 IX R 13/04, BFH/NV 2006, 284 = EzD 6.1.1 Nr. 9 (dies wurde angezweifelt von Bergan/Martin, DStR 2005, 1305). Die Ablehnung der Bescheinigung soll ein (negativer) Grundlagenbescheid sein (Kleeberg zu FG RP U. v. 11.1.2006 3 K 1481/01, EzD 6.1.2 Nr. 34).

## 4. Steuervergünstigungen im Überblick

### a) Erbschaft- und Schenkungsteuer

### 33

Die Erbschaftsteuerreform und die Reform des Bewertungsrechts sind zum 1.1.2009 in Kraft getreten. Alle Arten von Vermögen werden nunmehr meist mit dem Verkehrswert bewertet. Hinterbliebene Ehegatten, Kinder und Enkel werden künftig von deutlich höheren Freibeträgen profitieren, auch wenn die Steuersätze unverändert blieben; Wohnimmobilien im Privatvermögen bleiben weit gehend steuerfrei. Gewerbliche, landwirtschaftliche und freiberufliche Unternehmensvermögen werden aufgrund der neuen Vorschriften deutlich höher bewertet. Die Erben können künftig im Zeitpunkt des Übergangs zwischen zwei unterschiedlichen Verschonungsregelungen wählen. Im ersten Fall bleiben 85 %, im zweiten sogar 100 % erbschaftsteuerfrei; im ersten Fall müssen jedoch in den folgenden sieben, im zweiten Fall in den folgenden zehn Jahren vier umstrittene Wohlverhaltensbedingungen eingehalten werden: Es muss der Betrieb fortgeführt werden; die Lohnsumme von Unternehmen mit mehr als zehn Mitarbeitern darf nicht

unter das durchschnittliche Niveau der letzten fünf Jahre vor dem Vermögensübergang sinken; das Verwaltungsvermögen (insbesondere Kapitalvermögen, vermieteter/verpachteter Immobilienbesitz sowie Kunst und Edelmetalle) dürfen nicht mehr als 50 % bzw. 10 % des Betriebsvermögens ausmachen; und der Erwerber darf dem Unternehmen keine Mittel entziehen, die über seine Einlagen und den erzielten Gewinn um mehr als 150 000 Euro hinausgehen. In jedem Einzelfall bedarf es der individuellen Prüfung und Berechnung; generelle Aussagen sind nicht möglich. Insbesondere Erben von Unternehmen, aber auch Erben größerer Baudenkmäler werden intensiver Beratung bedürfen.

### 34

Das BVerfG hat mit U. v. 17.12.2014 1 BvL 21/12, [www.bverfg.de](http://www.bverfg.de), festgestellt, dass die Verschonungsregelungen der §§ 13a, 13b i. V.m. § 19 Abs. 1 EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar sind; die Vorschriften bleiben bis zu einer Neuregelung weiter anwendbar, die bis zum 30.6.2016 erfolgen muss.

### 35

Nach § 13 Abs. 1 ErbStG bleiben steuerfrei (Nr. 2) Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive (a) mit 60 Prozent ihres Werts, jedoch Grundbesitz und Teile von Grundbesitz mit 85 Prozent ihres Werts, wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden. Zu den weiteren Voraussetzungen s. § 13 Abs. 1 ErbStG. Zu weiteren Einzelheiten sowie gemischten Schenkungen, einer Pauschalierung der denkmalpflegerischen Erhaltungslast, aber auch zu Zuwendungen zugunsten der Denkmalpflege einschließlich der Errichtung von Stiftungen muss auf die neuere Spezialliteratur und die Kommentierungen des ErbStG verwiesen werden.

## b) Einkommensteuer

### 36

Drei Regelungen sind aus dem Einkommensteuerrecht für den Bereich des Denkmalschutzes von Bedeutung, die sich zum Teil nicht unerheblich nach der Zugehörigkeit zu Einkunftsarten unterscheiden.

#### aa) § 10g EStG

### 37

Für die Bescheinigungen nach § 10g EStG für Denkmale ist das LfD **zuständig**. Nach § 10g EStG können Aufwendungen für Maßnahmen an bestimmten eigenen **schutzwürdigen Kulturgütern** im Privatvermögen zu 90 v. H. innerhalb zehn Jahren

seit 2004 nur mehr jeweils mit jährlich 9 v.H. wie Sonderausgaben abgezogen werden. § 10g EStG gilt für Fälle, die nicht bei einer Einkunftsart zu berücksichtigen sind, wie z. B. ungenutzte Gebäude, fehlende Einkünfte, unentgeltliche Überlassung an Dritte, Liebhaberei. Die Kulturgüter sind in Abs. 1 Satz 2 näher bezeichnet: Dazu können gehören Baudenkmale, Bestandteile von Gruppen (Ensembles), sonstige geschützte Anlagen (z. B. Parks, Gärten, Bodendenkmale, Denkmale der Erdgeschichte) sowie Mobiliar, Kunstgegenstände und Sammlungen (wenn diese Gegenstände seit 20 Jahren im Familienbesitz oder im Verzeichnis national wertvollen Kulturguts eingetragen sind). Bei Mobiliar, Kunstgegenständen und Sammlungen ist nicht darauf abgestellt, dass diese Denkmäler im Sinn des Art. 1 DSchG sind; sie müssen auch nicht in die Denkmalliste eingetragen sein. Gefordert wird, dass die Kulturgüter jeweils in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der Forschung oder der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. **Nicht** unterschieden wird bei § 10g EStG zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand.

### 38

Die **Maßnahmen** müssen erforderlich sein. Das Landesamt muss die Voraussetzungen des § 10g EStG bestätigt haben. Die Bestätigung setzt voraus, dass die Maßnahmen entsprechend den formellen und materiellen gesetzlichen Vorschriften (Bau- und Naturschutzrecht, DSchG) vor deren Beginn abgestimmt und denkmalverträglich nach den fachlichen Vorgaben durchgeführt wurden. Eine abschließende denkmalfachliche Beurteilung ist wiederum dem Landesamt für Denkmalpflege vorbehalten (s. oben). Weitere Einzelheiten bei Eberl/Bruckmeier/Hartl/Hörtnagl, Kulturgüter, RdNr. 652 ff.

### 39

§ 10g EStG hat im Zusammenspiel mit den §§ 7i und 11b EStG Bedeutung vor allem für alle Fälle der „**Liebhaberei**“, i. S. des Steuerrechts für nicht nutzbare und nicht genutzte, **ertraglose** Denkmale wie Ruinen, unbewohnbare Türme, überholte technische Anlagen, Privatkapellen, Wegkreuze, Grenzsteine, Stadtmauern, Bodendenkmale und Denkmale der Erdgeschichte, Gärten, Parks, Friedhöfe und Außenanlagen sowie Mobiliar und Sammlungen; Voraussetzung ist jeweils, dass diese Objekte zu keiner Einkunftsart gehören und die Aufwendungen bei den §§ 7i und 11b EStG nicht berücksichtigungsfähig sind, also weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen, wie dies bei einem zu einem Betriebsvermögen gehörenden oder vermieteten Baudenkmal der Fall wäre. Zu Zweifelsfragen bei **Bodendenkmälern** Viebrock, a. a. O., Einleitung RdNr. 73.

### bb) §§ 7i und 11b EStG

### 40

**Vorbemerkungen zu den §§ 7i und 11b EStG.** Für einen bundeseinheitlichen Vollzug wurden unter Federführung des Bundesministeriums der Finanzen Bescheinigungsrichtlinien entwickelt, die allerdings in Bayern nicht umgesetzt

wurden. Eine Übersicht über die geltenden Bescheinigungsrichtlinien der Länder enthält das BMF-Schreiben vom 8.11.2004, BStBl I 2004, 1049.

#### 41

Auf **Nichtdenkmäler** können die §§ 7i und 11b EStG auch nicht analog angewendet werden (VG Schwerin U. v. 26.6.2004 2 A 1308/01, V. n. b., BVerwG U. v. 18.7.2001 4B 45/01, NVwZ RR 2001, 781 = EzD 6.1.2 Nr. 20, OVG NW U. v. 29.11.1993 11 A 218/92, OVG 43, 193 = EzD 6.1.2 Nr. 7). Diese Vorschriften lassen eine erhöhte Absetzung von Herstellungskosten und eine zeitliche Verteilung des Erhaltungsaufwandes bei Baudenkmalen zu, die zu einer Einkunftsart gehören (sonst sind §§ 10 g und 10 f EStG zu prüfen). Unschädlich ist dabei, dass es sich bei Baudenkmalern vielfach um „Dauerverlustobjekte“ handelt. Nur in Ausnahmefällen, nicht aber bei Dauervermietung (BFH U. v. 19.4.2005 IX R 10/04, EzD 6.1.9 Nr. 13), ist bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung „Liebhaberei“ i. S. des Steuerrechts anzunehmen, wenn auf lange Sicht kein Überschuss über die Werbungskosten zu erwarten ist (BFH U. v. 21.10.1980, BStBl 1981 II, 452, v. 29.3.1988 IX R 85/83, BFH/NV 10/88, 636 und v. 15.1.1991 IX R 21/89, BFH/NV 8/91, 533); denn Dauerverluste bei Baudenkmalen sind objektbezogen und objektbedingt nicht zuletzt dadurch verursacht, dass den Bestimmungen der Denkmalpflege bei der Erhaltung und Nutzung Rechnung getragen werden muss (Eberl/Bruckmeier/Hartl/Hörtnagl, Kulturgüter, RdNr. 342 ff.). Die Steuervorteile können in unbegrenzter Höhe für eine nicht beschränkte Zahl von Objekten in Anspruch genommen werden; eine Ausnahme gilt nach § 10f Abs. 3 EStG für eigengenutzte Wohnungen enthaltende Gebäude mit der Beschränkung auf ein bzw. zwei Gebäude (sog. Objektverbrauch).

#### 42

Die folgenden Kosten werden beispielsweise **nicht anerkannt**, weil sie kein notwendiger Aufwand zur Erhaltung eines Gebäudes nach Art und Umfang sind: Kaufpreis einschließlich Nebenkosten; Finanzierungskosten; Kosten für eine wirtschaftliche Betreuung oder Treuhandtätigkeit (Ausnahmen gelten ggf. für die Funktionsträgergebühren bei Sanierungsmodellen); Kosten für Entkernungen; Kosten für **Neubauteile**, die als Folge von Entkernungen, oder im Anschluss oder Umgriff des Baudenkmals (z. B. Aufstockung und Anbau, siehe etwa VG Minden U. v. 11.12.2001 1 K 2879/01, EzD 6.1.2 Nr. 9; für Dachausbau FG Hessen U. v. 26.11.2009 3 K 3807/04, juris; ebenso für Außenanlagen VG Oldenburg U. v. 10.12.2002 4 A 2409/01, dbovg) entstehen. Auch Kosten eines **Neubaus** hinter einer denkmalgeschützten Fassade können nicht als Herstellungskosten für den Erhalt der Fassade anerkannt werden (OVG NW U. v. 14.9.1989 7 A 889/87, NVwZ-RR 1990, 341 = EzD 6.1.2 Nr. 17 mit Anm. Kleeberg). Nicht anerkannt werden **ferner z. B.** Kosten für Ausbauten, soweit sie den üblichen mittleren Standard überschreiten, es sei denn, sie gehören zur historischen Ausstattung des Baudenkmals oder sie sind für die Nutzung des Denkmals unerlässlich (z. B. Fahrstuhl bei mehrstöckigem Gebäude; einschränkend aber BayVGH U. v. 17.10.2013 2 B 13.1521, BauR 2014,

256); Kosten der Restaurierung von Ausstattung, die nicht wesentlicher Bestandteil des Denkmals i. S. von § 94 Abs. 2 BGB ist; Kosten für Einrichtungsgegenstände (Ausnahme: Herd und Spüle); Kosten für Außenanlagen, soweit sie nicht Teile des Baudenkmals sind (VG Oldenburg U. v. 10.12.2002 4 A 2904/01, dbovg); der Wert der eigenen Arbeit. Garagen und Anbauten werden nicht einheitlich behandelt; vgl. Eberl/Bruckmeier/Hartl/Hörtnagl, Kulturgüter, RdNr. 562. Zum Neubau von Tiefgaragen verneinend BVerwG U. v. 18.7.2001 4 B 45/01, NVwZ-RR 2001, 781 = EzD 6.1.2 Nr. 20, BFH U. v. 14.1.2003 IX R 72/00, DB 2003, 971 = EzD 6.1.2 Nr. 26; zur Stellplatzablösesumme BFH U. v. 6.5.2003 IX R 51/00, BFHE 2002, 305 = EzD 6.1.9 Nr. 7; siehe hierzu ausführlich Viebrock, a. a. O., RdNr. 62 f.; zu Nebenanlagen VG Dresden U. v. 28.2.2012 7 K 1886/09, juris). **Heizkosten** (für ein Schloss) werden weder als Werbungskosten, noch als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung anerkannt (FG Münster v. 19.11.2009 8 K 1089/06 E, juris). Hat nur ein **Gebäudeteil** Denkmaleigenschaft, wird nur dessen Erhaltung und sinnvolle Nutzung steuerlich gefördert (OVG NW U. v. 25.4.1988 A 1090/86, EzD 6.1.2 Nr. 14 mit Anm. Kapteina).

#### 43

Baumaßnahmen können jedenfalls zur **sinnvollen Nutzung** (vgl. den Wortlaut des § 7 i Abs. 1 Satz 2 EStG) des Gebäudes nur dann erforderlich sein, wenn sie dessen Eigenart als **Baudenkmal** nicht oder jedenfalls **nicht** wesentlich **beeinträchtigen** und wenn sie **geboten** waren, um den denkmalpflegerisch erwünschten Zustand herzustellen (BayVGH B. v. 3.12.2008 15 ZB 08.727, EzD 6.1.2 Nr. 37 unter Verweis auf BFH v. 8.9.2004 X B 51/04, BFH/NV 2005, 53); wegen dieser engen Voraussetzung werden vielfach z. B. **Dachausbauten** und technische Vorkehrungen wie **Solaranlagen** nicht bescheinigt werden können (vgl. VGH BW U. v. 11.9.1985 5 S 3150/84, NVwZ 1986, 242, ebenso z. B. VG Düsseldorf U. v. 9.7.2002 25 K 3226/01, NRWE, dass. U. v. 6.12.2007 11 K 4732/06, NRWE, und zum **Dachausbau** VG München U. v. 10.11.2008 M 8 K 07.5911, juris, sowie FG Hessen U. v. 26.11.2009 3 K 3807/04, juris).

#### 44

Die **Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwand** ist in der Praxis fließend. Zur Abgrenzung siehe auch R 21.1 EStR 2005, BMF vom 18.7.2003 und die dort angeführten Urte. des BFH, BStBl. I 2003, 386. Herstellungsaufwand wird angenommen, wenn ein Gebäude durch die Art der Aufwendungen in seiner Substanz vermehrt, in seinem Wesen erheblich verändert oder über seinen bisherigen Zustand hinaus oder in seinem Gebrauchswert (z. B. Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer) deutlich verbessert wird. Beispielsweise kann dies angenommen werden bei der umfassenden Sanierung eines nicht mehr nutzbaren oder heutigen Ansprüchen nicht mehr genügenden Wohn- oder Geschäftshauses. Zu beachten ist, dass Herstellungskosten aber nicht schon allein deswegen vorliegen, weil Aufwendungen zusammengeballt in ungewöhnlicher Höhe anfallen, BFH U. v. 9.5.1995 IX R 116/92, DB 1995, 1841. Nach BFH U. v. 25.9.2007 IX R 28/07, EzD

6.1.9 Nr. 18, können sie dann in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung (gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB) führen, wenn dadurch der **Gebrauchswert** (also das Nutzungspotential) eines Gebäudes **deutlich erhöht** wird, insbesondere durch die Modernisierung derjenigen Einrichtungen, die ihn maßgeblich bestimmen: Das sind vor allem die Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie die Fenster; werden wenigstens drei dieser vier Gewerke verbessert, sind in der Regel Herstellungskosten anzunehmen. Eine deutliche Erhöhung des Gebrauchswerts ist auch immer dann gegeben, wenn durch die Modernisierung ein Wohngebäude von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird. Erhaltungsaufwand geht in die Gesamtwürdigung als Herstellungsaufwand ein, wenn er mit den Herstellungsaufwendungen bautechnisch ineinander greift; eine Aufteilung kann geboten sein. Im Übrigen verändern **Erhaltungsaufwendungen** die Wesensart eines Gebäudes nicht, sie erhalten es in seinem ordnungsgemäßen Zustand und kehren regelmäßig in etwa gleicher Höhe wieder; zu nennen sind insbesondere die laufende Instandhaltung und die Nachholung vernachlässigten Bauunterhalts, auch wenn dafür relativ hohe Kosten anfallen. Die Praxis ist nicht einheitlich. Öffentliche, aber auch private (z. B. von der Deutschen Stiftung Denkmalschutz oder von Sparkassen) **Zuschüsse** mindern den begünstigten Herstellungs- bzw. Erhaltungsaufwand, § 7 i Abs. 1 Satz 7 EStG (BFH U. v. 20.6.2007 X R 13/06, EzD 6.1.3 Nr. 8).

#### 45

**Herstellungsaufwand.** Aufwendungen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung eines Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, können seit 2004 anstelle der sonst üblichen AfA von vierzig Jahren beginnend im Jahr der Beendigung der Maßnahme und in den nunmehr sieben folgenden Jahren mit neun Prozent und in den folgenden vier Jahren mit jeweils bis zu sieben Prozent erhöht abgeschrieben werden. **Nicht begünstigt** sind Maßnahmen, die nicht unmittelbar der Erhaltung dienen, z. B. ein Abbruch mit anschließendem Wiederaufbau eines gleichen oder ähnlichen Gebäudes (z. B. BFH U. v. 30.10.2002 IX R 13/99, BFH/NV 2003, 744 = EzD 6.1.2 Nr. 27 (Gebäudeidentität), FG RP U. v. 30.1.1985, EFG 1985 S. 442 für die Kopie, OVG NW B. v. 14.9.1989 11 B 2328/89, EzD 6.1.2 Nr. 17, für ein fälschlich eingetragenes Denkmal), eine Entkernung eines Gebäudes, Neubauten, selbst wenn diese zum schützenswerten Erscheinungsbild eines Ensembles beitragen, und überhaupt neue Bauteile (VG Minden U. v. 11.12.2001 1 K 2879/01, EzD 6.1.2 Nr. 29). Nicht begünstigt sind ferner Maßnahmen an Gebäuden in der Nachbarschaft von Denkmälern, auch wenn diese Maßnahmen mit Rücksicht auf das Baudenkmal durchgeführt wurden und dadurch Mehraufwendungen entstanden sind. Bei einem Altbau, der zwar nicht selbst Baudenkmal, aber Teil einer denkmalgeschützten **Ensembles** ist, sind begünstigt die Kosten, die zur Erhaltung des schützenswerten Erscheinungsbildes des Ensembles erforderlich sind; in der Regel sind das die nach außen hin sichtbaren Maßnahmen



an Dach und Fassaden; dagegen sind Maßnahmen im Inneren derartiger Gebäude nur begünstigt, wenn sie zum Erhalt des Äußeren nötig sind. Unter die Förderung fallen auch **anschaffungsnahe Aufwendungen**, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG als Herstellungskosten qualifiziert werden.

46

Eine **sinnvolle Nutzung** ist nur anzunehmen, wenn das Gebäude in einer Weise genutzt wird, welche die Erhaltung der schützenswerten Substanz auf Dauer gewährleistet. „Sinnvoll“ bezieht sich also nicht auf eine höchstmögliche wirtschaftliche Nutzung, sondern auf eine Nutzung unter bestmöglicher Schonung des Denkmals; instruktiv VGH BW U. v. 11.9.1985 5 S 3150/84, BRS 44, 314 = EzD 6.1.2 Nr. 22. Unter diesem Gesichtspunkt sind vor allem **Dachausbauten** (ggf. mit Aufzugsanlagen als Folge, BayVGH U. v. 17.10.2013 2 B 13.1521, BauR 2014, 256) zu prüfen, siehe hierzu z. B. die U. des VG München im Zeichen der Nachverdichtung v. 28.4.2008 M 8 K 07.4115, juris, v. 6.10.2008 M 8 K 07.5693, juris, und v. 10.11.2008 M 8 K 07.5911, juris, sowie FG Hessen U. v. 26.11.2009 3 K 3807/04, juris. Vergleichbar ist die Problematik bei **Solarwärme- und Photovoltaikanlagen**, Wärmepumpen und Blockheizwerken; mangels einer anders lautenden obergerichtlichen Klärung wird wohl davon auszugehen sein, dass diese Anlagen zumindest dann nicht als „erforderlich“ für die Nutzung bescheinigt werden können, solange sie zusätzlich zu einer vorhandenen Anlage betrieben werden oder nicht (allein) dazu dienen, die wirtschaftliche Zumutbarkeit der dauerhaften Erhaltung des Denkmals herbeizuführen. Das Argument der Energieeinsparung reicht nicht aus. Diese Anlagen können daher meist nur als Betriebsvorrichtungen gewertet und entsprechend getrennt vom Gebäude abgeschrieben werden. Ein Runderlass der OFD Münster vom 14.1.2010, S 2198 b – 34 – St 21– 31, lässt jedenfalls noch offen, wie sich der BFH bei § 7 i EStG in Fällen des Dachgeschossausbaus positionieren wird; im Regelfall werde dabei ein nicht begünstigter Neubau vorliegen, da diese Baumaßnahmen insoweit nicht primär der Erhaltung des bestehenden Denkmals dienen.

47

Eine erhöhte Abschreibung der Herstellungskosten kommt auch bei **eigengenutzten** Denkmalen und bei der eigengenutzten Eigentumswohnung in Frage, vgl. § 10f EStG und *hierzu* Eberl/Bruckmeier/Hartl/Hörtnagl, Kulturgüter, RdNr. 617 ff.

48

**Erhaltungsaufwand.** Nach allgemeinem Einkommensteuerrecht können Erhaltungsaufwendungen im Jahr der Entstehung abgesetzt werden. § 11b EStG ermöglicht es dem Steuerpflichtigen, Aufwendungen zur Erhaltung auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen, wenn dies für ihn steuerlich günstig ist. Die Voraussetzungen des § 11b EStG entsprechen denen des § 7i EStG. Beim eigengenutzten Haus oder bei der eigengenutzten Eigentumswohnung gilt § 10f Abs. 2 EStG mit dem zehnjährigen Sonderausgabenabzug von jeweils neun Prozent.

49

Falls die **Bescheinigung** des Landesamts **noch nicht vorliegt**, muss anstelle einer vollständigen Nichtberücksichtigung der Steuervergünstigung nach den §§ 10f, 7i EStG im Einkommensteuerbescheid eine ermessensgerechte Schätzung nach § 162 Abs. 5 AO erfolgen (BFH B. v. 20.7.2010, X B 70/10 (BFH/NV 2010 S. 2007 = SIS 10 31 89).

Nach Hinweisen des Bay. Landesamts für Steuern ist Voraussetzung für die Gewährung der Aussetzung der Vollziehung eines bereits ergangenen Bescheids dass das Vorliegen eines begünstigten Objekts dem Grunde nach sowie das Entstehen begünstigter Aufwendungen durch geeignete Unterlagen nachgewiesen werden.

## 5. Sonstige Steuern

### a) Grundsteuer

50

Nach § 32 GrStG ist die Grundsteuer für Grundbesitz in den dort bestimmten Fällen der Unrentierlichkeit auf Antrag zu erlassen; der Antrag muss bei erstmaliger Antragstellung bis zum 31. März des Folgejahres gestellt sein. Entscheidend ist zunächst, dass die Erhaltung der Gebäude und Anlagen wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte, Wissenschaft oder Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt; dies ist bei Denkmälern ohne weiteres anzunehmen, vereinzelt auch bei zeitgenössischen Gebäuden, wenn sie für die Forschung von Bedeutung sind (vgl. auch Abschnitt 35 GrStRichtlinien, insbesondere zur Frage der Unrentierlichkeit).

51

Aus dem sog. Kausalitätserfordernis folgt, dass nicht jede grundstücksbezogene Ausgabe in die Kostenrechnung einzustellen ist, sondern nur diejenigen, die speziell durch den Denkmalschutz bedingt sind. Für jede Aufwendung ist deshalb zu prüfen, inwieweit ein entsprechender Aufwand auch ohne Denkmalschutz erforderlich wäre. Nur für den Fall, dass aufgrund der besonderen Anforderungen an die Pflege eines Denkmals ein besonderer Aufwand mit besonderen Kosten erforderlich wird, sind die Mehrkosten in die Gegenüberstellung der jährlichen Einnahmen und Ausgaben einsetzbar; dies gilt entsprechend auch für Rückstellungen für größere Reparaturen (VG Gelsenkirchen U. v. 8.3.2007 5 K 2864/05, NRWE m. w. N.). Abzustellen ist ferner auf einen zeitlich andauernden Zustand, d. h. die Erwartung einer dauernden Unrentierlichkeit (z. B. BVerwG U. v. 8.7.1988 8 C 23.97, BVerwGE 107, 133; ebenso VG Minden U. v. 29.3.2007 11 K 1221/05, NRWE). Zur **Darlegungslast** des Antragstellers sowie den Kriterien für die dauerhafte Unrentierlichkeit instruktiv BayVGH B. v. 7.7.2014 4 ZB 13.1567, juris.

52

Ein Anspruch auf Erlass der Grundsteuer gemäß § 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG ist nicht gegeben, wenn jemand ein denkmalgeschütztes Objekt erwirbt, es unter erheblichen

finanziellen Aufwendungen saniert, in Eigentumswohnungen aufteilt und diese alsbald wieder **veräußert** (OVG NW U. v. 9.4.1990 22 A 1630/87, NVwZ-RR 1991, 205 = EzD 6.4 Nr. 6 mit Anm. Kleeberg).

### 53

Die Entscheidung über den zu stellenden Erlassantrag liegt letztlich bei der Gemeinde. Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Erlass vor, hat ihn die Gemeinde zu gewähren (**Pflichterlass**). Vgl. im Einzelnen Eberl/Bruckmeier/Hartl/Hörtnagl, Kulturgüter, RdNr. 822 ff. ferner BVerwG U. v. 21.9.1984 8 C 62.82, EzD 6.4 Nr. 7; zur Berücksichtigung der AfA siehe BVerwG U. v. 15.2.1991 8 C 3.89, EzD 6.4 Nr. 8; vgl. ferner Hundt, Grundsteuererlass für denkmalgeschützte Häuser, BaWüVBl. 1992, 452, und Peters, Voraussetzungen für einen Grundsteuererlass, ZKF 1994, 200.

#### b) Grunderwerbsteuer

### 54

Die Grunderwerbsteuer gilt ohne Vergünstigungen auch für Denkmäler.

#### c) Besichtigungsbetrieb

### 55

Bei **Besichtigungsbetrieben** (Schlossführung usw.) sind im Einzelfall die Auswirkungen auf Gewerbe- und Umsatzsteuer zu ermitteln, Eberl/Bruckmeier/Hartl/Hörtnagl, Kulturgüter, RdNr. 964. Vor deren Errichtung ist zu prüfen, ob die Exponate in ein gewerbliches Betriebsvermögen eingehen sollen oder ob dies zu vermeiden ist.

#### d) Umsatzsteuer

### 56

Trotz zahlreicher Bemühungen ist es in Deutschland bisher nicht gelungen, allgemeine Vergünstigungen für Investitionen in Baudenkmäler bei der Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) zu erreichen. Steuerfrei sind lediglich Umsätze bei Besichtigungsbetrieben, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind (§ 4 Nr. 20a UStG), andererseits entfällt dann ein Vorsteuerabzug. **Zuschüsse** an Eigentümer sind in der Regel nicht umsatzsteuerpflichtig, weil sie kein Entgelt für steuerbare Leistungen sind, vgl. BFH U. v. 20.4.1988, BFHE 153, 445, Abschnitt 150 Abs. 7 UStR.

## 6. Weitere Steuererleichterungen

### 57

aa) Über die bisher dargestellten steuerrechtlichen Vorschriften hinaus ist auf die nicht denkmalspezifischen Abschreibungsmöglichkeiten der **§§ 7h und 11a EStG** zu verweisen. Herstellungs- und Erhaltungsaufwand (zur Abgrenzung siehe oben) bei

Maßnahmen in förmlichen festgelegten **Sanierungsgebieten** i. S. des § 177 BauGB können danach seit 2004 nunmehr in 12 bzw. in bis zu fünf Jahren abgesetzt werden. Diese Erleichterungen gehen zum Teil über die Erleichterungen bei Baudenkmalen hinaus. Entgegen ländläufiger Meinung bestehen **wesentliche Unterschiede** zwischen den denkmalspezifischen und den sanierungsspezifischen Tatbeständen. Z. B. ist der Grundsatz aus BFH – X R 8/08 –, dass ein steuerrechtlicher **Neubau** im bautechnischen Sinne nach § 7i EStG steuerbegünstigt ist, aufgrund der anders normierten Voraussetzungen **nicht** bei § 7h und § 10f EStG anzuwenden. Ausweislich der RdNr. 16 und 17 BFH U. v. 2.9.2008 X R 7/07, BStBl. 2009 II, 596, hat der BFH die Gewährung des § 7h EStG für den durch Umbaumaßnahmen am bestehenden Gebäude entstandenen bautechnischen Neubau versagt, so auch OFD Münster RdErl. vom 14.1.2010 – S 2198 b – 34 – St 21– 31 –.

#### 58

bb) Eine **gleichzeitige Inanspruchnahme** mehrerer steuerlicher Fördermöglichkeiten für dieselbe Maßnahme ist nur eingeschränkt möglich, BFH U. v. 14.1.2004 XR 19/02, BFH/NV 2004, 1021. Einzelheiten bei Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Erl. des § 7h, Eberl/Bruckmeier/Hartl/Hörtnagl, Kulturgüter, RdNr. 547 und in den Kommentaren zum Einkommensteuerrecht.

#### 59

cc) Für kleinere Maßnahmen kann es interessant sein, anstelle der denkmalspezifischen Vorteile die **Handwerkerleistungen** nach § 35a Abs. 3 EStG steuerlich geltend zu machen. Begünstigt sind Aufwendungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen für die zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung. Die Einkommensteuer ermäßigt sich einmalig um 20 % der Aufwendungen, höchstens 1.200 EUR/Jahr. Zu einer Steuerermäßigung führen nur die Aufwendungen für in Rechnung gestellte Arbeitskosten einschließlich Maschinen- und Fahrtkosten und die darauf entfallende Umsatzsteuer.