

§ 10g

**Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter,
die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen
Wohnzwecken genutzt werden**

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209), zuletzt geändert durch HBeglG 2004 v. 29. 12. 2003 (BGBl. I, 3076; BStBl. I 2004, 120)

(1) ¹Der Steuerpflichtige kann Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland, soweit sie öffentliche oder private Zuwendungen oder etwaige aus diesen Kulturgütern erzielte Einnahmen übersteigen, im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 vom Hundert wie Sonderausgaben abziehen. ²Kulturgüter im Sinne des Satzes 1 sind

1. Gebäude oder Gebäudeteile, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal sind,
2. Gebäude oder Gebäudeteile, die für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllen, aber Teil einer nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützten Gebäudegruppe oder Gesamtanlage sind,
3. gärtnerische, bauliche und sonstige Anlagen, die keine Gebäude oder Gebäudeteile und nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften unter Schutz gestellt sind,
4. Mobiliar, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive, die sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Steuerpflichtigen befinden oder in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder das Verzeichnis national wertvoller Archive eingetragen sind und deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt,

wenn sie in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der wissenschaftlichen Forschung oder der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, es sei denn, dem Zugang stehen zwingende Gründe des Denkmal- oder Archivschutzes entgegen.³Die Maßnahmen müssen nach Maßgabe der geltenden Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege erforderlich und in Abstimmung mit der in Absatz 3 genannten Stelle durchgeführt worden sein; bei Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an Kulturgütern im Sinne des Satzes 2 Nr. 1 und 2 ist § 7i Abs. 1 Satz 1 bis 4 sinngemäß anzuwenden.

(2) ¹Die Abzugsbeträge nach Absatz 1 Satz 1 kann der Steuerpflichtige nur in Anspruch nehmen, soweit er die schutzwürdigen Kulturgüter im jeweiligen Kalenderjahr weder zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 noch Gebäude oder Gebäudeteile zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die Aufwendungen nicht nach § 10e Abs. 6, § 10h Satz 3 oder § 10i abgezogen hat. ²Für Zeiträume, für die der Steuerpflichtige von Aufwendungen Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabreibungen oder Beträge nach § 10e Abs. 1 bis 5, den §§ 10f, 10h, 15b des Berlinförderungsgesetzes oder § 7 des Fördergebietsgesetzes abgezo-

gen hat, kann er für diese Aufwendungen keine Abzugsbeträge nach Absatz 1 Satz 1 in Anspruch nehmen; Entsprechendes gilt, wenn der Steuerpflichtige für Aufwendungen die Eigenheimzulage nach dem Eigenheimzulagengesetz in Anspruch genommen hat.³ Soweit die Kulturgüter während des Zeitraums nach Absatz 1 Satz 1 zur Einkunftserzielung genutzt werden, ist der noch nicht berücksichtigte Teil der Aufwendungen, die auf Erhaltungsarbeiten entfallen, im Jahr des Übergangs zur Einkunftserzielung wie Sonderausgaben abzuziehen.

(3)¹ Der Steuerpflichtige kann den Abzug vornehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Kulturgut und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweist.² Hat eine der für Denkmal- oder Archivpflege zuständigen Behörde ihm Zuschüsse gewährt, so hat die Bescheinigung auch deren Höhe zu enthalten; werden ihm solche Zuschüsse nach Ausstellung der Bescheinigung gewährt, so ist diese entsprechend zu ändern.

(4)¹ Die Absätze 1 bis 3 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden.² § 10 e Abs. 7 gilt sinngemäß.

Autor: Anton **Siebenhüter**, Richter am FG, Augsburg
 Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt, Linklaters,
 Oppenhoff & Rädler, München

Inhaltsübersicht

Anm.	Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu § 10 g	
I. Rechtsentwicklung	1
II. Bedeutung	2
III. Geltungsbereich	3
IV. Verfahrensfragen	4
Erläuterungen zu Abs. 1: Herstellungs- und Erhaltungs- maßnahmen an schutzwürdigen Kulturgütern	
I. Überblick über die Steuer- begünstigung	13
II. Begünstigungstatbestand (Abs. 1 Satz 1)	14
III. Abzug wie Sonderausga- ben	15
IV. Weitere Voraussetzungen für den Sonderausgaben- abzug	
1. Schutzwürdige Kulturgü- ter (Abs. 1 Satz 2)	27
	2. Begünstigte Maßnahmen (Abs. 1 Satz 3) 28
	Erläuterungen zu Abs. 2: Kumulationsverbote
	I. Abzugsverbot bei Nutzung der Kulturgüter zur Einkunftserzielung oder zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 2 Satz 1) 40
	II. Vorrang anderer Fördervor- schriften (Abs. 2 Satz 2) 41
	III. Erhaltungsaufwendungen beim Übergang zur Ein- kunftserzielung (Abs. 2 Satz 3) 42
	Erläuterungen zu Abs. 3: Bescheinigungsverfahren 50
	Erläuterungen zu Abs. 4: Anwendung auf Gebäudeteile und Feststellungsverfahren 55

Allgemeine Erläuterungen zu § 10g

Schrifttum: STUHRMANN, Steuervergünstigung für weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und sonstige Kulturgüter (§ 10g EStG), DStR 1992, 534; WEWERS, Steueränderungsgesetz 1992: Die Änderungen bei der steuerlichen Förderung des Wohneigentums und der Instandsetzung und Instandhaltung von Kulturgütern (Teil II: §§ 10g und 10h EStG und sonstige Änderungen), DB 1992, 753; HEINEN, Denkmalschutz und -pflege unter stlichen Gesichtspunkten, Inf. 1993, 149; KLEBERG, Die Kulturförderung mittels der §§ 7i, 10f, 10g und 11b EStG, FR 1997, 174.

I. Rechtsentwicklung

1

StÄndG 1992 v. 25. 2. 1992 (BGBl. I, 297; BStBl. I, 146): § 10g wird neu in das EStG eingefügt. Die bisherigen Erlaßregelungen werden von der FinVerw. ab VZ 1992 aufgehoben (vgl. § 33 Anm. 300 „Kulturgüter“ aE).

Ges. zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohneigentumsförderung v. 15. 12. 1995 (BGBl. I, 1783; BStBl. I, 775): Folgeänderung aufgrund des EigZulG; die Förderung kann nicht neben der Eigenheimzulage oder dem Vorkostenabzug des § 10i in Anspruch genommen werden.

HBegIG 2004 v. 29. 12. 2003 (BGBl. I, 3076; BStBl. I, 120): Für nach dem 31. 12. 2003 begonnene Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen wird der SA-Abzug auf jährlich 9 vH gekürzt.

Zeitlicher Geltungsbereich: § 10g ist erstmals für Maßnahmen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 1991 abgeschlossen worden sind (§ 52 Abs. 14b Satz 1 EStG 1992; später Abs. 14a). Satz 2 der Übergangsvorschrift ermöglicht es, in früheren VZ nach den §§ 7i, 10f, § 82i EStDV oder § 52 Abs. 21 Sätze 4 und 7 iVm. § 82i EStDV begonnene Absetzungen bei Nutzungsänderungen gemäß § 10g fortzuführen. Dagegen verhindert Satz 3 eine Doppelberücksichtigung von Aufwendungen, die bereits in einem VZ vor 1992 abgezogen wurden. Übergangsregelungen zur Kürzung des Abzugssatzes von 10 vH auf 9 vH ab VZ 2004 s. Anm. 15.

II. Bedeutung

2

Ziel des § 10g ist die Erhaltung und Bewahrung von besonders wertvollen Kulturgütern im Privatvermögen. Die stl. Förderung durch den SA-Abzug ergänzt die staatlichen Bemühungen, Kulturgüter durch direkte Subventionen zu erhalten. Bei Baudenkmalern schließt § 10g die sich aus den Regelungen der §§ 7i und 10f ergebende Förderungslücke bei weder zur Einkunftserzielung noch zu Wohnzwecken genutzten Objekten (s. § 7i Anm. 2).

III. Geltungsbereich

3

Sachlicher Geltungsbereich: Begünstigt werden nach den Vorschriften der Denkmal- und Archivpflege erforderliche Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen, wenn sich das schutzwürdige Kulturgut im Inland befindet und weder zur Einkunftserzielung (§ 2 Abs. 1) noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Bei Baudenkmalern wird der SA-Abzug unter den weiteren Voraussetzungen des § 7i Abs. 1 Sätze 1–4 ermöglicht.

Persönlicher Geltungsbereich: Der SA-Abzug kommt für alle unbeschränkt und beschränkt stpfl. natürlichen Personen sowie nach § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften in Betracht (Abschn. 27 Abs. 1 Nr. 1 KStR 1995; s. § 8 KStG Anm. 8). Erzielt eine Körperschaft nach § 8 Abs. 2 KStG nur gewerbliche Einkünfte, hat dies aber keine praktische Bedeutung, da der BFH eine außerbetriebliche Sphäre verneint (BFH v. 4. 12. 1996 I R 54/95, FR 1997, 311; § 8 KStG Anm. 20). Zur Anwendung kommt in diesen Fällen der vorrangige § 7i (ebenso KLEEBERG in K/S/M, § 10 g Rn. A 6; BLÜMICH/ERHARD, § 10 g Rn. 11).

Abzugsberechtigt ist der zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentümer, der die Aufwendungen getragen hat. Auch Miteigentümer (zum Feststellungsverfahren s. Anm. 55) können nur ihre eigenen Aufwendungen geltend machen, dies aber der Höhe nach unabhängig von ihrer quotalen Beteiligung. Nur bei nahen Angehörigen ist zu prüfen, ob eine disquotale Leistung über den eigenen Miteigentumsanteil hinaus als Zuwendung anzusehen ist (vgl. § 9 Anm. 750 „GmbH-Gesellschafter“).

4

IV. Verfahrensfragen

Veranlagungsverfahren: Der SA-Abzug nach § 10 g wird auf (formlosen) Antrag des Stpfl. im Veranlagungsverfahren berücksichtigt. Ist auf der LStKarte eines ArbN ein Freibetrag gem. § 39 a Abs. 1 Nr. 5 a eingetragen, so führt dies zur Amtsveranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 4).

Einkommensteuer-Vorauszahlungsverfahren: Wird glaubhaft gemacht, daß eine Maßnahme noch vor dem Ende des VZ abgeschlossen wird, können die voraussichtlichen Abzugsbeträge berücksichtigt werden (glA SCHMIDT/DRENSSECK XXIII. § 37 Rn. 15 aE; WEWERS, DB 1992, 753, [757]).

Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren: Gem. § 39 a Abs. 1 Nr. 5 a wird in die LStKarte der Abzugsbetrag eingetragen, der nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von EStVorauszahlungen zu berücksichtigen wäre.

5–12 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an schutzwürdigen Kulturgütern

13

I. Überblick über die Steuerbegünstigung

Voraussetzungen der StBegünstigung sind:

- Aufwendungen für Herstellungs- und/oder Erhaltungsmaßnahmen (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 14),
- Aufwendungen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland (Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2; s. Anm. 14 und 27; zu Gebäudeteilen und Teileigentum s. Anm. 55),
- Zugang für die wissenschaftliche Forschung und/oder die Öffentlichkeit (Abs. 1 Satz 2; s. Anm. 27),
- Erforderlichkeit der Maßnahmen und Durchführung in Abstimmung mit der zuständigen Stelle (Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 28),

- keine Nutzung des Kulturguts zur Einkunftserzielung oder zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 40),
- keine Inanspruchnahme von Abschreibungen oder Abzügen nach anderen Fördervorschriften (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 41),
- eine Bescheinigung der zuständigen Stelle (Grundlagenbescheid) über die Anerkennung als Kulturgut, die Erforderlichkeit der Maßnahme, die anzurechnenden Zuschüsse ua. (Abs. 3; s. Anm. 50).

Rechtsfolgen s. Anm. 15.

II. Begünstigungstatbestand (Abs. 1 Satz 1)

14

Begünstigt werden nach Abs. 1 Satz 1 Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen (s. Anm. 3) schutzwürdigen Kulturgütern (s. Anm. 27) im Inland (s. § 1 Anm. 57), soweit sie bestimmte Zuwendungen und Einnahmen übersteigen (s. Anm. 15).

Herstellung und Erhaltung: Begünstigt sind nur Aufwendungen, die (im Rahmen einer Einkunftsart) HK oder Erhaltungsaufwand darstellen. Von Bedeutung für den SA-Abzug ist damit grundsätzlich (Ausnahmen in Fällen der Nutzungsänderung s. Anm. 40–42) nur die Abgrenzung zu AK. Für die Auslegung der Begriffe gelten die allg. Grundsätze. Die geänderte Rspr. zur Abgrenzung von AK, HK und Erhaltungsaufwendungen, die von der FinVerw. akzeptiert wird (BMF v. 18. 7. 2003, FR 2003, 869), kommt damit uneingeschränkt zur Anwendung. Der frühere Streit um die Behandlung anschaffungsnahe HK ist damit bis einschließlich VZ 2003 gegenstandslos geworden. Für Baumaßnahmen, die nach dem 31. 12. 2003 begonnen werden, hat der Gesetzgeber die 15 vH-Grenze von R 157 Abs. 4 EStR 2001 in das Gesetz übernommen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 a iVm. § 52 Abs. 16 idF des StÄndG 2003 v. 15. 12. 2003). Da Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden, nach dem klaren Gesetzeswortlaut „zu den HK“ eines Gebäudes gehören, ist ihre Begünstigung nach § 10g nicht mehr zweifelhaft.

Maßnahmen an einem Kulturgut: Begünstigt werden nicht alle beliebigen Aufwendungen, sondern nur „Maßnahmen an“ dem Kulturgut, die zur „Herstellung“ (zum Begriff s. § 6 Anm. 459) oder „Erhaltung“ beitragen. Erhaltungsaufwand liegt vor, wenn an einem Kulturgut etwas bereits Bestehendes instandgesetzt oder instandgehalten wird (s. BFH v. 27. 7. 2000 X R 26/97, BFH/NV 2001, 306), zB durch Reparaturen oder konservierende Maßnahmen. Ziel einer Maßnahme muß also die Erhaltung des schutzwürdigen Zustands des Kulturguts sein. Nicht unter den Maßnahmebegriff fallen laufende Aufwendungen wie zB Kosten für Versicherungen, Beleuchtung, Heizung, Grundsteuern, Abgaben usw. (zur Anrechnung solcher laufenden Aufwendungen auf die Einnahmen aus dem Kulturgut s. Anm. 15). Derartige typische Betriebskosten, die auch bei vergleichbaren Wirtschaftsgütern, die keine Kulturgüter sind, anfallen und deswegen keine Sonderlast des Kulturguteigentümers sind, fördert § 10g nicht.

GlA der mit dem BMF abgestimmte Erlaß FinMin Meck.-Vorp. v. 14. 7. 1993 StEK EStG § 10g Nr. 4; glA SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 10g Rn. 3; WEWERS, DB 1992, 754; STEPHAN in L/B/P, § 10g Rn. 4; im Ergebnis ebenso BLÜMICH/ERHARD, § 10g Rn. 27 mit der Begründung, daß diese Aufwendungen dem Stplf. als Eigentümer erwachsen. Großzügiger ist KLEEBERG in K/S/M, § 10g Rn. B 19–22, jedoch bei nur einzelnen Aufwendungen mit anderem Ergebnis. Mißt man dem Begriff „Maßnahme“

keine eigenständige Bedeutung bei, fehlt es bei laufenden Aufwendungen idR am Erhaltungscharakter oder an der Erforderlichkeit aus Gründen der Denkmal- oder Archivpflege (vgl. Abs. 1 Satz 3 iVm. § 7h Abs. 1 Sätze 1–4; s. Anm. 28).

Fallen Erhaltungsmaßnahmen gleicher Art periodisch wiederkehrend an (zB regelmäßige Pflege einer geschützten Parkanlage), so steht dies allein ihrer Begünstigung nicht entgegen. In solchen Fällen läßt es die FinVerw. ausnahmsweise genügen, wenn eine einmalige Abstimmung vorweg erfolgt (s. hierzu Anm. 28).

Die Höhe der begünstigten HK und Erhaltungswendungen bescheinigt die zuständige Stelle für die FinVerw. verbindlich (s. Anm. 50).

III. Abzug wie Sonderausgaben

Bemessungsgrundlage: Die von der zuständigen Stelle für jede Maßnahme bescheinigten HK und Erhaltungsaufwendungen (s. Anm. 14) sind um öffentliche und private Zuwendungen und um aus dem Kulturgut erzielte Einnahmen zu kürzen. Die öffentlichen Zuschüsse werden bescheinigt (s. Anm. 50), im übrigen prüft die Finverw. die Kürzungen.

► *Öffentliche oder private Zuwendungen* sind alle Zuwendungen in Geld oder Geldeswert, die dem Stpfl. von der öffentlichen Hand oder von privater Seite aus Anlaß des Innehabens des Kulturguts gewährt werden, insbes. (aber nicht nur) zur Verwendung für das Kulturgut.

► *Aus dem Kulturgut erzielte Einnahmen:* Ergeben sich bei einer Gewinn- oder Überschuferrmittlung nach Abzug der BA oder WK regelmäßig Verluste, liegt wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht kein Einkunftserzielungstatbestand vor. Die Einnahmen (zB Eintrittsgelder) sind gleichwohl von der Bemessungsgrundlage abzuziehen, allerdings nur die Nettoeinnahmen. Kosten, die ohne die Einnahmeerzielungstätigkeit nicht angefallen wären (zB die Kosten für den öffentlichen Zugang, für Wärter, Diebstahlversicherung, Reinigung), sind von den erzielten Einnahmen abzuziehen (glA WEWERS, DB 1992, 755; SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 10g Rn. 4).

► *Kürzung bei mehreren Maßnahmen:* Grundsätzlich sind alle Zuschüsse und Nettoeinnahmen unabhängig von der Gründen, aus denen sie zugeflossen sind, von den Aufwendungen für eine Maßnahme abzuziehen. Wird ein Zuschuß dagegen für eine ganz bestimmte Maßnahme gewährt, so ist nur die Bemessungsgrundlage für diese Maßnahme zu kürzen, während die Begünstigung anderer Maßnahmen unberührt bleibt (glA SCHMIDT/DRENSECK aaO). Soweit Zuschüsse oder Nettoeinnahmen bei mehreren Maßnahmen nicht unmittelbar zugeordnet werden können, sind sie – soweit kein sachgerechterer Maßstab erkennbar ist – im Verhältnis der Aufwendungen auf die jeweiligen Maßnahmen aufzuteilen (WEWERS, DB 1992, 755).

► *Zeitpunkt der Kürzung der Bemessungsgrundlage* ist der VZ ihres Zuflusses gem. § 11 Abs. 1. Für frühere Jahre ändert sich nichts, so daß eine rückwirkende Bescheidänderung ausgeschlossen ist. Vielmehr ist im Zuflußjahr eine neue Bemessungsgrundlage (= in den Vorjahren noch nicht abgezogene Aufwendungen abzüglich nunmehr vereinnahmter Zuwendungen und Nettoeinnahmen) zu berechnen und der Betrag auf die restliche Zeit des zehnjährigen Begünstigungszeitraums anteilig zu verteilen. Da die Bemessungsgrundlage nicht weniger als 0 € betragen kann, kann es zu keiner Nachversteuerung kommen (glA WEWERS aaO; SCHMIDT/DRENSECK aaO; BLÜMICH/ERHARD, § 10g Rn. 32; aA HEINEN, Inf. 1993, 174).

Abzugszeitraum: Der Stpfl. kann die begünstigten Aufwendungen im Kj. des Abschlusses einer Maßnahme und in den neun folgenden Kj. abziehen. Abschluß der Maßnahme ist die Fertigstellung jeder einzelnen nach objektiven Kriterien abgrenzbaren Herstellungs- und/oder Instandhaltungsmaßnahme (s. das zu § 7i ergangene, entsprechend anwendbare Urt. des BFH v. 20. 8. 2002 IX R 70/97, BStBl. II 2003, 582). Es läuft also für jede selbständige Maßnahme ein eigener Abzugszeitraum von zehn Kj.

Höhe des Abzugs: Der Abzugsbetrag betrug für Maßnahmen, die bis Ende VZ 2003 begonnen wurden, 10 vH der Bemessungsgrundlage. Für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen, die nach dem 31. 12. 2003 begonnen werden, können nur noch 9 vH der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Zur Verfassungsmäßigkeit der Kürzung durch das HBeglG 2004 s. BMF v. 12. 3. 2004, BStBl. I, 362 und Wächter, DB 2004, 780. Bei unverändertem zehnjährigen Abzugszeitraum wirken sich damit 10 vH der Aufwendungen nicht mehr stl. aus. Als Beginn gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht wurden (§ 52 Abs. 27 a EStG 2004). Bei sonstigen Maßnahmen kommt es auf den tatsächlichen Beginn der Arbeiten an.

Der Abzug als SA unterliegt grds. keiner Abzugsbegrenzung. Ein anteiliger Abzug kommt in Betracht, wenn das Kulturgut teilweise zur Einkunftserzielung und zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 40). Geht der Stpfl. während des Abzugszeitraums zur Einkunftserzielung über, so kann er im Jahr des Übergangs bisher noch nicht berücksichtigte Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten in einer Summe wie SA abziehen (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 42). Nutzt der Stpfl. den höchstzulässigen Abzugsbetrag in einem Kj. nicht aus, so verfällt der abgezogene Teilbetrag; eine Nachholung gestattet § 10g nicht.

Einstweilen frei.

16–26

IV. Weitere Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug

1. Schutzwürdige Kulturgüter (Abs. 1 Satz 2)

27

Katalog geförderter Kulturgüter: Nach § 10g begünstigt sind nur Gegenstände, die in Abs. 1 Satz 2 enumerativ aufgezählt sind. Die zuständige Stelle (s. Anm. 50) scheint diese Voraussetzung für die FinVerw. verbindlich.

► *Gebäude, Gebäudeteile, Ensembles:* Aufwendungen für Baudenkmäler werden nach Satz 2 Nr. 1 und 2 iVm. Satz 3 unter den Voraussetzungen des § 7i gefördert; s. Anm. 28.

► *Gärtnerische, bauliche und sonstige unter Schutz gestellte Anlagen:* Satz 2 Nr. 3 begünstigt Baudenkmäler, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind, Gartenanlagen und alle Anlagen sonstiger Art, zB technische Anlagen. Der Begriff Anlage erfordert eine Sachgesamtheit. Einzelne Gegenstände sind keine Anlage und werden nur nach der Nr. 4 geschützt.

► *Mobiliar, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive, die sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Stpfl. befinden oder in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder das Verzeichnis national wertvoller Archive eingetragen sind und deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt:* Satz 2 Nr. 4 bezieht, über § 7i

und § 10 f hinaus, auch bewegliche Kulturgüter in die Förderung ein. Voraussetzung ist, daß ihre Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt. Nicht in die angegebenen Verzeichnisse *eingetragene* Kulturgüter müssen sich seit mindestens 20 Jahren in Familienbesitz befinden. Familienbesitz bedeutet Besitz durch Angehörige iSd. § 15 AO (glA SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 10 g Rn. 2; WEWERS, DB 1992, 755; aA KLEEBERG in K/S/M, § 10 g Rn. B 15: weite Auslegung des Angehörigenbegriffs). Die Besitzzeit beginnt mit dem entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerb durch ein Familienmitglied. Der (teil-)entgeltliche Erwerb von einem Angehörigen unterbricht die Familienbesitzdauer nicht.

Zugang der Öffentlichkeit oder der Forschung: Begünstigte Kulturgüter iSd. § 10 g liegen nur vor, „wenn sie in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der wissenschaftlichen Forschung oder der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, es sei denn, dem Zugang stehen zwingende Gründe des Denkmal- oder Archivschutzes entgegen“. Über diese Voraussetzung entscheidet die zuständige Stelle mit der Bescheinigung für die FinVerw. verbindlich (s. Anm. 50). Maßgebend sind die geltenden Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege. Die FinVerw. kann überprüfen, ob der nach der Bescheinigung erforderliche Zugang vom Stpfl. tatsächlich gewährt wurde.

28 2. Begünstigte Maßnahmen (Abs. 1 Satz 3)

Erforderliche Maßnahmen: Begünstigt werden nur Aufwendungen für Maßnahmen, die nach Maßgabe der geltenden Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege erforderlich sind. Erforderlich ist eine Maßnahme, wenn der Zustand des Kulturguts unter Berücksichtigung der Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege sie geboten erscheinen läßt. Für Baudenkmäler verweist Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 auf § 7 i Abs. 1 Sätze 1–4. Die Verweisung stellt sicher, daß Aufwendungen für Gebäude, Gebäudeteile und Ensembles iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 im gleichen Umfang und unter den gleichen Voraussetzungen (auch im Punkt „Erforderlichkeit“) begünstigt werden, wie dies bei Objekten geschieht, die zur Einkunftserzielung genutzt werden; s. daher insoweit § 7 i Anm. 10, 11, 28 und 29. Die Bescheinigung der zuständigen Stelle (s. Anm. 50) ist für die FinVerw. verbindlich.

Durchführung in Abstimmung mit der in Abs. 3 genannten Stelle: Die beabsichtigten Maßnahmen müssen mit der zuständigen Stelle abgestimmt, dh. mit den Vorstellungen der Behörde in Einklang gebracht werden. Grundsätzlich muß die Abstimmung vor Beginn der Maßnahme erfolgen, bei Planungsänderungen während der Durchführung der Maßnahmen vor Beginn der geänderten Vorhaben (s. § 7 i Anm. 31). Die Abstimmung muß bescheinigt werden (s. Anm. 50). Ausnahmsweise genügt bei regelmäßig wiederkehrenden Maßnahmen (s. Anm. 14 aE) eine einmalige vorherige Abstimmung. UE muß in solchen Fällen ausdrücklich bescheinigt werden, daß auch zukünftige Maßnahmen begünstigt werden sollen.

29–39 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Kumulationsverbote

I. Abzugsverbot bei Nutzung der Kulturgüter zur Einkunftserzielung oder zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 2 Satz 1) 40

Dem Förderzweck des § 10g entsprechend wird die Begünstigung nur subsidiär gewährt, jedoch ohne daß hierdurch Förderungslücken entstehen sollen. Abs. 2 Satz 1 enthält daher kein absolutes Abzugsverbot, sondern ein Aufteilungsgebot („soweit“). Vorrang hat der Abzug der Aufwendungen als BA oder WK. Weiterhin kommt § 10g bei der Nutzung von Baudenkmalern zu eigenen Wohnzwecken nicht zur Anwendung. Dem ebenfalls vorrangigen Vorkostenabzug nach den § 10e Abs. 6, § 10h Satz 3 und § 10i kommt mittlerweile keine Bedeutung mehr zu, da die Vorschriften ausgelaufen sind (§ 52 Abs. 26–29).

Ausschluß von Doppelbegünstigungen: Das Abzugsverbot ist für jedes WG getrennt zu prüfen. Werden Teile eines Kulturguts unterschiedlich genutzt (zB ein Baudenkmal teilweise vermietet und/oder teilweise selbst bewohnt, während es im übrigen unter § 10g fällt), so liegen stl. mehrere WG (vgl. BFH v. 30. 1. 1995 GrS 4/92, BStBl. II, 281 [284]) vor, auf die unabhängig voneinander unterschiedliche Fördervorschriften zur Anwendung kommen (glA SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 10g Rn. 7). UE ist eine Aufteilung aufgrund des Gesetzeswortlauts auch dann zulässig, wenn ausnahmsweise kein selbständiges WG vorliegen sollte.

Beispiel: Ein Gebäude und die Gartenanlage sind zwei WG. Das Gebäude wird bis Ende November 2003 saniert und ab Dezember 2003 für eigene Wohnzwecke genutzt. Die § 10g-Förderung für den Garten wird durch die Nutzung des Gebäudes zu Wohnzwecken nicht ausgeschlossen. Dem SA-Abzug für das Gebäude stehen die Vorkostenregelungen des § 10e Abs. 6, § 10h und § 10i nicht entgegen, da sie nicht mehr anwendbar sind. Damit ist der SA-Abzug anteilig (11/12) möglich, es sei denn, der Stpfl. erhält eine Eigenheimzulage (s. Anm. 41).

Nutzungswechsel: Ändert der Stpfl. die Nutzung des Kulturguts während des Abzugszeitraums, ist eine zeitliche Aufteilung erforderlich. Nach der Nutzungsänderung richtet sich die Behandlung der noch nicht verbrauchten Aufwendungen nach den jeweils einschlägigen allgemeinen Vorschriften (glA. SCHMIDT/DRENSECK XXIII. § 10g Rn. 8). Besonderheiten bestehen bei Baudenkmalern, da § 7i die Fortführung der Absetzungen für HK weitgehend zuläßt.

► *Wechsel zur Einkunftserzielung:* Für HK (Erhaltungsaufwendungen s. Anm. 42) ist der Fall eines Nutzungswechsels innerhalb eines VZ nicht ausdrücklich geregelt. Sachgerecht ist es, den bisherigen SA-Abzug über die Anwendung des § 7i für die Restjahre fortzuführen. Beim Wechsel zu Vermietungseinkünften mindert der SA-Abzug die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen nach § 7i grundsätzlich nicht (BFH v. 14. 2. 1989 IX R 109/84, BStBl. II, 923); bei einer Einlage des Baudenkmalers in ein Betriebsvermögen s. R 44 Abs. 12 EStR 2001.

Beispiel: Der Stpfl. wendet für ein Baudenkmal HK in Höhe von 100 000 € und Erhaltungsaufwendungen von 10 000 € auf. Die Baumaßnahme wird im Dezember 2001 abgeschlossen. Ab dem 1. 4. 2003 wird das Gebäude vermietet.

In den Jahren 2001 und 2002 kann der Stpfl. (falls keine vorweggenommenen WK vorliegen) jeweils 11 000 € wie SA abziehen (10 vH von 110 000 €). Im Jahr 2003 muß er die restlichen 8 000 € Erhaltungsaufwendungen wie SA abziehen (s. Anm. 42). Ferner kann er weitere 2 500 € (25 vH von 10 000 €) für das erste Quartal 2003 nach § 10g abziehen, wenn er bei den Vermietungseinkünften eine im April 2003 beginnende Ab-

schreibung nach § 7 Abs. 4 wählt. Macht er dagegen nach § 7i einen Jahresabzugsbetrag von 10 000 € geltend, entfällt der anteilige SA-Abzug nach § 10g.

Variante: Die Baumaßnahme wird im Jahr 2004 begonnen und noch im Dezember 2004 abgeschlossen. Ab 1. 4. 2006 wird das Gebäude vermietet.

In den Jahren 2004 und 2005 kann der Stpfl. jeweils 9 900 € wie SA abziehen (9 vH von 110 000 €). Im Jahr 2006 muß er 7 200 € Erhaltungsaufwendungen wie SA abziehen, so daß Erhaltungsaufwendungen in Höhe von 1 000 € endgültig unberücksichtigt bleiben. Nach § 7i kann er im Jahr 2006 9 000 € geltend machen. UE ist im 8.–12. Abzugsjahr nach § 7i der Abzug in Höhe von 7 vH uneingeschränkt zulässig, dh. der nach § 10g in den Jahren 2004 und 2005 an sich verfallende Abzug von 1 vH jährlich kann nachgeholt werden.

► *Aufgabe der Einkunftserzielung:* Der bisherige Abzug der HK gem. § 7i kann über § 10g fortgeführt werden (glA. KLEEBERG in K/S/M, § 10g Rn. C 7). Bei Maßnahmen, die nach dem 31. 12. 2003 begonnen wurden (s. Anm. 15), gilt dies allerdings nur bei einem Wechsel innerhalb der ersten zehn Abzugsjahre. Aufwendungen, die nach § 7i erst im elften oder zwölften Jahr abgezogen werden können, wirken sich aufgrund des nur zehnjährigen Abzugszeitraums des § 10g stl. nicht mehr aus. Ggf. muß die Bescheinigung (s. Anm. 50) durch die Fachbehörde zur Frage, ob das Baudenkmal nach dem Nutzungswechsel der Öffentlichkeit bzw. der Forschung zugänglich ist, ergänzt werden. Für Erhaltungskosten fehlt eine gesetzliche Übergangsregelung, dh. der bei der Gewinnermittlung erfolgte Sofortabzug wird nicht nachträglich geändert. Wurde der Erhaltungsaufwand zum Abzug auf mehrere Jahre verteilt, wird der noch nicht berücksichtigte Teil im Übergangsjahr abgezogen (§ 11 b Satz 3 iVm. § 11 a Abs. 2 Satz 2; s. § 11 a Anm. 7).

► *Wechsel von und zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken:* Da ausdrückliche gesetzliche Regelungen für solche Sonderfälle fehlen, ist uE. die Fortführung des SA-Abzugs nach Maßgabe des nach dem Nutzungswechsel geltenden § 10g und § 10f zulässig. Die Abgrenzungsregelungen zwischen den § 7i, § 10g und § 10f haben gemäß dem Förderzweck der Normen nur für den jeweiligen Abzugszeitraum Bedeutung. Dagegen ist es nicht erheblich, welche der Vorschriften im Erstjahr eines Abzugs zur Anwendung kommt.

II. Vorrang anderer Fördervorschriften (Abs. 2 Satz 2)

Absolutes Abzugsverbot: Abs. 2 Satz 2 enthält – anders als Abs. 2 Satz 1 – kein zeitanteiliges oder räumliches Aufteilungsgebot, sondern ein vollständiges Abzugsverbot. § 10g ist somit subsidiär gegenüber allen anderen Regelungen, nach denen die Aufwendungen stl. berücksichtigt werden können. Wechselt der Stpfl. zum Abzug gemäß einer der ausdrücklich aufgeführten Bestimmungen (Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, § 10e Abs. 1–5, § 10f, § 10h, § 15b BerlinFG, § 7 FördG, EigZulG), so scheidet der SA-Abzug nach § 10g aus.

Zeitraum, für den der Abzug verboten ist, ist die Periode, für die andere Absetzungen oder Abzüge tatsächlich in Anspruch genommen werden. Dies ist idR der gesamte VZ, insbes. wenn ein anderer Jahresabzugsbetrag (zB nach dem EigZulG) angesetzt wird. Wird ausnahmsweise nur für Teile eines VZ eine AfA abgezogen (zB beim Wechsel zu einer Einkunftsart mit Gewinnermittlung im Laufe eines VZ), ist „Zeitraum“ nur dieser Teil des VZ. Für das restliche Jahr ist der zeitanteilige SA-Abzug weiter zulässig (s. auch Anm. 40, 42). Entscheidend

für diese Auslegung ist der Zweck der Vorschrift, eine Doppelförderung zu vermeiden, ohne daß Förderungslücken entstehen.

Das Abzugsverbot ist für jedes selbständige WG zu prüfen. Entfallen die Aufwendungen auf mehrere WG und gilt das Abzugsverbot nur für eines von ihnen (zB im Fall der Vermietung eines Gebäudeteils während des Abzugszeitraums), sind die Aufwendungen aufzuteilen und nach den für das jeweilige WG geltenden Vorschriften zu behandeln.

III. Erhaltungsaufwendungen beim Übergang zur Einkunftserzielung (Abs. 2 Satz 3)

42

Abs. 2 Satz 3 betrifft nur die Behandlung von Erhaltungsaufwendungen beim Nutzungswechsel zur Einkunftserzielung während des zehnjährigen Begünstigungszeitraums (über die Behandlung von HK s. Anm. 40). Als Rechtsfolge des Nutzungswechsels muß der Stpfl. die noch nicht verbrauchten SA im Übergangsjahr in einer Summe abziehen. Eine Nachholung von SA-Abzug, der in früheren Jahren unterlassen wurde, erfolgt nicht. Im Fall der Veräußerung des Kulturguts findet Abs. 2 Satz 3 keine Anwendung; vielmehr geht der stl. noch nicht berücksichtigte Erhaltungsaufwand verloren (glA STUHRMANN, DSrR 1992, 536; SCHMIDT/DRENECK XXIII. § 10g Rn. 8).

Einstweilen frei.

43–49

Erläuterungen zu Abs. 3: Bescheinigungsverfahren

50

Rechtsnatur der Bescheinigung: Zweck der Bescheinigung ist es, die FinVerw. von der Prüfung außerstl. Fragen der Denkmal- und Archivpflege zu entlasten. Sie ist daher materiell-rechtlich als Abzugsvoraussetzung und verfahrensrechtlich als Grundlagenbescheid anzusehen.

Umfang der Bindungswirkung: Zu prüfen und verbindlich festzustellen haben die Fachbehörden, ob die Maßnahmen an einem Kulturgut iSd § 10g Abs. 1 Satz 2 durchgeführt wurden, ob sie erforderlich waren und in Abstimmung mit der zuständigen Stelle (s. Anm. 28) erfolgten. Ferner ist die Höhe der begünstigten Aufwendungen zu bescheinigen und ob das Kulturgut in ausreichendem Umfang der Öffentlichkeit bzw. der Forschung zugänglich gemacht wurde. Die sonstigen Voraussetzungen des § 10g prüft dagegen die FinVerw.; zu Einzelheiten s. R 115c EStR 2003. Da § 10g Abs. 3 dem § 7i Abs. 2 nachgebildet ist, kann auf die zu § 7i ergangene Rspr. zurückgegriffen werden. Sind Tatbestandsmerkmale zu bescheinigen, die sowohl denkmalschutzrechtliche als auch strechtliche Bedeutung haben, ist folglich die in der Bescheinigung zum Ausdruck kommende denkmalschutzrechtliche Auslegung auch strechtlich bindend (s. § 7i Anm. 35; vgl. ferner die Bescheinigungsrichtlinien Thüringen v. 18. 12. 1997, Thüringer Staatsanzeiger Nr. 4/1998, 173 und Ba.-Württ. v. 11. 11. 1998, GABl. 1998, 624, mit Antragsformularen und detaillierten Verwaltungsanweisungen).

Bescheinigung über Zuschüsse: Die Bescheinigung muß auch die Höhe der öffentlichen Zuschüsse, die von den für Denkmal- und Archivpflege zuständigen Behörden gewährt werden, enthalten. Werden Zuschüsse nach Ausstellung

der Bescheinigung gewährt, ist sie gem. Abs. 3 Satz 2 zu ändern. Private Zuschüsse werden nicht bescheinigt und sind von der FinVerw. zu überprüfen.

Adressenliste der nach Landesrecht zuständigen Bescheinigungsbehörden s. BMF v. 25. 8. 1999, BStBl. I, 823 (für Hessen s. BMF v. 4. 10. 1999, BStBl. I, 879).

51–54 Einstweilen frei.

55

Erläuterungen zu Abs. 4: Anwendung auf Gebäudeteile und Feststellungsverfahren

Gem. Abs. 4 Satz 1 sind die Abs. 1–3 auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen und in Teil Eigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden; Einzelheiten s. § 7 Anm. 501–506.

Gem. Abs. 4 Satz 2 gilt § 10 e Abs. 7 sinngemäß. Danach können die Abzugsbeträge der Miteigentümer (s. Anm. 3) gesondert und einheitlich festgestellt werden, wenn sich das Kulturgut in Miteigentum mehrerer Stpfl. befindet und die Abzugsvoraussetzungen nach § 10 g von mehreren Miteigentümern erfüllt werden (Einzelheiten, insb. zum Ermessen der FinVerw., s. § 10 e Anm. 617).