

§ 7i

Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen

idF des EStG v. 19. 10. 2002 (BGBl. I, 4210; BStBl. I, 1209)

(1) ¹Bei einem im Inland belegenen Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, kann der Steuerpflichtige abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 jeweils bis zu 10 vom Hundert der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren absetzen. ²Eine sinnvolle Nutzung ist nur anzunehmen, wenn das Gebäude in der Weise genutzt wird, dass die Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes auf die Dauer gewährleistet ist. ³Bei einem im Inland belegenen Gebäudeteil, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, sind die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. ⁴Bei einem im Inland belegenen Gebäude oder Gebäudeteil, das für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllt, aber Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage ist, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist, kann der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen von den Herstellungskosten für Baumaßnahmen vornehmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich sind. ⁵Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen im Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den folgenden neun Jahren auch für Anschaffungskosten in Anspruch nehmen, die auf Baumaßnahmen im Sinne der Sätze 1 bis 4 entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind. ⁶Die Baumaßnahmen müssen in Abstimmung mit der in Absatz 2 bezeichneten Stelle durchgeführt worden sein. ⁷Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, soweit die Herstellungs- oder Anschaffungskosten nicht durch Zuschüsse aus öffentlichen Kassen gedeckt sind. ⁸§ 7h Abs. 1 Satz 5 ist entsprechend anzuwenden.

(2) ¹Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Gebäude oder Gebäudeteil und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweist. ²Hat eine der für Denkmalschutz oder Denkmalpflege zuständigen Behörden 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.

(3) § 7h Abs. 3 ist entsprechend anzuwenden.

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

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
Allgemeine Erläuterungen zu § 7i		IV. Gebäudegruppen oder Gesamtanlagen (Abs. 1 Satz 4)	
I. Rechtsentwicklung	1		29
II. Bedeutung	2	V. Anwendung auf bestimmte Anschaffungskosten (Abs. 1 Satz 5)	
III. Geltungsbereich	3		30
IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4	VI. Abstimmung mit der nach Abs. 2 bestimmten Stelle (Abs. 1 Satz 6)	
			31
Erläuterungen zu Abs. 1: Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen		VII. Zuschüsse (Abs. 1 Satz 7)	
I. Begünstigungstatbestand			32
1. Baumaßnahmen an einem Baudenkmal (Abs. 1 Satz 1)	10	VIII. Restwertabschreibung (Abs. 1 Satz 8)	
2. Erfordernis der sinnvollen Nutzung (Abs. 1 Satz 2)	11		33
II. Bemessung der Absetzung	20	Erläuterungen zu Abs. 2: Bescheinigung	
III. Anwendung auf Gebäudeteile (Abs. 1 Satz 3)	28		35
		Erläuterungen zu Abs. 3: Anwendung auf Gebäudeteile	
			40

Allgemeine Erläuterungen zu § 7i

Schrifttum: HAHN, Die estl. Behandlung von Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach dem WobauFG einschließlich der Übergangsregelungen, DB 1990, 65; STUHRMANN, Estl. Vergünstigungen bei Baudenkmalen unter Berücksichtigung der Regelungen durch das WoBauFG, DStZ 1990, 107; KLEEGER, Die Kulturförderung mittels der §§ 7i, 10 f, 10 g und 11 b EStG, FR 1997, 174; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Altbau- und Denkmalschutz-Modernisierungen unter Berücksichtigung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 und der neuen InvZulagen, DStR 1999, 748; FRANZMEYER-WÉRBE, Das Abstimmungserfordernis als Voraussetzung der Inanspruchnahme von Steuererleichterungen für Aufwendungen an einem Baudenkmal, DStZ 2001, 507.

Verwaltungsanordnungen: R 83b EStR 2001; H 83b EStH 2002; OFD Münster v. 17. 11. 1992, FR 1993, 203; Bescheinigungsrichtlinien s. Anm. 11.

1

I. Rechtsentwicklung

Vorgängerregelung: § 82i EStDV galt letztmals für Baumaßnahmen, die vor dem 1. 1. 1991 abgeschlossen wurden (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y Satz 1). Auf Tatbestände, die im Gebiet der ehemaligen DDR verwirklicht wurden, kam § 82i EStDV nie zur Anwendung (§ 57 Abs. 2).

WoBauFG v. 22. 12. 1989 (BGBl. I, 2408; BStBl. I, 505): Einführung von § 7i und teilweise Erweiterung gegenüber § 82i EStDV durch Anwendung auf bestimmte AK.

Staatsvertragsgesetz v. 25. 6. 1990 (BGBl. II, 518; BStBl. I, 294): Für Gebäude im Gebiet der ehemaligen DDR wurde ein Abs. 4 angefügt.

Einigungsvertragsgesetz v. 23. 9. 1990 (BGBl. II, 885; BStBl. I, 654): Streichung dieses Abs. 4 bereits vor seinem Inkrafttreten (Anlage I, Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 16 Buchst. d und j).

Zeitlicher Geltungsbereich: § 7i ist erstmals auf Baumaßnahmen anzuwenden, die nach dem 31. 12. 1990 abgeschlossen worden sind. Abs. 1 Satz 5, der bestimmte AK begünstigt, gilt auch für in früheren Zeiträumen abgeschlossene Maßnahmen (§ 52 Abs. 12b EStG 1990).

II. Bedeutung

2

Ziel des § 7i ist die Erhaltung und Bewahrung schutzwürdiger Baudenkmalen, die zur Einkünfteerzielung verwendet werden. Die Steuererleichterungen sind Ausgleich für die erheblichen Kosten, die das Denkmalschutzrecht den Eigentümern auferlegt, und unterstützen in verfassungskonformer Art und Weise die nicht ausreichenden staatlichen Bemühungen, Baudenkmalen durch direkte Subventionen zu erhalten. Gemeinsam mit den §§ 10f und 10g bewirkt § 7i ein umfassendes Fördersystem, das die Begünstigungen für Baudenkmalen weitgehend unabhängig davon macht, ob das Baudenkmal zur Einkünfteerzielung, zu eigenen Wohnzwecken oder zu sonstigen privaten Zwecken genutzt wird.

III. Geltungsbereich

3

Persönlicher Geltungsbereich: Die erhöhten Absetzungen können von allen unbeschränkt und beschränkt Stpfl., seien es natürliche oder juristische Personen, in Anspruch genommen werden. Begünstigte Person ist, wer das Baudenkmal im Rahmen einer Einkunftsart eingesetzt und die Aufwendungen getragen hat. IdR ist dies der zivilrechtliche oder wirtschaftliche Eigentümer. Ist ausnahmsweise ein Nichteigentümer berechtigt, die AfA nach § 7 Abs. 4 oder 5 geltend zu machen (s. § 7 Anm. 41, 50 ff.), kann er auch die Absetzungen nach § 7i in Anspruch nehmen. Insbes. gilt dies nach der Rspr. zum sog. „Drittaufwand“ für Ehegatten, die ein Baudenkmal des Ehepartners zur Einkünfteerzielung nutzen (BFH v. 6. 3. 2001 IX R 64/97, BStBl. II, 796 und v. 20. 3. 2001 IX R 91/97, BFH/NV 2001, 1114; vgl. § 9 Anm. 750 „Drittaufwendungen“). Zu PersGes. s. Anm. 20.

Sachlicher Geltungsbereich: Begünstigt werden Baumaßnahmen an Baudenkmalen, die im Rahmen einer Einkunftsart zur Einkünfteerzielung verwendet werden und bei denen ansonsten der AfA-Abzug nach § 7 Abs. 4 oder 5 zulässig wäre (s. § 7h Anm. 3). Bei einer Nutzung des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken kommt § 7i ab 1999 nur noch in den Fällen zur Anwendung, in denen das Gebäude in einem land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögen verblieben ist (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 4).

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

4

Verhältnis zu § 2b: Allein die Inanspruchnahme der Vorteile des § 7i führt nicht zur Anwendung des § 2b (BMF v. 22. 8. 2001, FR 2001, 1020 Tz. 24 f.).

Verhältnis zu § 7h: Der Stpfl. hat ein Wahlrecht (§ 7a Abs. 5), nach welcher Vorschrift er Absetzungen vornimmt (s. § 7h Anm. 4).

Verhältnis zu §§ 10f und 10g: Die Vorschriften schließen sich gegenseitig aus, bilden in ihrer Gesamtheit jedoch ein umfassendes System der stl. Förderung von Baudenkmalern (s. Anm. 2). Bei Nutzungsänderungen während eines VZ s. § 10f Anm. 16.

Verhältnis zu § 33: Aufwendungen, die nicht nach § 7i gefördert werden, können nicht nach § 33 abgezogen werden. Die bis VZ 1991 bestehenden Billigkeitsregelungen hat die Verwaltung ab VZ 1992 aufgehoben (s. § 33 Anm. 300 „Kulturgüter“).

5–9 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen

I. Begünstigungstatbestand

10 1. Baumaßnahmen an einem Baudenkmal (Abs. 1 Satz 1)

Begünstigt sind Gebäude (zum Begriff s. BFH v. 25. 4. 1996 III R 47/93, BStBl. II, 613 und § 7 Anm. 322–327), die im Inland belegen (s. § 1 Anm. 57) sind. Die räumliche Begrenzung verstößt nicht gegen EG-Recht, denn es werden weder inländische Bauunternehmer noch deren inländische Auftraggeber bevorzugt.

Baudenkmal: Welche Gebäude Baudenkmäler sind, bestimmt sich nach den Denkmalschutzgesetzen der Länder. Der Denkmalbegriff ist damit nicht einheitlich. Die unterschiedliche Behandlung verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz. Der Bundesgesetzgeber durfte im EStG an die Landesgesetze anknüpfen, denn gefördert werden sollen nicht Denkmäler an sich, sondern nur solche, die den Belastungen durch das jeweilige Landesdenkmalschutzrecht unterliegen (s. Anm. 2). Die Denkmaleigenschaft muß bei Beginn der Baumaßnahme und während des gesamten Abzugszeitraums vorliegen. Der Nachweis erfolgt durch die Bescheinigung nach Abs. 2 (s. Anm. 35).

Baumaßnahmen bei einem Gebäude: Begünstigt sind nur HK (s. Anm. 20) und bestimmte AK (s. Anm. 30) für Baumaßnahmen am Baudenkmal selbst. Sie müssen am WG „Gebäude“ erfolgen. Bauten an eigenständigen anderen WG werden dagegen nicht gefördert, auch wenn sie in engem Zusammenhang mit dem Gebäude stehen. Eine Auslegung des § 7i über seinen Wortlaut hinaus läßt der Zweck der Vorschrift, kulturhistorisch wertvolle Gebäude zu erhalten, nicht zu. Nicht gefördert werden zB Bauten an selbständigen Gebäuden in unmittelbarer Nähe des Denkmals, Betriebsvorrichtungen, Innenhöfen, Vorplätzen und Gartenanlagen (vgl. BFH v. 15. 10. 1996 IX R 47/92, BStBl. II 1997, 176; Tiefgarage als eigenes WG, und v. 14. 1. 2003 IX R 72/00, BFH/NV 2003, 844; Tiefgarage als Teil des Denkmals). Die Abgrenzung verschiedener WG voneinander richtet sich nach den Merkmalen des StR (s. GRUBE, DStZ 1991, 97; FISCHER, FR 2003, 557) und ist von der FinVerw. eigenständig zu prüfen (s. Anm. 35). Ebenfalls nicht gefördert werden Aufwendungen zur Herstellung eines neuen Gebäudes oder einer Architekturkopie durch Wiederaufbau eines zerstörten Gebäudes (s. zugleich auch zur Verbindlichkeit in diesem Punkt fehlerhafter Bescheinigungen BFH v. 15. 10. 1996 IX R 47/92, BStBl. II 1997, 176; v. 13. 9. 2001 IX R 62/98, BFH/NV 2002, 405 und v. 30. 10. 2002 IX R 13/99, BFH/NV 2003, 744).

Zur Erhaltung des Baudenkmals erforderliche Baumaßnahmen: Zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal erforderlich sind Aufwendungen für die Substanz des Baudenkmals, die nach Art und Umfang notwendig sind, um die Merkmale zu erhalten, die die Eigenschaft des Gebäudes als Baudenkmal begründen. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kommt es auf eine sinnvolle Nutzung nicht mehr an. Denn nach dem vom früheren § 82i EStDV abweichenden Gesetzeswortlaut genügt es, wenn die Baumaßnahmen entweder zur Erhaltung *oder* zur sinnvollen Nutzung des Baudenkmals erforderlich sind. Die Entscheidung über die „Erforderlichkeit“ trifft die zuständige Bescheinigungsstelle für die FinVerw. verbindlich (s. Anm. 35). Zu den Einzelheiten der Gesetzesauslegung wird daher auf die von der Mehrzahl der Bundesländer erlassenen landesspezifischen Bescheinigungsrichtlinien (s. Anm. 11) verwiesen.

2. Erfordernis der sinnvollen Nutzung (Abs. 1 Satz 2)

11

Satz 2 berücksichtigt die Erfahrung, daß Gebäudeeigentümer nur dann bereit sind, erhebliche Mittel zur Erhaltung eines Denkmals zu investieren, wenn sie das Gebäude sinnvoll nutzen können. Dennoch steht auch bei der Auslegung dieses Tatbestandsmerkmals der Denkmalschutz im Vordergrund, dh. die Denkmaleigenschaft darf auch durch Baumaßnahmen zur besseren Nutzung des Gebäudes nicht wesentlich beeinträchtigt werden. Im einzelnen entscheidet die zuständige Bescheinigungsstelle für die FinVerw. verbindlich, was aus der Sicht des Denkmalschutzes als sinnvoll anzusehen ist (s. Anm. 35). Zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals im Detail wird daher auf die landesspezifischen Bescheinigungsrichtlinien verwiesen.

Bescheinigungsrichtlinien: Fundstellen dazu listet BMF v. 10. 11. 2000 auf (BStBl. I, 1513; Neufassung Hessen v. 20. 11. 2001, Staatsanzeiger Hessen 2001, 4423).

Einstweilen frei.

12–19

II. Bemessung der Absetzung

20

Bemessungsgrundlage: Begünstigt sind HK, in besonderen Fällen (s. Anm. 30) auch AK. Dies wurde in der Gesetzesbegründung dahingehend erläutert, daß ein Mißbrauch der Vergünstigung durch Abschreibungsgesellschaften verhindert werden solle (BTDrucks. 8/896, 5). Hat also ein Verkäufer HK aufgewendet, so kann der Erwerber die vom Verkäufer begonnenen Absetzungen nicht fortführen. Beim Eintritt in eine PersGes. kann der neue Gesellschafter die Absetzungen nur für Baumaßnahmen ab seinem Eintritt geltend machen (FinMin. Berlin v. 29. 8. 2001, FR 2002, 48). Auch wenn als Folge des Ausscheidens eines Gesellschafters Gesellschaftsanteile durch Anwachsung übergehen, sind die übernommenen AHK nicht begünstigt (BFH v. 17. 7. 2001 IX R 50/98 BStBl. II, 760 zu § 7 h).

Für die Auslegung der Begriffe AK und HK gelten die allg. Grundsätze (BFH v. 20. 8. 2002 IX R 40/97 BStBl. II 2003, 582). Die geänderte Rspr. zur Abgrenzung der AHK von sofort abziehbaren Erhaltungsaufwendungen, die von der FinVerw. akzeptiert wird (BMF v. 18. 7. 2003, FR 2003, 869), kommt damit uneingeschränkt zur Anwendung.

Höhe der Absetzung: Der Stpfl. hat ein Wahlrecht, das er in jedem Jahr des Begünstigungszeitraums neu ausüben kann. Obergrenze der Absetzungen sind

10 vH der AHK. Untergrenze sind nach § 7a Abs. 3 Absetzungen in Höhe der Regelabschreibung nach § 7 Abs. 4 (FG Münster v. 15. 6. 1994, EFG 1995, 305, rkr.). Der Höchstsatz von 10 vH kann im Jahr der Herstellung/Anschaffung und in allen anderen Fällen, in denen das Baudenkmal nur für einen Teil des VZ zur Einkunftserzielung genutzt wird, in voller Höhe in Anspruch genommen werden (vgl. BFH v. 18. 6. 1996 IX R 40/95, BStBl. II, 645 für den Fall der Veräußerung). Nicht voll ausgeschöpfte AfA kann nicht innerhalb des 10-jährigen Begünstigungszeitraums nachgeholt werden. Zur Absetzung des verbleibenden Restwerts s. Anm. 33. Nicht begünstigte AHK werden neben den erhöhten Absetzungen nach den allg. Grundsätzen abgeschrieben.

Begünstigungszeitraum: Die erhöhten Absetzungen können ab dem Jahr der Herstellung bzw. der Anschaffung (§ 9a EStDV) in Anspruch genommen werden. TeilHK sind nicht begünstigt (BFH v. 27. 6. 1995 IX R 130/90, BStBl. II 1996, 215 und v. 16. 1. 1996 IX R 98/93, BFH/NV 1996, 540). Dies bedeutet aber nicht, daß bei einem Bündel von Baumaßnahmen oder einer Sanierung in Raten stets erst ab dem Jahr des Abschlusses der Gesamtbaumaßnahme abgeschrieben werden kann. Vielmehr kommt es für den Beginn der Absetzungen auf die Fertigstellung jeder einzelnen Baumaßnahme an, die von den übrigen Maßnahmen als eigenständig sachlich abgegrenzt werden kann (BFH v. 20. 8. 2002 IX R 40/97, BStBl. II 2003, 582).

Beispiel: Nach dem Kauf eines Denkmals saniert der Stpfl. im Jahr 01 die Elektroinstallationen und Keller- und Erdgeschoßfenster. Im Jahr 02 saniert er die Fenster im Obergeschoß und beginnt mit dem Einbau einer neuen Heizung. Im Jahr 03 werden die neue Heizung fertiggestellt und die Sanitäreinrichtungen erneuert. Nach der geänderten BFH-Rspr. liegt eine Sanierung in Raten vor. Soweit die Denkmalschutzbehörde die Höhe der Aufwendungen bescheinigt, beginnt die Absetzung für Elektroinstallationen, Keller- und Erdgeschoßfenster im Jahr 01. Die übrigen Fenster werden ab dem Jahr 02 abgesetzt, Heizung und Sanitäraufwendungen ab dem Jahr 03.

21–27 Einstweilen frei.

28 III. Anwendung auf Gebäudeteile (Abs. 1 Satz 3)

Ist nur ein Teil eines strectlich einheitlichen WG „Gebäude“ als Baudenkmal anzusehen (zB ein Kellergewölbe, ein Bauflügel, eine Fassade), so sind die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden. Begünstigt werden dann nur Baumaßnahmen am denkmalgeschützten Teil des Gebäudes, die zu seiner Erhaltung oder sinnvollen Nutzung erforderlich sind, nicht aber die restlichen Aufwendungen. Dies erfordert die Aufteilung der Aufwendungen in einen begünstigten und nichtbegünstigten Teil, die von der Bescheinigungsstelle vorzunehmen ist und mit der Bescheinigung der Höhe der Aufwendungen für die FinVerw. verbindlich erfolgt (s. Anm. 35).

29 IV. Gebäudegruppen oder Gesamtanlagen (Abs. 1 Satz 4)

Satz 4 weitet den Anwendungsbereich der erhöhten Absetzungen über Satz 3 hinaus auf Gebäudeteile aus, die für sich allein kein Baudenkmal sind, aber gemeinsam mit anderen Gebäuden förderungswürdig sind (sog. Ensembleschutz). Mit der Formulierung „Gebäude ...“, das Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage ist, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist“, stellt die Regelung sicher, daß die Begünstigung unabhängig da-

von gewährt werden kann, wie die Länder ihren Ensembleschutz ausgestaltet haben und welche gesetzestechnischen Begriffe das jeweilige Landesrecht verwendet. Gefördert werden nur AHK, die zur Erhaltung des äußeren Erscheinungsbilds erforderlich sind. Auf eine „sinnvolle Nutzung“ kommt es bei einem Ensemble nicht an. Die Beschränkung auf die Erhaltung des „äußeren“ Erscheinungsbilds macht idR die Aufspaltung der Aufwendungen in einen begünstigten und einen nicht begünstigten Teil notwendig. Die Entscheidung trifft die Bescheinigungsstelle mit der Bescheinigung der Höhe der Aufwendungen für die FinVerw. verbindlich (s. Anm. 35).

V. Anwendung auf bestimmte Anschaffungskosten (Abs. 1 Satz 5)

30

Ebenso wie bei § 7h sind auch bei § 7i AK begünstigt, die auf Baumaßnahmen iSd. Sätze 1–4 entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluß eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind; Einzelheiten s. § 7h Anm. 18, PersGes. s. Anm. 20.

VI. Abstimmung mit der nach Abs. 2 bestimmten Stelle (Abs. 1 Satz 6)

31

Die beabsichtigten Maßnahmen müssen mit der zuständigen Stelle (s. Anm. 35) abgestimmt, dh. mit den Vorstellungen der Behörde in Einklang gebracht werden. Zweck der Abstimmung ist es, sicherzustellen, daß die Interessen des Denkmalschutzes bei der Durchführung der Baumaßnahmen gewahrt werden. Aus diesem Grund muß die Abstimmung vor Beginn der Baumaßnahme erfolgen, bei Planungsänderungen während der Durchführung der Maßnahmen vor Beginn der geänderten Vorhaben. Die vorherige Abstimmung im konkreten Einzelfall kann weder durch allg. denkmalschutzrechtliche Zustimmungen zu bestimmten Baumaßnahmen ersetzt noch nachgeholt werden. Eine Bescheinigung nach Abs. 2 darf ohne rechtzeitige Abstimmung oder bei erheblichen Abweichungen von den abgestimmten Baumaßnahmen nicht erteilt werden. Dies gilt auch, wenn die nachträgliche Beurteilung der Abstimmungsbehörde ergibt, daß sie die Baumaßnahmen bei vorheriger Abstimmung gebilligt hätte. Die Baugenehmigung oder denkmalschutzrechtliche Erlaubnisse/Genehmigungen genügen dem Abstimmungserfordernis nicht (s. FRANZMEYER-WERBE, DStZ 2001, 507).

Zusicherung der Abstimmungsergebnisse: Eine vollständige Bescheinigung nach Abs. 2 kann erst nach Durchführung der Baumaßnahmen erteilt werden, da erst dann alle zu bescheinigenden Tatsachen, zB die Höhe der Aufwendungen, feststehen (s. Anm. 35). Bei größerer finanzieller Bedeutung ist deshalb anzuraten, eine verbindliche Zusicherung nach § 38 VwVfG zu beantragen. Zumindest sollte die zuständige Stelle das Abstimmungsergebnis schriftlich bestätigen.

VII. Zuschüsse (Abs. 1 Satz 7)

32

Die AHK sind um Zuschüsse aus *öffentlichen Kassen* (zum Begriff s. § 3 Nr. 12 Anm. 13) zu kürzen. Der Stpfl. hat aufgrund der ausdrücklichen Regelung in Satz 7 kein Wahlrecht zur Behandlung der Zuschüsse als Einnahmen, während für Zuschüsse aus *privaten Mitteln* die allg. Grundsätze (s. R 34 Abs. 2 und R 163

ESTr 2001) zur Anwendung kommen. Nach § 7a Abs. 1 Satz 3 und R 45 Abs. 4 ESTr 2001 mindern Zuschüsse die Bemessungsgrundlage im Jahr ihrer Bewilligung. Bei nachträglicher Bewilligung oder Rückzahlung ändert sich hierdurch die Höhe der Absetzungen ab dem Bewilligungsjahr (s. § 7a Anm. 35 und H 45 Beispiele 2 und 3 ESTH 2002). Zur Bescheinigung der Zuschüsse s. Anm. 35.

33

VIII. Restwertabschreibung (Abs. 1 Satz 8)

Durch Verweisung auf § 7h Abs. 1 Satz 5 wird die Abschreibung eines nach Ablauf des Begünstigungszeitraums verbliebenen Restwerts geregelt; Einzelheiten s. § 7h Anm. 20.

34 Einstweilen frei.

35

Erläuterungen zu Abs. 2: Bescheinigung

Rechtsnatur der Bescheinigung: Zweck der Bescheinigung ist es, die FinVerw. von der Prüfung außerstl. Fragen des Denkmalschutzes zu entlasten. Sie ist daher als materiell-rechtliche Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung des § 7i anzusehen. Ohne sie bzw. bei nicht ausreichendem Inhalt können die Absetzungen nicht in Anspruch genommen werden. Verfahrensrechtlich ist die Bescheinigung Grundlagenbescheid (stRSpr., zB BFH v. 15. 10. 1996 IX R 47/92, BStBl. II 1997, 176 und v. 11. 6. 2002 IX R 79/97, BStBl. II 2003, 578).

Umfang der Bindungswirkung: Bescheinigt werden müssen nach dem Gesetzeswortlaut die „Voraussetzungen des Abs. 1 für das Gebäude und die Maßnahmen“. Die Bescheinigung ist somit rein objektbezogen, dh. jeder Stpfl. kann sich auf sie berufen, unabhängig davon, ob er die Bescheinigung beantragt hat und sie an ihn adressiert wurde. Die Fragen der persönlichen Abzugsberechtigung sind vom FA zu prüfen (BFH v. 6. 3. 2001 IX R 64/97, BStBl. II, 796; aA bisher hier). Zu prüfen und verbindlich festzustellen haben die zuständigen Stellen,

- ob ein Gebäude oder Gebäudeteil ein Baudenkmal ist,
- ob die Baumaßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung als Baudenkmal oder zur sinnvollen Nutzung (bei einem Ensemble zur Erhaltung des äußeren Erscheinungsbilds) erforderlich waren (zB BFH v. 15. 10. 1996 IX R 47/92, BStBl. II 1997, 176; v. 5. 11. 1996 IX R 42/94, BStBl. II 1997, 244 und v. 18. 6. 2002 X B 192/01, BFH/NV 2002, 1302 mwN),
- in welcher Höhe hierfür begünstigte Aufwendungen angefallen sind (BFH v. 31. 5. 2001 IX R 23/97, BFH/NV 2001, 1397 und v. 11. 6. 2002 IX R 79/97, BStBl. II 2003, 578),
- ob die Arbeiten rechtzeitig mit den Bescheinigungsbehörden abgestimmt wurden und
- in welcher Höhe Zuschüsse gewährt wurden (s. Anm. 36).

Alle sonstigen Voraussetzungen prüft die FinVerw. in eigener Zuständigkeit (s. R 83b Abs. 2 und 3 ESTr 2001; OFD Kiel v. 9. 2. 2001, BB 2001, 918, StEK § 7h Nr. 9). Keine Bindungswirkung haben daher Feststellungen zu Gebäudeteilen, die strechtlich als selbständige Gebäudeteile (eigenes WG) anzusehen sind (BFH v. 15. 10. 1996 IX R 47/92, BStBl. II 1997, 176: Trotz Bescheinigung keine Begünstigung für eine Tiefgarage, die selbständiger Gebäudeteil ist). Er-

gibt die eigenständige Prüfung der FinVerw. dagegen, daß eine Garage Teil des Baudenkmals ist, so ist die Bescheinigung mit dem sonstigen Inhalt verbindlich (BFH v. 14. 1. 2003 IX R 72/00, BFH/NV 2003, 844; FISCHER, FR 2003, 557). Auch ob HK vorliegen, prüft das FA (BFH v. 31. 5. 2001 IX R 23/97, BFH/NV 2001, 1397), nicht aber, ob sie zur Erhaltung/sinnvollen Nutzung des Baudenkmals erforderlich waren (BFH v. 5. 11. 1996 IX R 42/94, BStBl. II 1997, 244: Falsche Bescheinigung für Wintergarten verbindlich). Sind Tatbestandsmerkmale zu bescheinigen, die sowohl denkmalschutzrechtlich als auch strechtlich von Bedeutung sind, so ist die in der Bescheinigung zum Ausdruck kommende denkmalschutzrechtliche Beurteilung auch strechtlich bindend. Die Bescheinigungsstelle entscheidet damit verbindlich, ob ein nicht begünstigter Neubau oder eine begünstigte Sanierung erfolgte (vgl. BFH v. 30. 10. 2002 IX R 13/99, BFH/NV 2003, 744). Dies gilt auch dann, wenn die Bescheinigung von offensichtlich falschen Rechtsauffassungen ausgeht (BFH v. 13. 9. 2001 IX R 62/98, BFH/NV 2002, 405).

Bescheinigungsverfahren und Abstimmungsverfahren sind insoweit miteinander verknüpft, als dieselbe Behörde zuständig ist und nur vor dem Baubeginn abgestimmte Maßnahmen bescheinigt werden dürfen. Gegen die bindenden Entscheidungen der Bescheinigungsstelle muß der Stpfl. im Verwaltungsrechtsweg vorgehen. Ist offensichtlich, daß eine begünstigende Bescheinigung unzutreffend ist, kann die FinVerw. die zuständige Stelle um Rücknahme oder Änderung nach Maßgabe der verwaltungsrechtlichen Verfahrensvorschriften bitten (Fallgruppen s. OFD Frankfurt v. 1. 3. 2002, juris). Die strechtlichen Folgen können aber nur gezogen werden, wenn der Grundlagenbescheid tatsächlich geändert oder aufgehoben wird (vgl. BFH v. 13. 9. 2001 IX R 62/98, BFH/NV 2002, 405).

Zuständige Stellen: Die nach Landesrecht zuständigen Bescheinigungsstellen sind im BStBl. I 1999, 823 aufgelistet (Korrektur für Hessen: BStBl. I 2000, 879). Sind strechtlich Landesämter zuständig, während für denkmalschutzrechtliche Erlaubnisse/Genehmigungen nachgeordnete Behörden handeln, so kann die nach Abs. 1 Satz 6 gebotene Abstimmung nicht durch Zusagen der unzuständigen nachgeordneten Behörde ersetzt werden (s. Anm. 31).

Bescheinigung über Zuschüsse: Die Bescheinigung umfaßt auch Zuschüsse, aber nur solche, die von den für Denkmalschutz oder Denkmalpflege zuständigen Behörden gewährt werden. Andere Zuschüsse aus öffentlichen Kassen, zB Gemeindezuschüsse, und private Zuschüsse sind nicht zu bescheinigen. Das FA muß daher selbständig prüfen, ob ein Stpfl. über die bescheinigten Zuschüsse hinaus weitere Beihilfen erhalten hat. Insoweit ist die Bescheinigung gewährter Zuschüsse nicht abschließend, dh. sie hat keine Bindungswirkung mit der Folge, daß in ihr nicht aufgeführte Zuschüsse nicht berücksichtigt werden können.

Einstweilen frei.

36–39

Erläuterungen zu Abs. 3: Anwendungen auf Gebäudeteile

40

Gemäß der Verweisung auf § 7h Abs. 3 sind die Abs. 1–2 auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche WG sind, sowie auf Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden; Einzelheiten s. § 7 Anm. 501–506.

