

Verband für Bauen im Bestand e. V. // Spichernstraße 2 // 10777 Berlin

Vom „Ja, aber...?“ zum „Jawohl!“

BiB-Leitfaden zur Erlangung von Steuervergünstigungen für Baudenkmale (§§ 7i, 7h, 10f, 10g, 11b EStG)

Stand: 03.09.26

Nicola Halder-Hass

Bricks&Beyond, Fachbeirätin Denkmalschutz

und

Franziska Bouchard

Forvis Mazars, Fachbeirätin „Recht & Steuern“

mit Unterstützung von Alina Bär, Forvis Mazars

INHALTSVERZEICHNIS

1	<i>Einleitung: Über das Wieso, Warum, Weshalb</i>	4
2	<i>Einführung Denkmal-AfA</i>	6
3	<i>Begünstigte Objekte und Bescheinigungsgrundlagen</i>	8
4	<i>Bescheinigungsfähigkeit</i>	10
4.1	Wertverlust von den Anschaffungs- und Herstellungskosten	10
4.2	Herstellungskosten	11
4.3	Erhaltungsaufwendungen	12
4.4	Denkmal im Sanierungsgebiet	13
4.5	Ensemble I Gesamtanlage I Denkmalbereich	13
4.6	Nicht-wirtschaftliche genutzte Gebäude/Wohnungen, Park- und Gartenanlagen	13
4.7	Zuschüsse und weitere Förderung	13
5	<i>Bescheinigungsfähigkeit einzelner Aufwendungen nach § 7i EStG (Beispielsammlung)</i>	14
5.1	Tatsächlich angefallene Aufwendungen	14
5.2	Baunebenkosten	14
5.3	Funktionsträgergebühren	14
5.4	Anlagen und Einrichtungen, die in Gebäuden mit gleicher Nutzungsart nicht üblich	14
5.5	Aufwendungen für Zierstücke	15
5.6	Neue Gebäudeteile	15
5.7	Außenanlagen	15
5.8	Wiederherstellung, Entkernung und Translozierung	15
5.9	Photovoltaikanlagen	16
5.10	Bescheinigung bei Teileigentum und Wohnungseigentümergeinschaften (WEG)	17
5.11	Heilungsmöglichkeit bei nachträglicher Feststellung der Denkmaleigenschaft	17
5.12	Nicht bescheinigungsfähige Aufwendungen	17
6	<i>Verfahrensablauf bei § 7i EStG</i>	19
6.1	Abstimmungsverfahren in der Planungsphase	19
6.2	Verfahrenseröffnung	19
6.3	Exemplarischer Aufbau des Maßnahmenkatalogs	20
6.4	Bauphase	21

6.5	Bescheinigung nach Baufertigstellung	21
6.6	Prüfung durch das Finanzamt	22
6.7	Verlust der Denkmaleigenschaft	24
7	<i>Denkmal im Sanierungsgebiet (§ 7h EStG)</i>	25
8	<i>Weitere steuerrechtliche Denkmalthemen</i>	29

ENTWURF

1 Einleitung: Über das Wieso, Warum, Weshalb

„Ja, aber wie lassen sich Steuervergünstigungen bei der Sanierung eines Baudenkmals tatsächlich nutzen?“ Diese Frage begegnet uns im Verband für Bauen im Bestand immer wieder.

Für uns beginnt die Antwort beim frühzeitigen Wissen um die richtigen Schritte. Denn Baudenkmale sind gebauter Bestand mit besonderem Wert. Sie zu erhalten, weiterzunutzen und an heutige Anforderungen anzupassen, bewahrt Baukultur, Geschichte und bereits vorhandene Ressourcen und führt die Gebäude dennoch in die Zukunft. Gleichzeitig ist ihre Sanierung häufig mit besonderen Anforderungen und zusätzlichen Aufwendungen verbunden.

Genau deshalb kann der Erhalt von Baudenkmalen steuerlich unterstützt werden. Doch die Vergünstigungen gibt es nicht automatisch. Welche Maßnahmen berücksichtigt werden können, was wann abgestimmt werden muss und welche Aufwendungen bescheinigt werden können, sollte möglichst früh geklärt werden. Wer sich erst nach der Sanierung damit beschäftigt, ist unter Umständen zu spät.

Genau hier setzt der BiB-Leitfaden zur Erlangung von Steuervergünstigungen für Baudenkmale an. Er führt praxisnah durch die wichtigsten Schritte – von den Grundlagen und der Bescheinigungsfähigkeit einzelner Maßnahmen über Planung und Bau bis zur abschließenden Bescheinigung.

Unser Ziel: früh Klarheit schaffen, die richtigen Fragen stellen und damit den Erhalt von Baudenkmalen ein Stück einfacher machen.

Verhältnis zum BiB-Leitfaden Steuerliche Klarheit für Bestandsgebäude

Der vorliegende Leitfaden vertieft die denkmal- und sanierungsspezifischen Vorschriften der §§ 7i, 7h, 10f, 10g und 11a/11b EStG (vgl. Kap. 2).

Für die allgemeinen Grundfragen der steuerlichen Behandlung von Bestandsgebäuden – insbesondere die Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten, die 15 %-Grenze für anschaffungsnahe Herstellungskosten, die Kaufpreisaufteilung sowie die energetische Sanierungsförderung nach § 35c EStG – wird auf den [BiB-Leitfaden](#) „Steuerliche Klarheit für Bestandsgebäude“ verwiesen. Beide Leitfäden ergänzen sich, stehen jedoch unabhängig voneinander und sollten in der Projektpraxis gemeinsam herangezogen werden.

Teilnehmer*innen und Danksagung

Ein besonderer Dank gilt **Nicola Halder-Hass**, BiB- Fachbeirätin *Denkmalschutz, Bricks&Beyond* und **Franziska Bouchard**, BiB- Fachbeirätin *Recht & Steuern, Forvis Mazars Rechtsanwaltsgesellschaft mbH*, für die Erstellung dieses Leitfadens und Entwicklung dieser Lösung.

Weitere Mitwirkende:

Alina Bär

Sarah Dungs

Anastasija Walcher-Radke

Kostenfrei verfügbar

Der Leitfaden steht **kostenfrei** auf der Website des **Verbands für Bauen im Bestand e. V.** zum Download bereit.

Damit stellen wir allen Beteiligten ein **konkretes Werkzeug** zur Verfügung, das die Arbeit mit Bestandsgebäuden **erleichtert** und Orientierung für Planung und Umsetzung gibt.

Download: www.fuerbauenimbestand.de

Machen Sie mit!

Bringen Sie Ihre **Expertise und Praxiserfahrungen** ein und gestalten Sie die **Bauwende** aktiv mit.

Wir laden Eigentümer:innen, Planer:innen, und Interessierte ein, an der Weiterentwicklung des Leitfadens aktiv mitzuwirken.

Kontakt: info@fuerbauenimbestand.de

Disclaimer

Hinweis: Dieser Leitfaden dient ausschließlich allgemeinen Informations- und Orientierungszwecken. Er stellt keine Rechtsberatung dar und kann eine individuelle rechtliche Prüfung des jeweiligen Einzelfalls nicht ersetzen. Trotz sorgfältiger Erstellung wird keine Gewähr für die Richtigkeit, Vollständigkeit, Aktualität oder Anwendbarkeit der enthaltenen Informationen übernommen. Bei rechtlichen Fragestellungen oder Entscheidungen sollte stets qualifizierter rechtlicher Rat eingeholt werden.

2 Einführung Denkmal-AfA

Die steuerlichen Vergünstigungen für denkmalgeschützte Gebäude, Gärten und Anlagen sowie Gebäude in Sanierungsgebieten gehören zu den unterschätzten wirtschaftlichen Steuerungsinstrumenten bei Investitionen in den Gebäudebestand. Während Förderprogramme regelmäßig zeitlich begrenzt oder von Haushaltsmitteln abhängig sind, schaffen die Regelungen des Einkommensteuergesetzes dauerhaft Anreize für die Erhaltung, Modernisierung und Entwicklung denkmalgeschützter Bausubstanz

Die steuerliche Begünstigung verfolgt dabei einen klaren gesetzgeberischen Zweck. Sie dient der Kompensation des denkmalpflegerischen Mehraufwandes. Damit sollen Maßnahmen, die für den Erhalt des Denkmals erforderlich sind sowie Maßnahmen für die sinnvolle Nutzung in Ansatz gebracht werden können. Das Steuerrecht ergänzt damit den denkmalrechtlichen Schutz um einen wirtschaftlichen Anreiz zur Erhaltung des baulichen Erbes.

Gleichzeitig handelt es sich nicht um ein ausschließlich steuerrechtliches Verfahren. Die Anwendung der §§ 7i, 7h, 10f, 10g und 11b EStG setzt stets das Zusammenspiel mehrerer Beteiligter voraus. Neben Vorhabenträgern und Planern sind insbesondere die zuständigen Denkmalbehörden, Sanierungsbehörden, Steuerberater und Finanzämter eingebunden. Jede dieser Stellen erfüllt eine eigenständige Funktion innerhalb des Verfahrens.

Die zuständigen Steuerfachabteilungen der Denkmalbehörden bescheinigen, ob Maßnahmen die jeweiligen steuerrechtliche Voraussetzungen erfüllen. Die abschließende steuerliche Würdigung erfolgt dagegen durch das Finanzamt. Beide Prüfschritte bauen aufeinander auf, verfolgen jedoch unterschiedliche Prüfungsmaßstäbe.

Der Erfolg eines Steuervergünstigungsverfahrens wird daher häufig bereits in der Planungsphase eingeleitet. Versäumte Abstimmungen, unzureichende Dokumentationen oder Änderungen während der Bauausführung können dazu führen, dass einzelne Maßnahmen trotz vorliegender Baugenehmigung steuerlich nicht anerkannt werden. Die frühzeitige Einbindung der zuständigen Behörden und Berater ist deshalb ein wesentlicher Erfolgsfaktor. Für Eigentümer und Vorhabenträger können die steuerlichen Vergünstigungen dann einen erheblichen Beitrag zur Wirtschaftlichkeit eines Projekts leisten. Für Architekten, Fachplaner und Projektsteuerer sind sie zugleich ein wichtiger Rahmenparameter der Projektentwicklung. Strategisch ist es für den Vorhabenträger und sein Planungsteam wichtig, bereits in der frühen Planungsphase die in Ansatz zu bringenden Herstellungskosten mitzudenken.

Was ist die Denkmal-AfA?

Die Denkmal-AfA ist keine eigene Abschreibungsart, sondern eine erhöhte, zeitlich vorgezogene Absetzung, die anstelle der regulären linearen AfA nach § 7 EStG (regelmäßig 2 % bzw. 2,5 % jährlich, für nach dem 31.12.2022 fertiggestellte Gebäude 3 % gelten, vgl. Kap. 4.1) tritt. Statt der Verteilung über die gesamte Nutzungsdauer dürfen begünstigte Aufwendungen für Baudenkmale nach § 7i EStG im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren mit bis zu 9 % und in den vier Folgejahren mit bis zu 7 % abgeschrieben werden (vgl. Kap. 3). Damit ist die gesamte Investition bereits nach zwölf Jahren steuerlich vollständig abgesetzt, statt über 40 bis 50 Jahre.

Die erhöhte Absetzung ist an drei Kernvoraussetzungen geknüpft:

- die Denkmal- oder Kulturguteigenschaft des Objekts,

- die Erforderlichkeit der Maßnahmen für Erhaltung und sinnvolle Nutzung des Baudenkmals sowie
- die vorherige Abstimmung mit der zuständigen Denkmalbehörde vor Baubeginn (vgl. Kap. 3, 4 und 6.2 - Bestimmungen).

Fehlt eine dieser Voraussetzungen, verbleibt es bei der regulären AfA.

Parallele Regelungen bestehen für Sanierungsgebiete (§ 7h EStG, vgl. Kap. 7), für selbstgenutzte Baudenkmale und Sanierungsobjekte (§ 10f EStG), für nicht der Einkünfteerzielung dienende Kulturgüter (§ 10g EStG) sowie für die Verteilung von Erhaltungsaufwand (§ 11b EStG, vgl. Kap. 4.3). Von den Denkmal- und Sanierungsvorschriften zu unterscheiden ist die allgemeine steuerliche Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutzten Wohngebäuden nach § 35c EStG, die unabhängig von einer Denkmal- oder Sanierungsgebietseigenschaft besteht und mit den §§ 7h, 7i und 10f EStG nicht kumulierbar ist; sie ist ausführlich im BiB-Leitfaden Steuerliche Klarheit für Bestandsgebäude dargestellt.

Alle genannten Vorschriften stehen unter dem gemeinsamen Dach des § 7a EStG, der insbesondere das Verbot der Mehrfachbegünstigung für dieselbe Maßnahme sowie eine Mindest-AfA während des Begünstigungszeitraums vorschreibt (vertieft in Kap. 8).

Für die allgemeine Abgrenzung von Erhaltungsaufwand, Herstellungskosten und der 15 %-Grenze bei anschaffungsnahen Herstellungskosten wird auf den BiB-Leitfaden „Steuerliche Klarheit für Bestandsgebäude“ verwiesen; die dortigen Grundsätze gelten auch für Baudenkmale, bevor die denkmalspezifische Bescheinigung nach Kap. 3 hinzutritt.

Der vorliegende Leitfaden soll die wesentlichen Grundlagen der steuerlichen Begünstigungssystematik erläutern und den Beteiligten eine Orientierung für die praktische Durchführung des Verfahrens geben. Im Mittelpunkt stehen dabei die erhöhten Abschreibungsmöglichkeiten für Baudenkmale nach § 7i EStG sowie vergleichbare Begünstigungen für Sanierungsgebiete nach § 7h EStG. Ergänzend werden die wesentlichen Voraussetzungen, Verfahrensschritte und Abgrenzungsfragen dargestellt, die in der Projektpraxis regelmäßig auftreten.

3 Begünstigte Objekte und Bescheinigungsgrundlagen

Die Bescheinigungsrichtlinien der Länder konkretisieren, unter welchen Voraussetzungen die zuständige Denkmalbehörde die für die Steuervergünstigung erforderliche Bescheinigung ausstellt. Sie setzen die dargestellten Grundprinzipien der Denkmal-AfA in objektbezogene Prüfkriterien um.

Diese Feststellung ist die Eintrittsvoraussetzung für das gesamte Verfahren. Für die Inanspruchnahme von steuerlichen Vergünstigungen muss es sich um ein inländisches Baudenkmal im Sinne des Denkmalschutzgesetzes handeln. Ohne diese Bescheinigung kann das Finanzamt die erhöhten Absetzungen nicht gewähren, selbst wenn die durchgeführten Baumaßnahmen für sich genommen sinnvoll und aufwendig waren. Vorgabenträger sollten die Objekteigenschaft daher bereits vor Ankauf des Bestandsgebäudes klären, wenn sie die Denkmal-AfA in Ansatz bringen wollen.

Die Unterschutzstellung regeln die Denkmalschutzgesetze der Bundesländer. Darin enthalten sind auch die Unterschutzstellungskriterien, die dem Sinn nach in Denkmalschutzgesetzen gleich sind und sich auf die geschichtliche, städtebauliche, künstlerische und / oder wissenschaftliche Bedeutung beziehen, die im öffentlichen Interesse liegen muss. Ob ein Bestandsgebäude unter Denkmalschutz steht, kann den Denkmaliste der Länder entnommen werden. Diese sind auf den jeweiligen Websites der Zuständige Denkmalbehörde zu finden. Ist es in der Liste nicht vermerkt kann auch eine schriftliche Anfrage bei der zuständigen Denkmalbehörde gestellt werden. Dort können auch die ausführlichen Begründungstexte für die Unterschutzstellung abgefragt werden.

Die steuerliche Begünstigung beschränkt sich nicht nur auf Einzeldenkmale. Auch Gebäude, die für sich genommen kein Baudenkmal sind, können begünstigt sein, wenn sie Teil eines geschützten Ensembles, einer Gesamtanlage oder eines Denkmalbereichs sind, also integriert sind in eine Gruppe baulicher Anlagen, deren Zusammenwirken und straßenbildprägendes Erscheinungsbild insgesamt unter Schutz steht, etwa eine historische Straßenzeile oder ein Siedlungsensemble. Dann können auch die Außenanlage inkl. des Zaunes schützenswert und damit abschreibungsfähig sein. Maßgeblich ist in diesem Fall nicht die Denkmaleigenschaft des einzelnen Gebäudes, sondern die Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gesamtanlage (näher Kap. 4.5).

Neben Gebäuden können auch andere Objekte begünstigt sein. § 10g EStG nennt außerdem gärtnerische, bauliche und sonstige Anlagen, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind und nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften unter Schutz gestellt sind, etwa historische Parkanlagen, sowie andere Kulturgüter, etwa historisches Mobiliar oder Kunstgegenstände, deren Erhaltung steuerlich ebenfalls begünstigt sein kann.

Zur Ankerkennung der Denkmal-AfA hat der gesetzgeber verschiedene Paragraphen geschaffen. Sie richten sich vor allem danach, ob das Gebäude vermietet, betrieblich genutzt oder selbst bewohnt wird, und ob es sich um ein Baudenkmal oder um ein Objekt in einem Sanierungsgebiet handelt.

Im Detail aus dem Einkommensteuergesetz :

- **§ 7i EStG** (Erhöhte Absetzung bei Baudenkmalen) Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen können im Jahr der Herstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils bis zu 9 % und in den folgenden 4 Jahren jeweils bis zu 7 % abgeschrieben werden.
- **§ 7h EStG** (Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen) Herstellungskosten für

Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB können unabhängig von einer Denkmaleigenschaft im Jahr der Herstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils bis zu 9 % und in den folgenden 4 Jahren jeweils bis zu 7 % abgeschrieben werden; erforderlich ist eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde (vgl. Kap. 7).

- **§ 11b EStG** (Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen) Erhaltungsaufwendungen verteilen sich gleichmäßig zu 100 % auf 2 – 5 Jahre.
- **§ 10f EStG** (Steuerbegünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen) Bestimmte Herstellungskosten/Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwendungen können im Jahr der Herstellung und in den folgenden 9 Jahren bis zu 9 % wie Sonderausgaben abgezogen werden, sofern die Kosten den Voraussetzungen des § /i bzw. /h EStG entsprechen. Wichtig: § 10f EStG gilt ausschließlich für den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Anteil des Gebäudes. Für gewerblich oder fremd vermietete Flächen kommt § 7i EStG zur Anwendung. Bei Mischnutzung ist eine anteilige Aufteilung der Aufwendungen erforderlich.
- **§ 10g EStG** (Steuerbegünstigung für schützenswerte Kulturgüter die weder zur Einkommenserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden) Dazu gehören z.B. Gartendenkmale, Mobiliar und Kunstgegenstände. Die Kulturgüter müssen „in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang“ der Öffentlichkeit oder der wissenschaftlichen Forschung zugänglich gemacht werden bzw. im öffentlichen Interesse stehen. Sie müssen entsprechend in der Unterschutzstellung benannt werden. Ausnahme nur bei zwingenden Gründen des Denkmal-/Archivschutzes. Diese Zugangspflicht ist eine eigenständige Voraussetzung, die bei § 7i nicht besteht. Im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den 9 folgenden Jahren können jeweils bis zu 9 % wie Sonderausgaben abgezogen werden.

4 Bescheinigungsfähigkeit

Bescheinigungsfähig ist eine Aufwendung, wenn die zuständige Denkmalbehörde sie in der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG als denkmalpflegerisch erforderlich und / oder für die sinnvolle Nutzung notwendig bestätigt und sie damit zur Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzung zählt. Bescheinigungsfähigkeit ist also keine Eigenschaft des Gebäudes, sondern der einzelnen Aufwendung. Selbst an einem eindeutig bescheinigungsfähigen Baudenkmal sind nicht automatisch alle Kosten steuerlich begünstigt, sondern nur diejenigen, die den in diesem Kapitel dargestellten Anforderungen genügen.

Maßgeblich ist dabei zunächst die steuerliche Einordnung der Aufwendung als Anschaffungskosten, Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand, da hieran unterschiedliche Abschreibungsregeln anknüpfen. Im Anschluss werden die Tatbestandsmerkmale der Erforderlichkeit und der sinnvollen Nutzung sowie Sonderkonstellationen wie das Denkmal im Sanierungsgebiet, das Ensemble und öffentliche Zuschüsse dargestellt.

4.1 Wertverlust von den Anschaffungs- und Herstellungskosten

Die Anschaffungskosten für ein Baudenkmal können nicht sofort in voller Höhe steuermindernd abgezogen werden, sondern nach § 7 Abs. 4 EStG nur der jährliche Wertverlust.

Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungskosten für das Gebäude, nicht dagegen die Kosten für den Grund und Boden.

Ein einheitlich vereinbarter Gesamtkaufpreis für das Grundstück ist nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf das Gebäude und den Grund und Boden aufzuteilen (zur Methodik der Kaufpreisaufteilung vgl. den BiB-Leitfaden Steuerliche Klarheit für Bestandsgebäude).

Entgegen einer in der Praxis verbreiteten Annahme kann der Wert des Grund und Bodens bei einem Baudenkmal nicht mit 0 € angesetzt werden. Auch ein denkmalgeschütztes Gebäude hat eine begrenzte, keine „ewige“ Restnutzungsdauer, und die Denkmaleigenschaft wirkt sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs grundsätzlich nur auf den Gebäudewert aus, nicht auf den Wert des Grund und Bodens.

Zu den Anschaffungskosten für Gebäude bzw. Grund und Boden gehören auch die Anschaffungsnebenkosten (beispielsweise Kosten für die notarielle Beurkundung des Grundstückskaufvertrages) und die Kosten der Inbetriebnahme des Grundstücks (beispielsweise Kosten für umfangreiche Renovierungsarbeiten im Anschluss an den Erwerb des Grundstücks, die das Gebäude für den Erwerber erstmals nutzbar machen).

Die AfA beträgt bei Wohngebäuden regelmäßig 2 % (Gebäudefertigstellung nach dem 31. Dezember 1924) bzw. 2,5 % (Gebäudefertigstellung vor dem 01. Januar 1925) jährlich (lineare AfA). Für Gebäude, die nach dem 31. Dezember 2022 fertiggestellt worden sind, beträgt die lineare AfA 3 % jährlich (§ 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG). Diese reguläre AfA gilt für die reinen Anschaffungskosten des Gebäudes; für Herstellungskosten denkmalbedingter Baumaßnahmen tritt daneben die im folgenden Abschnitt dargestellte erhöhte Absetzung nach § 7i EStG. Sind die Baumaßnahmen allerdings so umfangreich, dass steuerrechtlich eine Neuherstellung des Gebäudes vorliegt, erlischt die Denkmaleigenschaft und es besteht kein Anspruch auf die erhöhte Absetzung nach § 7i EStG (Denkmal-AfA); in diesem Fall richtet sich die AfA ausschließlich nach den allgemeinen Regelungen des § 7 Abs. 4 EStG (vgl. Kap. 5.8).

4.2 Herstellungskosten

§ 7i Abs. 1 S. 1 EStG erlaubt die erhöhte Absetzung nur für Herstellungskosten, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und / oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Diese beiden Merkmale, Erforderlichkeit und sinnvolle Nutzung, sind unbestimmte Rechtsbegriffe: Das Gesetz definiert sie nicht abschließend, sondern überlässt ihre Auslegung im Einzelfall der Denkmalbehörde und im Streitfall den Finanzgerichten.

Sie unterscheiden sich damit von den Anschaffungskosten (Kap. 4.1, Erwerb des Gebäudes) und vom Erhaltungsaufwand (Kap. 4.3, bloße Instandhaltung ohne wesentliche Verbesserung).

Bei einem Gebäude (oder einem Gebäudeteil), das für sich allein nicht die Eigenschaft eines Baudenkmals erfüllt, aber Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage als Einheit geschützt ist, können die erhöhten Abschreibungen für Baumaßnahmen beansprucht werden, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes erforderlich sind (§ 7i Abs. 1 S. 4 EStG). Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, soweit die Herstellungs- oder Anschaffungskosten nicht durch Zuschüsse aus öffentlichen Kassen gedeckt sind.

Führen Baumaßnahmen hingegen zum Verlust der Denkmaleigenschaft oder entsprechen sie nicht der Eigenart des Baudenkmals und damit der Denkmalpflege, so können diese Baumaßnahmen nicht als „zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal erforderlich“ bescheinigt werden, weil sie der denkmalpflegerischen Zielsetzung der Steuervergünstigung zuwiderlaufen.

Was bedeuten die Tatbestandsmerkmale „Erforderlichkeit“ und „sinnvolle Nutzung“?

Erforderlichkeit

Das Merkmal „erforderlich“ legt einen strengen Maßstab an die Aufwendungen an. Es reicht nicht aus, dass die Aufwendungen aus denkmalpflegerischer Sicht „angemessen“ oder „vertretbar“ sind. Auch die Tatsache, dass die denkmalrechtliche Erlaubnis erteilt werden musste, weil den baulichen Maßnahmen Gründe des Denkmalschutzes nicht entgegenstehen, ist noch kein Indiz dafür, dass die „Erforderlichkeit“ vorliegt (vgl. BFH, Urteil vom 24.06.2009 – X R 8/08, BStBl. II 2009, 960, sowie BFH, Urteil vom 28.07.2021 – IX R 8/19, BStBl. II 2022, 89, zur Bindungswirkung der Denkmalbescheinigung hinsichtlich dieser Tatbestandsmerkmale).

Die Erforderlichkeit muss sich aus dem Zustand des Baudenkmals vor Beginn der Baumaßnahmen und dem denkmalpflegerisch sinnvoll erstrebenswerten Zustand nach Baufertigstellung ergeben. Es geht also um Aufwendungen, die nach Art und Umfang erforderlich sind, um die denkmalwerten Merkmale zu erhalten und die unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten notwendig sind. Als Indiz für die Erforderlichkeit können ferner auch die Forderungen des Bauordnungsrechts herangezogen werden.

Sinnvolle Nutzung

Das Merkmal ist erfüllt, wenn die Aufwendungen die Denkmaleigenschaft nicht oder nicht wesentlich beeinträchtigen und erforderlich sind, um eine unter denkmalschutzrechtlichen Gesichtspunkten sinnvolle Nutzung zu ermöglichen (vgl. BFH, Urteil vom 28.07.2021 – IX R 8/19, BStBl. II 2022, 89).

Darunter sind auch Maßnahmen zur Anpassung des Baudenkmals an zeitgemäße Nutzungsformen zu verstehen. Aus der Planung muss hervorgehen, dass das Denkmal zum Ausgangspunkt der Planung gemacht wurde und die neue Nutzung sich der historischen Gebäudestruktur bzw. der Entwurfslogik unterordnet.

Dies setzt im Wesentlichen voraus, dass:

- die Denkmaleigenschaft nicht wesentlich berührt wird,
- die vorhandene statische Konstruktion erhalten bleibt, dazu zählt zum Beispiel das tragende Mauerwerk, die Ständer und die Balkenlagen, die Dachkonstruktion, Fenster und Türen, Außen- und Innentreppen, Terrassen und Oberflächen (Wände, Decken, Böden).
- die nutzungsbedingten Einbauten in einer Ausführung gemacht werden, die eine spätere Rückführung auf den originalen Zustand ermöglicht; in der Regel liegt dies nicht vor zum Beispiel beim Ersatz einer Holzdecke durch eine Betondecke, die beim Einbau und beim Entfernen erhebliche Eingriffe in die Denkmalsubstanz erfordert und auch eine Änderung der Statik bewirkt, wenn der Ersatz nicht aus statischen oder Brandschutzgründen erforderlich ist,
- die nutzungsbedingten Eingriffe in das Baudenkmal, zum Beispiel zusätzliche Fensteröffnungen, Türöffnungen, unter Ausnutzung von baurechtlichen Abweichungen auf das notwendige Maß beschränkt werden, die neue Nutzung sinnvoll ist, das heißt die Ausnutzung des Baukörpers, der Räume und Flächen sich der Denkmaleigenschaft des Gebäudes unterordnet.

Bescheinigungsfähig sind aber auch Aufwendungen für Baumaßnahmen, die der Anpassung der geschützten Bausubstanz an zeitgemäße Wohn- oder Arbeitsverhältnisse dienen (z. B. von modernen sanitären Anlagen, einer Heizungsanlage etc.).

Zur sinnvollen Nutzung erforderlich sind auch Aufwendungen, die dazu dienen, eine unter denkmalrechtlichen Gesichtspunkten vertretbare wirtschaftliche Nutzung des Baudenkmals zu ermöglichen, nicht jedoch Aufwendungen, die dazu dienen, die wirtschaftliche Nutzung des Baudenkmals zu optimieren. Dazu wird z. B. die Aufstockung oder der Dachausbau gezählt. Luxusaufwendungen sind danach in keinem Fall begünstigt.

4.3 Erhaltungsaufwendungen

Zu den Erhaltungsaufwendungen gehören insbesondere Kosten für die laufende Instandsetzung des Baudenkmals. Aber auch Erneuerungen von in dem Gebäude bereits enthaltenen Teilen, Einrichtungen und Anlagen führen grundsätzlich zu Erhaltungsaufwendungen, es sei denn, durch die Erneuerungen wird das Gebäude über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert (Herstellungskosten) oder aber es wird durch die Erneuerungen erst in einen betriebsbereiten Zustand versetzt (Anschaffungskosten). Zur allgemeinen Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten sowie zur 15 %-Grenze für anschaffungsnahe Herstellungskosten vgl. den BiB-Leitfaden Steuerliche Klarheit für Bestandsgebäude.

Erhaltungsaufwendungen bei Baudenkmalen, die nicht durch Zuschüsse aus öffentlichen Kassen gedeckt sind, können – statt der Geltendmachung im Jahr der Zahlung – gem. § 11 b EStG auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden. Für Erhaltungsaufwand an Gebäuden, die lediglich wegen ihrer Zugehörigkeit zu einem Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich geschützt sind, gilt die inhaltsgleiche Parallelvorschrift des § 11a EStG (vgl. Kap. 7).

Erhaltungsaufwendungen sind z. B.:

- Ausbesserungsarbeiten,
- Erneuerung des Außenputzes und der Außenverkleidung,
- Reparatur des Daches, der sanitären Anlagen, der Heizung, der Fenster,
- Austausch von defekten Teilen und sonstige Renovierungsarbeiten.

Neben der Möglichkeit, die Erhaltungsaufwendungen im Jahr ihrer Verausgabung steuermindernd geltend zu machen, können sie unter bestimmten Voraussetzungen auch gleichmäßig verteilt werden.

4.4 Denkmal im Sanierungsgebiet

Liegt ein Denkmal in einem festgelegten Sanierungsgebiet nach § 142 Baugesetzbuch (BauGB) oder in einem städtebaulichen Entwicklungsbereich, können – alternativ zu § 7i EStG – im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 % und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 % der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB, z. B. Mängelbeseitigung, erhöht abgesetzt werden (§ 7h EStG, vgl. Kap. 7). Anders als beim Baudenkmal kommt es bei § 7h EStG nicht auf eine Denkmaleigenschaft an, sondern allein auf die Lage im Sanierungsgebiet und die Durchführung der dort genannten Maßnahmen. Wird das Gebäude vermietet oder betrieblich genutzt, richtet sich die Begünstigung nach §§ 7i bzw. 7h EStG; wird es zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kommt stattdessen § 10f EStG zur Anwendung (vgl. Kap. 2).

4.5 Ensemble I Gesamtanlage I Denkmalbereich

Aufwendungen für bestehende Gebäude innerhalb einer denkmalgeschützten Gebäudegruppe oder Gesamtanlage (Ensemble), welche nicht für sich allein Denkmaleigenschaft aufweisen, werden bescheinigt, wenn eine bauliche Maßnahme nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich und denkmalpflegerisch vor Beginn abgestimmt ist. Begünstigt sind Baumaßnahmen, welche z. B. der Erhaltung von Fassaden, Dächern, Giebeln oder Fenstern dienen. Ist nur der öffentliche Straßenraum als Erscheinungsbild geschützt, können Aufwendungen für Baumaßnahmen an der Rückseite oder innerhalb der Gebäude nicht bescheinigt werden.

4.6 Nicht-wirtschaftliche genutzte Gebäude/Wohnungen, Park- und Gartenanlagen

Bei Gartendenkmalen können Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen, soweit sie öffentliche oder private Zuwendungen oder etwaige aus diesen Kulturgütern erzielte Einnahmen übersteigen, nach § 10g EStG im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahmen und in den folgenden neun Kalenderjahren jeweils bis zu 9 % wie Sonderausgaben abgezogen werden.

Als Voraussetzung für die Steuererleichterung gilt die Besonderheit, dass die Gartendenkmale in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang öffentlich oder für Forschungszwecke zugänglich sind.

4.7 Zuschüsse und weitere Förderung

Wurden für die Baumaßnahmen Zuschüsse oder öffentliche Förderungen (zum Beispiel aus Wohnungsbaumitteln, Stadterneuerungsmitteln, Denkmalmitteln) gewährt, so sind die Zuschüsse – auch wenn sie nicht in der Bescheinigung der Denkmalbehörde angegeben sind – dem Finanzamt im Rahmen der Steuererklärung mitzuteilen. Die Zuschüsse mindern die Bemessungsgrundlage für die erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG.

5 Bescheinigungsfähigkeit einzelner Aufwendungen nach § 7i EStG (Beispielsammlung)

5.1 Tatsächlich angefallene Aufwendungen

Nur tatsächlich angefallene Aufwendungen sind bescheinigungsfähig. Dazu gehört nicht der Wertansatz für die eigene Arbeitsleistung der Denkmaleigentümer oder für unentgeltlich Beschäftigte, weil ersparte Kosten steuerrechtlich nicht berücksichtigt werden können.

Ebenfalls nicht bescheinigungsfähig ist der Wertverlust durch Entfernen von Altbaubsubstanz. Nicht entscheidend ist, ob die Aufwendungen nach DIN-Normen zu den Baukosten gehören.

Die erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG unterliegen keinem Höchstbetrag. Sie können auch gleichzeitig für mehrere Gebäude in Anspruch genommen werden.

5.2 Baunebenkosten

Zu den bescheinigungsfähigen Herstellungskosten gehören auch die direkt baubezogenen Nebenkosten, etwa Honorare für Architekten und Fachplaner, Gutachterkosten sowie rechtsberatende Berufe, Fachgutachten und GU-Zuschläge. Diese Baunebenkosten sind von den in Kap. 5.3 behandelten Funktionsträgergebühren zu unterscheiden, deren steuerliche Zuordnung eigenständigen Regeln folgt.

5.3 Funktionsträgergebühren

z.B. Treuhandgebühren, Baubetreuungsgebühren

Die Funktionsträgergebühren werden im Falle von Bauträger- und Erwerbermodellen nicht in die Bescheinigung des zuständigen Zuständige Denkmalbehördees aufgenommen; übliche Bescheinigungen enthalten insoweit eine ausdrückliche Vorbehaltsklausel, wonach die Finanzbehörde die Zuordnung eigenständig zu prüfen hat (vgl. BFH, Urteil vom 28.07.2021 – IX R 8/19, BStBl. II 2022, 89). Die einzelnen Aufwendungen hinter dem Begriff der Funktionsträgergebühren sind vorrangig unmittelbar dem Grund und Boden, der Altbaubsubstanz, den begünstigten Sanierungsaufwendungen im Sinne des § 7i EStG oder sonstigen Baumaßnahmen zuzuordnen; nur soweit eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist, kommt eine anteilige, ggf. geschätzte Zuordnung in Betracht. Eine steuerliche Begünstigung nach § 7i EStG kommt daher nur insoweit in Betracht, als die Gebühren nach den Feststellungen des Finanzamts zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder zu den Herstellungskosten gehören, die auf die begünstigten Baumaßnahmen entfallen.

5.4 Anlagen und Einrichtungen, die in Gebäuden mit gleicher Nutzungsart nicht üblich

Anlagen und Einrichtungen, die in Gebäuden mit gleicher Nutzungsart nicht üblich sind, können in ihren Kosten nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie zu den das Denkmal begründenden Merkmalen zählen (z. B. ein historisches Schwimmbassin).

5.5 Aufwendungen für Zierstücke

Aufwendungen für Zierstücke, Wappen, Stuckierungen, Balustraden, Freitreppen, Befestigungen, Mauern usw. sind steuerlich anerkennungsfähig, wenn sie zum historischen Bestand des Baudenkmals gehören.

5.6 Neue Gebäudeteile

Aufwendungen für neue Gebäudeteile zur Erweiterung der Nutzfläche, zum Beispiel Anbauten oder Erweiterungen, können nicht bescheinigt werden. Hierunter fallen zum Beispiel neuerrichtete Balkone, Terrassen und Wintergärten.

Ausnahmen sind denkbar, wenn die Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung unerlässlich sind und ohne sie eine denkmalgemäße Nutzung objektiv und nicht nur nach den Bedürfnissen des Berechtigten ausgeschlossen ist.

Entsprechendes gilt für Ausbauten, zum Beispiel des Dachgeschosses zur Erweiterung der Nutzfläche.

Ergibt sich nicht schon aus den tatsächlichen Gegebenheiten, zum Beispiel nicht zeitgemäßer Umfang der Wohn- oder Nutzfläche oder bauphysikalische Sensibilität eines Gebäudes, dass die Aufwendungen zur Erweiterung der Wohn- oder Nutzfläche unerlässlich sind, so kann die Erforderlichkeit durch eine Wirtschaftlichkeitsberechnung nachgewiesen werden.

Aufwendungen für Nutzungserweiterungen können nur bescheinigt werden, wenn dies entsprechend begründet wird.

Entsteht durch die Baumaßnahmen ein steuerrechtlich selbständiges Wirtschaftsgut, zum Beispiel ein getrennt vom Baudenkmal errichtetes Gebäude, sind die Aufwendungen nicht nach §§ 7i, 10f oder 11b EStG begünstigt. Diese Prüfung der steuerrechtlichen Zuordnung der Aufwendungen obliegt dem Finanzamt.

5.7 Außenanlagen

Vorsicht: Wenn Auflagen zur Wiederherstellung der Außenanlagen gestellt werden, vor Baubeginn klären, ob der zuständige Denkmalpfleger diese Maßnahmen auch steuerrechtlich anerkennt. Trotz klarer steuerrechtlicher Auslegung gibt es eine unterschiedliche Handhabe in Deutschland. Diese Maßnahmen werden mal gemäß § 7i EStG, mal gemäß § 10g EStG und mal gar nicht anerkannt. Die Anerkennungspraxis der zuständigen Denkmalbehörden unterscheidet sich erheblich.

5.8 Wiederherstellung, Entkernung und Translozierung

Wiederherstellung von Baudenkmalen: Herstellungskosten bei Baudenkmalen, die größtenteils neu errichtet werden

Aufwendungen für die Wiederherstellung eines beschädigten Gebäudes unter Verwendung von verbliebenen Gebäudeteilen sind grundsätzlich bescheinigungsfähig, wenn die maßgeblichen denkmalbegründenden Merkmale des Gebäudes, zum Beispiel die Außenmauern, weitgehend erhalten sind und bleiben, also die Denkmaleigenschaft nicht in Frage gestellt wird.

Entscheidend ist, dass die Wiederherstellung nicht zu einer völligen Neuerrichtung des Denkmals führt. Die Aufwendungen für den Erwerb der Altbausubstanz sind auch in diesem Fall nicht förderfähig.

Die Wiederherstellung eines Baudenkmals führt zu einer (Neu-)Herstellung des Gebäudes, wenn durch die Baumaßnahmen ein bautechnisch neues Gebäude entstanden ist. Hiervon ist auszugehen, wenn aufgrund von Bauschäden und Materialermüdung die tragenden Gebäudeteile (beispielsweise Fundamente, tragende Innen- und Außenmauern, Geschossdecken, Dachkonstruktion) zumindest überwiegend ausgetauscht wurden oder das Baudenkmal vor seiner Modernisierung unbrauchbar im Sinne eines Vollverschleißes war (vgl. BFH, Urteil vom 22.10.2014 – X R 15/13, BFH/NV 2015, 486, sowie zur vergleichbaren Neubau-Abgrenzung bei § 7h EStG). In diesem Fall kann die erhöhte Absetzung insgesamt entfallen, auch für die im Neubau verwendeten Altbauteile.

Bemessungsgrundlage für die AfA sind in diesem Fall die Herstellungskosten des Gebäudes. Hierzu gehört neben den Sanierungskosten auch der in den Neubau eingeflossene, aus den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Denkmals abgeleitete Wert der Altbausubstanz des Gebäudes.

Entkernung

Wird ein Baudenkmal entkernt und dabei schützenswerte Substanz im Inneren des Gebäudes entfernt und durch neue Einbauten ersetzt, und ist der verbleibende Gebäuderest weiterhin ein Baudenkmal, können nur die Aufwendungen bescheinigt werden, die zur Erhaltung dieses Restes, zum Beispiel der Außenmauern, erforderlich waren. Von einer nicht begünstigten Entkernung ist auszugehen, wenn schützenswerte Substanz im Gebäudeinnern entfernt wird. Begrifflich setzt die Entkernung voraus, dass die ursprünglich vorhandenen Inneneinbauten für den Denkmalcharakter des Baudenkmals wesentlich waren und in ihrem vorhandenen Zustand eine dauerhafte Nutzung ermöglichen.

Translozierung von Baudenkmalen

Soll ein Denkmal abgebaut und an einen anderen Ort versetzt werden, erlischt mit dem Abbau zunächst die Denkmaleigenschaft. Aufwendungen für das translozierte Gebäude werden nur dann bescheinigt, wenn die Denkmaleigenschaft nach der Translozierung erneut festgestellt und das translozierte Gebäude erneut in die Denkmalliste eingetragen wird.

Abbruchkosten

Abbruchkosten werden im Allgemeinen nicht anerkannt, außer sie dienen der sachgerechten Freilegung der Denkmalsubstanz

5.9 Photovoltaikanlagen

Die Frage der Bescheinigungsfähigkeit von Photovoltaikanlagen an oder auf Baudenkmalen ist praxisrelevant und wird von den zuständigen Denkmalämtern unterschiedlich gehandhabt. Grundsätzlich gilt: Photovoltaikanlagen an Baudenkmalen sind nur dann bescheinigungsfähig, wenn ihre Installation durch das zuständige Denkmalamt denkmalfachlich abgestimmt wurde und die Anlage die denkmalwerten Merkmale des Gebäudes nicht wesentlich beeinträchtigt. Aufdach-Anlagen, die das historische Erscheinungsbild erheblich verändern, sind in der Regel nicht bescheinigungsfähig. Integrierte oder nicht sichtbare Lösungen können im Einzelfall anerkannt werden. Die Abstimmung mit dem zuständigen Denkmalpfleger vor Planung und Einbau ist zwingend erforderlich. Fast jedes Bundesland hat einen Solarleitfaden für Baudenkmalveröffentlichungen. Die Leitfäden sind auf den Webistes der zuständigen Denkmalbehörden zu finden.

5.10 Bescheinigung bei Teileigentum und Wohnungseigentümergeinschaften (WEG)

Die Bescheinigung ist grundsätzlich objektbezogen zu beantragen. Die zuständigen Denkmalbehörden haben dafür Formulare entwickelt, in die die Daten eingetragen werden können. Für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume stellen die zuständigen Denkmalbehörden eigenständige Einzelbescheinigungen für jede Einheit aus – eine Gesamtbescheinigung für das Gebäude allein ist nicht ausreichend und wird vom Finanzamt nicht anerkannt.

Bei Bauträger- oder Erwerbermodellen und Wohnungseigentümergeinschaften kann die zuständige Denkmalbehörde alternativ eine Gesamtbescheinigung mit Aufteilung auf die einzelnen Teilobjekte ausstellen, sofern der Antragsteller von den jeweiligen Eigentümern wirksam bevollmächtigt wurde.

Ist eine Gesamtbescheinigung erteilt, dürfen für dieselben Erwerber keine weiteren Einzelbescheinigungen ausgestellt werden. Die genaue Form der Bescheinigung sollte frühzeitig mit dem zuständigen Denkmalamt und dem zuständigen Steuerberater abgestimmt werden.

Der Grundsatz der Objektbezogenheit ist in ständiger BFH-Rechtsprechung bestätigt (vgl. BFH, Urteile vom 06.05.2014 – IX R 15/13, IX R 16/13 und IX R 17/13, jeweils zur objektbezogenen Bescheinigung nach § 7h EStG, entsprechend anwendbar auf § 7i EStG).

5.11 Heilungsmöglichkeit bei nachträglicher Feststellung der Denkmaleigenschaft

Wird erst im Verlauf von Baumaßnahmen erkennbar, dass ein Baudenkmal vorliegt, sind nicht alle steuerlichen Vergünstigungen verloren. Aufwendungen können bescheinigt werden, die ab dem Zeitpunkt entstehen, ab dem das zuständige Denkmalbehörde schriftlich bestätigt hat, dass das Gebäude den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzgesetzes unterliegt – vorausgesetzt, die ab diesem Zeitpunkt durchgeführten Maßnahmen wurden vorab mit dem zuständigen Denkmalamt abgestimmt. Aufwendungen, die vor dieser Bestätigung und ohne Abstimmung entstanden sind, können nicht bescheinigt werden. Eine fehlende vorherige Abstimmung kann grundsätzlich nicht nachträglich ersetzt werden, auch nicht durch die nachträgliche Erteilung einer Baugenehmigung oder denkmalrechtlichen Erlaubnis; dies gilt nach der Rechtsprechung selbst dann, wenn dem Steuerpflichtigen die Denkmaleigenschaft zunächst unbekannt war (vgl. BFH, Urteil vom 26.04.2023 – X R 4/21, BStBl. II 2023, 870).

5.12 Nicht bescheinigungsfähige Aufwendungen

Folgende Aufwendungen können nicht berücksichtigt werden (keine abschließende Aufzählung):

- Kaufpreis für das Baudenkmal und das Grundstück einschließlich der Nebenkosten (Notargebühren für die Eintragung in das Grundbuch, Vermessungskosten, Grunderwerbssteuer etc.).

Ausnahme: Soweit Anschaffungskosten auf Baumaßnahmen im Sinne des § 7i Abs. 1 S. 1–4 EStG entfallen, die nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags durchgeführt worden sind, können sie gemäß § 7i Abs. 1 S. 5 EStG begünstigt sein (sog. Erwerbermodell).

- Finanzierungskosten
- Kosten für Entkernungen;

- Kosten für Neubauteile, die als Folge von Entkernungen oder im Anschluss oder Umgriff des Baudenkmals (z. B. Aufstockung und Anbau) entstehen;
- Kosten für Neubauteile, insbesondere Neubauten in einer Gruppe baulicher Anlagen, die gemeinsam unter Denkmalschutz stehen.
- Kosten für Erweiterung der Nutzungsfläche sowie Kosten für Ausbau des Dachgeschosses;
- Kosten für Ausbauten, soweit sie den üblichen mittleren Standard überschreiten, es sei denn, sie gehören zur historischen Ausstattung des Baudenkmals;
- Aufwendungen für die Zerstörung und Beseitigung von Denkmalsubstanz.
- Aufwendungen für zusätzliche Ausstattungen wie Alarmanlage, offener Kamin oder Kachelofen, es sei denn, sie gehören zur historischen Ausstattung des Baudenkmals.
- Aufwendungen für bewegliche Einrichtungsgegenstände, z.B. Markisen, Ausstellungsvitrinen, Möbel, Regale, Beleuchtungskörper, Spiegel, Teppiche etc.
- Aufwendungen für Außenanlagen wie z. B. Hofbefestigungen, Rasenanlage, Blumen, Sträucher und Bäume, soweit sie nicht wesentliche Teile des historischen Bestands sind
- Kosten für Arbeitsgerät und Werkzeuge.
- Zahlungen zur Ablösung einer Stellplatzverpflichtung sind denkmalspezifisch nicht steuerrechtlich privilegiert und die entsprechenden Aufwendungen unbeschadet einer bauordnungsrechtlichen Notwendigkeit nicht anerkennungsfähig.

6 Verfahrensablauf bei § 7i EStG

6.1 Abstimmungsverfahren in der Planungsphase

Verfahrenshinweise

Die Vergünstigungen gemäß §§ 7i, 7h, 10f und 11b EStG können nur in Anspruch genommen werden, wenn u. a. die Baumaßnahmen rechtzeitig vor ihrem Beginn mit der zuständigen Denkmalbehörde bzw. bei § 7h EStG mit der zuständigen Gemeindebehörde abgestimmt und dann entsprechend dieser Abstimmung und der einschlägigen baurechtlichen bzw. denkmalenschutzrechtlichen Genehmigung durchgeführt werden.

Eine fehlende vorherige Abstimmung kann nicht nachträglich geheilt werden, auch nicht durch eine später erteilte Baugenehmigung oder denkmalrechtliche Erlaubnis (BFH, Urteil vom 26.04.2023 – X R 4/21, BStBl. II 2023, 870).

Im Streitfall kann das Finanzamt die Steuervergünstigung unter Berufung auf die BFH-Rechtsprechung versagen, wenn eine formale vorherige Abstimmung fehlt. Es empfiehlt sich daher, jede wesentliche Planungsänderung vor ihrer Umsetzung schriftlich mit der zuständigen Denkmalbehörde abzustimmen und zu dokumentieren.

Die folgenden Ausführungen orientieren sich exemplarisch am Verfahren des Zuständige Denkmalbehörden Berlin; die zuständigen Behörden, Fristen und Formvorschriften richten sich im Einzelfall nach dem jeweiligen Landesrecht und können in anderen Bundesländern abweichen.

Da das Verfahren zur Erlangung der Steuervergünstigungen ein vom Baugenehmigungsverfahren unabhängiges Verfahren ist, können Maßnahmen im Baugenehmigungsverfahren positiv beschieden und im Steuerverfahren abgelehnt werden. Zum Beispiel kann die Aufstockung im Baugenehmigungsverfahren positiv beschieden und im steuerrechtlichen Verfahren abgelehnt werden.

Die zuständigen Denkmalämter führen denkmalfach durch das Verfahren und bescheinigen fachlich die steuerlichen Abschreibungsmaßnahmen. Mit dem zuständigen Steuerberater müssen die relevanten Themen abgestimmt werden, die über die fachliche Bescheinigung hinausgehen und die Belange des Finanzamtes betreffen. Der Steuerberater führt in der Regel durch diesen Teil des Verfahrens. Mit dem Finanzamt werden z. B. Fragen geklärt wie:

- Wer soll die Vergünstigungen erhalten?
- Projektgesellschaft? zahlreiche Einzeleigentümer?
- Wann müssen die Begünstigten dem Denkmalamt benannt werden?
- Usw.

6.2 Verfahrenseröffnung

Die Projektgesellschaft eröffnet das Verfahren indem sie in Kontakt mit der zuständige Denkmalbehörde tritt, Denkmaladresse und Denkmalnummer benennt und um Eröffnung des verfahrens bittet.

Eine vor Baubeginn durchzuführende Abstimmung ist erforderlich, jedoch ist gesetzlich nicht vorgeschrieben, ob zur Eröffnung des Verfahrens eine mündliche oder schriftliche Verfahrenseröffnung durchgeführt wird. Die schriftlichen Dokumentation wird als Nachweis dringend empfohlen.

Vorbescheid vor Baubeginn

Das Abstimmungsverfahren mündet in einen „sogenannten Vorbescheid“, der vor Baubeginn von der zuständigen Denkmalbehörde ausgestellt werden kann.

In diesem Vorbescheid sind enthalten:

- Der Brief zur Eröffnung des Verfahrens
- Das Abstimmungsprotokoll, das besagt, dass vor Baubeginn die Abstimmung durchgeführt und das Verfahren eröffnet wurde
- Eine Klärung mit dem zuständigen Denkmalpfleger über die Form der Rechnungslegung nach Baufertigstellung erspart Zeit und Arbeit.

In vielen Bundesländern wird auch ein Maßnahmenkatalog nach DIN 276 und / oder Gewerken geordnet vorgelegt, um vor Baubeginn, die in Ansatz zu bringenden Aufwendungen abzustimmen. Dieser Maßnahmenkatalog wird in der Regel vom Planer erstellt und vom der Denkmalbehörde geprüft, bewertet, unterzeichnet und gestempelt wird. Damit erhält der Vorhabenträger eine Grundlage, in welcher Höhe die Aufwendungen steuerlich in Ansatz gebracht werden können. Wenn gemäß den Unterlagen gebaut wird, dient die tabelle als grunddgerüsz für die rechnungslegung nach Baufertigstellung.

6.3 Exemplarischer Aufbau des Maßnahmenkatalogs

Der Maßnahmenkatalog zeigt den Aufbau und beispielgebend aner kennensw ürdige Maßnahmen. Die Liste ist nicht abgeschlossen.

Geplante Maßnahmen	steuerlich begünstigt		Bemerkungen
	JA	NEIN	
	(vom zuständiger Denkmalbehörde auszufüllen)		
Aufzählung der Maßnahmen nach der DIN 276			
Beispiele			
Trockenlegung des Gebäudes			
Dachstuhlreparatur			
Dacheindeckung reparieren			
Dachklempnerarbeiten			
Fassadensanierung			
Ertüchtigung historischer Treppenhäuser			
Wiederherstellung des Lichthof			
Neue Balkone			
Fenstererneuerung Wohnungen			
Erneuerung der Gauben			
Neue Rollläden			
Treppenhausfenstererneuerung			
Kellerfenstererneuerung			
Wohnungseingangstürenerneuerung			

Haustürenerneuerung			
Klingel- und Gegensprechanlagen			
Schließanlage Haus			
Sanierung des vorhandenen Aufzugsschachts sowie Einbau neuer Aufzüge			
Einbau Hebebühnen			
Erneuerung Heizungs- und Sanitäranlagen			
Schlosserarbeiten			
Erneuerung Wasser- und Abwasserinstallationen			
Erneuerung der Hausanschlüsse			
Erneuerung Elektroinstallation			
Innenputz / Tapezieren / Malerarbeiten			
Trockenbauarbeiten			
Mauerwerksarbeiten			
Erneuerung Innentüren			
Verlegen von Parkett oder Fliesen einschl. neuem Estrich			
Bauhauptarbeiten zur Herstellung von Wohnungsgrundrissen			
Errichtung einer Tiefgarage			

6.4 Bauphase

Bei neu auftretenden Fragestellungen während der Ausführung, die ein Abweichen von dem abgestimmten Projekt erfordern, ist in jedem Fall eine erneute Abstimmung mit der zuständigen Denkmalbehörde erforderlich.

6.5 Bescheinigung nach Baufertigstellung

Nach Abschluss der Baumaßnahmen wird die zuständige Denkmalbehörde die Arbeiten besichtigen und prüfen, ob sie entsprechend der Abstimmung ausgeführt wurden.

Folgende Unterlagen müssen nach Baufertigstellung eingereicht werden, damit die zuständige Denkmalbehörde das Bescheinigungsverfahren ab dem Jahr der Baufertigstellung durchführen kann:

- Anschreiben als Antrag auf Erlass des steuerlichen Grundlagenbescheids mit Angabe des zuständigen Finanzamts und der Steuernummer; (die meisten Denkmalbehörden haben dafür ein Formular entwickelt, das auf den Webisten zu finden ist.
- Kopie der Baugenehmigung oder des denkmalrechtlichen Erlaubnisbescheids;
- Abstimmungsprotokoll, dass die Maßnahme vor Beginn mit der zuständigen Denkmalbehörde abgestimmt wurde
- Maßnahmenkatalog nach DIN 276 und/ oder Gewerken geordnet

- Schlussrechnungen sind im Original vorzulegen. Sie können nach der Bescheinigung durch Kopien ersetzt werden. Es ist dafür ein Verzeichnis der einzelnen Rechnungen nach dem Muster der zuständigen Denkmalbehörde zu erstellen. Die Rechnungen und das Verzeichnis sind nach Firmen und Gewerken zu ordnen. Die Belege werden mit der Bescheinigung zurückgegeben.
- Die Rechnungen müssen mit einem Quittungs- oder Zahlungsvermerk versehen und durchnummeriert sein (Laufende Nummer, Firmenname, Datum, Aktenzeichen, Leistungsart, und tatsächlich bezahlte Beträge).
- Kassenzettel müssen Menge, Artikel und Preis eindeutig erkennen lassen.
- Die Rechnungen sind mit Vermerken zu versehen, wenn z. B. Skonto gezogen oder ein Sicherheitseinbehalt gemacht wurde.
- auch GU muss Rechnungen offenlegen
- Bei umfangreicheren Baumaßnahmen können die Belege nach Bauteilen und Gewerken gegliedert werden.

Die zuständige Denkmalbehörde erteilt dann einen Grundlagenbescheid mit einer verbindlichen Feststellung über die Denkmaleigenschaft und die Übereinstimmung der ausgeführten Maßnahmen mit den denkmalfachlichen Anforderungen sowie die zu bescheinigungsfähigen Leistungen.

Für die Ausstellung der Bescheinigung ist nach der Allgemeinen Gebührenordnung eine Gebühr (gestaffelt nach den Bescheinigungskosten) zu erheben.

Die endgültige Bescheinigung ist nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung. Die Finanzbehörde prüft weitere, steuerrechtliche Voraussetzungen, insbesondere die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder wie Sonderausgaben und die Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten i. S. des § 7 i Abs. 1 Satz 5 EStG oder den Herstellungskosten, zu den Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Kosten. Für die Zusammenstellung und Betreuung dieser Punkte ist der zuständige Steuerberater zuständig.

6.6 Prüfung durch das Finanzamt

Das zuständige Finanzamt prüft die Denkmalbescheinigung und berücksichtigt die darin bescheinigten Aufwendungen im Steuerbescheid. Die Bescheinigung der Denkmalbehörde ist ein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung im Sinne des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (vgl. BFH, Urteil vom 24.06.2009 – X R 8/08, BStBl. II 2009, 960; BFH, Urteil vom 28.07.2021 – IX R 8/19, BStBl. II 2022, 89): Die Finanzbehörden sind an die denkmalfachlichen Feststellungen der Bescheinigung gebunden und dürfen diese weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht eigenständig überprüfen. Die Bindungswirkung erstreckt sich jedoch nicht auf genuin steuerrechtliche Fragen, etwa ob Aufwendungen als Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand zu qualifizieren sind oder wie Funktionsträgergebühren zuzuordnen sind (vgl. Kap. 5.3) – diese prüft das Finanzamt eigenständig. Hält das Finanzamt eine Bescheinigung für inhaltlich zu weitgehend, kann es von seinem Remonstrationsrecht gegenüber der Denkmalbehörde Gebrauch machen; eine eigene materielle Überprüfung der denkmalfachlichen Feststellungen bleibt ihm hingegen verwehrt.

Übersicht: Prüfungskompetenzen – § 7i EStG (Baudenkmal) vs. § 7h EStG (Sanierungsgebiet)

Prüfungsgegenstand	§ 7i – Denkmalbehörde	§ 7h – Gemeinde	Finanzamt
Denkmaleigenschaft des Gebäudes	Verbindliche Feststellung (Grundlagenbescheid)	– (kein Prüfungsgegenstand)	Gebunden (§ 7i); entfällt (§ 7h)
Lage im Sanierungsgebiet	– (kein Prüfungsgegenstand)	Verbindliche Feststellung	Entfällt (§ 7i); gebunden (§ 7h)
Erforderlichkeit der Maßnahmen für Erhaltung / sinnvolle Nutzung	Verbindliche Feststellung (§ 7i Abs. 2 S. 1 EStG)	Prüfung im Rahmen von § 177 BauGB	Gebunden
Höhe der bescheinigungsfähigen Aufwendungen	Verbindliche Feststellung (§ 7i Abs. 2 S. 1 EStG)	Nicht zwingend Bestandteil der Bescheinigung	§ 7i: Gebunden; Remonstration gegenüber Denkmalbehörde möglich (vgl. Kap. 6.6) § 7h: Eigenständige Prüfung
Höhe etwaiger Zuschüsse	Feststellung (§ 7i Abs. 2 S. 2 EStG)	Feststellung etwaiger Sanierungsfördermittel	Gebunden; Zuschüsse mindern Bemessungsgrundlage
Einordnung als HK vs. Erhaltungsaufwand vs. AK	Keine Prüfungskompetenz	Keine Prüfungskompetenz	Eigenständige Prüfung
Zuordnung von Funktionsträgergebühren (vgl. Kap. 5.3)	Keine Prüfungskompetenz (Vorbehaltsklausel)	Keine Prüfungskompetenz	Eigenständige Zuordnung (BFH IX R 8/19)
Neubau-Abgrenzung (bautechnisch neues Gebäude)	Keine Prüfungskompetenz	Gemeinde prüft allein (§ 7h Abs. 1a S. 2 EStG)	§ 7i: Eigenständige Prüfung § 7h: Gebunden an Gemeinde
Abziehbarkeit als BA / WK / Sonderausgaben	Keine Prüfungskompetenz	Keine Prüfungskompetenz	Eigenständige Prüfung
Einkünfteerzielungsabsicht	Keine Prüfungskompetenz	Keine Prüfungskompetenz	Eigenständige Prüfung
Remonstrationsrecht	–	–	Kann Remonstration

			gegenüber der jeweiligen Bescheinigungsbehörde erheben; keine eigene materielle Überprüfung
--	--	--	---

Hinweis: Die gelb markierte Zeile hebt den zentralen systematischen Unterschied hervor – bei § 7i EStG prüft das Finanzamt eigenständig, ob ein bautechnisch neues Gebäude entstanden ist, während bei § 7h EStG diese Prüfung ausdrücklich der Gemeinde obliegt (§ 7h Abs. 1a S. 2 EStG).

6.7 Verlust der Denkmaleigenschaft

Wird während des Begünstigungszeitraums die Eintragung des Denkmals gelöscht oder verliert die vorläufige Unterschutzstellung ihre Wirksamkeit, so hat die zuständige Denkmalbehörde das zuständige Finanzamt hierüber zu unterrichten. Fällt die Eigenschaft als Baudenkmal oder Denkmalbereich innerhalb des zwölfjährigen Abschreibungszeitraums weg, so können die erhöhten Absetzungen ab dem nächsten Jahr nicht weiter in Anspruch genommen werden.

7 Denkmal im Sanierungsgebiet (§ 7h EStG)

§ 7h EStG gewährt erhöhte Absetzungen für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen an Gebäuden, die zwar keine Baudenkmale sind, aber in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich liegen. Die Vorschrift ist eigenständig und unabhängig von § 7i EStG anwendbar; sie kann daher auch dann eingreifen, wenn keine Denkmaleigenschaft im Sinne von Kap. 3 vorliegt, das Gebäude aber städtebaulich erhaltenswert ist.

Voraussetzungen

Begünstigt sind Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB an einem im Inland belegenen Gebäude, das in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich liegt. Der Steuerpflichtige kann abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 EStG im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 % und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 % der Herstellungskosten erhöht absetzen.

Die allgemeinen Grundsätze der Kaufpreisaufteilung zwischen Grund und Boden und Gebäude sowie die Grundsystematik von regulärer AfA und erhöhter Absetzung gelten auch hier entsprechend (vgl. Kap. 3).

Die erhöhten Absetzungen können nach § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG unter bestimmten Voraussetzungen auch für Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden, soweit diese auf Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen entfallen, die nach einem rechtswirksamen obligatorischen Erwerbsvertrag durchgeführt werden. Der Erwerber wird in diesem Fall steuerlich so behandelt, als habe er ein bereits fertig modernisiertes Gebäude erworben.

Nicht anwendbar ist § 7h EStG, sofern die Maßnahmen zur Herstellung eines neuen Gebäudes führen (§ 7h Abs. 1a EStG); ein bautechnisch neues Gebäude ist von der Förderung ausgeschlossen. Ferner sind Maßnahmen nur förderfähig, wenn sie während der Geltungsdauer der Sanierungssatzung durchgeführt werden; nach Aufhebung der Satzung getätigte Aufwendungen sind nicht mehr begünstigt, selbst wenn die Maßnahme noch auf der Grundlage einer während der Geltungsdauer abgeschlossenen Modernisierungsvereinbarung durchgeführt wird (vgl. BFH, Urteil vom 25.02.2014 – X R 4/12, BFH/NV 2014, 1367).

Bescheinigung der Gemeinde

Anders als bei § 7i EStG stellt bei § 7h EStG nicht das Zuständige Denkmalbehörde, sondern die zuständige Gemeindebehörde die erforderliche Bescheinigung aus. Sie ist materiell-rechtliche Abzugsvoraussetzung und zugleich Grundlagenbescheid im Sinne der §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

Die Bindungswirkung der Bescheinigung erstreckt sich auf die in § 7h Abs. 1 EStG genannten Tatbestandsmerkmale, insbesondere die Feststellung, ob das Gebäude in einem Sanierungsgebiet belegen ist, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB durchgeführt wurden und ob Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsfördermitteln gewährt worden sind. Allein die Gemeinde prüft insoweit, ob eine Modernisierung bzw. Instandsetzung oder ein Neubau vorliegt. Eine Bindungswirkung besteht dagegen nicht hinsichtlich der Höhe der begünstigten Herstellungskosten, da diese Angabe gesetzlich nicht Bestandteil der Bescheinigung sein muss.

Die Bescheinigung ist objektbezogen auszustellen. Bei Eigentumswohnungen oder Teileigentum ist daher für jede wirtschaftliche Einheit eine eigenständige Bescheinigung

erforderlich; eine allein auf das Gebäude als Ganzes bezogene Bescheinigung genügt nicht.

Eine Bescheinigung entfaltet Bindungswirkung unabhängig von ihrer Rechtmäßigkeit, solange sie nicht förmlich zurückgenommen oder widerrufen wurde oder nichtig ist. Hält das Finanzamt eine Bescheinigung für inhaltlich zu weitgehend, kann es von seinem Remonstrationsrecht gegenüber der Gemeinde Gebrauch machen; eine eigenständige rechtliche oder tatsächliche Überprüfung der denkmal- bzw. sanierungsrechtlichen Feststellungen ist ihm hingegen verwehrt.

Verfahrensablauf bei § 7h EStG

Das Verfahren zur Erlangung der Steuervergünstigung nach § 7h EStG folgt in seiner Grundstruktur dem in Kap. 6 für § 7i EStG beschriebenen Ablauf (Abstimmung vor Baubeginn, Trennung von baurechtlicher und steuerrechtlicher Prüfung, Bescheinigung nach Baufertigstellung, Prüfung durch das Finanzamt), tritt jedoch eigenständig neben dieses und weist einige sanierungsrechtliche Besonderheiten auf:

- **Modernisierungsvereinbarung mit der Gemeinde bzw. dem Sanierungsträger:** Vor Beginn der Baumaßnahmen schließt der Eigentümer regelmäßig eine Modernisierungsvereinbarung mit der Gemeinde oder dem von ihr beauftragten Sanierungsträger, in der die durchzuführenden Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen sowie deren Fertigstellungsfrist festgelegt werden. Diese Vereinbarung übernimmt funktional die Rolle, die bei § 7i EStG dem Abstimmungsverfahren mit der Denkmalbehörde zukommt (vgl. Kap. 6.1).
- **Durchführung innerhalb der Geltungsdauer der Sanierungssatzung:** Die Baumaßnahmen müssen während der Geltungsdauer der Sanierungssatzung durchgeführt werden (vgl. oben, mit Nachweis der Rechtsprechung). Eigentümer sollten sich daher bereits im Vorfeld bei der Gemeinde nach der voraussichtlichen Aufhebung der Satzung erkundigen.
- **Antrag auf Bescheinigung nach Baufertigstellung:** Nach Abschluss der Maßnahmen beantragt der Eigentümer bei der zuständigen Gemeindebehörde die Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG unter Vorlage der Modernisierungsvereinbarung, der Schlussrechnungen und eines Nachweises der tatsächlich entstandenen Kosten; die Anforderungen an die Rechnungslegung entsprechen im Grundsatz denen bei § 7i EStG (vgl. Kap. 6.6).
- **Prüfung durch die Gemeinde:** Die Gemeinde bestätigt in der Bescheinigung insbesondere die Lage des Gebäudes im förmlich festgelegten Sanierungsgebiet, die Durchführung von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB sowie etwaige aus Sanierungs- oder Entwicklungsfördermitteln gewährte Zuschüsse; die Höhe der begünstigten Aufwendungen ist – anders als bei § 7i EStG – nicht zwingend Bestandteil der Bescheinigung (vgl. oben, „Bindungswirkung“).
- **Prüfung durch das Finanzamt:** Wie bei § 7i EStG prüft das Finanzamt im Anschluss eigenständig die steuerrechtliche Einordnung der Aufwendungen, insbesondere die Abgrenzung zwischen Anschaffungskosten, Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand sowie die Frage, ob ein bautechnischer Neubau vorliegt; diese Prüfung entspricht in ihrer Systematik derjenigen in Kap. 6.9.

Da für § 7h EStG keine bundeseinheitliche Bescheinigungsrichtlinie besteht, können sich Form und Ablauf des Verfahrens von Gemeinde zu Gemeinde unterscheiden; eine frühzeitige Abstimmung mit der zuständigen Sanierungs- oder Stadtplanungsbehörde ist daher unerlässlich.

Verhältnis zu §§ 10f und 11a EStG

Für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäude in Sanierungsgebieten gilt § 10f EStG i.V.m. § 7h EStG entsprechend; die Aufwendungen können dann im Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Jahren jeweils bis zu 9 % wie Sonderausgaben abgezogen werden. Erhaltungsaufwand, der nicht durch Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsfördermitteln gedeckt ist, kann gemäß § 11a EStG auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden, entsprechend der Regelung des § 11b EStG bei Baudenkmälern.

Praxishinweis

Da die Prüfungskompetenzen zwischen Gemeinde (Sanierungs- und Modernisierungscharakter der Maßnahme) und Finanzamt (steuerrechtliche Einordnung, insbesondere Abgrenzung zum Neubau) unterschiedlich verteilt sind, empfiehlt es sich, den Wortlaut der Bescheinigung frühzeitig mit der zuständigen Gemeindebehörde und dem Steuerberater abzustimmen. Insbesondere bei Dachgeschossausbauten, Anbauten oder umfangreichen Umbauten sollte vorab geklärt werden, ob die Gemeinde von einer Modernisierung/Instandsetzung oder von einem bautechnischen Neubau ausgeht, da Letzterer die Förderung insgesamt ausschließt.

8 Weitere steuerrechtliche Denkmalthemen

Dieses Kapitel fasst weitere steuerrechtliche Aspekte zusammen, die neben der eigentlichen Bescheinigungsfähigkeit für die Praxis relevant sind und in den vorstehenden Kapiteln nicht bereits vertieft behandelt wurden.

Konkurrenz mehrerer Begünstigungsvorschriften

Liegen bei einem Wirtschaftsgut die Voraussetzungen für erhöhte Absetzungen aufgrund mehrerer Vorschriften vor, etwa sowohl nach § 7i als auch nach § 7h EStG, dürfen die erhöhten Absetzungen nur auf Grundlage einer dieser Vorschriften in Anspruch genommen werden (§ 7a Abs. 5 EStG). Eine Kumulierung mehrerer Begünstigungen für dieselbe Maßnahme ist ausgeschlossen; die Günstigerprüfung sollte bereits im Abstimmungsverfahren mit dem Steuerberater erfolgen.

Mindest-AfA während des Begünstigungszeitraums

Während des gesamten Begünstigungszeitraums müssen nach § 7a Abs. 3 EStG jedes Jahr mindestens Absetzungen in Höhe der regulären AfA nach § 7 Abs. 1 oder 4 EStG berücksichtigt werden. Nicht in Anspruch genommene erhöhte Absetzungen können nicht in späteren Jahren nachgeholt werden; sie verfallen anteilig für das jeweilige Jahr.

Nachträgliche Herstellungs- und Anschaffungskosten

Werden während des Begünstigungszeitraums nachträgliche Herstellungs- oder Anschaffungskosten aufgewendet, bemessen sich die Absetzungen ab dem Jahr ihrer Entstehung bis zum Ende des Begünstigungszeitraums nach den entsprechend erhöhten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 7a Abs. 1 EStG). Werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nachträglich gemindert, etwa durch Skonti, Nachlässe oder Gewährleistungsansprüche, ist die Bemessungsgrundlage entsprechend anzupassen.

Anteilige Berechtigung bei mehreren Eigentümern

Ist ein Wirtschaftsgut mehreren Beteiligten zuzurechnen und liegen die Voraussetzungen für die erhöhten Absetzungen nur bei einzelnen Beteiligten vor, so dürfen diese nur anteilig für die begünstigten Beteiligten vorgenommen werden. Innerhalb der begünstigten Beteiligten müssen die erhöhten Absetzungen einheitlich ausgeübt werden (§ 7a Abs. 7 EStG). Dies ist insbesondere bei Erwerbermodellen und Wohnungseigentümergeinschaften mit unterschiedlichem Nutzungs- und Vermietungsstatus der einzelnen Einheiten zu beachten.

Funktionsträgergebühren – Bindungswirkung der Bescheinigung

Die Bindungswirkung der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG erfasst nur die denkmalfachliche Erforderlichkeit der bescheinigten Aufwendungen, nicht aber deren steuerrechtliche Einordnung. Ob sogenannte Funktionsträgergebühren, etwa Treuhand- oder Baubetreuungsgebühren, zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder zu den Herstellungskosten gehören, entscheidet eigenständig das Finanzamt; diese Prüfung ist der Bescheinigungsbehörde entzogen.

Wegfall der Nutzungsvoraussetzungen und Nachversteuerung

Wird ein nach § 7h oder § 10f EStG begünstigtes Objekt innerhalb des Begünstigungszeitraums veräußert oder ändert sich die Nutzung, etwa der Wegfall der Selbstnutzung bei § 10f EStG, entfällt die Begünstigung ab dem Zeitpunkt der Änderung für die Zukunft. Eine rückwirkende Aberkennung bereits in Anspruch genommener Absetzungen erfolgt hingegen grundsätzlich nicht, sofern die Voraussetzungen im

jeweiligen Veranlagungszeitraum vorlagen. Die konkreten Folgen sind mit dem Steuerberater abzustimmen.

Verhältnis zu Zuschüssen aus öffentlichen Kassen

Öffentliche Zuschüsse mindern die Bemessungsgrundlage der erhöhten Absetzungen unabhängig davon, ob sie in der Bescheinigung ausgewiesen sind. Sie sind daher stets vollständig gegenüber dem Finanzamt offenzulegen, auch wenn sie im Bescheinigungsverfahren der Denkmalbehörde keine Rolle gespielt haben.