

§ 7i

Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554;
BStBl. I 2011, 310)

(1) ¹Bei einem im Inland belegenen Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, kann der Steuerpflichtige abweichend von § 7 Absatz 4 und 5 im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 Prozent und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 Prozent der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, 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 elf 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 Absatz 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 Absatz 3 ist entsprechend anzuwenden.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht, O&R Oppenhoff & Rädler AG, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7i

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|--|------|
| I. Grundinformation zu § 7i . | 1 | III. Geltungsbereich des § 7i . | 3 |
| II. Rechtsentwicklung des § 7i | 2 | IV. Verhältnis des § 7i zu anderen Vorschriften | 4 |

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|---|------|
| I. Begünstigungstatbestand | | V. Anwendung auf bestimmte Anschaffungskosten (Abs. 1 Satz 5) | 30 |
| 1. Baumaßnahmen an einem Baudenkmal (Abs. 1 Satz 1) . | 10 | VI. Abstimmung mit der nach Abs. 2 bestimmten Stelle (Abs. 1 Satz 6) | 31 |
| 2. Erfordernis der sinnvollen Nutzung (Abs. 1 Satz 2) | 11 | VII. Zuschüsse (Abs. 1 Satz 7) . | 32 |
| II. Bemessung der Absetzungen (Rechtsfolgen) | 20 | VIII. Restwertabschreibung (Abs. 1 Satz 8) | 33 |
| III. Anwendung auf Gebäudeteile (Abs. 1 Satz 3) | 28 | | |
| IV. Gebäudegruppen oder Gesamtanlagen (Abs. 1 Satz 4) | 29 | | |

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Bescheinigung 35

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Anwendungen auf Gebäudeteile 40

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 7i

Schrifttum: HAHN, Die einkommensteuerliche Behandlung von Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach dem WoBauFG einschließlich der Übergangsregelungen, DB 1990, 65; STUHRMANN, Einkommensteuerliche Vergünstigungen bei Baudenkmalen unter Berücksichtigung der Regelungen durch das WoBauFG, DStZ 1990, 107; HEINEN, Denkmalschutz und -pflege unter steuer-

lichen Gesichtspunkten – Teil I, Inf. 1993, 150; KLEEBERG, Die Kulturförderung mittels der §§ 7i, 10f, 10g und 11b EStG, FR 1997, 174; FLEISCHMANN/MEYER-SCHARENBERG, Altbau- und Denkmalschutz-Modernisierungen unter Berücksichtigung des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 und der neuen Investitionszulagen, DStR 1999, 748; FRANZMEYER-WERBE, Das Abstimmungserfordernis als Voraussetzung der Inanspruchnahme von Steuererleichterungen für Aufwendungen an einem Baudenkmal, DStZ 2001, 507; BECK, Kumulation von erhöhten Absetzungen nach § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG und Investitionszulage bei Erhaltungsmaßnahmen, DStR 2004,1553; BECK, Degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG neben § 7i EStG, DStR 2004, 1991; BÜCHNER/FRITZSCH, Steuerliche Förderung von denkmalgeschütztem Eigentum, DStR 2004, 2169; KALIGIN, Immobilieninvestitionen unter Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach §§ 7h, 7i EStG, DStR 2008, 1763; BECK, Die Bindungswirkung der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG, DStR 2009, 1414.

Verwaltungsanordnungen: R 7i und H 7i EStR; OFD Koblenz v. 3.6.2004, Kurzinformation ESt Nr. 041/04, S 2198b A, Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen nach § 7i EStG (zeitlicher Anwendungsbereich der Neuregelung), DStR 2004, 1561.

I. Grundinformation zu § 7i

1

Ziel des § 7i ist die Erhaltung und Bewahrung schutzwürdiger Baudenkmäler, die zur Einkünfterzielung verwendet werden. Die nicht ausreichenden staatlichen Bemühungen, Baudenkmale durch direkte Subventionen zu erhalten, werden durch ein umfassendes stl. Fördersystem ergänzt, das Begünstigungen für Baudenkmale unabhängig davon vorsieht, ob das Baudenkmal zur Einkünfterzielung (§ 7i), zu eigenen Wohnzwecken (§ 10f) oder zu sonstigen privaten Zwecken (§ 10g) genutzt wird. Gefördert werden durch § 7i nicht nur einzelne Gebäude bzw. Gebäudeteile, sondern auch nach landesrechtl. Vorschriften geschützte Ensembles zur Erhaltung des äußeren Erscheinungsbildes. Erforderlich ist eine vorherige Abstimmung mit der Denkmalschutzbehörde und eine Bescheinigung dieser Behörde über die erforderlichen Baumaßnahmen und die Höhe der hierfür begünstigten Aufwendungen. Der Begünstigungszeitraum beträgt seit 2004 zwölf Jahre ($8 \times 9\%$ sowie $4 \times 7\%$ der HK oder AK).

II. Rechtsentwicklung des § 7i

2

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

Staatsvertragsgesetz v. 25.6.1990 (BGBl. II 1990, 518; BStBl. I 1990, 294): Für Gebäude im Gebiet der ehemaligen DDR wurde ein Abs. 4 angefügt.

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Streichung dieses Abs. 4 bereits vor seinem Inkrafttreten (Anlage I, Kap. IV Sachgebiet B Abschn. II Nr. 16 Buchst. d und j).

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): In Abs. 1 Sätze 1 und 3 wurden die erhöhten Absetzungen von $10 \times 10\%$ auf $8 \times 9\%$ sowie anschließend $4 \times 7\%$ abgesenkt und damit der Abschreibungszeitraum von zehn auf zwölf Jahre verlängert. Die Absenkung war erst durch den Vermitt-

lungsausschuss in das Gesetz aufgenommen worden und daher wegen unzulässiger Verkürzung des ordnungsgemäßen Gesetzgebungsverfahrens formell verfassungswidrig (BVerfG v. 8.12.2009 – 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104), jedoch auf Anordnung des BVerfG bis zum 30.6.2011 weiterhin anwendbar.

BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Abs. 1 Sätze 1 und 5 wurden mit dem Wortlaut des HBeglG 2004 wiederholend neu gefasst und dabei die Schreibweise „vom Hundert“ durch die zwischenzeitlich gebräuchliche Schreibweise „Prozent“ ersetzt. Durch die rechtzeitige Wiederholung wurden die erheblichen Zweifel an der formellen Verfassungsmäßigkeit der Gesetzesänderungen beseitigt.

3

III. Geltungsbereich des § 7i

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 (s. § 7 Anm. 90). Zur Bedeutung des rechtlichen und des wirtschaftlichen Eigentums s. § 7 Anm. 91). Insbesondere gilt das Kostentragungsprinzip nach der Rspr. zum sog. Drittaufwand für Ehegatten, die ein Baudenkmal des Ehepartners zur Einkunftserzielung nutzen (s. § 7 Anm. 98). Zu PersGes. s. Anm. 20.

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).

4

IV. Verhältnis des § 7i zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 7h: Der Stpfl. hat ein Wahlrecht, nach welcher Vorschrift er Absetzungen vornimmt. Eine doppelte Inanspruchnahme schließt § 7a Abs. 5 aus.

Verhältnis zu §§ 10f und 10g: Die drei Vorschriften schließen sich gegenseitig aus, bilden in ihrer Gesamtheit jedoch ein umfassendes System der stl. Förderung von Baudenkmalen (s. Anm. 1). 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. 101).

Verhältnis zu §§ 11b: Durch öffentliche Zuschüsse nicht gedeckten Erhaltungsaufwand für Baudenkmale kann der Stpfl. unter den sonstigen Voraussetzungen des § 7i nach § 11b wahlweise gleichmäßig auf zwei bis fünf Jahre verteilen.

Verhältnis zu degressiven AfA (§ 7 Abs. 5): Die degressive Abschreibung auf das Gebäude wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass für einen Teil der Sanierungsaufwendungen erhöhte Absetzungen nach § 7i Abs. 1 Satz 4 zum Erhalt des äußeren Erscheinungsbilds der Gebäudegruppe (Ensemble), zu dem das Gebäude gehört, in Anspruch genommen werden (BFH v. 25.5.2004 – VIII R 6/

01, BStBl. II 2004, 783; Beck, DStR 2004, 1951); s. dazu auch § 7a Anm. 11 mit Beispiel.

Einstweilen frei.

5–9

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen**

I. Begünstigungstatbestand

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

10

Begünstigt sind Gebäude (zum Begriff s. § 7 Anm. 291), die im Inland belegen (s. § 1 Anm. 57) sind. Die räumliche Begrenzung verstößt nicht gegen EG-Recht, denn es werden weder inländ. Bauunternehmer noch deren inländ. Auftraggeber bevorzugt (glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7i Rn. 2 unter Hinweis auf EuGH v. 18.12.2014 – C-87/13 X, HFR 2015, 205, betr. niederländische Parallelvorschrift; krit. CLOER/VOGEL, DB 2010, 1901).

Baudenkmal: Welche Gebäude Baudenkmale 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. 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). Besteht zwischen Gebäude und Gebäudeteil ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang und eine bauliche Verbindung, so ist der Gebäudeteil als Teil des Baudenkmal begünstigt (BFH v. 14.1.2003 – IX R 72/00, BStBl. II 2003, 916, betr. Tiefgarage in einer Hofanlage; BFH v. 27.5.2004 – IV R 30/02, BStBl. II 2004, 945, betr. Wandmalerei, Holzvertäfelung o.Ä.). Die Aufnahme in die Bescheinigung der Denkmalbehörde ist für das FA bindend (BFH v. 14.1.2003 – IX R 72/00, BStBl. II 2003, 916; aA GRUBE, DStZ 1991, 97; FISCHER, FR 2003, 557: Abgrenzung der WG vom FA eigenständig zu prüfen; uE ist der Rspr. zu folgen; s. Anm. 35).

Gefördert wird die einzelne Baumaßnahme, soweit sie sachlich abgrenzbar und als solche abgeschlossen ist; bei einer Gesamtbaumaßnahme an einem Denkmal können die erhöhten Absetzungen also nicht erst nach Abschluss aller Maßnah-

§ 7i Anm. 10–11 B. Abs. 1: Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen

men, sondern jeweils für die einzelne fertiggestellte Maßnahme in Anspruch genommen werden (BFH v. 27.6.1995 – IX R 130/90, BStBl. II 1996, 215 unter 3.a: keine Begünstigung von TeilHK; BFH v. 20.8.2002 – IX R 40/97, BStBl. II 2003, 582 [584]). Ebenfalls nicht gefördert werden Aufwendungen zur Herstellung eines neuen Gebäudes oder einer Architekturkopie durch Wiederaufbau eines zerstörten Gebäudes (BFH v. 24.6.2009 – X R 8/08, BStBl. II 2009, 960; s. zugleich auch zur Verbindlichkeit in diesem Punkt fehlerhafter Bescheinigungen BFH v. 15.10.1996 – IX R 47/92, BStBl. II 1997, 176; BFH v. 13.9.2001 – IX R 62/98, BFH/NV 2002, 405; BFH v. 30.10.2002 – IX R 13/99, BFH/NV 2003, 744; aA BECK, DStR 2004, 1951). Zu förderungsfähigen Neubaumaßnahmen s. Anm. 11.

Zur Erhaltung des Baudenkmals erforderliche Baumaßnahmen: Zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal erforderlich sind Aufwendungen für die Substanz des Baudenkmal, 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 Baudenkmal erforderlich sind. Die Entsch. 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. 35) verwiesen.

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

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.

Baudenkmaleigenschaft: 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 Sicht des Denkmalschutzes als sinnvoll anzusehen ist (s. Anm. 35). Zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals im Detail wird daher auf die landesspezifischen Bescheinigungsrichtlinien verwiesen (s. Anm. 35).

Neubaumaßnahmen: Neubauten werden durch § 7i nicht gefördert (s. Anm. 10). Da es in § 7i nicht um HK für ein Gebäude, sondern um HK „für Baumaßnahmen“ an einem bestehenden Gebäude geht, ist dem Sinn und Zweck der Vorschrift entsprechend bei der Bewertung der Baumaßnahmen als Neubau nicht vom strechtl. Begriff des Neubaus auszugehen, sondern von der denkmal-schutzrechtl. Beurteilung (BFH v. 24.6.2009 – X R 8/08, BStBl. II 2009, 960; glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7i Rn. 5; BECK, DStR 2009, 1412, mit Fallbeispielen). Die stl. Beurteilung als Neubau tritt also im Einzelfall zurück, insbes. wenn bei einem Gebäude die Baumaßnahmen „zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind“. Denkmalschutzrechtlich kann daher die Erneuerung tragender Teile, die Nutzung bisher nicht genutzter Gebäudeteile (zB durch Schaffung einer ETWohnung im Dachboden oder eines Ladengeschäfts im Erdgeschoss) förderfähig sein, ebenso eine Nutzungsänderung von der Fabrik zu ei-

nem Wohnhaus (OFD NRW v. 1.10.2015, DStR 2015, 2850). Entscheidend und für das FA bindend ist die Beurteilung der Denkmalschutzbehörde. Zu bescheinigen ist in diesem Fall neben der Eigenschaft des Gebäudes als Baudenkmal insbes., dass die konkrete Baumaßnahme zur sinnvollen Nutzung des Baudenkmalns erforderlich ist und in welcher Höhe hierfür begünstigte Aufwendungen angefallen sind.

Einstweilen frei.

12–19

II. Bemessung der Absetzungen (Rechtsfolgen)

20

Bemessungsgrundlage: Begünstigt sind HK mittels erhöhter Absetzungen (zum Begriff s. § 7a Anm. 12). AK sind nur in begrenztem Umfang begünstigt; dies wurde in der Gesetzesbegründung dahingehend erläutert, dass ein Missbrauch der Vergünstigung durch Abschreibungsgesellschaften verhindert werden solle (BTDrucks. 8/896, 5). Hat ein Verkäufer HK aufgewendet, so kann der Erwerber die vom Verkäufer begonnenen Absetzungen nicht fortführen.

Personengesellschaften: Es gilt § 7a Abs. 7 (s. dort Anm. 61–64). Beim Eintritt in eine PersGes. kann der neue Gesellschafter die Absetzungen nur für Baumaßnahmen ab seinem rechtswirksamen Eintritt geltend machen (FinMin. Berlin v. 29.8.2001, FR 2002, 48). Auch wenn als Folge des Ausscheidens eines Gesellschafters Gesellschaftsanteile durch Anwachung übergehen, sind die übernommenen AHK nicht begünstigt (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760, zu § 7h).

Für die Auslegung der Begriffe AK und HK gelten die allgemeinen 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 Absetzungen: Der Stpfl. hat ein Wahlrecht, das er in jedem Jahr des zwölfjährigen Begünstigungszeitraums neu ausüben kann. Obergrenze der Absetzungen sind 9 % der HK in den ersten acht Jahren und 7 % in den letzten vier Jahren. Untergrenze sind nach § 7a Abs. 3 Absetzungen in Höhe der Regelabschreibung nach § 7 Abs. 4 (FG Münster v. 15.6.1994 – 8 K 6154/92 E, EFG 1995, 305, rkr.; s. § 7a Anm. 34). In einem Jahr nicht voll ausgeschöpfte AfA können später nicht nachgeholt werden. Zur Absetzung des verbleibenden Restwerts s. Anm. 33. Nicht begünstigte AHK werden neben den erhöhten Absetzungen nach den allgemeinen Grundsätzen abgeschrieben.

Ganzjahresabsetzung: Der jährliche Höchstsatz 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 1996, 645, für den Fall der Veräußerung s. § 7a Anm. 14 aE).

Begünstigungszeitraum: Allgemein zum Begriff s. § 7a Anm. 13. 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; BFH 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

§ 7i Anm. 20–30 B. Abs. 1: Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen

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). Die einzelne Baumaßnahme bildet einen eigenständigen Begünstigungstatbestand; § 7a Abs. 1 findet keine Anwendung (s. § 7a Anm. 14).

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 strechtl. 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 hinsichtlich der Höhe der begünstigten Aufwendungen für die FinVerw. verbindlich ist (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 davon 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, keine Baumaßnahmen im Inneren. 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).

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

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 durch-

geführt worden sind; Einzelheiten s. § 7h Anm. 18. Zu AK bei 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 allgemeine denkmalschutzrechtl. 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 denkmalschutzrechtl. 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 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 (BFH v. 20.7.2007 – X R 13/06, BStBl. II 2007, 879), während für Zuschüsse aus privaten Mitteln die allgemeinen Grundsätze zur Anwendung kommen. Nach § 7a Abs. 1 Satz 3 mindern Zuschüsse die Bemessungsgrundlage im Jahr ihrer Bewilligung; auf den Zufluss kommt es nicht an (s. § 7a Anm. 16). Bei nachträglicher Bewilligung oder Rückzahlung ändert sich hierdurch die Höhe der Absetzungen ab dem Bewilligungsjahr. Zur Bescheinigung der Zuschüsse s. Anm. 35.

VIII. Restwertabschreibung (Abs. 1 Satz 8)

33

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

Einstweilen frei.

34

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Bescheinigung

Bescheinigungsrichtlinien: Eine Übersicht über die Veröffentlichung der länderspezifischen Bescheinigungsrichtlinien enthalten BMF v. 10.11.2000 (BStBl. I 2000, 1513) und BMF v. 8.11.2004 (BStBl. I 2004, 149). Zu den zuständigen Denkmalschutzbehörden s. BMF v. 4.6.2015 (BStBl. I 2015, 506).

Rechtsnatur der Bescheinigung: Zweck der Bescheinigung ist es, die FinVerw. von der Prüfung außerstl. Fragen des Denkmalschutzes zu entlasten. Sie ist daher als materiell-rechtl. Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung des § 7i anzusehen. Ohne sie bzw. bei nicht ausreichendem Inhalt können die Absetzungen grds. nicht in Anspruch genommen werden. Verfahrensrechtlich ist die Bescheinigung Grundlagenbescheid, der das FA bindet (s. dazu § 7h Anm. 21). Wird die Bescheinigung erst nachträglich nach Beginn der Baumaßnahmen erteilt, so ist das FA aufgrund dieses Grundlagenbescheids auch zur Änderung bereits bestandskräftiger Bescheide nach § 171 Abs. 10 AO verpflichtet, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 7i vorliegen (glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7i Rn. 8).

Absetzungen trotz fehlender Bescheinigung: In Anbetracht der häufig langen Bearbeitungsdauer der Denkmalschutzbehörden lassen Rspr. und FinVerw. im Einzelfall auch ohne Vorlage der Bescheinigung bereits erhöhte Absetzungen nach § 7i zu (BFH v. 14.5.2014 – X R 7/12, BStBl. II 2015, 12; H 7i EStR 2012; OFD NRW v. 17.2.2015, DB 2015, 463). Gemäß § 155 Abs. 2 AO kann ein StBescheid auch vor Ergehen des Grundlagenbescheids erlassen werden. In welcher Höhe das FA Absetzungen nach § 7i zulässt, ist im Wege der Schätzung nach § 162 Abs. 5 AO zu ermitteln. Voraussetzung ist, dass der Stpfl. informative Unterlagen dazu vorlegt, auf welche einzelnen Baumaßnahmen sich die Kosten bezogen haben und dass es sich um HK für Baumaßnahmen iSd. § 7i handelt. Es ist nach BFH v. 14.5.2014 (X R 7/12, BStBl. II 2015, 12) eine Ermessensentscheidung, so dass das FA, wenn es die vorläufige Gewährung der erhöhten Absetzungen ablehnen will, überprüfbar darlegen muss, aus welchem Grund die Anerkennung versagt werden soll (BFH v. 14.5.2014 – X R 7/12, BStBl. II 2015, 12, Rn. 30), zB wegen unzureichender Angaben des Stpfl.

Lehnt die Denkmalbehörde später die Erteilung der beantragten Bescheinigung förmlich ab, stellt dies einen negativen Grundlagenbescheid dar, der das FA berechtigt, die früheren EStBescheide zu ändern, gem. § 171 Abs. 10 AO auch bei Bestandskraft (glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 7i Rn. 8; PFÜTZENREUTER, EFG 2006, 676; aA FG Rh.-Pf. v. 11.1.2006 – 3 K 1481/02, EFG 2006, 675, rkr.).

Vorläufige Bescheinigung: Soweit die Denkmalschutzbehörde eine vorläufige Bescheinigung erteilt (s. dazu OFD Frankfurt v. 26.8.2008, EStB 2009, 63), insbes. eine sog. qualifizierte Eingangsbestätigung, so gilt das oben zur fehlenden Bescheinigung Gesagte (Ermessensentscheidung des FA über Anerkennung eines Abzugsbetrags im Wege der Schätzung; §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO).

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 Abzugsberechti-

gung sind vom FA zu prüfen (BFH v. 6.3.2001 – IX R 64/97, BStBl. II 2001, 796); s. auch H 7i EStR „Bindungswirkung“.

Die Denkmalschutzbehörden haben zu prüfen und verbindlich festzustellen (vgl. auch R 7i Abs. 2 EStR; Beck, DStR 2009, 1412):

- 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 Erscheinungsbildes) erforderlich waren (zB BFH v. 15.10.1996 – IX R 47/92, BStBl. II 1997, 176; BFH v. 5.11.1996 – IX R 42/94, BStBl. II 1997, 244; BFH v. 11.6.2002 – IX R 79/97, BStBl. II 2003, 578; BFH 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; BFH 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 öffentliche Zuschüsse gewährt wurden (s.u.).

Die Finanzverwaltung prüft alle sonstigen Voraussetzungen in eigener Zuständigkeit (s. R 7 Abs. 3 EStR; BMF v. 16.5.2007 – IV C 3 - S 2198 - a/07/0001, BStBl. I 2007, 475), so insbes. die Zuständigkeit der Denkmalschutzbehörde für die vorgelegte Bescheinigung, die Aufteilung der bescheinigten Aufwendungen auf HK/AK, den sofort abziehbaren BA oder WK, insbes. zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Ausgaben, die Zurechnung der bescheinigten Aufwendungen zum zu fördernden Objekt, ob weitere Zuschüsse gezahlt worden sind, ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder bei einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude wie SA (§ 10f) berücksichtigt werden können und in welchem VZ die erhöhten Absetzungen, die Verteilung von Erhaltungsaufwand (§ 10b) oder der Abzug wie SA (§ 10f) erstmals in Anspruch genommen werden können.

Keine Bindungswirkung haben daher Feststellungen zu Gebäudeteilen, die strechtl. 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; BFH v. 14.1.2003 – IX R 72/00, BStBl. II 2003, 916). Ergibt 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; H 7i EStR). 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 denkmalschutzrechtl. als auch strechtl. von Bedeutung sind, so ist die in der Bescheinigung zum Ausdruck kommende denkmalschutzrechtl. Beurteilung auch strechtl. bindend (BFH v. 13.9.2001 – IX R 62/98, BStBl. II 2003, 912). 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; BFH v. 22.10.2014 – X R 15/13, BStBl. II 2015, 367, Rn. 17; s. dazu § 7h Anm. 21). Dies gilt auch, wenn die Bescheinigung von stl. unzutreffenden

Rechtsauffassungen ausgeht (BFH v. 13.9.2001 – IX R 62/98, BFH/NV 2002, 405). Zum Remonstrationsrecht des FA s. § 7h Anm. 21.

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 verwaltungsrechtl. Verfahrensvorschriften bitten (Remonstrationsrecht; BFH v. 5.11.1996 – IX R 42/94, BStBl. II 1997, 244, zu Fallgruppen s. OFD Frankfurt v. 1.3.2002, juris). Die strechtl. 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).

Bescheinigung über Zuschüsse: Die Bescheinigung muss auch Zuschüsse aus Sanierungs- und Entwicklungsförderungsmitteln und deren Höhe enthalten, aber nur solche, die von den für Denkmalschutz oder Denkmalpflege zuständigen Behörden gewährt werden (BFH v. 11.6.2002 – IX R 79/97, BStBl. II 2003, 578: zwingende Voraussetzung; H 7i EStR „Bindungswirkung“). Andere Zuschüsse aus öffentlichen Kassen, zB Gemeindegewährungen, 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.

36–39 Einstweilen frei.

40

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Anwendungen auf Gebäudeteile**

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; zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 501–506.