

Verfügung betr. ertragsteuerliche Behandlung von Aufwendungen an Baudenkmälern und Kulturgütern

Vom 19. Februar 2026

OFD Nordrhein-Westfalen S 2198b-2015-0000557-St 231
(EStG-Kartei NW § 7i EStG Nr. 800)

Gliederung

I. Allgemeines

1. Steuerliche Begünstigungstatbestände
2. Bescheinigungspflicht

II. Bescheinigung nach § 36 DSchG

1. Grundlagencharakter der Bescheinigung nach § 36 DSchG
2. Objekt und Adressat der Bescheinigung nach § 36 DSchG
3. Rücknahmemöglichkeit der Bescheinigung nach § 36 DSchG
4. Änderungsmöglichkeit der Folgebescheide und einstweiliger Rechtsschutz

III. Prüfungsbefugnis und -pflicht der Finanzbehörden

1. Grundsatz
2. Sachverhaltsermittlung
3. Einzelheiten

IV. Remonstrationsverfahren

1. Grundsatz
2. Voraussetzungen für die Einleitung eines Remonstrationsverfahrens
3. Verfahrensablauf
4. Einzelfragen

I. Allgemeines

1. Steuerliche Begünstigungstatbestände

Die einschlägigen Vorschriften zur Förderung des Denkmalschutzes sind nachstehend zusammengestellt.

1.1. Abzug von Denkmalaufwendungen bei vermieteten, eigengewerblich oder beruflich genutzten Baudenkmälern

Gesetzliche Vorschrift	Anwendungsbereich	Art der Begünstigung
§ <u>7i</u> Abs. 1 Satz 1 EStG	Herstellungskosten	Erhöhte Absetzungen im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren bis zu 9%, anschließend in den folgenden vier Jahren bis zu 7% der Herstellungskosten
§ <u>7i</u> Abs. 1 Satz 5 EStG	Anschaffungskosten, soweit sie auf nach Abschluss des Kaufvertrages durchgeführte begünstigte Baumaßnahmen entfallen	Erhöhte Absetzungen im Jahr der Anschaffung und in den folgenden sieben Jahren bis zu 9%, anschließend in den folgenden vier Jahren bis zu 7% der Anschaffungskosten
§ <u>11b</u> EStG	Erhaltungsaufwendungen, die nach dem 31.12.1989 entstanden sind	Gleichmäßige Verteilung auf 2 bis 5 Jahre

Ist ein Baudenkmal im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge unentgeltlich auf den Steuerpflichtigen übergegangen, kann dieser im Rahmen der Einkunftsermittlung die AfA des Rechtsvorgängers nach § 11d EStDV fortsetzen. Hat der Rechtsvorgänger Erhaltungsaufwendungen getätigt und diese nach § 11b EStG auf mehrere Jahre verteilt, ist der noch nicht berücksichtigte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Veranlagungsjahr der Rechtsnachfolge abzusetzen (R 21.1 Abs. 6 Satz 2 EStR).

1.2. Abzug von Denkmalaufwendungen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmalern

Gesetzliche Vorschrift	Zeitlicher und sachlicher Anwendungsbereich	Art der Begünstigung
§ <u>10f</u> Abs. 1 EStG	Herstellungskosten Anschaffungskosten, soweit sie auf nach Abschluss des Kaufvertrages durchgeführte begünstigte Baumaßnahmen entfallen	Sonderausgabenabzug von bis zu 9% (zehn Jahre lang)
§ <u>10f</u> Abs. 2 EStG	Erhaltungsaufwendungen, die nach dem 31.12.1989 entstanden sind	Sonderausgabenabzug von bis zu 9% (zehn Jahre lang)

Wird ein Baudenkmal unentgeltlich im Rahmen einer Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge auf den Steuerpflichtigen übertragen, ist eine Fortführung der Sonderabschreibung durch den Rechtsnachfolger nicht zulässig. Die Vorschrift des § 11d EStDV ist auf Sonderausgaben nicht anwendbar. In diesem Zusammenhang ist ein Verfahren beim BFH unter dem Aktenzeichen X R 23/24 anhängig.

1.3. Abzug von Aufwendungen für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden

Gesetzliche Vorschrift	Anwendungsbereich	Art der Begünstigung
§ 10g EStG	Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand	Sonderausgabenabzug von bis zu 9% (zehn Jahre lang)

Wurde ein schutzwürdiges Kulturgut im Wege der Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge unentgeltlich auf den Steuerpflichtigen übertragen, kann dieser die Sonderabschreibung nicht fortführen. Die Regelung des § 11d EStDV findet auf Sonderabschreibungen keine Anwendung.

2. Bescheinigungspflicht

Gemeinsame materiell-rechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme dieser Steuerbegünstigungen ist – wie bisher – die Vorlage einer Bescheinigung der zuständigen Denkmalbehörde nach § 36 Denkmalschutzgesetz NRW – DSchG – (§ 7i Abs. 2 Satz 1 bzw. § 10g Abs. 3 EStG).

Wegen des notwendigen Inhalts der Bescheinigung wird auf Tz. 5.2 der Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7i, 10f und 11b des Einkommensteuergesetzes vom 28.11.2025 (nachfolgend Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG) und Tz. 1 der Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung des § 10g des Einkommensteuergesetzes vom 28.11.2025 (nachfolgend Bescheinigungsrichtlinien § 10g EStG) hingewiesen. Bei fehlender oder nicht vollständiger Bescheinigung können die Steuervergünstigungen grundsätzlich nicht gewährt werden. Soweit im Einzelfall Aufwendungen unter Anwendung des § 155 Abs. 2 und des § 162 Abs. 5 AO im Vorgriff auf die Entscheidung der Denkmalschutzbehörde über den gestellten Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung nach § 7i, § 10f bzw. § 10g EStG im Steuerbescheid berücksichtigt werden, ist die Einkommensteuerfestsetzung bzw. die gesonderte und ggf. einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen insoweit vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO durchzuführen. Bei einer späteren Vorlage der (vollständigen) Bescheinigung kommt eine Änderung bereits durchgeführter Steuerfestsetzungen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO in Betracht.

Zuständige Bescheinigungsbehörden bei Denkmälern sind in Nordrhein-Westfalen die Unteren Denkmalbehörden (§ 36 DSchG). Untere Denkmalbehörden sind die Gemeinden. Diese haben die Bescheinigungen im Benehmen mit dem Landschaftsverband auszustellen (Tz. 5 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG). Die Oberen Denkmalbehörden (Kreise bzw. für die kreisfreien Städte die Bezirksregierungen) sollen die Unteren Denkmalbehörden bei der Ausstellung der Steuerbescheinigung beraten.

Das Ministerium für Heimat, Kommunales, Bau und Digitalisierung und das Ministerium für Finanzen haben mit gemeinsamen Runderlassen vom 28.11.2025 Richtlinien über Art und Umfang dieser Bescheinigungen an die ihnen nachgeordneten Behörden herausgegeben.

Diese sog. Bescheinigungsrichtlinien haben lediglich für die Denkmalämter Weisungscharakter. Für die Finanzbehörden bilden sie hingegen die Grundlage für die Prüfung, ob ein Remonstrationsverfahren in Betracht zu ziehen ist (vgl. hierzu Punkt IV.).

Im Folgenden werden die Bedeutung der Bescheinigung nach § 36 DSchG, die Prüfungskompetenz der Finanzbehörden nach R 7i Abs. 3 EStR sowie die Grundsätze des Remonstrationsverfahrens umfassend dargestellt.

II. Bescheinigung nach § 36 DSchG

1. Grundlagencharakter der Bescheinigung nach § 36 DSchG

Der Gesetzgeber hat das Bescheinigungsverfahren in § 7i Abs. 2 EStG sowie den übrigen Nachfolgevorschriften beibehalten. Hierdurch soll erreicht werden, dass die Entscheidung über die denkmalfachlichen Tatbestandsmerkmale von den zuständigen Fachbehörden getroffen wird. Demzufolge ist die Bescheinigung der Denkmalbehörde nach § 36 DSchG insoweit ein Grundlagenbescheid i.S.d. § 171 Abs. 10 AO.

Sie unterliegt hinsichtlich der denkmalfachlichen Aussagen weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Überprüfung durch die Finanzbehörden und Finanzgerichte (R 7i Abs. 2 Satz 2 EStR).

Die bescheinigten Aufwendungen sind daher zunächst auch dann regelmäßig zu berücksichtigen, wenn das Finanzamt von der Möglichkeit der Remonstration gegenüber der ausstellenden Behörde Gebrauch macht.

Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht, soweit die Finanzbehörden eine eigene Prüfungskompetenz haben (vgl. hierzu Punkt III.1.) oder der Finanzbehörde die prüfungsrelevanten Unterlagen – insbesondere Rechnungsbelege – (vgl. hierzu Punkt III.2.) nicht oder nur unvollständig vorgelegt werden.

2. Objekt und Adressat der Bescheinigung nach § 36 DSchG

Die von der Denkmalbehörde ausgestellte Bescheinigung gemäß § 36 DSchG ist objektbezogen. Daher muss sie die genaue Bezeichnung des Baudenkmals, des Denkmalbereichs oder des Kulturguts und den Namen sowie die Anschrift des Grundstücks- bzw. Gebäudeeigentümers oder des einzelnen Bauherren/Erwerbers und die auf diesen entfallenden begünstigten Aufwendungen enthalten (vgl. Tz. 5.2 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG).

Bei einer fehlerhaft adressierten Bescheinigung obliegt es dem Steuerpflichtigen, bei der Denkmalbehörde eine zutreffende Bescheinigung zu erwirken.

Entsprechendes gilt, wenn die Denkmalbehörde im Zusammenhang mit sog. Erwerber- bzw. Bauherrenmodellen einheitliche Bescheinigungen gefertigt hat, da die Ausstellung dieser Sammelbescheinigungen dem Gesetzeswortlaut der einschlägigen Vorschriften (§ 7i Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 EStG) entgegensteht.

3. Rücknahmemöglichkeit der Bescheinigung nach § 36 DSchG

Die Bescheinigung nach § 36 DSchG ist ein Verwaltungsakt i.S.v. § 35 VwVfG NW, der bei Rechtswidrigkeit von der Denkmalbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 48 Abs. 1 VwVfG NW) zurückgenommen oder geändert werden kann. Die Rücknahme oder Änderung wird durch § 48 Abs. 2 VwVfG NW nicht eingeschränkt. Im Rahmen der Ermessensentscheidung ist die Denkmalbehörde im Regelfall verpflichtet, eine rechtswidrige Bescheinigung zurückzunehmen bzw. zu ändern.

Es bleibt jedoch die Jahresfrist des § 48 Abs. 4 VwVfG NW zu beachten (vgl. im Einzelnen hierzu Punkt IV.3.).

4. Änderungsmöglichkeit der Folgebescheide und einstweiliger Rechtsschutz

Wird die Bescheinigung durch die Denkmalbehörde geändert oder aufgehoben, sind die ertragsteuerlichen Folgerungen durch eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ziehen; § 171 Abs. 10 AO ist anwendbar.

Hat die Denkmalbehörde eine von ihr erteilte Bescheinigung nach § 36 DSchG ganz oder teilweise zurückgenommen, sind die betroffenen Einkommensteuer- bzw. Feststellungsbescheide auch dann zu ändern, wenn der Steuerpflichtige gegen die Entscheidung der Denkmalbehörde Widerspruch oder Klage beim Verwaltungsgericht eingelegt hat.

Die Vollziehung dieser Änderungsbescheide ist von Amts wegen auszusetzen, soweit für den Grundlagenbescheid – die Bescheinigung nach § 36 DSchG – nicht die sofortige Vollziehung angeordnet ist (§ 361 Abs. 3 AO i.V.m. § 80 VwGO). Hierbei ist zu beachten, dass nach der VwGO grundsätzlich jeder Rechtsbehelf aufschiebende Wirkung hat.

III. Prüfungsbefugnis und -pflicht der Finanzbehörden (R 7i Abs. 3 EStR)

1. Grundsatz

Die Bescheinigungen nach § 36 DSchG enthalten keine Aussage über die steuerrechtliche Abgrenzung der Aufwendungen; ihnen kommt folglich insoweit auch keine Bindungswirkung zu.

Die Finanzämter haben in eigener Zuständigkeit zu prüfen (vgl. Tz. 6 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG; Tz. 7 der Bescheinigungsrichtlinien § 10g EStG),

- ob die vorgelegte Bescheinigung von der nach Landesrecht zuständigen oder der von der Landesregierung bestimmten Behörde ausgestellt worden ist,
- ob die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich zu den Herstellungskosten oder den Anschaffungskosten i.S.d. § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG des Gebäudes, zu den sofort abziehbaren Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand, zu den nicht abziehbaren Kosten gehören oder selbständigen Wirtschaftsgütern zuzurechnen sind,
- ob weitere Zuschüsse für die bescheinigten Aufwendungen gezahlt werden oder worden sind,

- ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder nach den §§ 10f, 10g EStG wie Sonderausgaben berücksichtigt werden können,
- in welchem Veranlagungszeitraum die erhöhten Absetzungen, die Verteilung von Erhaltungsaufwand oder der Abzug wie Sonderausgaben erstmals in Anspruch genommen werden können.

In den Fällen des § 10g Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG ist zusätzlich zu prüfen,

- ob die bescheinigten Maßnahmen an einem Kulturgut durchgeführt worden sind, das im Eigentum des Steuerpflichtigen steht,
- ob das Kulturgut im jeweiligen Kalenderjahr nicht zur Erzielung von Einkünften i.S.d. § 2 EStG genutzt worden ist,
- inwieweit die Aufwendungen etwaige aus dem Kulturgut erzielte Einnahmen übersteigen,
- ob die bescheinigten Aufwendungen nicht als Anschaffungskosten zu behandeln sind.

2. Sachverhaltsermittlung

Zur Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage sollte die in OASE eingestellte Checkliste (724/233) genutzt werden. Im Rahmen der allgemeinen Ermittlungspflicht (§ 88 AO) werden insbesondere die nachstehenden Unterlagen benötigt:

- Die Zusammenstellung der Rechnungen, die der Unteren Denkmalbehörde bereits vorgelegen hat und von dieser nach Korrektur den Eigentümern der Baudenkmale wieder zur Verfügung gestellt worden ist, gehört als notwendiger Bestandteil zu jedem Aktenvorgang. Die Rechnungsbelege sind zur Einsichtnahme vorlegen zu lassen.
- Da anhand der eingereichten Rechnungsbelege meist unklar bleibt, welche Baumaßnahmen im Einzelnen durchgeführt worden sind, ist bei dem Steuerpflichtigen eine – in der Regel bereits vorhandene – detaillierte Baubeschreibung anzufordern.

Für die Sachverhaltsermittlung sind zudem regelmäßig die Grundsteuerakten beizuziehen. Eine Ortsbesichtigung durch den Bearbeiter der GÜST / BWST oder den Bausachverständigen kommt nur in Betracht, wenn dies hinsichtlich der von den Finanzämtern zu prüfenden steuerrechtlichen Kriterien (z.B. Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen) zwingend erforderlich ist.

- Ferner kann es in Zweifelsfällen zweckmäßig sein, in die Bauakten der Bauaufsichtsbehörde Einsicht zu nehmen, und zwar dann, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten hier nicht im erforderlichen Umfang nachkommt und auch alle anderen Beweismittel nicht zur vollständigen Aufklärung des Sachverhalts, der für die zu prüfenden steuerrechtlichen Kriterien (z.B. Abgrenzung Herstellungskosten – Erhaltungsaufwand) maßgebend ist, ausreichen.

–Der Inhalt der Steuerakte sollte zudem einen Auszug aus der digitalen Denkmalliste umfassen (vgl. § 23 Abs. 7 DSchG). In diesem Zusammenhang haben die Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungs- und Darlegungspflichten (§ 90 AO) zu erfüllen. Geschieht dies nicht innerhalb einer angemessenen Frist, so sind die Besteuerungsgrundlagen insoweit im Wege der Schätzung (§ 162 AO) zu ermitteln.

3. Einzelheiten

3.1. Selbständige Wirtschaftsgüter und Aufwandsabgrenzung

Nach den §§ 7i, 10f, 10g Abs. 1 Nr. 1 und 2, 11b EStG sind nur solche Aufwendungen begünstigt, die einem Gebäude (Gebäudeteil) zuzurechnen sind, das (der) unter Denkmalschutz steht. Hieraus folgt, dass

- Aufwendungen, die nach steuerrechtlichen Grundsätzen einem selbständigen Wirtschaftsgut zuzurechnen sind, das kein Gebäude oder Gebäudeteil ist, oder
- Aufwendungen, die zwar einem – selbständigen – Gebäude zuzurechnen sind, das aber nicht dem Denkmalschutz unterliegt,

nicht nach den obengenannten Vorschriften begünstigt sind.

Über die Zurechnung der Aufwendungen zu den einzelnen Wirtschaftsgütern entscheidet allein die Finanzbehörde. Diese Entscheidungskompetenz der Finanzbehörden hat zur Folge, dass Aufwendungen, die nicht zu den Herstellungskosten/Erhaltungsaufwendungen der unter Denkmalschutz stehenden Gebäude bzw. Gebäudeteile gehören, sondern steuerrechtlich selbständigen Wirtschaftsgütern zuzurechnen sind, selbst dann nicht begünstigt sind, wenn die Untere Denkmalbehörde sie in die Bescheinigung einbezieht. Die bescheinigten Aufwendungen sind – unter Hinweis auf die eigene Entscheidungskompetenz der Finanzbehörden – entsprechend zu kürzen.

Beispiele hierfür sind:

- die Errichtung eines Anbaus, der nicht mit dem Baudenkmal verschachtelt ist,
- die Errichtung einer Tiefgarage, räumlich getrennt vom Baudenkmal (vgl. Tz. 3.9 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG und BFH vom 15.10.1996, BStBl. 1997 II S. 176),
- Aufwendungen für Außenanlagen (vgl. Tz. 3.11 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG; BFH vom 15.10.1996, BStBl. 1997 II S. 176),
- Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände (vgl. Tz. 3.10 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG),
- Erschließungskosten, die dem Grund und Boden zuzurechnen sind (vgl. Tz. 3.11 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG; H 6.4 EStH).

Ggf. ist zu prüfen, ob für diese Wirtschaftsgüter ein Abzug nach § 10g Abs. 1 Nr. 3 und 4 EStG in Betracht kommt.

Beispiel:

A ist Eigentümer eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmals. Nach der Eintragung in die Denkmalliste stehen auch die Außenanlagen (gärtnerische und sonstige bauliche Anlagen, die keine Gebäude sind) unter Denkmalschutz. A führt begünstigte Baumaßnahmen (Herstellungskosten) sowohl am Gebäude als auch an den Außenanlagen durch, die von der Unteren Denkmalbehörde als insgesamt begünstigt bescheinigt werden.

Lösung:

Das Finanzamt hat aufgrund eigener Prüfungskompetenz zu ermitteln, welche der bescheinigten Aufwendungen dem Gebäude zuzurechnen sind. Nur diese Aufwendungen können nach § 10f Abs. 1 i.V.m. § 7i EStG abgezogen werden.

Die danach nicht begünstigten Aufwendungen für die Außenanlagen können jedoch nach § 10g Abs. 1 Nr. 3 EStG abgezogen werden. Nach § 10g Abs. 2 Satz 1 EStG schließt die Nutzung des Gebäudes zu eigenen Wohnzwecken den Abzug der Aufwendungen für die Außenanlagen nicht aus, weil hiernach nur die Eigennutzung bei Gebäuden und Gebäudeteilen dem Abzug nach § 10g EStG entgegensteht. Die Außenanlagen sind steuerrechtlich nicht dem Gebäude zuzurechnen, sondern bilden selbständige Wirtschaftsgüter.

In eigener Zuständigkeit entscheidet die Finanzbehörde im Übrigen über die steuerrechtliche Behandlung der nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge (§ 9b EStG) und der Finanzierungskosten sowie über die Kürzung der Denkmalschutzaufwendungen um in Anspruch genommene Skonti und sonstige Abzüge.

3.2. Abgrenzung zwischen Herstellungskosten, Erhaltungsaufwand und anschaffungsnahe Aufwand

Für die Abgrenzung zwischen Herstellungskosten, Erhaltungsaufwand und anschaffungsnahe Aufwand, die ausschließlich in die Entscheidungskompetenz der Finanzbehörden fällt (R 7i Abs. 3 Nr. 2 EStR), gelten auch bei Baumaßnahmen an Baudenkmalen die allgemeinen Grundsätze der R 21.1 EStR und des BMF-Schreibens vom 26.1.2026 (BStBl. I S. 272)[1].

Aufwendungen für übliche Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten stellen grundsätzlich Erhaltungsaufwand dar und können daher auch dann nicht nach § 7i EStG erhöht abgeschrieben werden, wenn sie vom Betrag her sehr hoch sind, es sei denn, es liegt anschaffungsnahe Aufwand vor, der nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG als Herstellungskosten zu behandeln ist.

Nach den §§ 7i, 10f Abs. 1 und 10g Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG sind nur Herstellungskosten an bestehenden Gebäuden (nachträgliche Herstellungskosten) begünstigt. Die Prüfung, ob aus steuerfachlicher Sicht nachträgliche Herstellungskosten vorliegen, fällt in die Entscheidungsbefugnis der Finanzbehörden.

Wird ein Gebäude durch die durchgeführten Baumaßnahmen in seinem Zustand so wesentlich verändert, dass es in bautechnischer Hinsicht als neues Gebäude erscheint (Neubau), ist die Bescheinigung dennoch bindend für das Finanzamt (vgl. Tz. 6 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG und Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 01.10.2015, EStG-Kartei NW § 7i EStG Nr. 807[2]). Ein Wiederaufbau oder eine Neuerrichtung eines Denkmals ist danach nicht begünstigt, weil es nicht der Erhaltung des bestehenden Denkmals dient (BFH vom 24.6.2009, BStBl. II S. 960). Wird in diesen Fällen gleichwohl eine Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG ausgestellt, bleibt dem Finanzamt nur der Weg der Remonstration.

3.3. Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten eines Baudenkmals sind nur nach § 7i Abs. 1 Satz 5 bzw. § 10f Abs. 1 i.V.m. § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG begünstigt. Hiernach sind bei einem Erwerber, der kein Bauherr ist, nur Aufwendungen für Baumaßnahmen begünstigt, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss des obligatorischen Erwerbsvertrages oder eines gleichstehenden Rechtsaktes durchgeführt worden sind. Wegen des Zeitpunkts des Abschlusses des obligatorischen Erwerbsvertrages vgl. R 7.2 Abs. 5 EStR.

Die Anschaffungskosten für die Altbausubstanz sind nicht begünstigt.

Eine weitergehende Begünstigung für den Erwerber eines Baudenkmals scheidet auch dann aus, wenn der Verkäufer vor der Veräußerung umfangreiche Baumaßnahmen durchgeführt und die erhöhten Absetzungen nach § 7i Abs. 1 EStG oder Abzugsbeträge nach § 10f Abs. 1 EStG in Anspruch genommen hatte.

Durch die Regelung in § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG sollen steuerliche Nachteile für Bauherren-(Erwerber-)Gemeinschaften (BMF-Schreiben vom 20.10.2003, BStBl. I S. 546[3]) vermieden werden.

Die Denkmalbehörde ist nicht verpflichtet, die anteiligen Aufwendungen für eine Sanierungsmaßnahme im Falle des späteren Eintritts eines Beteiligten in die Erwerbsgemeinschaft entsprechend diesem zeitlichen Moment zuzuordnen. Diese Abgrenzung obliegt allein der Finanzbehörde.

Gleiches gilt für die Zurechnung der Funktionsträgergebühren zu den begünstigungsfähigen Aufwendungen (vgl. Tz. 3.3 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG).

3.4. Zeitliche Berücksichtigung der begünstigten Aufwendungen

Die Entscheidung über die Frage, in welchem Veranlagungszeitraum die erhöhten Absetzungen, die Verteilung von Erhaltungsaufwand oder der Abzug wie Sonderausgaben erstmals in Anspruch genommen werden können, fällt ausschließlich in die Kompetenz der Finanzbehörden. Dies gilt auch dann, wenn die Untere Denkmalbehörde die im jeweiligen Kalenderjahr angefallenen Baukosten in der Bescheinigung nach § 36 DSchG gesondert ausweist.

Die erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG und der Abzug wie Sonderausgaben nach § 10f Abs. 1 und Abs. 2 bzw. § 10g Abs. 1 EStG können erstmals in dem Veranlagungszeitraum in Anspruch genommen werden, in dem die begünstigte Baumaßnahme insgesamt fertiggestellt wird (§ 9a EStDV; BFH vom 27.6.1995, BStBl. 1996 II S. 215). Erstreckt sich eine einheitliche Baumaßnahme über einen Zeitraum von mehreren Kalenderjahren, ist der Zeitpunkt der Fertigstellung der gesamten Baumaßnahme auch dann maßgebend, wenn die Untere Baudenkmalbehörde über die in dem jeweiligen Kalenderjahr angefallenen Baukosten gesonderte Bescheinigungen nach § 36 DSchG ausgestellt hat.

Steht ein Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen und bildet daher jedes der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile ein besonderes Wirtschaftsgut (R 4.2 Abs. 4 EStR), bestehen keine Bedenken, den maßgebenden Zeitpunkt der Fertigstellung der begünstigten Baumaßnahme auf das jeweilige selbständige Wirtschaftsgut zu beziehen.

Liegt Erhaltungsaufwand vor, der nach § 11b EStG verteilt abgezogen werden soll, beginnt der Verteilungszeitraum im Jahr des Abflusses (§ 11 Abs. 2 EStG) der begünstigten Aufwendungen. Die Grundsätze der R 21.1 Abs. 6 EStR sind zu beachten.

3.5. Zuschüsse

Maßnahmen zur Denkmalpflege und zum Denkmalschutz werden wegen des öffentlichen Interesses an der Erhaltung und Nutzung von Baudenkmalern in vielfältiger Weise von den öffentlichen Händen unterstützt. Diese Zuwendungen sind nur teilweise an die Denkmaleigenschaft des Objekts geknüpft.

Die Unteren Denkmalbehörden sind nur im zeitlichen Geltungsbereich des § 7i EStG (§ 7i Abs. 2 EStG) generell mitteilungspflichtig, und auch nur für solche Zuschüsse, die von Denkmalbehörden gewährt werden (vgl. Tz. 5.3 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG; Tz. 6 der Bescheinigungsrichtlinien § 10g EStG). Darüber hinausgehende Zuschüsse werden von der Mitteilungspflicht nicht erfasst.

Es ist daher regelmäßig erforderlich, den Steuerpflichtigen über den Erhalt öffentlicher Zuwendungen zu befragen.

Hat der Steuerpflichtige für die von ihm durchgeführten Baumaßnahmen einen Zuschuss erhalten, gilt Folgendes:

Nach § 7i Abs. 1 Satz 7 EStG sind die erhöhten AfA auf die Aufwendungen begrenzt, die nicht durch Zuschüsse aus öffentlichen Kassen gedeckt sind. Es ist also stets die Bemessungsgrundlage zu kürzen. Auch § 11b Abs. 1 EStG ist stets auf den durch Zuschüsse nicht gedeckten Erhaltungsaufwand anzuwenden.

Bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmalen sind als Herstellungs- und Anschaffungskosten der geförderten Baumaßnahmen bzw. als Erhaltungsaufwand die um den Zuschuss verminderten Kosten anzusetzen (R 21.5 Abs. 4 EStR).

Gehört das Baudenkmal zu einem Betriebsvermögen, gelten die vorstehenden Grundsätze ebenfalls; R 6.5 EStR findet hiernach im Geltungsbereich des § 7i EStG keine Anwendung.

Wurden Maßnahmen an schutzwürdigen Kulturgütern i.S.v. § 10g EStG durchgeführt, können die hierfür entstandenen Aufwendungen nur insoweit abgezogen werden, als sie öffentliche oder private Zuwendungen oder etwaige aus diesen Kulturgütern erzielte Einnahmen übersteigen (§ 10g Abs. 1 Satz 1 EStG).

3.6. Überwachung

Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung für Baudenkmäler ist in den FnD – Grundstücke zu speichern.

3.7. Mitteilung für Zwecke der Grundsteuer

Über größere Baumaßnahmen, die eine Wert- und/oder Artfortschreibung des Grundsteuerwerts erforderlich machen können, ist die zuständige GÜST / BWST regelmäßig im Rahmen der Aktenrückgabe (vgl. hierzu Punkt III.2.) formlos zu unterrichten.

IV. Remonstrationsverfahren (R 7i Abs. 2 Satz 2 EStR)

1. Grundsatz

Die Bindungswirkung der Bescheinigung nach § 36 DSchG (vgl. hierzu Punkt II.1.) bedeutet, dass die Finanzbehörden weitere, nicht bescheinigte Aufwendungen nicht in die Steuervergünstigung einbeziehen und die Berücksichtigung der bescheinigten Aufwendungen nicht mit der Begründung ablehnen dürfen, das Gebäude sei kein geschütztes Baudenkmal, die Baumaßnahmen seien nach Art und Umfang nicht zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu einer sinnvollen Nutzung erforderlich gewesen oder die Arbeiten seien vor Beginn nicht mit der Bescheinigungsbehörde abgestimmt worden.

Bezüglich dieser Tatbestandsmerkmale haben die Finanzbehörden lediglich ein Remonstrationsrecht, d.h., das Finanzamt kann die Bescheinigungsbehörde zur Überprüfung veranlassen sowie um Rücknahme und Änderung der Bescheinigung nach Maßgabe des § 48 VwVfG NW bitten (R 7i Abs. 2 Satz 2 EStR; vgl. Tz. 6.1 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG; Tz. 1 der Bescheinigungsrichtlinien § 10g EStG).

Die nach Landesrecht zuständige Denkmalbehörde hat zu prüfen und zu bescheinigen, in welcher Höhe begünstigte Aufwendungen angefallen sind (R 7i Abs. 2 Nr. 4 EStR). Die von der Denkmalbehörde nach § 7i EStG erteilte Bescheinigung ist nur bindend, wenn die Höhe der begünstigten Aufwendungen aus ihr ersichtlich ist (Urteil des BFH vom 11.6.2002, BStBl. 2003 II S. 578).

2. Voraussetzungen für die Einleitung eines Remonstrationsverfahrens

Liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass eine Bescheinigung ganz oder teilweise zu Unrecht erteilt worden ist, muss die ausstellende Behörde zu einer Rücknahme bzw. Änderung veranlasst werden.

Berechtigte Zweifel an der Gesetzmäßigkeit der Bescheinigung können sich aus deren Inhalt (sowie beigefügten Anlagen) und insbesondere im Rahmen der ertragsteuerlichen Würdigung des Sachverhalts ergeben.

Die Bescheinigungen der Unteren Denkmalbehörde dürfen keinesfalls generell in Zweifel gezogen werden.

Den Unteren Denkmalbehörden ist in einem sachlichen und substantiierten Vortrag darzulegen, aus welchen Gründen die Bescheinigung den geltenden Grundsätzen entgegensteht.

3. Verfahrensablauf

Trägt die Untere Denkmalbehörde den Gegenvorstellungen der Finanzbehörde nicht Rechnung und weist das Remonstrationsbegehren zurück, stehen den Finanzbehörden grundsätzlich keine weiteren Verfahrenswege offen.

Verstößt die Entscheidung der Unteren Denkmalbehörde eindeutig gegen bestehende Weisungen oder handelt es sich um eine noch ungeklärte Frage von grundsätzlicher Bedeutung, ist der Fall unter Beachtung der Jahresfrist des § 48 Abs. 4 VwVfG NW im Berichtswege vorzulegen.

Die Angelegenheit wird überprüft und ggf. Stellung zu der ablehnenden Entscheidung der Unteren Denkmalbehörde genommen. Im weiteren Verlauf entscheidet die Obere Denkmalbehörde abschließend über das Remonstrationsbegehren (vgl. Tz. 6.1 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG; Tz. 1 der Bescheinigungsrichtlinien § 10g EStG).

Nach § 48 Abs. 4 VwVfG NW können rechtswidrige Bescheinigungen nur innerhalb eines Jahres seit der Kenntnisnahme der Rechtswidrigkeit durch die Bescheinigungsbehörde zurückgenommen werden.

Im Hinblick auf diese Jahresfrist ist wie folgt zu verfahren:

Wenn sich die Untere Denkmalbehörde nicht innerhalb von fünf Monaten nach Eingang des Remonstrationsschreibens äußert oder die Bescheinigung trotz Ankündigung (Zusage) nicht innerhalb dieses Zeitraums zurücknimmt, ist der Fall unverzüglich vorzulegen. Die Jahresfrist läuft seit dem Eingang des Remonstrationsschreibens bei der Unteren Denkmalbehörde.

Wenn die Untere Denkmalbehörde das Remonstrationsverfahren ablehnt, ist der Fall ebenfalls unverzüglich vorzulegen. Die Jahresfrist wird erst mit der Weisung der Oberen Denkmalbehörde an die Untere Denkmalbehörde in Gang gesetzt.

4. Einzelfragen

In welchen Fällen Remonstrationsverfahren in Betracht kommen können, ergibt sich im Einzelnen aus den Bescheinigungsrichtlinien, die zur Bearbeitung heranzuziehen sind.

Insbesondere folgende Fallgestaltungen waren bislang wiederholt Gegenstand von Remonstrationsverfahren:

- Das Gebäude wird erst nach Beginn bzw. nach Abschluss der Bauarbeiten in die Denkmalliste eingetragen (vgl. Tz. 2.3.1 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG; Tz. 4 der Bescheinigungsrichtlinien § 10g EStG).
- Die Baumaßnahmen sind nicht vor deren Beginn mit der Bescheinigungsbehörde abgestimmt worden. Eine nachträgliche Genehmigung der Baumaßnahmen reicht insoweit nicht aus (vgl. Tz. 2.1 und 2.3 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG; Tz. 4 der Bescheinigungsrichtlinien § 10g EStG).
- Die denkmalgeschützten Gebäude werden durch Anbauten oder Aufbauten erweitert (vgl. Tz. 3.8 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG).
- Am denkmalgeschützten Gebäude werden Umbaumaßnahmen durchgeführt, die darauf gerichtet sind, die wirtschaftliche Nutzung des Baudenkmals zu optimieren, nicht hingegen darauf abzielen, eine denkmalpflegerisch sinnvolle Nutzung des Objekts zu erhalten oder zu erreichen, z.B. Ausbau des Dachgeschosses, Umbau von Mietwohnungen in Studentenappartements (vgl. Tz. 2.2.3 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG).
- Aufwendungen für die Errichtung neuer Garagen sowie von Stellplätzen sind nur unter den in Tz. 3.9 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG dargestellten Voraussetzungen bescheinigungsfähig (vgl. auch das BFH-Urteil vom 15.10.1996, BStBl. 1997 II S. 176).
- Werden anstelle neuer Stellplätze z.B. Zahlungen geleistet, die den Eigentümer von einer Stellplatzverpflichtung befreien, so gelten für diese Ablösezahlungen dieselben Grundsätze wie für neu3.6 der Bescheinigungsrichtliniene Stellplätze oder Garagen.
- Luxusaufwendungen und Errichtung zusätzlicher Anlagen, wie z.B. Sauna, Schwimmbad, offene Kamine, Tennisplätze, können nur bescheinigt werden, wenn die Anlagen und Einrichtungen zu den denkmalbegründenden Merkmalen zählen (vgl. Tz. 3.10 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG).
- Die Baumaßnahmen führen zum Verlust der Denkmaleigenschaft.
- Ein Baudenkmal wird ganz oder teilweise abgebrochen oder neu errichtet (vgl. Tz. §§ 7i, 10f und 11b EStG). Aufwendungen für die Wiederherstellung eines beschädigten Gebäudes unter Verwendung von verbliebenen Gebäudeteilen sind nur dann bescheinigungsfähig, wenn die maßgeblichen denkmalbegründenden Merkmale des Gebäudes, z.B. die Außenmauern, weitgehend erhalten sind und bleiben (vgl. Tz. 3.5 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG; Punkt III.3.2.2).

–Ein Baudenkmal wird entkernt und dabei schützenswerte Substanz im Inneren des Gebäudes entfernt und durch neue Einbauten ersetzt (vgl. Tz. 3.7 der Bescheinigungsrichtlinien §§ 7i, 10f und 11b EStG).
