

Herstellungskosten/Erhaltungsaufwendungen

## Die steuerliche Förderung von Baudenkmalern optimal ausnutzen

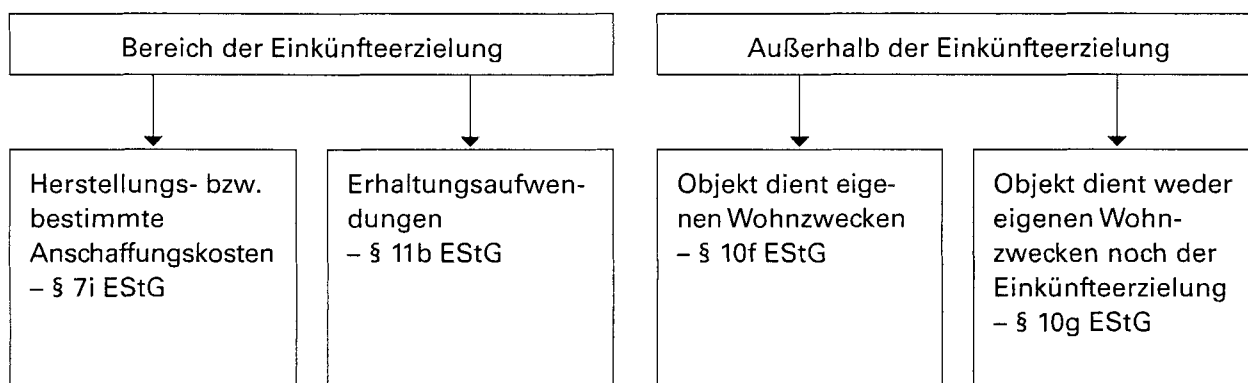
von RiFG Dr. Alois Th. Nacke, Hannover

Die steuerliche Förderung von denkmalgeschütztem Eigentum erfolgt auf vielfache Weise. Neben dem möglichen Erlass der Grundsteuer oder Steuerbefreiungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer gibt es eine Reihe von Subventionsregelungen im Ertragsteuerrecht, die man beim Kauf eines Baudenkmals im Blick haben muss. Die ertragsteuerlichen Fördermaßnahmen knüpfen dabei generell an die Differenzierung zwischen Herstellungs- bzw. Anschaffungsaufwand einerseits und Erhaltungsaufwand andererseits an. Welche ertragsteuerlichen „Fördertöpfe“ es gibt und welche Abgrenzungsprobleme bei der Einordnung der Aufwendungen bestehen, wird nachfolgend untersucht.

### 1. Überblick über die ertragsteuerlichen Fördermaßnahmen

Während nach § 7i EStG Herstellungs- und bestimmte Anschaffungskosten eines zur Einkünfteerzielung eingesetzten Wirtschaftsgutes begünstigt sind, regelt § 11b EStG, welche Erhaltungsaufwendungen in diesem Bereich gefördert werden. Die §§ 10f und 10g EStG ermöglichen den Sonderausgabenabzug für nicht zur Einkünfteerzielung eingesetzte Wirtschaftsgüter. Dabei betrifft § 10f EStG Objekte, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. § 10g EStG erfasst dagegen alle anderen Objekte, die also weder zur Einkünfteerzielung, noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden:

**Die „Fördertöpfe“  
im Überblick**



### 2. Die Fördermaßnahmen im Einzelnen

#### 2.1 § 7i EStG

§ 7i EStG erlaubt erhöhte Absetzungen bei Baumaßnahmen an bestimmten kulturhistorisch wertvollen Gebäuden, Gebäude(teilen) einer Denkmalgruppe oder Gesamtanlage sowie selbstständig bewerteten Gebäudeteilen des Betriebs- oder Privatvermögens. Die Subventionsnorm soll dazu animieren, Baudenkmal zu erhalten und zu modernisieren. An diesem

**Kulturhistorisch  
wertvolle Gebäude**

Begünstigungszweck hat sich die Auslegung des Gesetzes zu orientieren (BFH, BStBl II 01, 437). Der Steuerpflichtige ist beweispflichtig, dass die Voraussetzungen des § 7i EStG tatsächlich vorliegen (BFH, BStBl II 90, 752).

Im Einzelnen ermöglicht § 7i EStG die Förderung einer Baumaßnahme, wenn sie nach Art und Umfang dem Erhalt des Baudenkmals selbst dient. Neubaumaßnahmen werden nicht erfasst. Neben Herstellungskosten kommen auch bestimmte Anschaffungskosten für erhöhte Absetzungen in Betracht. Nach § 7i Abs. 1 S. 5 EStG müssen diese allerdings auf Baumaßnahmen entfallen, die erst nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind. Die Baumaßnahmen müssen in Abstimmung mit der zuständigen Denkmalbehörde durchgeführt werden (BFH/NV 05, 53).

**Baumaßnahmen  
mit zuständiger  
Denkmalbehörde  
abstimmen**

### Beispiel

A kauft ein unter Denkmalschutz stehendes Gebäude für 500.000 EUR am 1.2.01. Im Kaufpreis sind bereits Aufwendungen für noch zu erbringende Baumaßnahmen im Jahr 01 in Höhe von 150.000 EUR enthalten.

Die Anschaffungskosten von 150.000 EUR sind zu separieren und stehen für eine erhöhte Abschreibung zur Verfügung. Dagegen bleibt der restliche Kaufpreis von 350.000 EUR insoweit unberücksichtigt.

**Praxishinweis:** Es gilt der Grundsatz „Erst kaufen, dann sanieren“. Denn der Kaufpreis an sich kann keiner erhöhten Abschreibung zugeführt werden.

**Erst kaufen und  
dann sanieren**

Liegen die Voraussetzungen des § 7i EStG vor, kann der Steuerpflichtige statt der gewöhnlichen Abschreibung nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG im Jahr der Herstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils bis zu 9 v.H. und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 v.H. der Herstellungskosten (bis zum VZ 2003 galten 10 Jahre und 10 v.H.) absetzen.

### 2.2 § 11b EStG

Während § 7i EStG die erhöhte Abschreibung von bestimmten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermöglicht, fördert § 11b EStG den Erhaltungsaufwand. Nach § 11 EStG können Aufwendungen für die Erhaltung eines Gebäudes sogleich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgesetzt werden. Abweichend von § 11 EStG können die Erhaltungsaufwendungen zum Zweck der optimalen Steuergestaltung – d.h. zur Ausschöpfung der bestmöglichen Progressionsbesteuerung – auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden. An diesem Zweck hat sich die Auslegung der Vorschrift zu orientieren (BFH, BStBl II 01, 437; BFH/NV 98, 155).

**Förderung von  
Erhaltungsaufwand**

Der Erhaltungsaufwand umfasst nur die Aufwendungen, die im engeren Sinne der Erhaltung dienen, also Aufwendungen, durch die der Steuerpflichtige ein hergestelltes Wirtschaftsgut weder erweitert noch über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert (BFH, BStBl II 96, 632). Maßgeblich ist nicht, wann die Baumaßnahme abgeschlossen

**Keine  
Erweiterungen  
oder wesentlichen  
Verbesserungen**

ist. Entscheidend ist allein, in welchem Kalender- oder Wirtschaftsjahr die Aufwendungen angefallen sind. Diese Aufwendungen kann der Steuerpflichtige nach Abzug von Zuschüssen auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Die Entscheidung im ersten Jahr ist für die folgenden Jahre bindend, es sei denn, eine Änderung des Wahlrechts ist zulässig (BFH, BFH/NV 97, 635).

### 2.3 § 10f EStG

Diese Vorschrift erfasst in gleicher Weise wie § 7i EStG und § 11b EStG Herstellungsaufwendungen bzw. Erhaltungsaufwendungen an Baudenkmalern. Nur geht es hier um Baudenkmäler, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Abs. 1 behandelt Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Dagegen geht es in Abs. 2 um Erhaltungsaufwand.

**Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmäler**

Liegen bei Nutzung zu eigenen Wohnzwecken auch die übrigen Voraussetzungen des § 7i EStG bzw. § 11b EStG vor, so kann der Steuerpflichtige im Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 9 v.H. (bei bis zum 31.12.03 begonnenen Baumaßnahmen 10 v.H.) wie Sonderausgaben abziehen. Unterschreitet der Steuerpflichtige den Höchstsatz, so kann er die nicht ausgenutzten Beträge nicht nachholen.

### 2.4 § 10g EStG

Neben der Förderung von Maßnahmen an schutzwürdigen Kulturgütern, die der Einkünfteerzielung (Herstellungsaufwendungen nach § 7i EStG und Erhaltungsaufwand nach § 11b EStG) bzw. eigenen Wohnzwecken dienen (§ 10f EStG), können Aufwendungen an Baudenkmalern, die diesen Zwecken nicht dienen, nach § 10g EStG berücksichtigt werden. Hier ist zu beachten, dass Anschaffungskosten nicht begünstigt sind. Anders als bei § 10f EStG wird hier nur auf die sinngemäße Anwendung von § 7i Abs. 1 S. 1 bis 4 EStG hingewiesen und nicht auf § 7i Abs. 1 S. 5 EStG, wonach auch bestimmte Anschaffungskosten erfasst werden.

**Anschaffungskosten sind nicht begünstigt**

Im Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den folgenden neun Jahren können wie bei § 10f EStG jeweils bis zu 9 v.H. (bei bis zum 31.12.03 begonnenen Baumaßnahmen 10 v.H.) wie Sonderausgaben geltend gemacht werden.

### 2.5 Problem: Abgrenzung der verschiedenen Anwendungsbereiche

Kommt die Eigennutzung einer Wohnung in einem denkmalgeschützten Gebäude in Betracht, so kann es erforderlich sein, die Aufwendungen aufzuteilen, z.B. wenn neben einer selbstgenutzten Wohnung noch weitere Räume vorhanden sind, die vermietet werden oder sich im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen befinden. Hier hat eine Aufteilung der Erhaltungsaufwendungen bzw. Herstellungs- oder Anschaffungskosten nach dem Nutzflächenmaßstab zu erfolgen (vgl. Stuhmann, DStZ 90, 111; Schmidt-Drenseck, § 10f Rz. 4).

**Aufteilung nach der Nutzfläche notwendig**

**Beispiel**

A hat ein Baudenkmal erworben, in dem sich drei Wohnungen befinden. Die Nutzflächen der einzelnen Wohnungen betragen 100 qm, 150 qm und 50 qm. Die Wohnung mit 150 qm bewohnt er selbst. Die anderen beiden Wohnungen sind vermietet. Im Jahr 01 führt der Steuerpflichtige eine Erhaltungsmaßnahme am Dach des Gebäudes durch. Die Kosten belaufen sich auf 90.000 EUR.

A kann nach § 11b EStG 45.000 EUR als Werbungskosten bzgl. der Wohnungen mit 100 qm und 50 qm über zwei bis fünf Jahre verteilt steuerlich abziehen. Für seine selbst genutzte Wohnung kann er 9 v.H. von 45.000 EUR jährlich als Sonderausgaben geltend machen.

**Aufteilung in Werbungskosten und Sonderausgaben**

**2.6 Problem: Gegenzurechnende Zuschüsse aus öffentlichen Kassen**

Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der genannten Förderungen gilt der Grundsatz, dass nur die Aufwendungen geltend gemacht werden können, die den Steuerpflichtigen auch wirtschaftlich belastet haben (§ 7i Abs. 1 S. 7 EStG). Damit sind Zuschüsse aus öffentlichen Kassen bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Fraglich ist nur, wie zu verfahren ist, wenn die Zuschüsse erst in einem späteren VZ gezahlt werden:

**Kürzung der Bemessungsgrundlage**

**Beispiel**

A hat im Jahr 01 Erhaltungsaufwendungen an seinem selbstbewohnten denkmalgeschützten Haus von 100.000 EUR getragen. Er macht in seiner ESt-Erklärung 01 davon 9.000 EUR (= 9 v.H.) wie Sonderausgaben geltend und wird bestandskräftig veranlagt. In 03 hat sein Antrag auf Bezuschussung der Baumaßnahme mit 50.000 EUR Erfolg. Für 02 ist noch keine Veranlagung durchgeführt worden. Ist hier rückwirkend der Ansatz von 9.000 EUR im Jahr 01 zu berichtigen? Wie ist in den Folgejahren zu verfahren?

M.E. dürfte der Zuschuss hier nach der Lehre von der Vorteilsanrechnung zu berücksichtigen sein. Wie bei (teilweisen) Erstattungen im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG ist auch hier die endgültige Belastung zu beachten. Das Belastungsprinzip geht insoweit dem Abflussprinzip nach § 11 EStG vor (vgl. BFH, BStBl II 99, 766; 1982, 744 zu § 33 EStG; BFH, BStBl II 07, 879 zu §§ 7i, 10f EStG; a.A. Schmidt-Drenseck, § 10g Rz. 5). Dies hätte zur Folge, dass die Bemessungsgrundlage auch rückwirkend angepasst werden muss.

**Rückwirkende Anpassung der Bemessungsgrundlage**

**Hinweis:** Die Verwaltung und ein Teil der Literatur folgen dagegen dem Abflussprinzip nach § 11 EStG, so dass sich die Bemessungsgrundlage erst im Jahr des Zuflusses des Förderbetrages ändert. Danach wäre der Sonderausgabenbetrag im o.g. Beispiel erst ab 03 auf 4.500 EUR (= 9 v.H. der verbliebenen Aufwendungen von 50.000 EUR) zu reduzieren. In 01 und 02 verbliebe es bei dem Abzug von jeweils 9.000 EUR. Umgekehrt

**Verwaltung folgt Abflussprinzip**

soll dies auch bei der Rückzahlung von Zuschüssen gelten, so dass sich dann erst ab dem Rückzahlungsjahr der Abzug entsprechend erhöht.

### 3. Abgrenzung von Herstellungs- und Erhaltungsaufwand

#### 3.1 Allgemeines

Wegen der unterschiedlichen Rechtsfolgen in § 7i EStG und in § 11b EStG kommt es darauf an, ob es sich um Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten oder Erhaltungsaufwand handelt. Die Abgrenzung richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen des § 255 HGB (BFH, BStBl II 03, 582). Zu beachten ist allerdings, dass erhöhte Aufwendungen für Baumaßnahmen, die in zeitlicher Nähe zum Kauf des Baudenkmals geleistet werden, nicht automatisch zu Herstellungskosten werden. Auch in diesen Fällen müssen die Voraussetzungen des § 255 HGB erfüllt sein.

**Abgrenzung nach allgemeinen Grundsätzen**

Die Baumaßnahmen führen nur dann zu Herstellungsaufwand, wenn sie nach § 255 Abs. 2 S. 1 HGB eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung zur Folge haben. Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die für sich allein noch als Erhaltungsaufwendungen zu beurteilen wären, könnten in ihrer Gesamtheit zu einer wesentlichen Verbesserung i.S. des § 255 Abs. 2 HGB führen, wenn dadurch der Gebrauchswert des Gebäudes gegenüber dem ursprünglichen Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs deutlich erhöht wird (BFH, BStBl II 03, 582 m.w.N.). Eine wesentliche Verbesserung ist laut BFH immer dann gegeben, wenn der Gebrauchswert eines Gebäudes von einem sehr einfachen auf einen mittleren oder von einem mittleren auf einen sehr anspruchsvollen Standard gehoben wird (BFH/NV 02, 968).

**Wird der Gebrauchswert deutlich erhöht?**

Eine solche Standarderhöhung erfordert, dass die Baumaßnahmen mindestens für drei der vier Kernbereiche (Heizungs-, Sanitär- und Elektro-Installation sowie Fenster) den Gebrauchswert deutlich gesteigert haben; die bloße Reparatur und/oder Ersetzung des Vorhandenen durch zeitgemäßes Neues führt nicht zu einer wesentlichen Verbesserung (BFH, BStBl II 03, 582). So sind z.B. die Erneuerung des Daches, der Fenster und der Türen, die Sanierung der Fundamente oder die Errichtung einer Hangstützmauer Erhaltungsaufwand (BFH, BStBl III 65, 674).

#### 3.2 Besonderheiten bei Baudenkmalern

Zu beachten ist weiter, dass nur Baumaßnahmen berücksichtigt werden können, die an als Baudenkmal geschützten bestehenden Gebäuden erfolgen (BFH, BStBl II 97, 176 noch zu § 82i EStDV). Denn es soll nur der Erhalt kulturhistorisch wertvoller Gebäude gefördert werden. Nicht gefördert wird somit die Herstellung neuer Gebäude, selbst wenn es sich um den Wiederaufbau eines zerstörten Baudenkmals handelt und das Werk eine Architekturkopie des Baudenkmals darstellt. Der Einbau einzelner erhaltener Elemente des ehemaligen Baudenkmals reicht nicht aus. Damit entfallen aber auch Baumaßnahmen an anderen Wirtschaftsgütern, selbst wenn sie in engem Zusammenhang mit dem Baudenkmal stehen. So werden selbstständige Wirtschaftsgüter wie Gartenanlagen, Tiefgaragen, Vorplätze etc. nicht gefördert. Ist nur ein Teil des Gebäudes

**Wiederaufbau eines zerstörten Baudenkmals nicht gefördert**

denkmalgeschützt, so sind auch nur die Aufwendungen begünstigt, die auf diesen Teil entfallen.

Soweit die Baumaßnahmen für die denkmalpflegerisch zulässige Nutzung zweckdienlich sind, werden die Aufwendungen von den Fördervorschriften erfasst. Dies gilt auch dann, wenn sie an sich zu keiner Verbesserung der denkmalgeschützten Bausubstanz selbst führen. Zweckdienlich i.d.S. können sein: der Einbau von Bädern und Toiletten, eines Fahrstuhls, einer Zentralheizung oder einer Warmwasserversorgung.

**Zweckdienliche  
Baumaßnahmen**

### **3.3 Beurteilung auf Grundlage einzelner Baumaßnahmen oder der Gesamtbaumaßnahme**

Unabhängig von den o.g. allgemeinen Abgrenzungskriterien zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand ist in vielen Sanierungsfällen zu entscheiden, ob die Beurteilung auf der Grundlage der Gesamtbaumaßnahme oder einzelner abgeschlossener Baumaßnahmen zu erfolgen hat. Der BFH hat hierzu entschieden, dass eine Beurteilung auf Grund einer einzelnen abgeschlossenen Baumaßnahme erfolgen kann. Es muss sich dann jedoch um eine Baumaßnahme handeln, die von anderen sachlich abgrenzbar und als solche abgeschlossen (fertig gestellt) ist (BFH, BStBl II 03, 582). Hierzu bedarf es gesonderter Feststellungen.

**Gesonderte  
Feststellungen  
erforderlich**

#### **Beispiel**

A ist Eigentümer eines denkmalgeschützten Gebäudes. Er nimmt umfangreiche Sanierungsarbeiten vor. Dabei wird u.a. der Dachboden zu einer Wohnung ausgebaut.

Die Aufwendungen sind Herstellungsaufwand, soweit die Baumaßnahmen das Dachgeschoss betreffen. Denn bezogen auf den Dachboden wird durch den Ausbau ein neuer Vermögensgegenstand i.S.d. § 255 Abs. 2 HGB hergestellt. Eine Begünstigung nach § 7i EStG kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn die Aufwendungen wegen unzulänglicher Nutzfläche des Kulturdenkmals für dessen objektive Nutzung unerlässlich sind und die Denkmaleigenschaft nicht beeinträchtigt wird (Büchner/Fritsch, DStR 04, 2171 m.w.N.).

Die anderen Sanierungsmaßnahmen können ebenfalls Herstellungskosten sein, wenn sich der Standard erhöht hat. So kann man von Herstellungskosten ausgehen, wenn der Wohnkomfort wesentlich verbessert wurde (z.B. statt Kohleheizung wird eine Gaszentralheizung eingebaut; statt Einfachverglasung erfolgt eine Isolierverglasung; die Zahl der elektrischen Anschlüsse wird erheblich erhöht; die neuen Sanitäranlagen verfügen über wesentlich erweiterte oder zweckmäßigere Ausstattungsdetails).

Führen einzelne Maßnahmen nicht zu einer wesentlichen Verbesserung, so können sie in der Gesamtheit gleichwohl zu einer Standarderhöhung führen (vgl. BFH BFH/NV 02, 968).

**Ausbau für  
objektive Nutzung  
des Kulturdenkmals  
unerlässlich?**

**Standarderhöhung  
prüfen**

**„Sanierung  
in Raten“**

#### 4. Einzelne nicht von der Förderung erfasste Aufwendungen

In der folgenden Auflistung sind Baumaßnahmen bzw. Aufwendungen enthalten, die nicht von den Fördervorschriften erfasst werden:

**Katalog  
nicht geförderter  
Baumaßnahmen**

- Abbruchkosten, es sei denn, der Abbruch und der nachfolgende Wiederaufbau sind denkmalrechtlich zulässig.
- Garage oder Tiefgarage, die als selbstständiges Wirtschaftsgut nicht Teil des Denkmals ist (BFH, BStBl II 97, 176). Anders wäre es allerdings, wenn eine bauliche Verbindung beider Baulichkeiten und ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu bejahen ist; so BFH/NV 03, 844; kritisch Fischer FR 03, 557)
- Erschließungsbeiträge i.S.d. §§ 127-135 BauGB sowie Beiträge für die Ver- und Entsorgungsanlagen nach dem Kommunalabgabengesetz,
- der Wiederaufbau und die völlige Neuerrichtung von Gebäuden (BFH BStBl II 03, 916). Von einem Neubau spricht man auch, wenn die Baumaßnahmen an einem bestehenden Gebäude einem Neubau gleichkommen, weil das Gebäude dann aufgrund der Umbaumaßnahmen in bautechnischer Hinsicht neu ist (BFH, BStBl II 04, 711). Die ablehnende Beurteilung gilt jedoch nicht, wenn das wiederaufgebaute Gebäude selbst als Baudenkmal eingestuft wurde (BFH BStBl II 03, 912) oder eine denkmalrechtlich zulässige Umsetzung erfolgt ist (sog. Translozierung).
- Aufwendungen für die Gestaltung von Innenhöfen und Außenanlagen (BFH, BStBl II 97, 176) oder für den Einbau einer Sauna oder eines Hallenbades (BFH, BStBl II 74, 478).
- Aufwendungen für den Anbau eines Wintergartens an ein denkmalgeschütztes Objekt (BFH, BStBl II 97, 244). Diese Aufwendungen sind nicht zur Erhaltung des Gebäudes als Denkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich.
- Nebenkosten (z.B. Architektenhonorar, Gebühren etc.), soweit sie auf nichtgeförderte Baumaßnahmen entfallen.

**Neues Gebäude  
in bautechnischer  
Hinsicht**

#### 5. Praxishinweise

Im ersten Schritt sollte der Berater diejenigen Aufwendungen aus der Gesamtsumme herausrechnen, die von vornherein nicht für eine Förderung zur Verfügung stehen (z.B. Neubau selbstständiger Wirtschaftsgüter). In einem weiteren Schritt hat der Berater unter Beachtung der Umstände des Einzelfalls eine Abgrenzung zwischen Herstellungs- und Erhaltungsaufwendungen vorzunehmen. Es ist Aufgabe des Beraters, die Einordnung der Aufwendungen mit Hilfe der abstrakten Unterscheidungskriterien vorzunehmen. Auch sollte der Grundsatz beachtet werden, erst zu kaufen und danach die Baumaßnahmen durchzuführen. Nur so können die Aufwendungen steuerlich optimal gefördert werden.

**Baumaßnahmen  
erst nach Kauf des  
Objekts durchführen**