3. Bescheinigungsfähigkeit einzelner Aufwendungen

3.1 Zuständigkeit für die steuerrechtliche Abgrenzung

Die steuerrechtliche Abgrenzung nach Herstellungskosten, Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwand sowie nach begünstigten und nicht begünstigten Anschaffungskosten unter dem zeitlichen Gesichtspunkt des Abschlusses eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG sowie die Zurechnung dieser Aufwendungen (vergleiche Nrn. 3.3 und 3.9) nimmt die Finanzbehörde vor.

3.2 Tatsächlich angefallene Aufwendungen

[1]Nur tatsächlich angefallene Aufwendungen sind bescheinigungsfähig. [2]Dazu gehört nicht die eigene Arbeitsleistung der Denkmaleigentümerin bzw. des Denkmaleigentümers oder die Arbeitsleistung unentgeltlich beschäftigter Personen, weil ersparte Kosten steuerrechtlich nicht berücksichtigt werden können. [3]Ebenfalls nicht bescheinigungsfähig ist der Wertverlust durch Entfernen von Altbausubstanz. [4]Nicht entscheidend ist, ob die Aufwendungen nach DIN-Normen zu den Baukosten gehören. [5]Die Kosten für Architekturleistungen sind bescheinigungsfähig, soweit sie einer begünstigten Maßnahme zuzurechnen sind. [6]Skonti, anteilige Beiträge zur Bauwesenversicherung oder sonstige Abzüge mindern die zu berücksichtigenden Kosten.

3.3 Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge, Grunderwerbsteuer und weitere Anschaffungsnebenkosten

[1]Zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen gehören grundsätzlich auch die Gemeinkosten. [2]In Bauträgerfällen gehören zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen auch die sogenannten Funktionsträgergebühren [zum Beispiel Treuhandgebühren, Baubetreuungskosten; vergleiche im Einzelnen BMF-Schreiben über die Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Gesamtobjekten, von vergleichbaren Modellen mit nur einem Kapitalanleger und von gesellschafts- sowie gemeinschaftsrechtlich verbundenen Personenzusammenschlüssen (geschlossene Fonds) vom 20. Oktober 2003, BStBl. I S. 546] sowie der Gewinnaufschlag des Bauträgers. [3]Außerdem gehören die Grunderwerbsteuer sowie weitere Anschaffungsnebenkosten zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen. [4]Die Entscheidung, ob diese Aufwendungen zum Beispiel den Herstellungs- oder Anschaffungskosten oder den sofort abziehbaren Werbungskosten zuzurechnen sind, obliegt den Finanzbehörden. [5]In diesen Fällen ist folgender Zusatz in die Bescheinigung aufzunehmen:

„Zu den bescheinigten Aufwendungen gehören Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge des Bauträgers, die Grunderwerbsteuer sowie weitere Anschaffungsnebenkosten. Begünstigt ist nur der Anteil, der nach den Feststellungen der Finanzbehörden zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder den Herstellungskosten gehört, die auf die begünstigten Baumaßnahmen entfallen."

[6]Werden Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge des Bauträgers, die Grunderwerbsteuer oder weitere Anschaffungsnebenkosten nicht bescheinigt, ist folgender Zusatz in die Bescheinigung aufzunehmen:

„Zusätzlich gehören zu den begünstigten Aufwendungen Gemeinkosten, Funktionsträgergebühren, Gewinnaufschläge der Bauträgerin bzw. des Bauträgers, die Grunderwerbsteuer sowie weitere Anschaffungsnebenkosten. Davon ist jedoch nur der Anteil begünstigt, der nach den Feststellungen der Finanzbehörde zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder den Herstellungskosten gehört, die auf die begünstigten Baumaßnahmen entfallen."

[7]Zur hieraus folgenden Prüfverpflichtung der Finanzbehörde siehe Nr. 6.2.

3.4 Sinnvolle Nutzung

[1]Aufwendungen für die sinnvolle Umnutzung eines Gebäudes, dessen ursprünglicher oder früherer Verwendungszweck nicht mehr zeitgemäß oder nicht mehr realisierbar ist (zum Beispiel infolge des

Strukturwandels in Gewerbe, Landwirtschaft oder Industrie), sind ausnahmsweise bescheinigungsfähig, wenn die historische Substanz und die denkmalbegründenden Eigenschaften grundsätzlich erhalten werden, die Aufwendungen für die Umnutzung erforderlich (vergleiche Nr. 2.2.3) und die Umnutzung unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten angemessen ist.

[2]Das setzt in der Regel voraus, dass

a) die Umnutzungsplanung im Detail denkmalfachlich abgestimmt wurde,

b) die vorhandene statische Konstruktion erhalten bleibt, zum Beispiel das tragende Mauerwerk, die Ständer und die Balkenlagen,

c) die nutzungsbedingten Einbauten leicht reversibel ausgeführt werden, um eine spätere Rückführung auf den originalen Zustand zu ermöglichen; 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 Gründen erforderlich ist,

d) die nutzungsbedingten Eingriffe in das Baudenkmal, zum Beispiel Fensteröffnungen, Türöffnungen, unter Ausnutzung von baurechtlichen Ausnahmen und Befreiungen auf das unbedingt notwendige Maß beschränkt werden,

e) die neue Nutzung sinnvoll ist, das heißt die Ausnutzung des Baukörpers, der Räume und Flächen sich der Denkmaleigenschaft des Gebäudes unterordnet,

f) die Denkmaleigenschaft nicht wesentlich berührt wird.

[3]Führen Aufwendungen nach den Sätzen 1 und 2 steuerrechtlich zu einem Neubau im bautechnischen Sinne, ist die Bescheinigung insoweit dennoch bindend für die Finanzbehörde (vergleiche Nr. 6.1). [4]Ein Neubau im bautechnischen Sinne liegt vor, wenn die eingefügten Neubauteile dem Gesamtgebäude das Gepräge geben. [5]Das ist dann der Fall, wenn die tragenden Gebäudeteile (zum Beispiel Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion) in überwiegendem Umfang ersetzt werden.

[6]Aufwendungen für die sinnvolle Umnutzung können nur bescheinigt werden, wenn dies entsprechend begründet wird (siehe Nr. 5.2).

3.5 Wiederherstellung

[1]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.

[2]Ist nur ein Teil eines Gebäudes ein unter Schutz stehendes Baudenkmal (zum Beispiel Fassaden, Decken, Dachreiter, Kellergewölbe), sind nur die Aufwendungen für Baumaßnahmen bescheinigungsfähig, die zur Erhaltung dieses Bauteils als Baudenkmal erforderlich sind. [3]Sind diese Bauteile allein nicht wirtschaftlich nutzbar, kann der Umfang der bescheinigungsfähigen Aufwendungen auch nicht unter dem Gesichtspunkt der sinnvollen Nutzung ausgeweitet werden.

[4]Ist zum Beispiel nur die Fassade als Teil einer baulichen Anlage ein Baudenkmal, sind deshalb die Aufwendungen für den Abbruch und die Wiedererrichtung des hinter der Fassade liegenden Gebäudes nicht begünstigt. [5]Bescheinigungsfähig sind die Aufwendungen für die Instandsetzung der Fassade sowie für die erschwerte Baustelleneinrichtung, die erschwerten Bauabläufe oder besondere bautechnische Vorkehrungen.

3.6 Wiederaufbau und völlige Neuerrichtung

Die Aufwendungen für den Wiederaufbau eines verlorengegangenen oder beseitigten Baudenkmals sowie eine völlige Neuerrichtung eines Denkmals sind nicht bescheinigungsfähig.

3.7 Denkmalrest

[1]Wird ein Baudenkmal entkernt, dabei schützenswerte Substanz im Inneren des Gebäudes entfernt und durch neue Einbauten ersetzt, und ist nur der verbleibende Gebäuderest weiterhin ein Baudenkmal, können nur die Aufwendungen bescheinigt werden, die zur Erhaltung dieses Restes, zum Beispiel der Außenmauern, erforderlich waren. [2]Die Aufwendungen für die Entkernung – Zerstörung der Denkmalsubstanz – und die neuen Inneneinbauten können regelmäßig nicht bescheinigt werden. [3]Eine Ausnahme gilt bei Aufwendungen für die Inneneinbauten, die zur Erhaltung der Außenmauern (Denkmalrest mit Baudenkmalqualität) wesentlich waren, zum Beispiel auf statische Erfordernisse zurückgehende Decken und Wände.

3.8 Neue Gebäudeteile

[1]Aufwendungen für neue Gebäudeteile zur Erweiterung der Nutzfläche, zum Beispiel Anbauten oder Erweiterungen, können nicht bescheinigt werden. [2]Hierunter fallen zum Beispiel neuerrichtete Balkone, Terrassen und Wintergärten.

[3]Ausnahmen sind nur denkbar, wenn die Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung unerlässlich sind. [4]Entsprechendes gilt für Ausbauten, zum Beispiel des Dachgeschosses zur Erweiterung der Nutzfläche.

[5]Aufwendungen für Nutzungserweiterungen können nur bescheinigt werden, wenn dies entsprechend begründet wird (vergleiche Nr. 5.2). [6]Entsteht durch die Baumaßnahme ein steuerrechtlich selbstständiges Wirtschaftsgut, zum Beispiel ein getrennt vom Baudenkmal errichtetes Gebäude, sind die Aufwendungen nicht nach den §§ 7i, 10f oder 11b EStG begünstigt. [7]Diese Prüfung der steuerrechtlichen Zuordnung der Aufwendungen obliegt der Finanzbehörde.

3.9 Neue Stellplätze und Garagen

[1]Aufwendungen für die Errichtung neuer Stellplätze und Garagen im Zusammenhang mit baulichen Maßnahmen an einem Baudenkmal sind nicht bescheinigungsfähig, es sei denn, die Errichtung eines Stellplatzes oder einer Garage ist aus denkmalpflegerischen Gründen innerhalb des Baudenkmals nicht angemessen, aus baurechtlichen Gründen für die beabsichtigte sinnvolle Nutzung unerlässlich und zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung des Baudenkmals erforderlich. [2]Auch in diesen Fällen kommt eine Vergünstigung für solche Aufwendungen nur in Betracht, wenn sie steuerrechtlich zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder den Herstellungskosten des Baudenkmals gehören. [3]Entsteht durch die Baumaßnahmen ein steuerrechtlich selbstständiges Wirtschaftsgut, zum Beispiel eine getrennt vom Baudenkmal errichtete Tiefgarage, sind die Aufwendungen nicht nach §§ 7i und 10f EStG begünstigt. [4]Diese Prüfung der steuerrechtlichen Zuordnung der Aufwendungen obliegt den Finanzbehörden.

[5]Entsprechendes gilt für Zahlungen zur Ablösung einer Stellplatzverpflichtung.

[6]Werden Garagen oder Stellplätze in einem Baudenkmal eingerichtet, zum Beispiel in einer ehemaligen Remise, sind die Aufwendungen bescheinigungsfähig, wenn sie zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung des Baudenkmals unerlässlich sind.

3.10 Nicht übliche Anlagen, Einrichtungen und bewegliche Einrichtungsgegenstände

[1]Kosten für Anlagen und Einrichtungen, die in Gebäuden mit gleicher Nutzungsart nicht üblich sind, können nur bescheinigt werden, wenn die Anlagen und Einrichtungen zu den denkmalbegründenden Merkmalen zählen. [2]Dazu gehören in aller Regel nicht Schwimmbecken innerhalb und außerhalb des Gebäudes, Sauna, Bar, Kegelbahn, Alarmanlagen sowie offener Kamin oder Kachelofen, wenn bereits eine Heizungsanlage vorhanden ist. [3]Nicht bescheinigungsfähig sind in der Regel auch Aufwendungen für bewegliche Einrichtungsgegenstände, zum Beispiel Ausstellungsvitrinen und Ähnliches, Lautsprecher und Rundfunkanlagen (zum Beispiel für Cafés, Gaststätten), Möbel, Regale, Lampen, Lichtleisten, Spiegel, Gardinenleisten, Teppiche und Teppichböden – sofern sie nicht auf den Rohfußboden verlegt oder

aufgeklebt sind –, Waschmaschinen, auch wenn sie mit Schrauben an einem Zementsockel befestigt sind und Einbaumöbel.

3.11 Historische Ausstattung, Außenanlagen sowie Erschließungskosten

[1]Aufwendungen für Zierstücke, Wappen, Stuckierungen, Balustraden, Freitreppen, Befestigungen, Mauern und so weiter sind bescheinigungsfähig, sofern sie zum historischen Bestand des Gebäudes gehören.

[2]Nicht begünstigt sind jedoch Aufwendungen für Außenanlagen wie zum Beispiel Hofbefestigungen, Rasenanlagen, Blumen, Ziersträucher und Bäume, auch wenn diesen Außenanlagen Baudenkmalqualität zukommt. [3]Etwas anderes kommt nur in Betracht, wenn die Aufwendungen für die Anlagen zu den Herstellungs- oder Anschaffungskosten oder zum Erhaltungsaufwand des Gebäudes gehören. [4]Diese Prüfung obliegt den Finanzbehörden. [5]§ 10g EStG bleibt unberührt.

[6]Erschließungskosten wie zum Beispiel Aufwendungen für den Anschluss des Gebäudes an das Stromversorgungsnetz, das Gasnetz, die Wasser- und Warmwasserversorgung und die Abwasserleitungen sowie die Gebühren für die Herstellung des Kanalanschlusses gehören zu den im Grundsatz begünstigten Herstellungskosten des Gebäudes. [7]Andere Erschließungskosten, wie zum Beispiel Straßenanliegerbeiträge im Sinne der §§ 127 bis 135 des Baugesetzbuchs (BauGB), Beiträge für Versorgungs- und Entsorgungsanlagen nach dem Kommunalabgabegesetz (KAG), Kanal- und Sielbaubeiträge, gehören zu den nicht begünstigten nachträglichen Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

3.12 Translozierung

Die Aufwendungen für die Translozierung eines Baudenkmals können nur bescheinigt werden, wenn die Eigenschaft als Baudenkmal auch nach der Translozierung erhalten bleibt.

3.13 Photovoltaikanlagen

[1]Die Kosten für die Anschaffung und Installation von Photovoltaikanlagen sind nicht begünstigt, weil sie nach geltender Verwaltungsauffassung – anders als Solarthermieanlagen – ertragsteuerlich keine Gebäudebestandteile, sondern selbstständige Wirtschaftsgüter darstellen. [2]Das gilt auch für dachintergierte Photovoltaikanlagen (zum Beispiel in Form von Solardachziegeln) in Bezug auf die auf das Photovoltaikmodul entfallenden Kosten; die auf die Dachkonstruktion entfallenden Kosten sind hingegen begünstigungsfähig, sofern die Maßnahmen an der Dachkonstruktion zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich waren.

Beispiel:

[1]Nach jahrelangem Leerstand erwägt der Eigentümer in ein dem Denkmalschutz unterliegendes Wohn- und Geschäftshaus den Einbau einer Wärmepumpe, welche er durch eine Photovoltaikanlage auf dem Dach energetisch betreiben möchte. [2]In diesem Fall sind die Aufwendungen für den Einbau der Wärmepumpe bescheinigungsfähig, weil Aufwendungen für eine Heizungsanlage zu einer sinnvollen Nutzung erforderlich sind (vergleiche Nr. 2.2.2) und diese kein selbstständiges Wirtschaftsgut, sondern einen unselbstständigen Gebäudebestandteil darstellt; die Aufwendungen für die Photovoltaikanlage sind hingegen nicht bescheinigungsfähig.