

§ 10g

Steuerbegünstigung für schutzwürdige Kulturgüter, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch Gesetz zur Neuregelung des Kulturgutschutzrechts
v. 31.7.2016 (BGBl. I 2016, 1914)

(1) ¹Der Steuerpflichtige kann Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland, soweit sie öffentliche oder private Zuwendungen oder etwaige aus diesen Kulturgütern erzielte Einnahmen übersteigen, im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 % wie Sonderausgaben abziehen. ²Kulturgüter im Sinne des Satzes 1 sind

1. Gebäude oder Gebäudeteile, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal sind,
2. Gebäude oder Gebäudeteile, die für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllen, aber Teil einer nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützten Gebäudegruppe oder Gesamtanlage sind,
3. gärtnerische, bauliche und sonstige Anlagen, die keine Gebäude oder Gebäudeteile und nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften unter Schutz gestellt sind,
4. Mobiliar, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive, die sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Steuerpflichtigen befinden oder als nationales Kulturgut in ein Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes nach § 7 Absatz 1 des Kulturgutschutzgesetzes vom 31. Juli 2016 (BGBl. I S. 1914) eingetragen ist und deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt,

wenn sie in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der wissenschaftlichen Forschung oder der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, es sei denn, dem Zugang stehen zwingende Gründe des Denkmal- oder Archivschutzes entgegen.

³Die Maßnahmen müssen nach Maßgabe der geltenden Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege erforderlich und in Abstimmung mit der in Absatz 3 genannten Stelle durchgeführt worden sein; bei Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an Kulturgütern im Sinne des Satzes 2 Nr. 1 und 2 ist § 7i Abs. 1 Satz 1 bis 4 sinngemäß anzuwenden.

(2) ¹Die Abzugsbeträge nach Absatz 1 Satz 1 kann der Steuerpflichtige nur in Anspruch nehmen, soweit er die schutzwürdigen Kulturgüter im jeweiligen Kalenderjahr weder zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 noch Gebäude oder Gebäudeteile zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die Aufwendungen nicht nach § 10e Abs. 6, § 10h Satz 3 oder § 10i

abgezogen hat. ²Für Zeiträume, für die der Steuerpflichtige von Aufwendungen Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen oder Beträge nach § 10e Abs. 1 bis 5, den §§ 10f, 10h, 15b des Berlinförderungsgesetzes oder § 7 des Fördergebietsgesetzes abgezogen hat, kann er für diese Aufwendungen keine Abzugsbeträge nach Absatz 1 Satz 1 in Anspruch nehmen; Entsprechendes gilt, wenn der Steuerpflichtige für Aufwendungen die Eigenheimzulage nach dem Eigenheimzulagengesetz in Anspruch genommen hat. ³Soweit die Kulturgüter während des Zeitraums nach Absatz 1 Satz 1 zur Einkunftserzielung genutzt werden, ist der noch nicht berücksichtigte Teil der Aufwendungen, die auf Erhaltungsarbeiten entfallen, im Jahr des Übergangs zur Einkunftserzielung wie Sonderausgaben abzuziehen.

(3) ¹Der Steuerpflichtige kann den Abzug vornehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Kulturgut und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweist. ²Hat eine der für Denkmal- oder Archivpflege zuständigen Behörde 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.

(4) ¹Die Absätze 1 bis 3 sind auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden. ²§ 10e Abs. 7 gilt sinngemäß.

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

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10g

	Anm.		Anm.												
<table border="0"> <tr> <td style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px;">I. Grundinformation zu § 10g</td> <td style="padding: 5px;">1</td> </tr> <tr> <td style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px;">II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 10g</td> <td></td> </tr> </table>	I. Grundinformation zu § 10g	1	II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 10g			<table border="0"> <tr> <td style="padding: 5px;">1. Rechtsentwicklung</td> <td style="padding: 5px;">2</td> </tr> <tr> <td style="padding: 5px;">2. Zeitlicher Geltungsbereich</td> <td style="padding: 5px;">3</td> </tr> <tr> <td style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px;">III. Geltungsbereich des § 10g</td> <td style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px;">4</td> </tr> <tr> <td style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px;">IV. Verfahrensfragen zu § 10g</td> <td style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px;">5</td> </tr> </table>	1. Rechtsentwicklung	2	2. Zeitlicher Geltungsbereich	3	III. Geltungsbereich des § 10g	4	IV. Verfahrensfragen zu § 10g	5	
I. Grundinformation zu § 10g	1														
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 10g															
1. Rechtsentwicklung	2														
2. Zeitlicher Geltungsbereich	3														
III. Geltungsbereich des § 10g	4														
IV. Verfahrensfragen zu § 10g	5														

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an schutzwürdigen Kulturgütern

	Anm.		Anm.				
<table border="0"> <tr> <td style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px;">I. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung</td> <td style="padding: 5px;">13</td> </tr> </table>	I. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung	13		<table border="0"> <tr> <td style="background-color: #e0e0e0; padding: 5px;">II. Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungs-</td> <td></td> </tr> </table>	II. Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungs-		
I. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung	13						
II. Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungs-							

	Anm.		Anm.
maßnahmen an einem Kulturgut (Abs. 1 Satz 1)	14	IV. Begünstigte Maßnahmen (Abs. 1 Satz 3)	28
III. Schutzwürdige Kulturgüter (Abs. 1 Satz 2)	27	V. Abzug wie Sonderausgaben	31

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Kumulationsverbote**

	Anm.		Anm.
I. Abzugsverbot bei Nutzung der Kulturgüter zur Einkunftserzielung oder zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 2 Satz 1)	40	II. Vorrang anderer Fördervorschriften (Abs. 2 Satz 2)	41
		III. Erhaltungsaufwendungen beim Übergang zur Einkunftserzielung (Abs. 2 Satz 3)	42

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Bescheinigungsverfahren**

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Anwendung auf Gebäudeteile und Feststellungsverfahren**

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 10g

Schrifttum: STUHRMANN, Steuervergünstigung für weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale und sonstige Kulturgüter (§ 10g EStG), DStR 1992, 534; WEWERS, Steueränderungsgesetz 1992: Die Änderungen bei der steuerlichen Förderung des Wohneigentums und der Instandsetzung und Instandhaltung von Kulturgütern (Teil II: §§ 10g und 10h EStG und sonstige Änderungen), DB 1992, 753; HEINEN, Denkmalschutz und -pflege unter steuerlichen Gesichtspunkten, Inf. 1993, 149; KLEEBERG, Die Kulturförderung mittels der §§ 7i, 10f, 10g und 11b EStG, FR 1997, 174.

I. Grundinformation zu § 10g

§ 10g fördert die Erhaltung und Bewahrung von besonders wertvollen Kulturgütern in PV und schließt die sich aus den Regelungen der § 7i (erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen) und § 10f (Steuervergünstigung für zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmalen) ergebende Förderungslücke für Objekte, die weder zur Einkunftserzielung noch zur eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Die begünstigten Kulturgüter sind enumerativ in Abs. 1 Satz 1 aufgezählt (der Forschung oder Öffentlichkeit zugängliche Gebäude und Ensembles, gärtneri-

sche und unter Schutz gestellte Anlagen, Mobiliar, Kunstgegenstände und Sammlungen bzw. Archive). Ihre Förderung nach § 10g kommt zB in Betracht, wenn sie im Rahmen einer als Liebhaberei zu qualifizierenden Tätigkeit genutzt werden, unentgeltlich überlassen werden, zu anderen als Wohnzwecken selbst genutzt werden, oder auch bei fehlender Nutzung (Leerstand). Die Förderung erfolgt als SA-Abzug ab 2004 iHv. 90 % der Bemessungsgrundlage; die restlichen 10 % bleiben unberücksichtigt. Voraussetzung ist eine Bescheinigung der zuständigen Stelle über Vorliegen, Erforderlichkeit, Höhe der Aufwendungen sowie gegenzurechnende öffentliche Zuschüsse.

II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Geltungsbereich des § 10g

2 1. Rechtsentwicklung

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): § 10g wird neu in das EStG eingefügt. Die bisherigen Erlassregelungen werden von der FinVerw. ab VZ 1992 aufgehoben (vgl. § 33 Anm. 300 „Kulturgüter“ aE).

Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohneigentumsförderung v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1783; BStBl. I 1995, 775): Folgeänderung aufgrund des EigZulG; die Förderung kann nicht neben der Eigenheimzulage oder dem Vorkostenabzug des § 10i in Anspruch genommen werden.

HBeglG 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Für nach dem 31.12.2003 begonnene Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen wird der SA-Abzug auf jährlich 9 % gekürzt.

BestG-HBeglG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Abs. 1 Satz 1 wurde mit dem Wortlaut des HBeglG 2004 wiederholend neu gefasst und dabei die Schreibweise „vom Hundert“ durch die zwischenzeitlich gebräuchliche Schreibweise „Prozent“ ersetzt. Durch die Wiederholung sollten erhebliche Zweifel am verfassungsmäßigen Zustandekommen der Änderungen durch das HBeglG 2004 ausgeräumt werden (s. dazu § 7i Anm. 2).

Gesetz zur Neuregelung des Kulturgutschutzrechts v. 31.7.2016 (BGBl. I 2016, 1914): Änderung in Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 durch Bezugnahme auf das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes nach § 7 Abs. 1 des Kulturgutschutzgesetzes.

3 2. Zeitlicher Geltungsbereich

§ 10g ist erstmals für Maßnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.1991 abgeschlossen worden sind (§ 52 Abs. 14b Satz 1 EStG 1992; später Abs. 14a). Satz 2 der Übergangsvorschrift ermöglicht es, in früheren VZ nach §§ 7i, 10f EStG, § 82i EStDV oder § 52 Abs. 21 Sätze 4 und 7 EStG iVm. § 82i EStDV begonnene Absetzungen bei Nutzungsänderungen gem. § 10g fortzuführen. Dagegen verhindert Satz 3 eine Doppelberücksichtigung von Aufwendungen, die bereits in einem VZ vor 1992 abgezogen wurden. Zu Übergangsregelungen zur Kürzung des Abzugsatzes von 10 % auf 9 % ab VZ 2004 s. Anm. 31.

III. Geltungsbereich des § 10g

4

Persönlicher Geltungsbereich: Der SA-Abzug kommt für alle unbeschränkt und beschränkt stpfl. natürlichen Personen sowie nach § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften in Betracht (s. § 8 KStG Anm. 8). Erzielt eine Körperschaft nach § 8 Abs. 2 KStG nur gewerbliche Einkünfte, hat dies allerdings keine praktische Bedeutung, da der BFH eine außerbetriebliche Sphäre verneint (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, BFHE 182, 123 = FR 1997, 311; s. § 8 KStG Anm. 20). Zur Anwendung kommt in diesen Fällen der vorrangige § 7i (ebenso KLEEBERG in KSM, § 10g Rn. A 6 [2/2003]; ERHARD in BLÜMICH, § 10g Rn. 11 [11/2016]).

Abzugsberechtigt ist der zivilrechtl. oder wirtschaftliche Eigentümer, der die Aufwendungen getragen hat. Auch Miteigentümer (zum Feststellungsverfahren s. Anm. 55) können nur ihre eigenen Aufwendungen geltend machen, dies aber der Höhe nach unabhängig von ihrer quotalen Beteiligung.

IV. Verfahrensfragen zu § 10g

5

Veranlagungsverfahren: Der SA-Abzug nach § 10g wird auf (formlosen) Antrag des Stpfl. im Veranlagungsverfahren berücksichtigt.

Einkommensteuer-Vorauszahlungsverfahren: Wird glaubhaft gemacht, dass eine Maßnahme noch vor dem Ende des VZ abgeschlossen wird, können die voraussichtlichen Abzugsbeträge berücksichtigt werden (glA WEWERS, DB 1992, 753 [757]).

Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren: Gemäß § 39a Abs. 1 Nr. 5a geht der Abzugsbetrag, der nach § 37 Abs. 3 bei der Festsetzung von EStVorauszahlungen zu berücksichtigen wäre, in den summierten Freibetrag ein, der nach § 39 Abs. 4 Nr. 3 ein LStAbzugsmerkmal bildet.

Einstweilen frei.

6–12

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an schutzwürdigen Kulturgütern

I. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung

13

Der SA-Abzug nach § 10g hat enthält über die in Abs. 1 enthaltenen Anforderungen weitere hinausgehende Voraussetzungen, die sich aus den Abs. 2 und 3 ergeben, insgesamt also:

- Aufwendungen für Herstellungs- und/oder Erhaltungsmaßnahmen (Abs. 1 Satz 1; s. Anm. 14),
- Aufwendungen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland (Abs. 1 Satz 1 iVm. Satz 2; s. Anm. 14 und 27); zu Gebäudeteilen und Teileigentum s. Anm. 55,
- Zugang für die wissenschaftliche Forschung und/oder die Öffentlichkeit (Abs. 1 Satz 2; s. Anm. 27),

- Erforderlichkeit der Maßnahmen und Durchführung in Abstimmung mit der zuständigen Stelle (Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 28),
- keine Nutzung des Kulturguts zur Einkunftserzielung oder zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 40),
- keine Inanspruchnahme von Abschreibungen oder Abzügen nach anderen Fördervorschriften (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 41),
- eine Bescheinigung der zuständigen Stelle (Grundlagenbescheid) über die Anerkennung als Kulturgut, die Erforderlichkeit der Maßnahme, die anzurechnenden Zuschüsse ua. (Abs. 3; s. Anm. 50).

Rechtsfolgen: Siehe Anm. 31.

14 II. Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an einem Kulturgut (Abs. 1 Satz 1)

Herstellung und Erhaltung: Begünstigt sind nur Aufwendungen, die (im Rahmen einer Einkunftsart) HK oder Erhaltungsaufwand darstellen. Von Bedeutung für den SA-Abzug ist damit grds. (Ausnahmen in Fällen der Nutzungsänderung s. Anm. 40–42) nur die Abgrenzung zu AK. Für die Auslegung der Begriffe gelten die allgemeinen Grundsätze. Die geänderte Rspr. zur Abgrenzung von AK, HK und Erhaltungsaufwendungen, die von der FinVerw. akzeptiert wird (BMF v. 18.7.2003 – IV C 3 - S 2211 - 94/03, FR 2003, 869), kommt damit uneingeschränkt zur Anwendung (s. § 6 Anm. 480). Der frühere Streit um die Behandlung anschaffungsnaher HK ist damit bis einschließlich VZ 2003 gegenstandslos geworden. Für Baumaßnahmen, die nach dem 31.12.2003 begonnen werden, gilt § 6 Abs. 1 Nr. 1a (§ 52 Abs. 16 idF des StÄndG 2003 v. 15.12.2003). Danach gehören Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung eines Gebäudes durchgeführt werden und die AK netto um 15 % übersteigen, zu den HK eines Gebäudes, so dass ihre Begünstigung nach § 10g nicht mehr zweifelhaft ist. Zu Tatbestand und Rechtsfolgen des § 6 Abs. 1 Nr. 1a s. § 6 Anm. 481–484.

Maßnahmen an einem Kulturgut: Begünstigt ist jede einzelne Maßnahme (s. Anm. 28). Begünstigt werden nicht alle beliebigen Aufwendungen, sondern nur „Maßnahmen an“ dem Kulturgut, die zur „Herstellung“ (zum Begriff s. § 6 Anm. 459) oder „Erhaltung“ beitragen. Erhaltungsaufwand liegt vor, wenn an einem Kulturgut etwas bereits Bestehendes instandgesetzt oder instandgehalten wird (s. BFH v. 27.7.2000 – X R 26/97, BFH/NV 2001, 306), zB durch Reparaturen oder konservierende Maßnahmen. Ziel einer Maßnahme muss also die Erhaltung des schutzwürdigen Zustands des Kulturguts sein. Nicht unter den Maßnahmebegriff fallen laufende Aufwendungen wie zB Kosten für Versicherungen, Beleuchtung, Heizung, Grundsteuern, Abgaben usw. (zur Anrechnung solcher laufenden Aufwendungen auf die Einnahmen aus dem Kulturgut s. Anm. 31). Derartige typische Betriebskosten, die auch bei vergleichbaren WG, die keine Kulturgüter sind, anfallen und deswegen keine Sonderlast des Kulturguteigentümers sind, fördert § 10g nicht.

GIA der mit dem BMF abgestimmte Erl. FinMin. Meckl.-Vorp. v. 14.7.1993, StEK EStG § 10g Nr. 4; glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 10g Rn. 3; WEWERS, DB 1992, 754; SCHINDLER in LBP, § 10g Rn. 4 (5/2013); im Erg. ebenso ERHARD in BLÜMICH, § 10g Rn. 27 (11/2016) mit der Begr., dass diese Aufwendungen dem Stpfl. als Eigentümer erwachsen. Großzügiger ist KLEEBERG in KSM, § 10g Rn. B 19–22 (2/2003), jedoch bei nur einzelnen Aufwendungen mit anderem Ergebnis. Misst man dem

Begriff „Maßnahme“ keine eigenständige Bedeutung bei, fehlt es bei laufenden Aufwendungen idR am Erhaltungscharakter oder an der Erforderlichkeit aus Gründen der Denkmal- oder Archivpflege (vgl. Abs. 1 Satz 3 iVm. § 7h Abs. 1 Sätze 1–4; s. Anm. 28).

Fallen Erhaltungsmaßnahmen gleicher Art periodisch wiederkehrend an (zB regelmäßige Pflege einer geschützten Parkanlage), so steht dies ihrer Begünstigung nicht entgegen (zur Zuordnung als Erhaltungsaufwand s. § 6 Anm. 487–488). In solchen Fällen lässt es die FinVerw. ausnahmsweise genügen, wenn eine einmalige Abstimmung vorweg erfolgt (s. Anm. 28).

Die Höhe der begünstigten HK und Erhaltungswendungen bescheinigt die zuständige Stelle für die FinVerw. verbindlich (s. Anm. 50).

Einstweilen frei.

15–26

III. Schutzwürdige Kulturgüter (Abs. 1 Satz 2)

27

Katalog geförderter Kulturgüter: Nach § 10g begünstigt sind nur Gegenstände, die in Abs. 1 Satz 2 enumerativ aufgezählt sind. Die zuständige Stelle (s. Anm. 50) bescheinigt diese Voraussetzung für die FinVerw. verbindlich.

► *Gebäude, Gebäudeteile, Ensembles:* Aufwendungen für Baudenkmale werden nach Satz 2 Nr. 1 und 2 iVm. Satz 3 unter den Voraussetzungen des § 7i gefördert; s. Anm. 28.

► *Gärtnerische, bauliche und sonstige unter Schutz gestellte Anlagen:* Satz 2 Nr. 3 begünstigt Baudenkmale, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind, Gartenanlagen und alle Anlagen sonstiger Art, zB technische Anlagen. Der Begriff Anlage erfordert eine Sachgesamtheit. Einzelne Gegenstände sind keine Anl. und werden nur nach Nr. 4 geschützt.

► *Mobiliar, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive, die sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Steuerpflichtigen befinden oder als nationales Kulturgut in ein Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes nach § 7 Abs. 1 des Kulturgutschutzgesetzes v. 31.7.2016 eingetragen sind und deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt:* Satz 2 Nr. 4 bezieht – über § 7i und § 10f hinaus – auch bewegliche Kulturgüter in die Förderung ein. Voraussetzung ist, dass ihre Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt. Seit dem KulturgutschutzG v. 31.7.2016 wird nicht mehr zwischen den beiden Verzeichnissen „national wertvolles Kulturgut“ und „national wertvolle Archive“ unterschieden, sondern es ist in jedem Bundesland lediglich ein „Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes“ zu führen, in das zB Archivgut, Bibliotheksgut oder Museumsgut eingetragen wird. Die Eintragung in das Verzeichnis steht nicht im Ermessen der zuständigen Behörde; vielmehr ist die Behörde zur Einleitung des Eintragungsverfahrens und zur Eintragung verpflichtet, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt sind (vgl. BTDrucks. 18/7456, 68). Nicht in das Verzeichnis nach § 7 Abs. 1 KulturgutschutzG eingetragene Kulturgüter müssen sich seit mindestens 20 Jahren in Familienbesitz befinden. Familienbesitz bedeutet Besitz durch Angehörige iSd. § 15 AO (glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 10g Rn. 3; WEWERS, DB 1992, 755; aA KLEEBERG in KSM, § 10g Rn. B 15 [2/2003]: weite Auslegung des Angehörigenbegriffs, dem hier eine historische und genealogische Dimension zukomme). Die Besitzzeit beginnt mit dem entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerb durch ein Familienmitglied. Der (teil-)entgeltliche Erwerb von einem Angehörigen unterbricht die Familienbesitzdauer nicht.

Zugang der Öffentlichkeit oder der Forschung: Begünstigte Kulturgüter iSd. § 10g liegen nur vor, „wenn sie in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der wissenschaftlichen Forschung oder der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, es sei denn, dem Zugang stehen zwingende Gründe des Denkmal- oder Archivschutzes entgegen“. Über diese Voraussetzung entscheidet die zuständige Stelle mit der Bescheinigung für die FinVerw. verbindlich (s. Anm. 50). Maßgebend sind die geltenden Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege. Die FinVerw. kann überprüfen, ob der nach der Bescheinigung erforderliche Zugang vom Stpfl. tatsächlich gewährt wurde.

28

IV. Begünstigte Maßnahmen (Abs. 1 Satz 3)

Erforderliche Maßnahmen: Erforderlich ist eine Maßnahme, wenn der Zustand des Kulturguts unter Berücksichtigung der Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege sie geboten erscheinen lässt. Für Baudenkmale verweist Abs. 1 Satz 3 Halbs. 2 auf § 7i Abs. 1 Sätze 1–4. Die Verweisung stellt sicher, dass Aufwendungen für Gebäude, Gebäudeteile und Ensembles iSd. Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und 2 im gleichen Umfang und unter den gleichen Voraussetzungen (auch im Punkt „Erforderlichkeit“) begünstigt werden, wie dies bei Objekten geschieht, die zur Einkunftserzielung genutzt werden; s. daher insoweit § 7i Anm. 10, 11, 28 und 29. Die Bescheinigung der zuständigen Stelle (s. Anm. 50) ist für die FinVerw. verbindlich.

Durchführung in Abstimmung mit der in Abs. 3 genannten Stelle: Die beabsichtigten Maßnahmen müssen mit der zuständigen Stelle abgestimmt, dh. mit den Vorstellungen der Behörde in Einklang gebracht werden. Grundsätzlich muss die Abstimmung vor Beginn der Maßnahme erfolgen, bei Planungsänderungen während der Durchführung der Maßnahmen vor Beginn der geänderten Vorhaben (s. § 7i Anm. 31). Die Abstimmung muss bescheinigt werden (s. Anm. 50). Ausnahmsweise genügt bei regelmäßig wiederkehrenden Maßnahmen (s. Anm. 14 aE) eine einmalige vorherige Abstimmung. In solchen Fällen muss uE ausdrücklich bescheinigt werden, dass auch zukünftige Maßnahmen begünstigt werden sollen.

29–30 Einstweilen frei.

31

V. Abzug wie Sonderausgaben

Bemessungsgrundlage ist der Aufwand für die einzelne Maßnahme (s.u. „Abzugszeitraum“). Die von der zuständigen Stelle für jede Maßnahme bescheinigten HK und Erhaltungsaufwendungen (s. Anm. 14) sind um öffentliche und private Zuwendungen und um aus dem Kulturgut erzielte Einnahmen zu kürzen. Die öffentlichen Zuschüsse werden bescheinigt (s. Anm. 50), im Übrigen prüft die FinVerw. die Kürzungen.

► *Öffentliche oder private Zuwendungen* sind alle Zuwendungen in Geld oder Geldeswert, die dem Stpfl. von der öffentlichen Hand oder von privater Seite aus Anlass des Innehabens des Kulturguts gewährt werden, insbes. (aber nicht nur) zur Verwendung für das Kulturgut.

► *Aus dem Kulturgut erzielte Einnahmen:* Ergeben sich bei einer Gewinn- oder Überschussermittlung nach Abzug der BA oder WK regelmäßig Verluste, liegt wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht kein Einkunftserzielungsstatbestand

vor. Die Einnahmen (zB Eintrittsgelder) mindern nach Abs. 1 Satz 1 die begünstigten Aufwendungen, allerdings nur die Nettoeinnahmen. Anders die Kosten, die ohne die Einnahmeerzielungstätigkeit nicht angefallen wären (zB die Kosten für den öffentlichen Zugang, Bewachung, Diebstahlversicherung, Reinigung, zusätzliches Personal); sie sind von den erzielten Einnahmen abzuziehen (glA WEWERS, DB 1992, 755; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 10g Rn. 8).

► *Kürzung bei mehreren Maßnahmen:* Grundsätzlich sind alle Zuschüsse und Nettoeinnahmen unabhängig von den Gründen, aus denen sie zugeflossen sind, von den Aufwendungen für eine Maßnahme abzuziehen. Wird ein Zuschuss dagegen für eine ganz bestimmte Maßnahme gewährt, so ist nur die Bemessungsgrundlage für diese Maßnahme zu kürzen. Soweit Zuschüsse oder Nettoeinnahmen bei mehreren Maßnahmen nicht unmittelbar zugeordnet werden können, sind sie – soweit kein sachgerechterer Maßstab erkennbar ist – im Verhältnis der Aufwendungen auf die jeweiligen Maßnahmen aufzuteilen (WEWERS, DB 1992, 755).

► *Zeitpunkt der Kürzung der Bemessungsgrundlage* ist der VZ ihres Zuflusses gem. § 11 Abs. 1. Für frühere Jahre ändert sich nichts, so dass eine rückwirkende Bescheidänderung ausgeschlossen ist. Vielmehr ist im Zuflussjahr eine neue Bemessungsgrundlage (= in den Vorjahren noch nicht abgezogene Aufwendungen abzüglich nunmehr vereinnahmter Zuwendungen und Nettoeinnahmen) zu berechnen und der Betrag auf die restliche Zeit des zehnjährigen Begünstigungszeitraums anteilig zu verteilen. Da die Bemessungsgrundlage nicht weniger als 0 € betragen kann, kann es zu keiner Nachversteuerung kommen (glA WEWERS, DB 1992, 755; aA HEINEN, Inf. 1993, 174).

Abzugszeitraum: Der Stpfl. kann die begünstigten Aufwendungen im Kj. des Abschlusses einer Maßnahme und in den neun folgenden Kj. abziehen. Abschluss der Maßnahme ist die Fertigstellung jeder einzelnen nach objektiven Kriterien abgrenzbaren Herstellungs- und/oder Instandhaltungsmaßnahme (s. das zu § 7i ergangene entsprechend anwendbare Urteil BFH v. 20.8.2002 – IX R 70/97, BStBl. II 2003, 582). Es läuft also für jede selbständige Maßnahme ein eigener Abzugszeitraum von zehn Kj.

Höhe des Abzugs: Der Abzugsbetrag betrug für Maßnahmen, die bis Ende VZ 2003 begonnen wurden, bis zu 10 % der Bemessungsgrundlage. Für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen, die nach dem 31.12.2003 begonnen werden, können nur noch bis zu 9 % der Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Bei unverändertem zehnjährigem Abzugszeitraum wirken sich damit 10 % der Aufwendungen nicht mehr stl. aus. Zur Verfassungsmäßigkeit der Kürzung durch das HBeglG 2004 s. BMF v. 12.3.2004 – IV D 2 - S 0338 - 13/04, BStBl. I 2004, 362; WACHTER, DB 2004, 780 (s. dazu auch § 7i Anm. 2).

Der Abzug als SA unterliegt keinem Höchstbetrag und keiner zeitanteiligen Reduzierung im Erstjahr oder im Jahr der Veräußerung. Als Beginn gilt bei Baumaßnahmen, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht wurden (§ 52 Abs. 27a EStG 2004). Bei sonstigen Maßnahmen kommt es auf den tatsächlichen Beginn der Arbeiten an. Ein anteiliger Abzug kommt in Betracht, wenn das Kulturgut teilweise zur Einkunftserzielung und zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird (Abs. 2 Satz 1; s. Anm. 40). Geht der Stpfl. während des Abzugszeitraums zur Einkunftserzielung über, so kann er im Jahr des Übergangs bisher noch nicht berücksichtigte Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten in einer Summe wie SA abziehen (Abs. 2 Satz 3; s. Anm. 42).

Wahlrecht: Der Stpfl. kann zwischen 1 % und 9 % wählen. Nutzt der Stpfl. den höchstzulässigen Abzugsbetrag von 9 % in einem Kj. nicht aus, so verfällt der nicht abgezogene Teilbetrag; eine Nachholung gestattet § 10g nicht.

Rechtsnachfolge: Wird das schutzwürdige Kulturgut während des Abzugszeitraums entgeltlich oder unentgeltlich übertragen, so geht die Abzugsberechtigung nach § 10g für die noch nicht abgezogenen SA nicht auf den Erwerber über. Das Gleiche gilt uE auch im Falle der Gesamtrechtsnachfolge (str.; glA KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 10g Rn. 8 iVm. § 10f Rn. 7 unter Hinweis auf BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608, betr. § 10d; glA BIERGANS FR 1990, 137; KOLLER, DStR 1990, 130; aA PFIRRMANN in KIRCHHOFF, 15. Aufl. 2016, § 10g Rn. 3). § 11d EStDV kann als AfA-Vorschrift keine Anwendung im Bereich der SA finden.

32–39 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Kumulationsverbote

40 I. Abzugsverbot bei Nutzung der Kulturgüter zur Einkunfts- erzielung oder zu eigenen Wohnzwecken (Abs. 2 Satz 1)

Dem Förderzweck des § 10g entsprechend wird die Begünstigung nur subsidiär gewährt, jedoch ohne dass hierdurch Förderungslücken entstehen sollen. Abs. 2 Satz 1 enthält daher kein absolutes Abzugsverbot, sondern ein Aufteilungsgebot („soweit“). Vorrang hat der Abzug der Aufwendungen als BA oder WK. Weiterhin kommt § 10g bei der Nutzung von Baudenkmalen zu eigenen Wohnzwecken nicht zur Anwendung. Dem ebenfalls vorrangigen Vorkostenabzug nach § 10e Abs. 6, § 10h Satz 3 und § 10i kommt mittlerweile keine Bedeutung mehr zu, da die Vorschriften ausgelaufen sind (§ 52 Abs. 26–29). § 10h und § 10i wurden inzwischen auch gestrichen.

Ausschluss von Doppelbegünstigungen: Das Abzugsverbot ist für jedes WG getrennt zu prüfen. Werden Teile eines Kulturguts unterschiedlich genutzt (zB ein Baudenkmal teilweise vermietet und/oder teilweise selbst bewohnt, während es im Übrigen unter § 10g fällt), so liegen stl. mehrere WG (vgl. BFH v. 30.1.1995 – GrS 4/92, BStBl. II 1995, 281 [284]) vor, auf die unabhängig voneinander unterschiedliche Fördervorschriften zur Anwendung kommen. Eine Aufteilung ist aufgrund des Gesetzeswortlauts uE auch dann zulässig, wenn ausnahmsweise kein selbständiges WG vorliegen sollte.

Beispiel 1: Ein Gebäude und die Gartenanlage sind zwei WG. Das Gebäude wird bis Ende November saniert und ab Dezember für eigene Wohnzwecke genutzt. Die § 10g-Förderung für den Garten wird durch die Nutzung des Gebäudes zu Wohnzwecken nicht ausgeschlossen. Dem SA-Abzug für das Gebäude stehen die Vorkostenregelungen des § 10e Abs. 6, § 10h und § 10i nicht entgegen, da sie nicht mehr anwendbar sind. Damit ist der SA-Abzug anteilig (11/12) möglich, es sei denn, der Stpfl. erhält eine Eigenheimzulage (s. Anm. 41).

Nutzungswechsel: Ändert der Stpfl. die Nutzung des Kulturguts während des Abzugszeitraums, ist eine zeitliche Aufteilung erforderlich. Nach der Nutzungsänderung richtet sich die Behandlung der noch nicht verbrauchten Aufwendungen nach den jeweils einschlägigen allgemeinen Vorschriften. Besonderheiten

bestehen bei Baudenkmalen, da § 7i die Fortführung der Absetzungen für HK weitgehend zulässt.

► *Wechsel zur Einkunftserzielung:* Für HK (zu Erhaltungsaufwendungen s. Anm. 42) ist der Fall eines Nutzungswechsels innerhalb eines VZ nicht ausdrücklich geregelt. Sachgerecht ist es, den bisherigen SA-Abzug über die Anwendung des § 7i für die Restjahre fortzuführen. Beim Wechsel zu Vermietungseinkünften mindert der SA-Abzug die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen nach § 7i grds. nicht (BFH v. 14.2.1989 – IX R 109/84, BStBl. II 1989, 923); bei einer Einlage des Baudenkmal in ein BV s. R 44 Abs. 12 EStR.

Beispiel 2: Der Stpfl. wendet für ein Baudenkmal HK iHv. 100 000 € und Erhaltungsaufwendungen von 10 000 € auf. Die Baumaßnahme wird im Dezember 2001 abgeschlossen. Ab dem 1.4.2003 wird das Gebäude vermietet.

In den Jahren 2001 und 2002 kann der Stpfl. (falls keine vorweggenommenen WK vorliegen) jeweils 11 000 € wie SA abziehen (10 % von 110 000 €). Im Jahr 2003 muss er die restlichen 8 000 € Erhaltungsaufwendungen wie SA abziehen (s. Anm. 42). Ferner kann er weitere 2 500 € (25 % von 10 000 €) für das erste Quartal 2003 nach § 10g abziehen, wenn er bei den Vermietungseinkünften eine im April 2003 beginnende Abschreibung nach § 7 Abs. 4 wählt. Macht er dagegen nach § 7i einen Jahresabzugsbetrag von 10 000 € geltend, entfällt der anteilige SA-Abzug nach § 10g.

Variante: Die Baumaßnahme wird im Jahr 2004 begonnen und noch im Dezember 2004 abgeschlossen. Ab 1.4.2006 wird das Gebäude vermietet.

In den Jahren 2004 und 2005 kann der Stpfl. jeweils 9 900 € wie SA abziehen (9 % von 110 000 €). Im Jahr 2006 muss er 7 200 € Erhaltungsaufwendungen wie SA abziehen, so dass Erhaltungsaufwendungen iHv. 1 000 € endgültig unberücksichtigt bleiben. Nach § 7i kann er im Jahr 2006 9 000 € geltend machen. Im achten bis zwölften Abzugsjahr ist nach § 7i uE der Abzug iHv. 7 % uneingeschränkt zulässig, dh. der nach § 10g in den Jahren 2004 und 2005 an sich verfallende Abzug von 1 % jährlich kann nachgeholt werden.

► *Aufgabe der Einkunftserzielung:* Der bisherige Abzug der HK gem. § 7i kann über § 10g fortgeführt werden (glA KLEEBERG in KSM, § 10g Rn. C 7 [1/2007]). Bei Maßnahmen, die nach dem 31.12.2003 begonnen wurden (s. Anm. 31), gilt dies allerdings nur bei einem Wechsel innerhalb der ersten zehn Abzugsjahre. Aufwendungen, die nach § 7i erst im elften oder zwölften Jahr abgezogen werden können, wirken sich aufgrund des nur zehnjährigen Abzugszeitraums des § 10g stl. nicht mehr aus. Die Bescheinigung (s. Anm. 50) muss ggf. durch die Fachbehörde zur Frage, ob das Baudenkmal nach dem Nutzungswechsel der Öffentlichkeit bzw. der Forschung zugänglich ist, ergänzt werden. Für Erhaltungskosten fehlt eine gesetzliche Übergangsregelung, dh. der bei der Gewinnermittlung erfolgte Sofortabzug wird nicht nachträglich geändert. Wurde der Erhaltungsaufwand zum Abzug auf mehrere Jahre verteilt, wird der noch nicht berücksichtigte Teil im Übergangsjahr abgezogen (§ 11b Satz 3 iVm. § 11a Abs. 2 Satz 2; s. § 11a Anm. 7). Bei Übergang zur Einkunftserzielung gilt Abs. 2 Satz 3 (s. Anm. 42).

► *Wechsel von und zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken:* Da ausdrückliche gesetzliche Regelungen für solche Sonderfälle fehlen, ist uE die Fortführung des SA-Abzugs nach Maßgabe des nach dem Nutzungswechsel geltenden § 10g oder § 10f zulässig. Die Abgrenzungsregelungen zwischen den § 7i, § 10g und § 10f haben gem. dem Förderzweck der Normen nur für den jeweiligen Abzugszeitraum Bedeutung. Dagegen ist es nicht erheblich, welche der Vorschriften im Erstjahr eines Abzugs zur Anwendung kommt.

41 **II. Vorrang anderer Fördervorschriften (Abs. 2 Satz 2)**

Absolutes Abzugsverbot: Abs. 2 Satz 2 enthält – anders als Abs. 2 Satz 1 – kein zeitanteiliges oder räumliches Aufteilungsgebot, sondern ein vollständiges Abzugsverbot. § 10g ist somit subsidiär gegenüber allen anderen Regelungen, nach denen die Aufwendungen stl. berücksichtigt werden können. Wechselt der Stpfl. zum Abzug gem. einer der ausdrücklich aufgeführten Bestimmungen (AfA, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, § 10e Abs. 1–5, § 10f, § 10h, § 15b BerlinFG, § 7 FördG, EigZulG), so scheidet der SA-Abzug nach § 10g aus.

Der Zeitraum, für den der Abzug verboten ist, ist die Periode, für die andere Absetzungen oder Abzüge tatsächlich in Anspruch genommen werden. Dies ist idR der gesamte VZ, insbes. wenn ein anderer Jahresabzugsbetrag (zB nach dem EigZulG) angesetzt wird. Wird ausnahmsweise nur für Teile eines VZ eine AfA abgezogen (zB beim Wechsel zu einer Einkunftsart mit Gewinnermittlung im Laufe eines VZ), ist der „Zeitraum“ nur dieser Teil des VZ. Für das restliche Jahr ist der zeitanteilige SA-Abzug weiter zulässig (s. auch Anm. 40, 42). Entscheidend für diese Auslegung ist der Zweck der Vorschrift, eine Doppelförderung zu vermeiden, ohne dass Förderungslücken entstehen.

Das Abzugsverbot ist für jedes selbständige WG zu prüfen. Entfallen die Aufwendungen auf mehrere WG und gilt das Abzugsverbot nur für eines von ihnen (zB im Fall der Vermietung eines Gebäudeteils während des Abzugszeitraums), sind die Aufwendungen aufzuteilen und nach den für das jeweilige WG geltenden Vorschriften zu behandeln.

42 **III. Erhaltungsaufwendungen beim Übergang zur Einkunfts-
erzielung (Abs. 2 Satz 3)**

Abs. 2 Satz 3 betrifft nur die Behandlung von Erhaltungsaufwendungen beim Nutzungswechsel zur Einkunftszielung während des zehnjährigen Begünstigungszeitraums (zur Behandlung von HK s. Anm. 40). Als Rechtsfolge des Nutzungswechsels muss der Stpfl. die noch nicht verbrauchten SA im Übergangsjahr in einer Summe abziehen. Eine Nachholung von SA-Abzug, der in früheren Jahren unterlassen wurde, erfolgt nicht. Im Fall der Veräußerung des Kulturguts findet Abs. 2 Satz 3 keine Anwendung; vielmehr geht der stl. noch nicht berücksichtigte Erhaltungsaufwand verloren (glA STUHRMANN, DStR 1992, 536; KULOSA in SCHMIDT, 36. Aufl. 2017, § 10g Rn. 8 iVm. § 10f Rn. 12).

43–49 Einstweilen frei.

50

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Bescheinigungsverfahren**

Rechtsnatur der Bescheinigung: Zweck der Bescheinigung ist es, die Fin-Verw. von der Prüfung außerstl. Fragen der Denkmal- und Archivpflege zu entlasten. Sie ist daher materiell-rechtl. als Abzugsvoraussetzung und verfahrensrechtl. als Grundlagenbescheid anzusehen.

Umfang der Bindungswirkung: Zu prüfen und verbindlich festzustellen haben die Fachbehörden, ob die Maßnahmen an einem Kulturgut iSd. § 10g Abs. 1 Satz 2 durchgeführt wurden, ob sie erforderlich waren und in Abstimmung mit der zuständigen Stelle (s. Anm. 28) erfolgten. Ferner ist die Höhe der begünstigten Aufwendungen und der bewilligten öffentlichen Zuschüsse zu bescheinigen. Die sonstigen Voraussetzungen des § 10g prüft dagegen die FinVerw.; zu Einzelheiten s. R § 10g EStR; § 7i Anm. 35.

Da § 10g Abs. 3 dem § 7i Abs. 2 nachgebildet ist, kann auf die zu § 7i ergangene Rspr. zurückgegriffen werden. Sind Tatbestandsmerkmale zu bescheinigen, die sowohl denkmalschutzrechtl. als auch strechtl. Bedeutung haben, ist die in der Bescheinigung zum Ausdruck kommende denkmalschutzrechtl. Auslegung auch strechtl. bindend (s. § 7i Anm. 35).

Bescheinigung über Zuschüsse: Die Bescheinigung muss auch die Höhe der öffentlichen Zuschüsse, die von den für Denkmal- und Archivpflege zuständigen Behörden gewährt werden, enthalten. Werden Zuschüsse nach Ausstellung der Bescheinigung gewährt, ist sie gem. Abs. 3 Satz 2 zu ändern. Private Zuschüsse werden nicht bescheinigt und sind von der FinVerw. zu überprüfen (s. auch § 7i Anm. 32).

Bescheinigungsbehörden: Eine Übersicht der nach Landesrecht zuständigen Behörden enthält BMF v. 4.6.2015 – IV C 1 - S 2198 - b/08/10002, BStBl. I 2015, 506.

Einstweilen frei.

51–54

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:
Anwendung auf Gebäudeteile und Feststellungsverfahren**

55

Gemäß Abs. 4 Satz 1 sind die Abs. 1–3 auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche WG sind, sowie auf Eigentumswohnungen und in Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden; zu Einzelheiten s. § 7 Anm. 503 und 506.

Gemäß Abs. 4 Satz 2 gilt § 10e Abs. 7 sinngemäß. Danach können die Abzugsbeträge der Miteigentümer (s. Anm. 3) gesondert und einheitlich festgestellt werden, wenn sich das Kulturgut im Miteigentum mehrerer Stöpl. befindet und die Abzugsvoraussetzungen nach § 10g von mehreren Miteigentümern erfüllt werden (zu Einzelheiten, insbes. zum Ermessen der FinVerw., s. § 10e Anm. 22).

§ 10g