

§ 11b

Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand
bei Baudenkmalen

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BSStBl. I 2002, 1209)

¹Der Steuerpflichtige kann durch Zuschüsse aus öffentlichen Kassen nicht gedeckten Erhaltungsaufwand für ein im Inland belegenes Gebäude oder Gebäudeteil, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen, soweit die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes oder Gebäudeteils als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich und die Maßnahmen in Abstimmung mit der in § 7i Abs. 2 bezeichneten Stelle vorgenommen worden sind. ²Durch Zuschüsse aus öffentlichen Kassen nicht gedeckten Erhaltungsaufwand für ein im Inland belegenes Gebäude oder Gebäudeteil, das für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllt, aber Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage ist, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist, kann der Steuerpflichtige auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen, soweit die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich und die Maßnahmen in Abstimmung mit der in § 7i Abs. 2 bezeichneten Stelle vorgenommen worden sind. ³§ 7h Abs. 3 und § 7i Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 sowie § 11a Abs. 2 und 3 sind entsprechend anzuwenden.

Autor: Anton **Siebenhüter**, Richter am FG, Augsburg
Mitherausgeber: Dr. Uwe **Clausen**, Rechtsanwalt,
Linklaters, Oppenhoff & Rädler, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 11b

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung	1	III. Geltungsbereich	3
II. Bedeutung	2	IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	4

Erläuterungen zu den Sätzen 1–3:
Verteilung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen

	Anm.		Anm.
I. Verteilung bei Gebäuden und Gebäudeteilen (Satz 1)	6	III. Entsprechend anzuwendende Vorschriften (Satz 3)	8
II. Verteilung bei Gebäudegruppen oder Gesamtanlagen (Satz 2)	7		

Allgemeine Erläuterungen zu § 11b

Schrifttum: HAHN, Die estl. Behandlung von Baudenkmalen und Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach dem WoBauFG einschließlich der Übergangsregelungen, DB 1990, 65; STUHRMANN, Estl. Vergünstigungen bei Baudenkmalen, unter Berücksichtigung der Regelungen durch das WoBauFG, DStZ 1990, 107; HEINEN, Denkmalschutz und -pflege unter steuerlichen Gesichtspunkten, Inf. 1993, 149; KLEEGERG, Die Kulturförderung mittels der §§ 7i, 10f, 10g und 11b EStG, FR 1997, 174.

Verwaltungsanordnungen: R 116b EStR; H 116b EStH

1

I. Rechtsentwicklung

Vorgängervorschrift war § 82k EStDV, der für vor dem 1.1.1990 entstandenen Erhaltungsaufwand galt (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r Satz 2).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): Einführung von § 11b. Erstmalige Anwendung auf Erhaltungsaufwand, der nach dem 31.12.1989 entstanden ist (§ 52 Abs. 14b EStG 1990).

Staatsvertragsgesetz v. 25.6.1990 (BGBl. II 1990, 518; BStBl. I 1990, 294): Für Gebäude in der damals noch existierenden DDR wurde ein Abs. 2 angefügt.

Einigungsvertragsgesetz v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): Streichung des Abs. 2 bereits vor seinem Inkrafttreten (Anl. I Kap. IV Sachg. B Abschn. II Nr. 16 Buchst. e).

2

II. Bedeutung

Zweck der Norm ist die Erhaltung und Bewahrung schutzwürdiger Baudenkmalen. Die Förderung von Baumaßnahmen an Baudenkmalen soll unabhängig von der stl. Abgrenzung zwischen begünstigten AK bzw. HK (s. § 7i Anm. 2) und Erhaltungsaufwendungen erfolgen. Dieser Zielsetzung entsprechend wird für Erhaltungsaufwendungen eine Sonderregelung geschaffen, die grds. unter denselben Voraussetzungen eingreift, unter denen § 7i AK u. HK fördert. Die im Belieben des Stpfl. stehende Möglichkeit der Verteilung des Aufwands auf mehrere Jahre läßt eine optimale stl. Gestaltung zu.

3

III. Geltungsbereich

Die Verteilung kann von allen unbeschränkt und beschränkt Stpfl., seien es natürliche oder juristische Personen, beantragt werden. Begünstigt sind Baumaßnahmen nur, wenn Erhaltungsaufwand anfällt. Das Gebäude muß mithin im Rahmen einer Einkunftsart zur Einkunftserzielung eingesetzt werden (s. § 11a Anm. 3). Bei der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken greift § 10f Abs. 2 (s. § 10f Anm. 23).

4

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu § 4 Abs. 8: Da § 11b aufgrund der systematischen Stellung im Gesetz als eine Ausnahme vom Abflußprinzip des § 11 Abs. 2 anzusehen ist, kommt die Norm bei den Einkunftsarten mit Gewinnermittlung nicht direkt, sondern nur über die Verweisung des § 4 Abs. 8 zur Anwendung.

Verhältnis zu § 82b EStDV: Der ab VZ 1999 entfallene und ab VZ 2004 wieder eingeführte § 82b EStDV ermöglicht ebenfalls eine Verteilung von Erhaltungsaufwendungen über zwei bis fünf Jahre. Die Regelung gilt aber nur für Gebäude im Privatvermögen, die überwiegend Wohnzwecken dienen. Greift sie ein, kommt dem § 11b mit seinen schwerer zu erfüllenden Voraussetzungen keine praktische Bedeutung zu.

Einstweilen frei.

5

Erläuterungen zu den Sätzen 1–3: Verteilung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen

I. Verteilung bei Gebäuden und Gebäudeteilen (Satz 1)

6

Die Verteilung von Erhaltungsaufwendungen erfolgt unter denselben Voraussetzungen wie die Begünstigung von HK nach § 7i.

Begünstigungstatbestand: Der Zweck des § 11b (s. Anm. 2) erfordert es, die einzelnen Tatbestandsmerkmale der Sätze 1 und 2 genauso auszulegen wie die entsprechenden Voraussetzungen des § 7i Abs. 1; zu den Einzelheiten s. daher § 7i Anm. 10 ff. Für die Abgrenzung von AK, HK und Erhaltungsaufwand gelten die allg. Grundsätze (vgl. BMF v. 18.7.2003, BStBl. I 2003, 386, und § 6 Abs. 1 Nr. 1a). Es besteht kein Wahlrecht zur Behandlung von Zuschüssen aus öffentlichen Kassen als Einnahmen. Nur die um Zuschüsse gekürzten Erhaltungsaufwendungen können verteilt werden. Zum Begriff der öffentlichen Kasse s. § 3 Nr. 12 Anm. 13.

Rechtsfolgen: Der Stpfl. kann die Aufwendungen auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Der Stpfl. hat somit ein Wahlrecht zwischen dem Sofortabzug und der Verteilung. Erstes Abzugsjahr ist das Jahr, in dem die Aufwendungen nach § 11 Abs. 2 geleistet worden sind (s. § 11a Anm. 6 mwN). Für die Verteilungsgrundsätze kann die Rspr. zu § 82b EStDV entsprechend herangezogen werden.

► *Zeitpunkt der Ausübung des Wahlrechts:* Das Wahlrecht muß im ersten Abzugsjahr ausgeübt werden, ansonsten erfolgt der Sofortabzug aller Erhaltungsaufwendungen von Amts wegen. Die Wahl kann bis zur Bestandskraft der Veranlagung erfolgen und geändert werden. Wird nach Ausübung der Wahl ein entsprechender Betrag abgezogen, kann – da die Verteilung gleichmäßig sein muß – in den Folgejahren nur noch ein Betrag in Höhe der gewählten Quote abgezogen werden. Höhere Abzüge zur Nachholung in den Vorjahren nicht berücksichtigter Beträge sind ausgeschlossen. Auch ist eine erneute Wahl keine neue Tatsache iSd. § 173 AO, die zur Änderung eines bestandskräftigen Bescheids berechtigt (vgl. BFH v. 27.10.1992 – IX R 60/90, BFH/NV 1993, 467). Hat die FinVerw. im Erstjahr die Verteilung von Erhaltungsaufwendungen akzeptiert, kann sie in den Folgejahren gleichwohl nach erneuter Prüfung zum Ergebnis kommen, daß HK vorliegen (BFH v. 15.10.1996 – IX R 49/94, BFH/NV 1997, 390).

► *Unterlassene Ausübung des Wahlrechts im Erstjahr:* Wurde im Erstjahr des Abzugs das Wahlrecht nicht ausgeübt und ist von Amts wegen kein Sofortabzug aller Erhaltungsaufwendungen vorgenommen worden, so kann die Wahl im ersten offenen Jahr nachgeholt werden. Der Anteil, der im ersten Jahr hätte abgezogen werden müssen, verfällt (BFH v. 27.10.1992 – IX R 152/89, BStBl. II 1993, 589,

und v. 24.11.1992 – IX R 99/89, BStBl. II 1993, 593). Die Nachholung der Wahl ist auch dann noch möglich, wenn im Erstjahr zu Unrecht HK angenommen und AfA gewährt wurden. Der zutreffende Abzugsbetrag nach der später gewählten Verteilung darf in diesem Fall nicht kleiner als die gewährte AfA sein (BFH v. 27.10.1992 – IX R 66/91, BStBl. II 1993, 591).

7 II. Verteilung bei Gebäudegruppen oder Gesamtanlagen (Satz 2)

Satz 2 weitet den Anwendungsbereich des § 11b auf Gebäude und Gebäudeteile aus, die für sich allein die Denkmalsvoraussetzungen nicht erfüllen, aber Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage sind, die als Einheit unter Denkmalschutz stehen (Ensembleschutz). Welche Objekte als Ensemble anzusehen sind, bestimmt sich nach dem jeweiligen Landesdenkmalrecht. Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Ensembleschutzes sind grds. identisch mit den für Gebäude nach Satz 1 geltenden Vorschriften. Ein Unterschied besteht insoweit, als es bei einem Ensemble auf ein „sinnvolle Nutzung“ nicht ankommt und der Umfang der geförderten Erhaltungsmaßnahmen eingeschränkt ist. Sie können nur verteilt werden, soweit sie zu Erhaltung des äußeren Erscheinungsbilds des Ensembles erforderlich sind (s. § 7i Anm. 29). Die Förderung dieser Aufwendungen erfolgt auch dann, wenn ansonsten ein bautechnisch neues Gebäude erstellt wird (BFH v. 25.5.2004 – VIII R 6/01, BFH/NV 2004, 1461).

8 III. Entsprechend anzuwendende Vorschriften (Satz 3)

Die Verweisungen in Satz 3 ermöglichen eine kurze Fassung des Gesetzestextes und stellen die gebotene Gleichbehandlung bestimmter Sachverhalte sicher. Entsprechend anzuwendend sind:

§ 7h Abs. 3: Die Verteilung von Erhaltungsaufwendungen ist auch zulässig bei Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche WG sind, bei Eigentumswohnungen und bei im Teileigentum stehenden Räumen (zu den Begriffen s. § 7 Anm. 500 ff.).

§ 7i Abs. 1 Satz 2: Die Verweisung stellt klar, daß die Auslegung des Begriffs „zur sinnvollen Nutzung erforderlich“ in Satz 1 wie bei § 7i zu erfolgen hat (s. § 7i Anm. 11).

§ 7i Abs. 2: Die Bescheinigung der zuständigen Denkmalschutzbehörde ist eine unverzichtbare Voraussetzung für die Verteilung von Erhaltungsaufwendungen (s. § 7i Anm. 35). Die FinVerw. prüft ohne Bindung an die Bescheinigung, ob HK oder Erhaltungsaufwendungen vorliegen (R 116b iVm. 83b Abs. 3 Nr. 2 EStR).

§ 11a Abs. 2: Noch nicht abgezogene Erhaltungsaufwendungen sind im Jahr der Veräußerung des Baudenkmalms in voller Höhe abzuziehen. Das gleiche gilt bei Entnahmen aus einem Betriebsvermögen, bei Einlagen oder in Fällen der Beendigung der Nutzung zur Einkunftserzielung (s. § 11a Anm. 7).

§ 11a Abs. 3: Miteigentümer müssen Erhaltungsaufwand auf den gleichen Zeitraum verteilen (s. § 11a Anm. 8).