

## **Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung des § 10 g EStG**

Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung für Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern, die weder zur Einkunftserzielung noch zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden (§ 10 g EStG), setzt eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle voraus.

### **1. Bescheinigungsverfahren**

Die Bescheinigung, die objektbezogen ist, muss der Eigentümer des Kulturguts schriftlich beantragen (vgl. Mustervordruck 1 und 3). Die Bescheinigung hat inhaltlich dem Mustervordruck 2 oder 4 zu entsprechen. An einen Vertreter/Bevollmächtigten kann eine Bescheinigung nur erteilt werden, wenn eine wirksame Vertretungsbefugnis vorliegt.

Die Bescheinigungsbehörde hat zu prüfen,

1. ob die Maßnahmen

a) an einem Kulturgut im Sinne des § 10 g Abs. 1 Satz 2 EStG durchgeführt worden sind

(vgl. Tz. 2),

b) erforderlich waren (vgl. Tz. 3), c) in Abstimmung mit der zuständigen Stelle durchgeführt worden sind (vgl. Tz. 4),

2. in welcher Höhe Aufwendungen, die die vorstehenden Voraussetzungen erfüllen, angefallen sind (vgl. Tz. 5),

3. inwieweit Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln durch eine der für Denkmal- oder Archivpflege zuständigen Behörden bewilligt worden sind oder nach Ausstellung der Bescheinigung bewilligt werden (vgl. Tz. 6).

Die Bescheinigung unterliegt weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden und Finanzgerichte. Es handelt sich hierbei um einen Verwaltungsakt in Form eines Grundlagenbescheides, an den die Finanzbehörden im Rahmen des gesetzlich vorgegebenen Umfangs gebunden sind (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung). Ist jedoch offensichtlich, dass die Bescheinigung für Maßnahmen erteilt worden ist, bei denen die Voraussetzungen nicht vorliegen, hat die Finanzbehörde ein Remonstrationsrecht, das heißt sie kann die Bescheinigungsbehörde zur Überprüfung veranlassen sowie um Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung nach Maßgabe des § 48 Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) bitten. Die Bescheinigungsbehörde ist verpflichtet, dem Finanzamt von der Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung Mitteilung zu machen (§ 4 der Mitteilungsverordnung).

Die bescheinigten Aufwendungen können steuerrechtlich jedoch nur berücksichtigt werden, wenn auch die weiteren steuerrechtlichen Voraussetzungen, die durch das zuständige Finanzamt geprüft werden, vorliegen (vgl. Tz. 7).

Um dem Eigentümer frühzeitig Klarheit über den Inhalt der wartenden Bescheinigung zu geben, kann die Bescheinigungsbehörde bereits eine schriftliche Zusicherung nach VwVfG über die zu erwartende Bescheinigung geben. verbindliche Auskunft über die voraussichtliche Höhe der Steuervergünstigung kann nur das Finanzamt erteilen. Voraussetzung hierfür ist eine solche Zusicherung.

## **2. Kulturgüter im Sinne des § 10 g Abs. 1 Satz 2 EStG**

2.1 Die zuständige Behörde hat zu bescheinigen, dass

das Gebäude oder der Gebäudeteil nach den Vorschriften des Denkmalschutzgesetzes ein Baudenkmal oder Teil einer geschützten Gesamtanlage oder Gebäudegruppe ist;

- die gärtnerische, bauliche oder sonstige Anlage, die kein Gebäude oder Gebäudeteil ist, nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften unter Schutz gestellt ist:

- Mobiliar, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive

- sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Steuerpflichtigen befinden oder

- in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder

- in das Verzeichnis national wertvoller Archive ein- getragen sind und

- ihre Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt.

### 2.1.1 Begriffsbestimmungen

Unter den Begriffen Gebäudegruppe oder Gesamtanlage im Sinne dieser Richtlinien sind alle Begriffe zu verstehen, die nach den Denkmalschutzgesetzen der Länder für den Schutz einer Einheit aus mehreren Objekten gelten. Hierzu gehören nicht Gebäude in der engeren Umgebung eines Baudenkmals, die außerhalb des denkmalgeschützten Bereichs liegen.

Gärtnerische Anlagen sind historische Park- und Gartenanlagen, die Gegenstand des Denkmalschutzes sind. Dazu hören auch die in die gärtnerische Anlage einbezogenen baulichen Anlagen, soweit diese nicht eigenständig unter Schutz gestellt sind (zum Beispiel Freitreppen, Balustraden, Pavillons, Mausoleen, Anlagen zur Wasserregulierung, künstliche Grotten, Wasserspiele, Brunnenanlagen). Die Abgrenzung gegenüber einem Naturdenkmal oder einem schützten Landschaftsteil richtet sich nach dem Denkmalrecht des betreffenden Landes.

Bauliche Anlagen im Sinne dieser Richtlinien sind bauliche Anlagen im Sinne des jeweiligen Landesbaurechts, die in keine Gebäude oder Gebäudeteile sind (zum Beispiel Brücken, Befestigungen). Die bauliche Anlage selbst muss Gegenstand des Denkmalschutzes sein. Zu den

baulichen Anlagen gehören auch Teile von baulichen Anlagen, zum Beispiel Ruinen oder sonstige übrig gebliebene Teile ehemals größerer Anlagen.

Zu den **sonstigen Anlagen** gehören zum Beispiel Bodendenkmäler oder Maschinen, die Gegenstand des Denkmalschutzes sind.

**Mobiliar** muss die Voraussetzungen des § 10 g Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 erfüllen. Das gilt auch dann, wenn es nach den jeweils Vorschriften der Denkmalsgesetze Teil des Denkmals („Historische Ausstattung“) ist. Zum Mobiliar rechnen die beweglichen Ausstattungsstücke eines Gebäudes, darunter auch Einzelstücke wie der Bilderschmuck oder die Einrichtung von Räumen, Gegenstände des Kunsthandwerks, Ritterrüstungen, alte Kanonen oder die Einrichtung eines Gelehrten, Staatsmanns, Dichters, Schriftstellers, Musikers oder Künstlers.

**Kunstgegenstände** sind solche im Sinne des Bewertungsgesetzes. Danach sind Kunstgegenstände nur Werke der reinen Kunst, wie zum Beispiel Gemälde, Skulpturen, graphische Werke.

**Kunstsammlungen** umfassen Kunstgegenstände im vorgenannten Sinne.

**Wissenschaftliche Sammlungen** umfassen Gegenstände, die nach wissenschaftlichen Interessen unter bestimmten Gesichtspunkten zusammengestellt sind.

### 2.1.2 **Unterschutzstellung von Kulturgütern im Sinne des § 10 g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 3 EStG**

Gebäude, Gebäudeteile, gärtnerische, bauliche oder sonstige Anlagen müssen bereits vor Beginn der Maßnahmen den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzes in der näheren Ausgestaltung durch die Denkmalschutzgesetze der Länder unterliegen. Es kommt nicht darauf an, ob diese Bindungen unmittelbar durch Gesetz, Rechtsverordnung, besonderen Verwaltungsakt, öffentlich-rechtlichen Vertrag, schriftliche unwiderrufliche Unterwerfungserklärung unter die gesetzlich vorgesehenen Schutzmaßnahmen oder vorläufig durch eine solche Erklärung im Zusammenhang mit einem Antrag auf Unterschutzstellung begründet werden. Bei einer unwiderruflichen Unterwerfungserklärung muß die Bescheinigung einen Widerrufsvorbehalt für den Fall enthalten, daß die gesetzlich vorgesehenen Schutzmaßnahmen nicht eingehalten werden oder das Objekt im Fall der vorläufigen Unterschutzstellung nach Abschluß des Verwaltungsverfahrens nicht nach den Regeln des jeweiligen Landesdenkmalschutzgesetzes unter Denkmalschutz gestellt wird.

Entfällt die öffentlich-rechtliche Bindung durch die Denkmalschutzvorschriften innerhalb des zehnjährigen Begünstigungszeitraumes des § 10 g EStG, ist dies dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen (§ 4 der Mitteilungsverordnung).

### 2.1.3 Unterschutzstellung von Kulturgütern im Sinne des § 10 g Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG .

Ist das Kulturgut in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts oder das Verzeichnis national wertvoller Archive eingetragen, braucht nicht bescheinigt zu werden, daß sich das Kulturgut seit mindestens 20 Jahren im Familienbesitz befindet. Mit der Eintragung steht fest, daß die Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt.

Zur Familie sind alle Angehörigen im Sinne des § 15 AO zu rechnen; es kann sich aber auch um eine Familienstiftung handeln.

## 2.2 Zugänglichmachen

Für alle Kulturgüter ist ferner zu bescheinigen, daß sie in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang der wissenschaftlichen Forschung oder der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden. Ein den Verhältnissen entsprechendes Zugänglichmachen ist gegeben, wenn der Eigentümer der Denkmalbehörde oder dem Heimatpfleger mitteilt, er sei bereit, interessierten Wissenschaftlern oder Besuchergruppen den Zutritt zu gestatten und sie zu führen, wenn sie von dort empfohlen werden. Bewegliche Kulturgüter werden der Öffentlichkeit auch durch Leihgaben anlässlich von Ausstellungen oder wissenschaftlichen Arbeiten zugänglich gemacht. Stehen dem Zugang zwingende Gründe des Denkmal- oder Archivschutzes entgegen, sind auch diese zu bescheinigen.

## 3. **Erforderlichkeit der Maßnahmen**

3.1 Es ist zu bescheinigen, daß die durchgeführte Maßnahme nach Art und Umfang

a) bei Gebäuden oder Gebäudeteilen zur Erhaltung als Baudenkmal

b) bei einem Gebäude oder Gebäudeteil, das Teil einer geschützten Gebäudegruppe oder Gesamtanlage ist, zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage

c) bei anderen Kulturgütern zu ihrer Erhaltung nach Maßgabe der geltenden Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege oder sonstiger öffentlich-rechtlicher Schutz- und Erhaltungsverpflichtungen erforderlich waren.

Zur Erhaltung des Kulturguts erforderliche Maßnahmen sind solche, die der Eigentümer im Rahmen der Erhaltungspflicht zum Beispiel nach den Denkmalschutzgesetzen der Länder durchführen muß. Die Versicherung des Kulturguts gehört nicht hierzu. Es reicht nicht aus, daß die Maßnahmen aus fachlicher Sicht angemessen oder vertretbar sind, sie müssen zur Erhaltung des schutzwürdigen Zustands, zum Beispiel auch zur Abwendung von Schäden, oder zur Wiederherstellung eines solchen Zustands notwendig sein. Maßnahmen, die ausschließlich durch das Zugänglichmachen des Kulturguts für die Öffentlichkeit veranlaßt werden (zum Beispiel Errichtung eines Kassenhäuschens oder Besucherparkplatzes), gehören nicht dazu.

Aufwendungen hierfür (zum Beispiel auch Lohnkosten für Aufsichtspersonal) können nur mit den Einnahmen aus dem Kulturgut verrechnet werden.

3.2 An einem Gebäude oder Gebäudeteil sind auch Maßnahmen bescheinigungsfähig, die zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Das Merkmal ist erfüllt, wenn die Maßnahmen

- die Denkmaleigenschaft nicht oder nicht wesentlich beeinträchtigen,
- erforderlich sind, um eine unter denkmalschutzrechtlichen Gesichtspunkten sinnvolle Nutzung des Baudenkmals zu erhalten, wiederherzustellen oder zu ermöglichen, und
- geeignet erscheinen, die Erhaltung des Baudenkmals sicherzustellen (vgl. dazu auch Tz. 2.8 und 2.9 der Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung des § 7 i EStG).

#### **4. Abstimmung der Maßnahmen**

Es muß bescheinigt werden, daß die Maßnahmen vor Beginn ihrer Ausführung mit der Bescheinigungsbehörde abgestimmt worden sind. Die Abstimmung kann innerhalb eines denkmalrechtlichen Erlaubnisverfahrens oder bei Gebäuden oder Gebäudeteilen innerhalb eines Baugenehmigungsverfahrens erfolgen. Die nachträglich ausgesprochene Erlaubnis für Veränderungen an einem Denkmal kann das Erfordernis der vorherigen Abstimmung nicht ersetzen. Ist eine vorherige Abstimmung unterblieben, liegen die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung nicht vor, selbst dann, wenn sich das Ergebnis als denkmalverträglich darstellt.

Wird erst im Verlauf der Maßnahme erkennbar, daß ein Kulturgut im Sinne der Tz. 1 vorliegt, können die Aufwendungen bescheinigt werden, die ab dem Zeitpunkt entstehen, ab dem das Baudenkmal den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzgesetzes unterliegt, und die Baumaßnahmen betreffen, die vor ihrem Beginn mit der Bescheinigungsbehörde abgestimmt worden sind.

Bei laufenden oder regelmäßig wiederkehrenden Maßnahmen reicht es aus, wenn sie einmal vorweg abgestimmt werden (zum Beispiel laufende Pflege bei geschützten Garten- und Parkanlagen).

Soll von den abgestimmten Maßnahmen abgewichen werden, bedarf dies einer erneuten vorherigen Abstimmung.

Werden die Maßnahmen nicht in der abgestimmten Art und Weise durchgeführt, darf insoweit eine Bescheinigung nicht erteilt werden.

Aus Nachweisgründen sind Zeitpunkt und Inhalt der Abstimmung zwischen den Beteiligten in geeigneter Weise schriftlich festzuhalten. Dabei soll der Eigentümer auf

- die Bedeutung der Abstimmung für die Erteilung einer Bescheinigung,
- die Möglichkeit der schriftlichen Zusicherung nach § 38 VwVfG sowie

- das eigenständige Prüfungsrecht der Finanzbehörden (vgl. Tz. 7)

hingewiesen werden. Wird bereits im Rahmen der Abstimmung festgestellt, dass nicht alle Maßnahmen die Voraussetzungen für eine Bescheinigung erfüllen, ist hierauf ausdrücklich hinzuweisen.

## **5. Höhe der Aufwendungen**

Es können nur tatsächlich angefallene Aufwendungen bescheinigt werden. Dazu gehört nicht der Wertansatz für die eigene Arbeitsleistung des Denkmaleigentümers oder für unentgeltlich Beschäftigte. Zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen gehören aber die auf begünstigte Maßnahmen entfallenden Lohn- und Gehaltskosten für eigene Arbeitnehmer, Material- und Betriebskosten, Aufwendungen für Arbeitsgeräte sowie Gemeinkosten. Genehmigungs- und Prüfungsgebühren gehören zu den Kosten der genehmigten oder geprüften Baumaßnahme. Skonti oder sonstige Abzüge mindern die zu berücksichtigenden Kosten.

Die Prüfung schließt keine Preis- oder Angebotskontrolle ein.

Aufwendungen können nur bescheinigt werden, soweit sie im einzelnen durch Vorlage von Originalrechnungen nachgewiesen werden. Abschlagsrechnungen und Kostenvoranschläge ersetzen keine Schlussrechnung. Pauschalrechnungen von Handwerkern können nur berücksichtigt werden, wenn das Original-Angebot, das dem Pauschalvertrag zugrunde liegt, beigefügt ist. Wenn es zur Prüfung der Einzelleistungen erforderlich ist, kann die Vorlage der Original- Kalkulation verlangt werden.

## **6. Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln**

In die Bescheinigung sind die Zuschüsse aufzunehmen, die eine der für Denkmalschutz oder Denkmal- und Archivpflege zuständigen Behörden dem Empfänger der Bescheinigung aus öffentlichen Mitteln bewilligt hat. Werden solche Zuschüsse nach Ausstellung der Bescheinigung bewilligt, ist diese entsprechend zu ändern (§ 10 g Abs. 3 Satz 2 EStG) und dem Finanzamt Mitteilung hiervon zu machen (§ 4 der Mitteilungsverordnung).

## **7. Prüfungsrecht der Finanzbehörden**

Die Finanzbehörden haben zu prüfen,

1. ob die vorgelegte Bescheinigung von der nach Landesrecht zuständigen oder der von der Landesregierung bestimmten Behörde ausgestellt worden ist,
2. ob die bescheinigte Maßnahme an einem Kulturgut durchgeführt worden ist, das im Eigentum des Steuerpflichtigen steht,
3. ob das Kulturgut im jeweiligen Kalenderjahr weder zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 EStG genutzt worden ist noch Gebäude oder Gebäudeteile zu eigenen Wohnzwecken

genutzt und die Aufwendungen nicht nach § 10 e Abs. 6 oder § 10 h Satz 3 EStG abgezogen worden sind,

4. inwieweit die Aufwendungen etwaige aus dem Kulturgut erzielte Einnahmen (vgl. hierzu auch Tz. 3.1) übersteigen,
5. ob die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich dem Kulturgut im Sinne des § 10 g EStG zuzuordnen und keine Anschaffungskosten sind, .
6. ob weitere Zuschüsse für die bescheinigten Aufwendungen gezahlt werden oder worden sind,
7. in welchem Veranlagungszeitraum die Steuerbegünstigung erstmals in Anspruch genommen werden kann.

Wiesbaden, 16. Oktober 1996

Hessisches Ministerium der Finanzen

S 2198 a A -5 -II B 12

Hessisches Ministerium für Wissenschaft und Kunst

K II 3 753/51 – 43

-Gült.-Verz. 40, 76-

StAnz. 45/1996 S. 3570