

Urteil vom 26. April 2023, X R 4/21

Steuerbegünstigung für ausländische Baudenkmäler

ECLI:DE:BFH:2023:U.260423.XR4.21.0

BFH X. Senat

EStG § 7i Abs 1 S 1, EStG § 7i Abs 1 S 2, EStG § 7i Abs 1 S 6, EStG § 7i Abs 2, EStG § 10f Abs 1, EStG § 10f Abs 5, AEUV Art 49 Abs 1, AEUV Art 63 Abs 1, FGO § 120 Abs 3, ZPO § 293, ZPO § 560, EStG VZ 2010, EStG VZ 2011, EStG VZ 2012, EStG VZ 2013, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 14. Januar 2021, Az: 3 K 1948/18

Leitsätze

Die Steuerbegünstigung gemäß § 7i oder § 10f EStG für Baumaßnahmen an einem im EU-Ausland belegenen, aber auch zum kulturgeschichtlichen Erbe Deutschlands gehörenden Baudenkmal ist ausgeschlossen, wenn die Baumaßnahmen nicht vorher mit der für den Denkmalschutz zuständigen ausländischen Behörde abgestimmt worden sind. Auf die Frage, ob die Beschränkung auf im Inland belegene Gebäude mit dem Unionsrecht vereinbar ist, kommt es dann nicht an.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg vom 14.01.2021 - 3 K 1948/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist deutscher Staatsangehöriger. Er war in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) freiberuflich tätig und hatte einen Wohnsitz in A, Baden-Württemberg. Einen weiteren Wohnsitz hatte er in B, Frankreich. Dort wohnte er mit seiner Lebensgefährtin und der gemeinsamen Tochter.
- 2 Im Jahr 2008 hatte der Kläger für ... € eine Wohnung in einem Gebäude in B erworben, das in das Verzeichnis der "monuments historiques l'immeuble" eingetragen ist und nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) Denkmalschutz in Frankreich genießt ("inscrit monument historique"). Der Stadtteil, in dem sich das Gebäude befindet, wurde im Jahr 2017 in das Weltkulturerbe der UNESCO aufgenommen.
- 3 Nach den weiteren Feststellungen des FG regeln die Vorschriften des französischen Denkmalschutzrechts, dass Arbeiten an einem "immeuble inscrit" --mit Ausnahme von Unterhaltungsarbeiten oder gewöhnlichen Reparaturen-- einer behördlichen Bau-, Abriss- oder Umbaugenehmigung bedürfen. Nicht genehmigungspflichtige Maßnahmen sind der zuständigen Behörde mit einem Vorlauf von vier Monaten anzuzeigen. In jedem Fall hat die Denkmalschutzbehörde die Möglichkeit zu intervenieren. Außerdem müssen die Arbeiten unter der wissenschaftlichen und technischen Kontrolle der zuständigen Stellen durchgeführt werden.
- 4 Der Kläger ließ in den Jahren 2008 bis 2010 in der Wohnung in B Maurer-, Sanitär-, Heizungs-, Elektro- und Malerarbeiten durchführen. Ferner ließ er Böden, Fenster, Türen und Stuckdecken restaurieren. Die gesamten Aufwendungen für diese Arbeiten beliefen sich auf ... €. Die Baumaßnahmen hatte der Kläger weder mit einer französischen noch mit einer deutschen Denkmalschutzbehörde abgestimmt. Seit Mitte des Jahres 2010 nutzte der Kläger die Wohnung in B zu eigenen Wohnzwecken.

- 5 Mit seiner Einkommensteuererklärung für die Streitjahre 2010 bis 2014 machte der Kläger für die durch die Baumaßnahmen an der Wohnung entstandenen Aufwendungen einen Abzug gemäß § 10f in Verbindung mit § 7i des Einkommensteuergesetzes (EStG) von jeweils ... € geltend.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) veranlagte den Kläger mit dessen jeweils im Inland erzielten Einkünften aus selbständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie Renteneinkünften nach den Grundsätzen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht. Dabei gingen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass der Kläger in den Streitjahren nach Maßgabe von Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. cc des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuer und der Grundsteuern vom 21.07.1959 (BGBl II 1961, 397) --DBA-Frankreich-- als in Deutschland ansässig galt. Jedoch versagte das FA den Abzug der geltend gemachten Steuerbegünstigung für ein Baudenkmal nach § 10f in Verbindung mit § 7i EStG. Der Einspruch des Klägers blieb ohne Erfolg.
- 7 Im Verlauf des Klageverfahrens bescheinigte das Landesamt für Denkmalpflege im Regierungspräsidium Stuttgart als die nach dem Denkmalschutzgesetz des Landes Baden-Württemberg für fachliche Denkmalpflege zuständige Behörde am 27.08.2018, dass das streitige Gebäude als prägendes Beispiel der deutschen Architektur in B auch das nationale kulturgeschichtliche Erbe Deutschlands mittrage. Die vom Kläger begehrte weitergehende Bescheinigung, dass die Baumaßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu einer sinnvollen Nutzung erforderlich gewesen seien, lehnte die Behörde hingegen ab. Hierzu führte sie an, zum einen habe der Kläger die Maßnahmen vorher nicht behördlich abgestimmt und zum anderen sei eine baden-württembergische Denkmalschutzbehörde für die Erteilung einer solchen Bescheinigung nicht zuständig.
- 8 Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1292). Zwar sei das Gebäude in B ausweislich der denkmalschutzrechtlichen Bescheinigung aus dem Jahr 2018 ein Baudenkmal; dennoch könne dem Kläger der beantragte Abzug nicht gewährt werden. Dabei brauche nicht entschieden zu werden, ob die Beschränkung der Steuerbegünstigung gemäß § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG auf im Inland belegene Baudenkmäler unionsrechtskonform sei. Denn der Kläger habe die Baumaßnahmen nicht in Abstimmung mit der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle durchgeführt (§ 10f Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG). Eine Abstimmung mit einer deutschen Denkmalschutzbehörde sei zwar mangels Zuständigkeit schwerlich möglich gewesen. Der Kläger habe aber auch von der Möglichkeit, die Baumaßnahmen in Frankreich mit der dort für den Denkmalschutz zuständigen Behörde abzustimmen, keinen Gebrauch gemacht. Das für den steuerlichen Abzug der Aufwendungen gesetzlich geregelte Abstimmungserfordernis sei für im Ausland belegene Baudenkmäler jedenfalls dann nicht entbehrlich, wenn das dortige nationale Denkmalschutzrecht eine Abstimmung der Baumaßnahmen mit der dort zuständigen Denkmalschutzbehörde vorsehe. Die vorherige Abstimmung könne nicht durch eine nachträgliche Begutachtung ersetzt werden.
- 9 Mit seiner Revision trägt der Kläger im Wesentlichen vor, auch eine Bestätigung der französischen Denkmalbehörde, dass die Baumaßnahmen den dortigen Normen entsprächen, hätte die nach § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG erforderliche Abstimmung nicht ersetzen können. Nur der Verwaltungsakt einer deutschen Denkmalschutzbehörde habe Bindungswirkung nach § 7i EStG. Das Steuerrecht dürfe kein Handeln verlangen, das aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen unmöglich sei. Im Übrigen gelte im französischen Denkmalschutz als "goldene Regel", dass man zwar jede Änderung des äußeren Erscheinungsbilds eines geschützten Gebäudes mit der französischen Denkmalbehörde abstimmen müsse, bei der Gestaltung des Inneren jedoch freie Hand habe. Im vorliegenden Fall seien im Außenbereich nur unwesentliche Arbeiten durchgeführt worden. Der beauftragte Architekt habe dies noch einmal bestätigt.
- 10 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 und 2011 vom 11.02.2014, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2014 vom 27.06.2018 sowie die Einspruchsentscheidung vom 28.08.2018 dahin zu ändern, dass jeweils ein Betrag von ... € nach § 10f Abs. 1 in Verbindung mit § 7i EStG wie Sonderausgaben abgezogen wird.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Es entgegnet, der Kläger würde, wollte man bei ihm auf das gesetzliche Erfordernis einer vorherigen Abstimmung

mit der zuständigen Denkmalschutzbehörde verzichten, gegenüber Eigentümern von im Inland belegenen Baudenkmalern begünstigt.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist zulässig. Die Revisionsbegründung entspricht noch den gesetzlichen Darlegungsanforderungen.
- 14** 1. Gemäß § 120 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Revision innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Gemäß § 120 Abs. 2 Satz 3 FGO kann die Frist auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag von dem Vorsitzenden verlängert werden. Wendet sich der Revisionskläger gegen die materielle Sicht des FG, muss er gemäß § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO mit seiner Revisionsbegründung innerhalb dieser Frist die Umstände bezeichnen, aus denen sich seiner Ansicht nach die Rechtsverletzung ergibt. Hierzu muss er neben der Rüge eines konkreten Rechtsverstoßes die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen.
- 15** Notwendig ist damit eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss vom 23.08.2017 - X R 9/15, BFH/NV 2018, 42, Rz 12 und Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12.05.2022 - VI R 37/20, BFH/NV 2022, 1183, Rz 16, jeweils m.w.N.). Eine vollständige und umfassende Auseinandersetzung mit dem FG-Urteil ist nicht erforderlich; auch ist nicht geboten, dass die Revisionsbegründung die Argumentation des FG widerlegt (BFH-Urteil vom 03.02.2010 - IV R 26/07, BFHE 228, 365, BStBl II 2010, 751, unter II.1.).
- 16** Nach Ablauf der --gegebenenfalls verlängerten-- Begründungsfrist sind Ergänzungen grundsätzlich nur dann zulässig, wenn die innerhalb dieser Frist abgegebene Begründung den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO entspricht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 13.05.2013 - I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434, Rz 19 und vom 16.10.1998 - III R 7/98, BFH/NV 1999, 501, unter II.1. der Entscheidungsgründe).
- 17** 2. Diese Anforderungen sind vorliegend gerade noch erfüllt. Die erforderliche Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils sieht der Senat zumindest darin, dass der Kläger innerhalb der Revisionsbegründungsfrist vorgetragen hat, eine Abstimmung der Baumaßnahmen mit einer französischen Denkmalschutzbehörde würde die deutsche Finanzverwaltung entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht binden.

III.

- 18** Die Revision ist allerdings unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 19** Das FG hat frei von Rechtsfehlern entschieden, dass dem in den Streitjahren unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen und als in Deutschland ansässig geltenden Kläger (dazu unten 1.) für Aufwendungen für Baumaßnahmen an der in B belegenen Wohnung keine Steuerbegünstigung gemäß § 10f in Verbindung mit § 7i EStG zusteht (unten 2.).
- 20** 1. Der Kläger unterliegt in den Streitjahren aufgrund eines Wohnsitzes in B der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG.
- 21** Der erkennende Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass der Kläger im Hinblick auf seinen weiteren, in Deutschland belegenen Wohnsitz für einkommensteuerrechtliche Zwecke infolge seiner deutschen Staatsangehörigkeit als in Deutschland ansässig gilt (Art. 2 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. b Doppelbuchst. cc DBA-Frankreich). Die von ihm erzielten --inländischen-- Einkünfte sind im Inland zu besteuern (vgl. hierzu die Regelungen in Art. 20 Abs. 1 DBA-Frankreich).
- 22** 2. Der Kläger kann keinen Abzug von Aufwendungen nach § 10f Abs. 1 und Abs. 5 in Verbindung mit § 7i EStG beanspruchen.
- 23** a) Nach § 10f Abs. 1 Satz 1 EStG kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen an einem eigenen Gebäude im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 % wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 7h EStG oder des § 7i EStG vorliegen. Dies gilt nach

Satz 2 der Vorschrift nur, soweit der Steuerpflichtige das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 10e EStG oder dem Eigenheimzulagengesetz einbezogen hat. Die Steuerbegünstigung gilt sinngemäß für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, und für Eigentumswohnungen (§ 10f Abs. 5 EStG).

- 24** Mit der Bezugnahme auf die im Streitfall allein in Betracht zu ziehende Norm des § 7i EStG setzt die Begünstigung nach § 10f EStG im Weiteren voraus, dass das Gebäude im Inland belegen und nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist und dass die Baumaßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind (§ 7i Abs. 1 Satz 1 EStG). Die Baumaßnahmen müssen zudem in Abstimmung mit der in § 7i Abs. 2 EStG bezeichneten Stelle durchgeführt worden sein (§ 7i Abs. 1 Satz 6 EStG), also mit der nach Landesrecht für die Belange des Denkmalschutzes zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle.
- 25** b) Diese tatbestandlichen Voraussetzungen sind im Streitfall nicht vollständig erfüllt.
- 26** aa) Die baulichen Maßnahmen sind --hiervon ist die Vorinstanz zunächst zutreffend ausgegangen-- an einem jedenfalls vom Grundsatz her begünstigungsfähigen Objekt durchgeführt worden.
- 27** (1) Der Kläger hat Aufwendungen in Gestalt von anschaffungsnahen Herstellungskosten (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) für Baumaßnahmen an einem von ihm im Jahr 2008 angeschafften Gebäudeteil beziehungsweise einer Eigentumswohnung (§ 10f Abs. 5 EStG) getragen.
- 28** Zwischen den Beteiligten ist zudem unstreitig, dass der Kläger die erworbene Wohnung in den Streitjahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt und die weiteren in § 10f Abs. 1 Satz 2 EStG genannten steuerlichen Förderungen nicht in Anspruch genommen hat.
- 29** (2) Die Wohnung ist in einem Gebäude belegen, das grundsätzlich auch als Baudenkmal gewertet werden kann. Dies lässt sich zwar nicht ohne Weiteres aus der Bescheinigung der baden-württembergischen Denkmalschutzbehörde vom 27.08.2018 ableiten und wäre --abweichend von der Rechtsansicht der Vorinstanz-- aufgrund der exterritorialen Belegenheit des Gebäudes nicht mit bindender Wirkung für die Einkommensteuerfestsetzung der Streitjahre bescheinigungsfähig gewesen. Jedoch hat das FG festgestellt, dass das Gebäude nach Maßgabe der einschlägigen französischen Regelungen in das Verzeichnis der historischen Gebäudedenkmalen ("monuments historiques l'immeuble") eingetragen ist. Das legt den Schluss nahe, dass es sich auch nach den einschlägigen deutschen Bestimmungen um ein Baudenkmal im Sinne von § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG handeln könnte (zur Maßgeblichkeit der nach nationalem Recht geltenden Anforderungen s. allgemein Senatsurteil vom 21.01.2015 - X R 7/13, BFHE 248, 543, BStBl II 2015, 588, Rz 22, m.w.N.). Hierauf kommt es jedoch letztlich nicht an (unter cc).
- 30** bb) Die Baumaßnahmen wurden nicht --wie § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG im Weiteren erfordert-- an einem im Inland belegenen Baudenkmal durchgeführt. Ob die Beschränkung der Steuerbegünstigung auf inländische Baudenkmalen unionsrechtskonform ist (dazu unten (1)), ist im Streitfall jedoch nicht entscheidungserheblich (unten (2)).
- 31** (1) Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) hat zu einer den Vorschriften des § 10f, § 7i EStG vergleichbaren Regelung des niederländischen Steuerrechts entschieden, dass das Inlandserfordernis zwar die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--) beeinträchtigt. Es liege aber grundsätzlich keine diskriminierende Unterscheidung zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden vor, sofern --wie im dortigen Entscheidungsfall-- die steuerliche Begünstigung der Erhaltung und dem Schutz des kulturgeschichtlichen Erbes des vorteilsgewährenden Mitgliedstaats diene und daher keine objektiv vergleichbare Situation zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden gegeben sei (EuGH-Urteil X vom 18.12.2014 - C-87/13, EU:C:2014:2459, Rz 23 ff., Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2015, 205).
- 32** Der EuGH hat in der genannten Entscheidung allerdings erwogen, dass etwas anderes gelten könne, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis erbringe, dass das Gebäudedenkmal trotz seiner Lage im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats dennoch zum kulturgeschichtlichen Erbe des vorteilsgewährenden Staats gehöre und aufgrund dieses Umstands --wenn es nicht außerhalb des Hoheitsgebiets läge-- Gegenstand des Schutzes des dortigen Denkmalschutzgesetzes sein könnte (EuGH-Urteil X, EU:C:2014:2459, Rz 33, HFR 2015, 205).
- 33** Von den gleichen Rechtsgrundsätzen ist der EuGH bei einer anhand der Vorgaben der Kapitalverkehrsfreiheit

(Art. 63 AEUV) überprüften Regelung des niederländischen Schenkungsteuerrechts ausgegangen, die eine steuerliche Befreiung nur für den Fall vorsieht, dass bestimmte Anwesen im Hoheitsgebiet der Niederlande belegen sind und zum kulturhistorischen nationalen Erbe gehören (EuGH-Urteil Q vom 18.12.2014 - C-133/13, EU:C:2014:2460, Rz 20 ff., 28, Internationales Steuerrecht 2015, 104).

- 34** (2) Diese Rechtsprechung ist grundsätzlich auch bei der Auslegung von § 10f und § 7i EStG zu berücksichtigen; denn die genannten Vorschriften dienen dem Schutz und der Erhaltung des kulturgeschichtlichen Erbes Deutschlands.
- 35** Der Gesetzgeber hatte Mitte der 1970er Jahre einen drohenden Verfall kulturhistorisch wertvoller Gebäude "in Stadt und Land" erkannt und mit § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. r Doppelbuchst. cc sowie Buchst. y EStG Ermächtigungen für die Bundesregierung begründet, durch Rechtsverordnung steuerliche Anreize für den Erwerb und die Erhaltung von Baudenkmalern zu schaffen (Gesetz zur Erhaltung und Modernisierung kulturhistorisch und städtebaulich wertvoller Gebäude vom 22.12.1977, BGBl I 1977, 3107). Von dieser Ermächtigung hatte die Bundesregierung unter anderem mit den seinerzeitigen Regelungen in § 82i der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) Gebrauch gemacht. Hierdurch sollten neben den Bemühungen der öffentlichen Hand, dem fortschreitenden Verfall jener Bausubstanz entgegenzuwirken, Privatpersonen als Eigentümer und Erwerber von Baudenkmalern gefördert werden (BTDrucks 8/896, S. 5). In § 52 Abs. 21 Satz 6 EStG in der bis ins Jahr 1989 geltenden Fassung fand sich zudem die Regelung, dass bei einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus Herstellungskosten unter anderem im Sinne des § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG, die im Fall der Vermietung zur Vornahme von erhöhten Absetzungen unter anderem nach § 82i EStDV berechtigen würden, im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Kalenderjahren jeweils bis zu 10 % wie Sonderausgaben abgezogen werden konnten.
- 36** Das Wohnungsbauförderungsgesetz (WoBauFG) vom 22.12.1989 (BGBl I 1989, 2408) hat diese Regelungen ins EStG überführt und teilweise rechtstechnisch neu gefasst (§ 7i EStG für erhöhte Absetzungen bei zur Einkunftserzielung genutzten Baudenkmalen und § 10f EStG für zu eigenen Wohnzwecken genutzte Baudenkmale). An der grundlegenden Zielrichtung des Gesetzgebers, ein wirksames steuerliches Anreizmittel für den Denkmalschutz und die Wohnraumerhaltung zu gewähren, hat sich dadurch nichts geändert (vgl. zum Normzweck BTDrucks 11/5680, S. 9, 12 f.). Das mit dem WoBauFG in § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG erstmals ausdrücklich aufgenommene Erfordernis einer Belegenheit des Baudenkmal im Inland findet in den Gesetzesmaterialien zwar keine explizite Begründung, lässt sich aber zumindest daraus ableiten, dass der Gesetzgeber nur solche Gebäude begünstigen wollte, die den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzrechts der Länder unterliegen (BTDrucks 11/5680, S. 12).
- 37** Dementsprechend geht der Senat davon aus, dass das Inlandserfordernis des § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG jedenfalls grundsätzlich nicht mit unionsrechtlichen Grundfreiheiten kollidiert (ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 04.04.2019 - 9 K 2480/17 E, EFG 2019, 771, Rz 19, aus anderen Gründen aufgehoben durch Senatsurteil vom 14.04.2021 - X R 17/19, BFH/NV 2021, 1494; Klein, Deutsches Steuerrecht 2016, 1399, 1400 f.; Clausen in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 7i EStG Rz 3; Bartone in Korn, § 7i EStG Rz 5.4).
- 38** Inwiefern die Bescheinigung der baden-württembergischen Denkmalschutzbehörde vom 27.08.2018, wonach das vom Kläger bewohnte Baudenkmal in B "das nationale kulturgeschichtliche Erbe Deutschlands mitträgt", im Lichte der vorgenannten Rechtsprechung des EuGH gleichwohl eine Ausnahme vom Inlandserfordernis begründen könnte, muss der Senat vorliegend nicht entscheiden. Denn der Kläger hat --wie von der Vorinstanz zutreffend erkannt-- die weiteren einfachgesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG nicht erfüllt.
- 39** cc) Es fehlt an der nach § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG erforderlichen Abstimmung der Baumaßnahmen mit der zuständigen Denkmalschutzbehörde.
- 40** (1) Nach gefestigter höchstrichterlicher Rechtsprechung erfordert eine Abstimmung im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG eine einverständliche --bei Bedarf hinsichtlich Art, Umfang und fachgerechter Ausführung ins Detail gehende-- Festlegung der durchzuführenden Baumaßnahmen (vgl. Senatsurteil vom 24.06.2009 - X R 8/08, BFHE 225, 431, BStBl II 2009, 960, unter II.5. sowie zuletzt Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 09.05.2018 - 4 B 40/17, BFH/NV 2018, 1071, Rz 10, m.w.N.). Diese Abstimmung muss zeitlich vor dem Beginn der Baumaßnahmen oder vor einer eventuellen Änderung der Planung vorgenommen worden sein (Senatsurteil in BFHE 225, 431, BStBl II 2009, 960, unter II.5.; ebenso Pfirrmann in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 7i Rz 2 sowie Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 7i Rz 10). Dies rechtfertigt sich bereits aus dem Umstand, dass der bisherige Zustand des Baudenkmal festgestellt werden muss, damit die Denkmalschutzbehörde die Erforderlichkeit der beabsichtigten Maßnahmen im Sinne von § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG beurteilen kann (vgl. insoweit Senatsbeschluss vom 08.09.2004 - X B 51/04, BFH/NV 2005, 53, unter 1.b sowie BVerwG-Beschluss in BFH/NV 2018, 1071, Rz 10).

Die tatbestandlich erforderliche Abstimmung kann somit nicht im Nachhinein getroffen werden (HHR/Clausen, § 7i EStG Rz 31). Dies gilt selbst dann, wenn die Eigenschaft des Gebäudes als Baudenkmal dem Steuerpflichtigen zunächst unbekannt war (Senatsbeschluss in BFH/NV 2005, 53, unter 1.b).

- 41** (2) Im Streitfall hat der Kläger die in den Jahren 2008 bis 2010 durchgeführten Baumaßnahmen in der Wohnung in B nicht mit der zuständigen Stelle abgestimmt.
- 42** (a) Hierbei ist das FG zu Recht zunächst davon ausgegangen, dass eine diesbezügliche Abstimmung mit einer baden-württembergischen Denkmalschutzbehörde nicht hätte erfolgen können ("schwerlich möglich gewesen"). Der in der Kulturhoheit der Bundesländer stehende Schutz und die Pflege von Denkmälern bezieht sich zwingend nur auf diejenigen Denkmäler, die in dem jeweiligen Bundesland belegen sind. Demzufolge ist es ausgeschlossen, dass eine funktional grundsätzlich zuständige Denkmalschutzbehörde Maßnahmen in Bezug auf ein außerhalb ihres territorialen Zuständigkeitsbereichs liegendes Denkmal trifft. Dies gilt erst recht für Denkmäler, die sich auf dem Territorium eines anderen Staates befinden.
- 43** Die Kompetenz des Landesamts für Denkmalpflege in Baden-Württemberg beschränkt sich somit --allenfalls-- allein auf die Feststellung, dass die Immobilie in B, in der der Kläger eine Wohnung erworben hatte, zum kulturgeschichtlichen Erbe Deutschlands gehört.
- 44** (b) Der Kläger hat allerdings auch keine Abstimmung mit der zuständigen französischen Denkmalschutzbehörde getroffen. Die vom FG mit Bindungswirkung für den erkennenden Senat (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellten Regelungen des französischen Denkmalschutzrechts sehen vor, dass Arbeiten an einem eingetragenen französischen Gebäudedenkmal auch bei --ausnahmsweise-- nicht bestehender Notwendigkeit einer Bau- oder Umbaugenehmigung stets der zuständigen Behörde mit einem Vorlauf von vier Monaten anzuzeigen sind. Ferner hat die französische Denkmalschutzbehörde die Möglichkeit zu intervenieren. Die öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzes zeigen sich also auch nach französischer Rechtslage darin, dass die Arbeiten --wie ebenfalls vom FG festgestellt-- unter der wissenschaftlichen und technischen Kontrolle der zuständigen Stellen durchzuführen sind. Eine Abstimmung der Arbeiten wäre demnach mit der französischen Denkmalschutzbehörde möglich und geboten gewesen.
- 45** (3) Die dagegen gerichteten Einwendungen des Klägers greifen nicht durch.
- 46** (a) Es entspricht ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, im Fall einer Kollision von Unionsrecht und nationalem Recht dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts dadurch Geltung zu verschaffen, dass die einschlägige nationale Regelung normerhaltend in der Weise angewendet wird, dass das unionsrechtswidrige Tatbestandsmerkmal bei der Rechtsanwendung unberücksichtigt bleibt (Senatsurteile vom 27.10.2021 - X R 11/20, BFHE 275, 52, Rz 27 und vom 05.11.2019 - X R 23/17, BFHE 267, 34, BStBl II 2020, 763, Rz 44; BFH-Urteile vom 20.09.2006 - I R 113/03, BFH/NV 2007, 220, unter III.1. und vom 22.07.2008 - VIII R 101/02, BFHE 222, 453, BStBl II 2010, 265, unter IV.1.; vgl. auch Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., Kap. 4 Rz 24 ff.).
- 47** Für den Streitfall bedeutet dies, dass zwar --gegebenenfalls-- nach Maßgabe der (unter III.2.b bb) dargestellten EuGH-Rechtsprechung auf das Inlandserfordernis des § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG zu verzichten wäre. Es bedeutet aber nicht, auch auf die nach § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG erforderliche Abstimmung der Baumaßnahmen mit der zuständigen Denkmalschutzbehörde zu verzichten. Folgerichtig müsste darüber hinaus § 7i Abs. 2 Satz 1 EStG dahingehend ausgelegt werden, dass die Voraussetzungen des § 7i Abs. 1 EStG durch die zuständige ausländische Behörde zu bescheinigen wären.
- 48** Ob eine solche Bescheinigung ebenfalls als Grundlagenbescheid anzusehen ist, der das FA bindet (vgl. Senatsurteil vom 19.02.2019 - X R 17/18, BFH/NV 2019, 801, Rz 17), braucht hier nicht entschieden zu werden, da es --wie dargelegt-- bereits an der erforderlichen Abstimmung mit der zuständigen französischen Denkmalschutzbehörde fehlt.
- 49** (b) Soweit der Kläger demgegenüber geltend macht, die nach § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG erforderliche Abstimmung könne, da es um den Abzug von Sonderausgaben nach deutschem Recht gehe, nur mit der deutschen Denkmalschutzbehörde vorgenommen werden, ist dies für den vorliegenden Streitfall nicht relevant. Denn nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG hat der Kläger auch keine vorherige Abstimmung mit einer deutschen Denkmalschutzbehörde vorgenommen.
- 50** (c) Sollte der Vortrag des Klägers --insbesondere auch unter Berücksichtigung seines ergänzenden Vorbringens zur

Vorbereitung der mündlichen Verhandlung im Revisionsverfahren-- dahin zu verstehen sein, dass in seinem Fall eine Abstimmung mit den französischen Behörden rechtlich gar nicht erforderlich gewesen wäre, kann dies im Streitfall nicht berücksichtigt werden, da es nicht den Feststellungen des FG zum französischen Denkmalschutzrecht entspricht. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist es Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz, das maßgebende ausländische Recht gemäß § 155 Satz 1 FGO in Verbindung mit § 293 der Zivilprozessordnung (ZPO) von Amts wegen zu ermitteln. Feststellungen über das Bestehen und den Inhalt ausländischen Rechts sind für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 560 ZPO). Sie sind insoweit revisionsrechtlich wie Tatsachenfeststellungen zu behandeln (BFH-Urteil vom 19.10.2021 - VII R 7/18, BFHE 276, 189, Rz 63, m.w.N.).

- 51** Ungeachtet dessen käme aber auch dann, wenn man dem Vortrag des Klägers insoweit folgte, ein Abzug der Aufwendungen nach § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 EStG gleichwohl nicht in Betracht. Denn die Steuerbegünstigung gemäß § 10f EStG soll --neben dem Schutz und der Erhaltung kulturhistorisch wertvoller Bausubstanz-- auch den besonderen Belastungen von Eigentümern zu eigenen Wohnzwecken genutzter Baudenkmale durch die öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzrechts Rechnung tragen und hierfür eine steuerliche Entlastung gewähren (BTDrucks 11/5680, S. 13). Fehlt es aber bereits an einem Abstimmungserfordernis mit den Denkmalschutzbehörden und damit an einer entsprechenden öffentlich-rechtlichen Bindung des Eigentümers, wird der Zweck des § 10f EStG jedenfalls nicht zur Gänze erfüllt. Ein Steuerpflichtiger, der ohne die Notwendigkeit der Beachtung öffentlich-rechtlicher Vorgaben des Denkmalschutzes Aufwendungen für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzten Immobilie tätigt, bedarf der steuerlichen Begünstigung gemäß § 10f EStG grundsätzlich nicht. Hierzu vergleichbar hat der Senat bereits entschieden, dass die Vorschrift nicht anwendbar ist, wenn ein Steuerpflichtiger ein Baudenkmal saniert und modernisiert hat, ohne dass ihm die Denkmaleigenschaft bekannt war (Senatsbeschluss in BFH/NV 2005, 53, unter 1.b).
- 52** (d) Offen bleiben kann bei alledem, ob bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die Begünstigung auch dann ausgeschlossen ist, wenn das ausländische Recht zwar keine vorherige Abstimmung erfordert, der Steuerpflichtige aber freiwillig in eine Abstimmung mit der zuständigen Behörde getreten ist. Denn der Kläger hat sich --wie dargelegt-- unstreitig nicht mit den zuständigen französischen Denkmalschutzbehörden abgestimmt.
- 53** (4) Ein Verzicht auf das Abstimmungserfordernis im Sinne von § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG kann auch nicht aus unionsrechtlichen Erwägungen abgeleitet werden. Die Grundfreiheiten des AEUV verbieten eine steuerliche Schlechterstellung grenzüberschreitender Vorgänge gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten (statt vieler Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., § 4 Rz 86), verpflichten die Mitgliedstaaten jedoch nicht, den grenzüberschreitenden Sachverhalt gegenüber dem innerstaatlichen Sachverhalt hinsichtlich der gesetzlichen Anforderungen zu privilegieren.
- 54** dd) Nur ergänzend weist der Senat darauf hin, dass ungeachtet der fehlenden vorherigen Abstimmung der Baumaßnahmen mit der zuständigen Denkmalschutzbehörde ein Anspruch des Klägers auf Abzug der Aufwendungen auch deshalb ausgeschlossen wäre, weil er nicht nachgewiesen hat, dass die Baumaßnahmen gemäß § 10f Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 7i Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes (Gebäudeteils) als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich gewesen sind.
- 55** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de