

Bindung BFH Urteil vom 30.10.2002 IX R 13/99, BFH/NV 2003, 744

Erfasst eine von der Denkmalbehörde nach § 82i Abs. 2 EStDV (jetzt: § 7i Abs. 2 EStG) erteilte Bescheinigung Tatbestandsmerkmale, die zugleich denkmalschutzrechtliche und steuerrechtliche Bedeutung haben, ist die in der Bescheinigung zum Ausdruck kommende denkmalschutzrechtliche Beurteilung (hier: Identität des instandgesetzten mit dem ursprünglichen Gebäude) auch steuerrechtlich bindend.

Zum Sachverhalt

Die Kläger (zusammenveranlagte Eheleute) erzielten aus der Vermietung eines vom Kläger 1982 erworbenen Grundstücks Einkünfte. Im Kaufvertrag hatte er sich gegenüber der Stadt X verpflichtet, den vorhandenen, unter Denkmalschutz stehenden Altbestand umfangreich zu restaurieren, ausschließlich Materialien zu verwenden, die dem historischen Gepräge entsprechen und vorhandene historische Formen (Fachwerk, Sprossenfenster, Holzklappläden, Sandsteinfenstergewände, Dacheindeckung) beizubehalten. Im Zuge der Bauarbeiten wurde festgestellt, dass verschiedene Bauteile (Dachstuhl, Decken, Innenwände und Teile der Außenmauer) u. a. aus statischen Gründen nicht mehr verwendet werden konnten; diese Bauteile wurden daher im Einvernehmen mit dem Landesamt für Denkmalpflege abgetragen und sodann unter Nutzung des historischen Materials in historisch-handwerklicher Bauweise und unter Beibehaltung der ursprünglichen Grundrissdisposition erneuert. Dabei war es erforderlich, ein Fundament des Gebäudes neu zu setzen.

Das Landesamt für Denkmalpflege, das den gesamten Sanierungsvorgang überwachte und begleitete, bestätigte dem Kläger mit Bescheinigungen, dass die an dem Gebäude A–Straße durchgeführten Arbeiten (grundlegende Instandsetzung, Restaurierung, Teilerneuerung sowie Bewohnbarmachung) zu Gesamtaufwendungen in Höhe von ... DM geführt hätten und diese i. S. von § 82i und § 82k EStDV nach Art und Umfang zu seiner Erhaltung und sinnvollen Nutzung erforderlich gewesen seien. Das Finanzamt lehnte die Anerkennung der beantragten erhöhten Absetzungen nach § 82i EStDV in den Streitjahren ab; zuvor hatte sich das FA erfolglos bemüht, die Denkmalschutzbehörde zur Zurücknahme ihrer Bescheinigungen zu bewegen. Das FA vertrat die Ansicht, dass aufgrund der umfangreichen Erneuerung auch bautechnisch tragender Elemente von einer Neuerrichtung des Gebäudes auszugehen sei, für die eine Begünstigung nach § 82i EStDV nicht in Betracht komme.

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht Köln ging in seinem Urteil vom 22.10.1998, 14 K 1827/98, EFG 1999, 644, davon aus, dass die von der Denkmalschutzbehörde erteilte Bescheinigung hinsichtlich der Frage bindend sei, ob die vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich gewesen seien.

Mit der Revision rügt das Finanzamt die Verletzung von § 82i EStDV.

Der BFH wies die Revision als unbegründet zurück.

Aus den Gründen

Das FG ist im Streitfall zu Recht davon ausgegangen, dass die zuständige Denkmalbehörde die denkmalschutzrechtlichen Voraussetzungen des § 82i EStDV bindend bescheinigt hat.

a) Bei der Bescheinigung nach § 82i Abs. 2 EStDV handelt es sich um einen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung - AO 1977 -), dessen verbindliche Feststellungen sich auf die Tatbestände des zum Landesrecht gehörenden Denkmalrechts beschränken: Die Denkmaleigenschaft des Gebäudes sowie darauf, ob die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Der Grundlagenbescheid i. S. der § 82i Abs. 2 EStDV, § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y Satz 2 EStG ist nur insoweit bindend, als er den Nachweis dieser denkmalschutzrechtlichen Voraussetzungen des § 82i Abs. 1 EStDV erbringt. Über das Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale haben die Finanzbehörden in eigener Zuständigkeit zu entscheiden (BFH, Urteil in BFHE 196, 550 m. w. N.). Erfasst die Bescheinigung Tatbestandsmerkmale, die zugleich denkmalschutzrechtliche und steuerrechtliche Bedeutung haben, so ist die in der Bescheinigung zum Ausdruck kommende denkmalschutzrechtliche Beurteilung auch steuerrechtlich bindend, weil andernfalls der Normzweck des § 82i EStDV, denkmalschutzrechtlich erforderliche Investitionen zu begünstigen, durch eine abweichende steuerrechtliche Beurteilung der Finanzbehörden unterlaufen werden könnte (vgl. auch das zu § 7h EStG ergangene BFH-Urteil vom 21.8.2001, IX R 20/99, BFHE 196, 191 = EzD 6.1.1 Nr. 5).

Wie weit die Bindungswirkung der Bescheinigung im Einzelfall reicht, d. h. welche Sachverhaltselemente einer denkmalschutzrechtlichen Beurteilung unterzogen werden und wie diese lautet, hängt vom jeweiligen Inhalt der Bescheinigung ab. Ihr Regelungsinhalt ist erforderlichenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln. Im Zweifel ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus ihrer Sphäre nicht benachteiligt werden darf (BFH, Urteil in BFHE 196, 550, m. w. N.)

b) Die dem Kläger erteilten Bescheinigungen bringen zum Ausdruck, dass das fragliche Gebäude ein Baudenkmal i. S. von § 3 der einschlägigen landesgesetzlichen Denkmalschutzbestimmungen ist und die vom Kläger an dem Gebäude durchgeführten Instandsetzungsmaßnahmen - einschließlich einer teilweise vollständigen Erneuerung von Gebäudebestandteilen - nach Art und Umfang zu seiner Erhaltung und sinnvollen Nutzung erforderlich gewesen sind. Die genannten Bescheinigungen beziehen sich - was sich schon aus dem Zeitpunkt, zu dem diese erstellt worden sind, ergibt - auf das wieder instandgesetzte Gebäude des Klägers und nicht auf den Altbestand. Die Denkmalschutzbehörde

hat insoweit auch zum Ausdruck gebracht, dass das instandgesetzte Gebäude mit dem ursprünglichen Gebäude identisch ist; steuerrechtlich handelt es sich mithin nicht um einen Neubau (vgl. BFH, Urteil in BFHE 196, 550). Die in der Bescheinigung zum Ausdruck kommende denkmalschutzrechtliche Auffassung ist für das FA bindend. Dieser Bindungswirkung würde es widersprechen, steuerrechtlich die Voraussetzung des § 82i EStDV für das Gebäude des Klägers mit der Begründung zu verneinen, es handle sich um eine „Architekturkopie“ und mithin um einen Neubau, obwohl die Denkmalschutzbehörde das sanierte Gebäude als Baudenkmal eingestuft, die Identität des Gebäudes vor und nach den Sanierungsmaßnahmen bestätigt hat und die Herstellungskosten des Klägers als zur Erhaltung dieses Baudenkmals erforderlich beurteilt worden sind.

c) Entgegen der Auffassung des FA ergibt sich aus dem BFH-Urteil vom 15.10.1996, IX R 47/92, BFHE 181, 312, BStBl II 1997, 176, = EzD 6.1.2 Nr. 4, nichts anderes. In jenem Urteilsfall hatte die Denkmalbehörde in der Bescheinigung eine ... burg als Baudenkmal beurteilt und die „hieran“ durchgeführten Arbeiten, u. a. Arbeiten an Außenanlagen und die Errichtung einer Tiefgarage, als zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich angesehen. Die Außenanlagen und die von der ... burg baulich getrennte Tiefgarage waren aber nicht Bestandteile des Baudenkmals „...burg“, sondern gesonderte Wirtschaftsgüter, so dass die bescheinigten Arbeiten nicht an dem Baudenkmal („hieran“), durchgeführt worden waren. Für diese Frage, die nicht denkmalschutzrechtlicher Natur war, entfaltete die Bescheinigung keine Bindungswirkung. Im Streitfall sind hingegen die Arbeiten, die nach der Bescheinigung gem. § 82i Abs. 2 EStDV zur Erhaltung und sinnvollen Nutzung des Baudenkmals erforderlich waren, an diesem Baudenkmal, nämlich dem Gebäude A–Straße, ausgeführt worden.