

## **ESt Doppelförderung BFH Urteil vom 14.1.2004 X R 19/02, BStBl. II 2004, 711**

- 1. § 10f Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG schließt eine Doppelförderung derselben Aufwendungen aus. Die Vorschrift hindert jedoch nicht die gleichzeitige Inanspruchnahme unterschiedlicher steuerlicher Fördermöglichkeiten für dieselbe Baumaßnahme.**
- 2. Der Grundlagenbescheid im Sinne des § 7i Abs. 2 EStG ist nur insoweit bindend, als er den Nachweis der denkmalschutzrechtlichen Voraussetzungen des § 7i Abs. 1 EStG erbringt. Über das Vorliegen der übrigen steuerrechtlich bedeutsamen Tatbestandsmerkmale haben die Finanzbehörden in eigener Zuständigkeit zu entscheiden. Ihnen ist auch die Beurteilung, ob ein Gebäude ein Baudenkmal oder ein Neubau ist, vorbehalten (Abgrenzung zum BFH-Urt. v. 13.9.2001 IX R 62/98, BFHE 196, 550, BStBl. II 2003, 912).**

### **Zum Sachverhalt**

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kl.) - zusammen veranlagte Eheleute - erwarben mit Vertrag vom 23.3.1996 einen Miteigentumsanteil an dem mit einem Produktions- und Lagergebäude bebauten Grundstück in B, verbunden mit dem Sondereigentum an einem Teil einer in Fachwerkbauweise errichteten Scheune. Nach Durchführung von umfangreichen Baumaßnahmen nutzten die Kl. das von ihnen erworbene Sondereigentum zu eigenen Wohnzwecken. Die Aufwendungen für die Baumaßnahmen beliefen sich auf 367 531,09 DM. Die Kl. stellten im November 1997 einen Antrag auf Gewährung von Eigenheimzulage. Dabei gaben sie „Anschaffungskosten/Herstellungskosten“ i. H. von 360 000 DM an. Der Beklagte und Revisionskläger (das FA) setzte mit Bescheid vom 2.1.1998 Eigenheimzulage i. H. von jeweils 8 000 DM für die Jahre 1997 bis 2004 fest. Bei der Berechnung des Fördergrundbetrags i. H. von 5 000 DM ging das FA, wie sich aus dem Bescheid ergibt, von einer Bemessungsgrundlage i. H. von 360 000 DM aus. Der Bescheid wurde bestandskräftig.

Am 4.8.1998 erteilte das Regierungspräsidium C den Kl. eine Bescheinigung gemäß §§ 7i, 10f und 11b EStG.

Darin heißt es:

„(Die Bescheinigungsbehörde) bestätigt, dass das Gebäude/der Gebäudeteil ein Baudenkmal nach § 2 Abs. 1 des Sächsischen Denkmalschutzgesetzes (SächsDschG) ist ...

Die hieran durchgeführten Arbeiten, die zu Aufwendungen von 340 492,81 DM einschließlich Mehrwertsteuer geführt haben, waren im Sinne der §§ 7i, 10f und 11b EStG nach Art und Umfang Anschaffungskosten: 30 274,95 DM zur Erhaltung des Gebäudes/Gebäudeteiles als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich ...

Die Bescheinigung ist nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung. Die Finanzbehörde prüft weitere, steuerrechtliche Voraussetzungen, insbesondere die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder wie Sonderausgaben und die Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder den Herstellungskosten, zu den Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Kosten ...

Diese Bescheinigung dient zur Vorlage beim Finanzamt. ...“

Die Kl. beantragten daraufhin im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 1997 die Steuerbegünstigung nach § 10f EStG. Dies lehnte das FA mit der Begründung ab, dass Aufwendungen i. H. von 360 000 DM bereits in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Eigenheimzulage einbezogen worden seien.

Das FG gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage, mit der die Kl. die Berücksichtigung eines Abzugsbetrages nach § 10f EStG aus einer Bemessungsgrundlage von 240 415,82 DM begehren, statt.

Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

### **Aus den Gründen**

Die Revision des FA führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO). Zwar hat das FG zu Recht entschieden, dass § 10f Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung nicht entgegen steht. Indes enthält entgegen seiner Auffassung die von der Denkmalbehörde erteilte Genehmigung keine bindende Entscheidung über die Fördervoraussetzungen.

#### **1. Mehrfachförderung derselben Baumaßnahme**

§ 10f Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG schließt nur eine mehrfache Begünstigung derselben Aufwendungen aus. Die Vorschrift hindert jedoch nicht die gleichzeitige Inanspruchnahme unterschiedlicher steuerlicher Fördermöglichkeiten für dieselbe Baumaßnahme. Dies folgt aus dem Wortlaut sowie aus dem Sinn der Bestimmung. Die Kl. haben die Aufwendungen i. H. von 240 415,82 DM nicht in die Bemessungsgrundlage nach dem EigZulG einbezogen.

a) Der Wortlaut des § 10f Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG enthält - anders als etwa § 7a Abs. 5 EStG (vgl. dazu BFH v. 26.2.2002 IX R 42/99, BFHE 198, 432, BStBl. II, 472) und § 7 Abs. 2 FördG (vgl. dazu BFH v. 14.9.1999, IX R 35/97, BFHE 189, 433, BStBl. II 2000, 478) - kein ausdrückliches Verbot der Mehrfachförderung derselben Baumaßnahme. Die „Soweit“-Regelung bewirkt auch keinen Vorrang des EigZulG vor der Steuerbegünstigung nach § 10f EStG. Eine solche Vorrangstellung hat der Gesetzgeber etwa in § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 FördG Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten eingeräumt. Danach sind Aufwendungen nur begünstigt, „soweit“ sie nicht zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten „gehören“. § 10f Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 EStG regelt demgegenüber das Verhältnis zwischen den verschiedenen Fördermöglichkeiten nicht und schließt damit eine kumulative Förderung auch nicht aus. Die Vorschrift enthält insoweit lediglich eine Einschränkung zur Vermeidung einer Doppelförderung derselben Aufwendungen. Sie entspricht damit § 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FördG (vgl. dazu BFH v. 24.1.2001 X R 73/97, BFHE 195, 131 BStBl. II, 603).

b) Die Mehrfachförderung derselben Baumaßnahme entspricht auch der Zielsetzung des Gesetzgebers. Mit der besonderen steuerlichen Förderung nach § 10f EStG wollte der Gesetzgeber, ergänzend zu der allgemeinen Förderung selbst genutzter Wohnungen, einerseits einen Ausgleich schaffen u. a. für „die besonderen Belastungen von Eigentümern zu eigenen Wohnzwecken genutzter Baudenkmale durch die öffentlich-rechtlichen Bindungen nach dem Denkmalschutzrecht der Länder“ und andererseits die Erhaltung von Baudenkmalen und alter Bausubstanz aus städtebaulichen und wohnungspolitischen Gründen fördern (Hahn, DB 1990, 65; Biergans, FR 1990, 133; Lambrecht, in: Kirchhof, EStG, § 10f Rn. 1). Zu diesem Ziel bemerkt die Begründung zum Regierungsentwurf eines § 10f, nach dessen Abs. 1 Satz 2 sei die Inanspruchnahme von Abzugsbeträgen nach § 10e EStG gleichzeitig mit den Abzugsbeträgen nach § 10f EStG „für dieselben Aufwendungen in dem jeweiligen Kalenderjahr ausgeschlossen“ (BT-Drs. 11/5680, S. 13). Die besondere Förderung nach § 10f EStG ist deshalb unabhängig von der allgemeinen Förderung selbst genutzter Wohnungen (Biergans, FR 1990, 133; Stephan, DB 1992, 8).

c) Daraus folgt, dass der Eigentümer nicht nur zwischen dem Sonderausgabenabzug nach § 10f EStG und der Inanspruchnahme der Eigenheimzulage wählen kann (Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10f Rz. B 28; a. A. Boeker, in: Lademann, EStG, § 10f Rn. 25). Der Steuerpflichtige kann auch durch entsprechende Zuordnung der Aufwendungen zu den beiden Fördermöglichkeiten eine optimale steuerliche Förderung erreichen (Stuhmann, in: Bordewin/Brandt, EStG, § 10f Rz. 25; Ehrhard, in: Blümich, EStG, § 10f Rz. 22; Meyer/Clausen, in: H/H/R, EStG, § 10f Rn. 16). Auch nach der Inanspruchnahme einer Förderart kann der Eigentümer grundsätzlich in der Folgezeit zu der anderen Förderart übergehen bzw. die weitere Fördermöglichkeit in Anspruch nehmen. Die Wahlmöglichkeit entfällt nur, soweit die Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage nach dem EigZuG einbezogen worden sind. Denn eine Doppelförderung scheidet aus (Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, aaO, § 10f Rz. B 28).

d) Nach der Rechtsprechung des Senats werden Aufwendungen nur insoweit in die Bemessungsgrundlage nach § 10e EStG einbezogen, als sie sich auf die Höhe eines bei der Veranlagung wie Sonderausgaben abgezogenen Betrags i. S. des § 10e Abs. 1 und 2 EStG ausgewirkt haben (BFHE 195, 131, BStBl. II 2001, 603). In entsprechender Weise werden Aufwendungen nur insoweit in die Bemessungsgrundlage nach dem EigZuG einbezogen, als sie sich auf die Höhe des Fördergrundbetrags gemäß § 9 Abs. 2 EigZuG ausgewirkt haben. Soweit danach Aufwendungen nicht in diese Bemessungsgrundlage einfließen bzw. nicht verbraucht sind, kann der Eigentümer die Fördermöglichkeit nach § 10f EStG in Anspruch nehmen, sofern die entsprechenden Voraussetzungen gegeben sind.

e) Nach diesen Grundsätzen waren die Kl. berechtigt, die Gesamtaufwendungen, wie geschehen, aufzuteilen und den beiden Fördermöglichkeiten zuzuordnen. Dem steht die Bestandskraft des Eigenheimzulagebescheids nicht entgegen. Soweit dort die Bemessungsgrundlage mit 360 000 DM unter „Berechnung der Eigenheimzulage“ und „Berechnung des Fördergrundbetrags“ aufgeführt ist, handelt es sich nicht um eine verbindliche Festsetzung gemäß § 15 EigZuG i. V. m. § 155 Abs. 1 und 4 AO 1977. Die Verbindlichkeit der Festsetzung der Eigenheimzulage nach § 11 EigZuG erstreckt sich nämlich auf die Person des Abzugsberechtigten, die Höhe der Eigenheimzulage und den Festsetzungszeitraum. Die Bemessungsgrundlage zur Berechnung des Fördergrundbetrags (§ 8 EigZuG) ist dagegen eine Besteuerungsgrundlage, deren Feststellung grundsätzlich einen mit Rechtsbehelfen nicht selbstständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids bzw. Steuervergütungsbescheids (§ 157 Abs. 2 AO 1977) bildet. Besteuerungsgrundlagen erwachsen regelmäßig nicht in Bestandskraft mit der Folge, dass sie jederzeit austauschbar sind, soweit sich dadurch der Tenor des Bescheids nicht ändert (vgl. z. B. Baum, in: Koch/Scholtz, AO, § 157 Rz. 21/1).

## 2. Fehlende Feststellung, ob ein Alt- oder Neubau vorliegt

Das FG hat zu Unrecht ohne nähere Prüfung die Voraussetzungen des § 10f Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 7i EStG bejaht. Es hat keine hinreichenden Tatsachenfeststellungen zu der entscheidungserheblichen Frage getroffen, ob eine begünstigte Sanierung oder, wie vom FA angenommen, ein nicht begünstigter Neubau durchgeführt wurde. Die Notwendigkeit einer solchen Prüfung ergibt sich im Hinblick darauf, dass die Kl. nach ihrem eigenen Vorbringen im Einspruchsverfahren (Schriftsatz v. 19.12.1997) das erworbene Gebäude abgebrochen und den Abzug der Abbruchkosten als Vorkosten i. S. des § 10i Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG a. F. beantragt haben. Diesen Antrag haben sie u. a. damit begründet, „dass die Fundamente, Außenwände, Holzbalkendecken und der Dachstuhl nicht den Anforderungen des Umbaus genügt“ hätten. Wenn diese Darstellung zutrifft, haben die Kl. einen Neubau errichtet, der nach § 10f EStG, der Baumaßnahmen „an einem (scil.: denkmalgeschützten) Gebäude“ voraussetzt, nicht gefördert werden kann. Das angefochtene Urteil enthält mit dem Hinweis auf die Durchführung „umfangreicher Baumaßnahmen“ eine nur unzureichende Sachverhaltsdarstellung und beruht in dieser Hinsicht auf einem materiell-rechtlichen Fehler, der von Amts wegen zu beachten ist und auch ohne entsprechende Rüge zur Aufhebung führt (vgl. BFH v. 22.4.1998 X R 101/95, BFH/NV 1998, 1481; Seer, in: Tipke/Kruse, FGO, § 118 Tz. 40, m. w. N.). Die Bescheinigung des Regierungspräsidiums C vom 4.8.1998 enthält zu dem in dieser Hinsicht entscheidungserheblichen Sachverhalt entgegen der Auffassung des FG keine bindende Feststellung (nachfolgend 3.).

a) § 10f EStG betrifft „Aufwendungen an einem eigenen Gebäude“, die steuerbegünstigt sind, wenn die Voraussetzungen des § 7h EStG oder des § 7i EStG vorliegen. Nach § 7i Abs. 1 EStG kann der Steuerpflichtige bei einem Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, jeweils bis zu 10 v. H. der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, unter weiteren, hier nicht strittigen Voraussetzungen im Jahr der Herstellung und in den neun folgenden Jahren absetzen. Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des Abs. 1 für das Gebäude und die Erforderlichkeit der Aufwendungen durch eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörden nachgewiesen hat (§ 7i Abs. 2 EStG).

b) Nach Wortlaut und Zielsetzung dieser Vorschrift sind nur Herstellungskosten an als Baudenkmal geschützten, bestehenden Gebäuden begünstigt, nicht hingegen der Neubau oder Wiederaufbau von Gebäuden (BFH v. 14.1.2003 IX R 72/00, BFHE 201, 250, BStBl. II, 916; Siebenhüter, in: H/H/R, aaO, § 7i Rn. 10). Von einem Neubau ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch auszugehen, wenn Baumaßnahmen an einem bestehenden Gebäude einem Neubau gleichkommen. Das ist der Fall, wenn das Gebäude auf Grund der Umbauarbeiten in bautechnischer Hinsicht neu ist (BFH v. 31.3.1992 IX R 175/87, BFHE 168, 109, BStBl. II, 808, zu § 7 Abs. 5 EStG; v. 15.11.1995. X R 102/95, BFHE 179, 290, BStBl. II 1998, 92, v. 11.9.1996 X R 46/93, BFHE 181, 294, BStBl. II 1998, 94, v. 15.5.2002 X R 36/99, BFH/NV 2002, 1158, jeweils zu § 10e EStG).

c) Nur diese Auslegung entspricht dem Zweck des Gesetzes, die Erhaltung und die Modernisierung kulturhistorisch wertvoller Gebäude zu fördern. Der Gesetzgeber trug der Erkenntnis Rechnung, dass die ordnungsgemäße Erhaltung

von Baudenkmalen, „die regelmäßig besonders aufwendig ist, bestehenden Wohnraum sichert, zur Entspannung der Wohnungssituation beiträgt und ein Anreiz ist, privates Kapital für Gebäudesanierungen und Bestandserhaltung zu mobilisieren“ (vgl. BT–Drs. 8/896, S. 6 sowie im Hinblick auf die mit § 82i EStDV gesammelten Erfahrungen die Begründung des Gesetzentwurfs vom 14.11.1989, BT–Drs. 11/5680, S. 9). Der BFH hat aus dem Wortlaut und der Zielsetzung des § 82i EStDV abgeleitet, dass ausschließlich Baumaßnahmen an einem als Baudenkmal geschützten bestehenden Gebäude steuerlich begünstigt werden. Eine Steuervergünstigung für Herstellungskosten an baulich selbständigen Anlagen, die nicht Teil des Denkmals sind, hat er dagegen abgelehnt (vgl. BFH v. 15.10.1996 IX R 47/92, BFHE 181, 312, BStBl. II 1997, 176 und v. 5.11.1996 IX R 42/94, BFHE 181, 482, BStBl. II 1997, 244). Unter Bezugnahme hierauf hat das BVerwG zutreffend entschieden, dass an dieser Einschätzung auch nach Ablösung des § 82i EStDV durch § 10f EStG festzuhalten ist (BVerwG v. 18.7.2001 4 B 45.01, HFR 2002, 342, StRK EStG 1990, § 7i Rechtsprechung 7). Denn Zweck der Regelung sei es, Vergünstigungen für Gebäude zu gewähren, die den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzrechts unterliegen. Der Zweck der Steuerentlastung - Teilausgleich für „Opfer im Interesse des Allgemeinwohls“ - trete auch in den übrigen Regelungen des § 7i Abs. 1 EStG deutlich zutage. Die Sätze 1, 3 und 4 des § 7i Abs. 1 EStG ließen ein differenziertes, in sich geschlossenes Regelungssystem erkennen, das es verbiete, auch Gebäude oder sonstige bauliche Anlagen zu begünstigen, die nicht den besonderen Bindungen des Denkmalschutzrechts unterlägen. Wegen der Einzelheiten der Begründung wird auf den Beschluss in HFR 2002, 342, StRK, EStG 1990, § 7i Rechtsprechung 7 Bezug genommen (vgl. auch BW VGH v. 24.6.2002 1 S 1199/01, Baurecht 2002, 1836, KStZ 2003, 116).

### 3. Liegt eine unvollständige Bescheinigung der Denkmalbehörde vor?

Entgegen der Auffassung des FG enthält die Bescheinigung der Denkmalbehörde insoweit keine bindende Entscheidung.

a) Bei der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG handelt es sich um einen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 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. des § 7i Abs. 2 EStG ist nur insoweit bindend, als er den Nachweis dieser denkmalschutzrechtlichen Voraussetzungen des § 7i Abs. 1 EStG erbringt. Über das Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale der einschlägigen Vorschriften des Steuerrechts haben die Finanzbehörden in eigener Zuständigkeit zu entscheiden (st. Rspr. des BFH, z. B. v. 13.9.2001 IX R 62/98, BFHE 196, 550, BStBl. II 2003, 912, m. w. N., BFHE 201, 250, BStBl. II 2003, 916).

b) Erfasst die Bescheinigung Tatbestandsmerkmale, die zugleich denkmalschutzrechtliche und steuerrechtliche Bedeutung haben, so ist nach dem Urteil des IX. Senats des BFH (BFHE 196, 550, BStBl. II 2003, 912) 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 BFH v. 30.10.2002 IX R 13/99, BFH/NV 2003, 744).

Der erk. Senat hat Bedenken, ob er dem für den im Streitfall vorliegenden Sachverhalt folgen könnte, dass die Denkmalbehörde das sanierte Gebäude als Baudenkmal eingestuft und das „instandgesetzte“ Gebäude als mit dem ursprünglichen Gebäude identisch behandelt hat, obwohl es sich möglicherweise um einen mit dem Altbau nicht identischen Neubau handelt, die Bauarbeiten mithin dann nicht „an“ einem denkmalgeschützten Gebäude durchgeführt wurden.

Das arbeitsteilige (Bescheinigungs-)Verfahren ist grundsätzlich sinnvoll, weil und soweit die Denkmalschutzbehörde Sachverhalte beurteilt, welche die Finanzbehörde mangels eigener Sachkunde nicht selbst prüfen könnte (vgl. BFH v. 22.9.1989. III R 167/86, BFHE 158, 375, BStBl. II 1990, 60; v. 27.5.1998. III B 22/98, BFH/NV, 1998, 1474). Grenzt man die Verwaltungskompetenzen hiernach funktionsgerecht ab, obliegen die Anwendung des steuerlichen Rechtsgriffs „Erhaltungsaufwendungen an einem Gebäude“ ebenso wie die Beurteilung des gegensätzlichen steuerlichen Terminus „Neubau“ und schließlich die Deutung des Sinn und Zwecks steuerlicher Vorschriften, der wie vom BVerwG dargelegt aus dem Gesamtzusammenhang der Fördernormen zu ermitteln ist, ausschließlich der insoweit rechts- und sachkundigen Finanzbehörde. Jedenfalls begegnet es Bedenken, dass Denkmalbehörden zu spezifisch steuerlichen Voraussetzungen von Fördertatbeständen verbindlich entscheiden könnten, obwohl diese funktional zur Steuerverwaltung gehörende Verwaltungstätigkeit gemäß Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG i. V. m. § 17 Abs. 2 FVG den Finanzbehörden vorbehalten ist (vgl. in anderem Zusammenhang BFH v. 11.6.1997 X R 242/93, BFHE 183, 427, BStBl. II, 612). Nur die Finanzbehörde hat das verfahrensrechtliche Instrumentarium zur „Durchführung der Besteuerung“ (Amtliche Überschrift zum Vierten Teil der AO 1977) einschließlich der Steueraufsicht. Die nach den Verwaltungsverfahrensgesetzen gegebenen Möglichkeiten, rechtswidrige Verwaltungsakte zu korrigieren, sind anders als die entsprechenden Vorschriften über die Steuerfestsetzung nicht darauf ausgerichtet, die Interessen der Steuergläubiger zu wahren. Zu dieser Frage braucht der Senat indes nicht abschließend Stellung zu nehmen.

c) Jedenfalls hängt die Frage, wie weit die Bindungswirkung der von der Denkmalschutzbehörde erteilten Bescheinigung im Einzelfall reicht, d. h. welche Sachverhaltselemente einer denkmalschutzrechtlichen Beurteilung unterzogen werden, vom jeweiligen konkreten Inhalt der Bescheinigung ab. Ihr Regelungsinhalt ist erforderlichenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln (BFHE 196, 55, BStBl. II 2003, 912). Für die Auslegung von Willenserklärungen des öffentlichen Rechts sind die Vorschriften des BGB ergänzend heranzuziehen. Die Frage, welchen Inhalt eine behördliche Erklärung hat, ist vom Revisionsgericht in eigener Zuständigkeit zu beantworten (vgl. BFH v. 16.11.2000 XI R 28/99, BFHE 193, 494, BStBl. II 2001, 303 m. w. N.).

Zwar ist im Zweifel grundsätzlich 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 v. 27.11.1996 X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl. II 1997, 791; BFHE 196, 550, BStBl. II 2003, 912). Im Übrigen gilt der Grundsatz, dass empfangsbedürftige Willenserklärungen so auszulegen sind, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste (Empfängerhorizont; vgl. BFH v. 10.10.2002 VI R 13/01, BFHE 200, 363, BStBl. II 2003, 156). Es ist daher auch zu berücksichtigen, welche behördliche Entscheidung der Betroffene nach seinem Empfängerhorizont in Kenntnis des in seiner Wissenssphäre verwirklichten Sachverhalts billigerweise erwarten durfte.

d) Nach diesen Maßstäben sind die Voraussetzungen des § 7i Abs. 1 EStG für das von den Kl. „instandgesetzte“ Objekt nicht umfassend bindend bescheinigt worden. Die vom Regierungspräsidium C getroffene verbindliche Feststellung beschränkt sich hier, ihrer Verwaltungskompetenz entsprechend, auf die zum Denkmalrecht gehörenden Tatbestände (vgl. oben 3.a). Die Denkmalbehörde hat dagegen die Beurteilung, ob das Baudenkmal im steuerrechtlichen Sinn ein nur saniertes Gebäude oder ein Neubau ist, nicht vorgenommen, sondern die Prüfung dieser und anderer steuerrechtlicher Fragen ausdrücklich dem FA vorbehalten. Denn nach der Bescheinigung „prüft (die Finanzbehörde) weitere, steuerrechtliche Vorschriften ...“. Dazu gehört entscheidend auch die nur nach steuerrechtlichen Kriterien zu beurteilende Abgrenzung zwischen der Sanierung und Neuerrichtung eines Gebäudes. Weil und soweit das FA in Anbetracht dieses Vorbehalts in eigener Kompetenz über steuerrechtliche Fragen zu entscheiden hatte, unterscheidet sich der Streitfall vom Sachverhalt des BFH-Urteils in BFHE 196, 550, BStBl. II 2003, 912. Nach Auffassung des Senats kann die in der Bescheinigung der Denkmalbehörde zum Ausdruck gebrachte denkmalrechtliche Beurteilung zumindest dann zu keiner steuerrechtlichen Bindung führen, wenn sie, wie hier, die Prüfung der steuerlichen Voraussetzung von Fördertatbeständen der Finanzbehörde vorbehält.

4. Da die Vorentscheidung auf einer anderen Rechtsauffassung beruht, ist sie aufzuheben. Die Frage, ob die Baumaßnahmen dem Gebäude das bautechnische Gepräge eines Neubaus geben, ist eine Frage der Tatsachenfeststellung. Dies hat das FG wegen der von ihm angenommenen Bindungswirkung der Bescheinigung der Denkmalbehörde nicht vorgenommen. Diese ist nunmehr im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

#### **Zitat aus der Anmerkung Kleeberg in EzD:**

„Dem Urteil ist hinsichtlich der ersten Frage der Doppelförderung voll und ganz zuzustimmen. Bemessungsgrundlage für die Eigenheimzulage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Wohnung zuzüglich der Anschaffungskosten für den dazugehörigen Grund und Boden sowie die Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb von zwei Jahren nach der Anschaffung (§ 8 Eig ZulG). Von dieser Bemessungsgrundlage wirkt sich regelmäßig nur der Teilbetrag steuerlich aus, mit dem der Höchstbetrag der Zulage erreicht wird. Nach § 10f EStG erstreckt sich die steuerliche Förderung weder auf die unmittelbaren Anschaffungskosten des zu eigenen Wohnzwecken genutzten Baudenkmals im Privatvermögen noch auf die Anschaffungskosten des Grund und Bodens sondern allein auf den von der zuständigen Denkmalbehörde bescheinigten Betrag erforderlicher Instandsetzungs- und Erhaltungsmaßnahmen, die nach dem eigentlichen Erwerbsvorgang vorgenommen wurden. Der Eigentümer hat ein freies Wahlrecht, ob und in welchem Umfang er die steuerlichen Förderungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt. Untersagt ist lediglich eine Doppelförderung derselben Aufwendungen.“