

# WENN DER FISKUS ZWEIMAL HINSCHAUT

REMONSTRATIONSVERFAHREN DER FINANZBEHÖRDEN BEI DENKMALSANIERUNGEN von Philippe Krükel

Die Sanierung von Denkmalimmobilien und die steuerliche Absetzbarkeit des Sanierungsaufwandes sind von einem Interessenkonflikt geprägt: Auf der einen Seite stehen die Denkmalbehörden mit ihrer Aufgabe, Denkmäler zu sanieren und zu erhalten, sowie die privaten Bauherren mit ihrem Wunsch, über Steuervergünstigungen die Erhaltung der Denkmäler zu finanzieren; auf der anderen Seite die Finanzämter, die aufgefordert sind, die steuerliche Förderung zu begrenzen und Sanierungsaufwendungen auf Absetzbarkeit hin zu überprüfen.

Grundlage für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzung nach § 7i Abs. 2 EStG ist der Nachweis, dass die denkmalfachlichen Voraussetzungen des § 7i EStG erfüllt sind. Der Nachweis wird durch die Vorlage einer Bescheinigung der Denkmalbehörde des jeweiligen Landes dokumentiert. Sie bescheinigt alle Arbeiten, die bis zur Fertigstellung des Objektes geleistet wurden, aufgeschlüsselt in einzelne Positionen nach Gewerken. Bevor eine Baugenehmigung eingeholt und mit den Bauarbeiten an einem Denkmalschutzobjekt begonnen wird, sind alle Maßnahmen detailliert mit der Denkmalbehörde abzustimmen. Nach Fertigstellung der Sanierungsmaßnahmen findet diese Abstimmung ihren Abschluss mit der Bescheinigung der einzelnen Arbeiten durch die Denkmalschutzbehörde.

## DIE BEHÖRDE WIDERSPRICHT: DAS REMONSTRATIONSVERFAHREN

Die Finanzämter sind allerdings angehalten, Steuervergünstigungen kritisch zu hinterfragen. Wenn die Finanzämter im Rahmen eines Remonstrationsverfahrens die Bescheide der Denkmalbehörde im Nachhinein zu beanstanden versuchen, so widerspricht dies auf den ersten Blick dem Vertrauensgrundsatz und dem Grundsatz, dass die Denkmalbehörde für die Finanzbehörden verbindliche Feststellungen trifft, die sich als Grundlagenbescheid im Sinne des § 171 Abs. 10 AO darstellen. Der Bürger genießt grundsätzlich einen Vertrauensschutz auf die Richtigkeit dieser Bescheinigungen, die sich aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 GG ergibt.



In jüngster Vergangenheit sind zahlreiche private Bauherren dadurch verunsichert worden, dass die Finanzämter die Steuervergünstigungen im Rahmen der Einkommensteuerbescheide dennoch nicht anerkannt haben. Oftmals fühlten sich in der Vergangenheit viele private Bauherren und Denkmalbehörden einer Willkür der Finanzbehörden ausgesetzt. In diesen Fällen waren die Bauherren gezwungen, das Finanzgericht anzurufen und gegebenenfalls über die Instanzen eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) über die Berechtigung der Steuervergünstigungen aus Denkmalschutzinvestitionen herbeizuführen. Andererseits haben die Finanzämter die ihnen zustehenden Möglichkeiten des Remonstrationsverfahrens genutzt, die Bescheide der Denkmalbehörde zu beanstanden und damit ebenfalls zur Verunsicherung der auf die Bescheinigung vertrauenden privaten Investoren beigetragen.

Aus der Sicht der Finanzbehörden andererseits sind z. B. in Nordrhein-Westfalen in den Anfangszeiten des Denkmalschutzgesetzes aus dem Jahre 1980 von den Denkmalbehörden Sanierungsmaßnahmen teilweise zu extensiv für Steuervergünstigungen anerkannt worden. Daher haben die Finanzämter das Remonstrationsverfahren als legitime Möglichkeit zur Beanstandung der Bescheide von Denkmalbehörden genutzt.

## NEUREGELUNG IST ERFOLGT

Um mehr Klarheit und Transparenz zu schaffen, wurde vor einigen Jahren das Remonstrationsrecht der Finanzämter neu geregelt, und zwar in EStR 2008 R. 7i Abs. 2 Satz 2 unter Verweis auf EStR 2008 R. 7h Abs. 4 Satz 2 bis 5. Diese Richtlinien sollen sicherstellen, dass meist allgemein gehaltene Rechtsnormen des Einkommensteuergesetzes durch die Finanzbehörden einheitlich angewendet und ausgelegt werden.

Für die Finanzämter hat dies zur Folge, dass der von der Denkmalbehörde ausgestellte Grundlagenbescheid grundsätzlich zu akzeptieren ist und die bescheinigten Steuervergünstigungen ihre Anerkennung finden. Den Finanzbehörden bleibt nur noch dann das Recht der Remonstration, wenn es offensichtlich ist, dass die Bescheinigung Maßnahmen enthält, welche nicht den Voraussetzungen des Denkmalschutzes entsprechen.

Liegen Anhaltspunkte für eine fehlerhafte Bescheinigung vor, sind Aufwendungen ganz oder zum Teil in die Bescheinigung mit aufgenommen worden, welche den Voraussetzungen des Denkmalschutzes widersprechen, so ist die ausstellende Behörde zu einer Rücknahme veranlasst.

Nach einem detaillierten Vortrag der Finanzbehörden über die ihrer Ansicht nach fehlerhafte Denkmalbescheinigung muss die Untere Denkmalbehörde die Bescheinigung noch einmal gründlich auf ihre Schlüssigkeit hin überprüfen. Kommt die Untere Denkmalbehörde zum Schluss, Aufwen-

dungen bescheinigt zu haben, die den Voraussetzungen des Denkmalschutzes ganz oder teilweise nicht entsprechen, so kann sie die Bescheinigung nach § 48 VwVfG abändern bzw. berichtigen.



#### HÄUFIGSTE EINWÄNDE

Die häufigsten Gründe, die die Finanzbehörden dazu veranlassen, von ihrem Remonstrationsrecht Gebrauch zu machen, im Überblick:

- Das Gebäude wird erst nach Beginn bzw. nach Abschluss der Bauarbeiten in die Denkmalliste eingetragen.
- Die Bauarbeiten wurden nicht vor Baubeginn mit der Denkmalbehörde abgestimmt.
- Das Denkmal wurde durch Anbauten oder Aufbauten erweitert.
- Am Denkmal wurden Umbaumaßnahmen getätigt, die nicht darauf abzielen, eine denkmalpflegerisch sinnvolle Nutzung des Objektes zu erhalten oder zu erreichen, z. B. Ausbau des Dachgeschosses oder Umbau von Mietwohnungen in Studentenappartements.
- Luxusaufwendungen und Errichtung zusätzlicher Anlagen wie z. B. Sauna, Schwimmbad, Whirlpool, offene Kamine, Tennisplätze oder sonstige Anlagen
- Die Baumaßnahmen führen zum Verlust der Denkmaleigenschaft.
- Das Gebäude wurde ganz oder teilweise abgerissen und neu errichtet. (Ausnahme: Aufwendungen für die Wiederherstellung eines Gebäudes. Diese bleiben weiter hin begünstigt, wenn die erforderlichen Baumaßnahmen unter Verwendung von verbliebenen Gebäudeteilen erfolgen und die denkmalbegründeten Merkmale des Gebäudes – im Wesentlichen die Außenmauern – weitgehend erhalten bleiben.)
- Ein Baudenkmal wurde entkernt und dabei schützenswerte Substanz entfernt und durch neue Einbauten ersetzt.

Zum letzten Punkt sei angemerkt, dass der BFH in einem Urteil vom 24.06.2009 ausgeführt hat, dass ein Denkmal im Sinne des § 7i EStG auch ein Neubau im bautechnischen Sinne unter tatbestandspezifischer Einschränkung des Neu-

baubegriffs sein kann. Im vorliegenden Fall war zwischen den Parteien – Grundstückseigentümer eines mit einem Fachwerkhaus bebauten Grundstücks und dem Finanzamt – unstreitig, dass es sich bei dem Fachwerkhaus bautechnisch um einen Neubau handelt. Das Gebäude wurde entkernt, wesentliche tragfähige Bauteile erneuert, verstärkt und neu gegründet. Die ursprünglich vorhandene Holzbalkendecke wurde durch eine neu eingebaute Füllkörperdecke ersetzt, der Schornstein abgebrochen. Die Dachkonstellation einschließlich der Dachgauben wurde erneuert und die neuen Fachwerkgiebel auf einen erhöhten neuen Sockel gesetzt. Der Zweck der Vorschrift, kulturhistorisch wertvolle Gebäude zu erhalten und zu modernisieren, rechtfertigt es laut BFH, den Begriff des Neubaus in § 7i EStG tatbestandspezifisch einzuschränken mit der Folge, dass auch erhebliche Umbauarbeiten an einem bestehenden Gebäude (z. B. Erneuerung wesentlicher tragender Teile) nicht die Förderung eines Baudenkmal nach § 7i des Einkommensteuergesetzes ausschließen.

#### WENIGER WIDERSPRÜCHE

Durch die geschaffene Klarheit in den Bescheinigungsrichtlinien und in der neueren BFH-Rechtsprechung wird es in Zukunft weniger Remonstrationsverfahren und in dieser Hinsicht auch weniger Finanzgerichtsprozesse geben. Wenn sich die Denkmalbehörden an die Richtlinien halten und nur Denkmäler – wenn auch im erweiterten und geschilderten Sinne – in die Bescheinigung aufnehmen, so werden diese Bescheinigungen Bestand haben und die Finanzbehörden keinen Ansatz für einen formalen Widerspruch finden. Dies verbessert den Vertrauensschutz der Bauherren und Kapitalanleger in die Denkmalbescheinigungen. Damit wird die Investitionsbereitschaft in Denkmäler gestärkt und die Zielsetzungen des Bundes, der Länder und der Deutschen Stiftung Denkmalschutz, historisch wichtige Denkmäler zu erhalten, gefördert.

#### Remonstration

Die Remonstration ist ein Begriff aus dem Beamtenrecht und rührt aus der Verpflichtung, dienstliche Anweisungen oder Anordnungen auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. In § 36 (2) des Gesetzes zur Regelung des Statusrechts der Beamtinnen und Beamten in den Ländern heißt es: „Bedenken gegen die Rechtmäßigkeit dienstlicher Anordnungen haben Beamtinnen und Beamte unverzüglich auf dem Dienstweg geltend zu machen. Wird die Anordnung aufrechterhalten, haben sie sich, wenn die Bedenken fortbestehen, an die nächst höhere Vorgesetzte oder den nächst höheren Vorgesetzten zu wenden. Wird die Anordnung bestätigt, müssen die Beamtinnen und Beamten sie ausführen und sind von der eigenen Verantwortung befreit.“