Beschluss vom 20. Juli 2010, X B 70/10

Schätzungsbefugnis des FA nach § 162 Abs. 5 AO

BFH X. Senat

AO § 88 Abs 2, AO § 155 Abs 2, AO § 162 Abs 5, AO § 180, EStG § 7i, EStG § 10f, EStG § 11b, FGO § 69

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 15. März 2010, Az: 1 V 1924/09

Leitsätze

NV: Der Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 5 AO unterliegen alle in einem Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen. Diese können nicht nur der Höhe, sondern auch dem Grunde nach geschätzt werden.

Tatbestand

1 I. Die Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) beantragten im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für 2008 die Gewährung der Steuerbegünstigung nach §§ 10f, 7i des Einkommensteuergesetzes (EStG) für ihre in X belegene Eigentumswohnung. Hierzu legten sie eine Eingangsbestätigung des Amtes für Bauordnung und Denkmalpflege der Stadt X vom 17. Oktober 2008 vor, wonach der Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung gemäß §§ 7i, 10f und 11b EStG dort am 10. September 2008 eingegangen sei. Die von den Antragstellern in der Anlage FW geltend gemachten Aufwendungen betragen 259.380 €, der Abzugsbetrag nach §§ 10f, 7i EStG 23.345 € (9 % aus 259.380 €). Der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) lehnte die Berücksichtigung des geltend gemachten Abzugsbetrags mit der Begründung ab, eine endgültige Bescheinigung des Regierungspräsidiums liege (noch) nicht vor. Es setzte mit Bescheid vom 2. September 2009 die Einkommensteuer 2008 auf 67.699 € fest. Hinsichtlich der fehlenden Bescheinigung wurde der Bescheid gemäß § 165 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) für vorläufig erklärt.

2 Im Rahmen des Einspruchsverfahrens reichten die Antragsteller zusätzlich eine "Qualifizierte Eingangsbestätigung zur Vorlage beim Finanzamt" ein. Darin wurde ihnen von der Stadt X, Amt für Bauordnung und Denkmalpflege, bestätigt, ihr Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung nach §§ 7i, 10f und 11b EStG sei am 10. September 2008 eingegangen. Die Antragssumme belaufe sich entsprechend den im Kaufvertrag angegebenen Sanierungskosten auf 330.000 €. Die Bestätigung der unteren Denkmalschutzbehörde über die Einhaltung des nach § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG erforderlichen Abstimmungsverfahrens liege vor.

3 Den Einspruch hat das FA bislang nicht verbeschieden; die Aussetzung der Vollziehung (AdV) des Einkommensteuerbescheids 2008 hat es mit Bescheid vom 6. Oktober 2009 abgelehnt.

4 Das Finanzgericht (FG) hat den Antragstellern AdV in Höhe der auf den beantragten Abzugsbetrag nach §§ 10f, 7i EStG entfallenden Einkommensteuer gewährt. Es sei ernstlich zweifelhaft, ob das FA ohne Weiteres den Ansatz des geltend gemachten Abzugsbetrags habe vollständig unterlassen dürfen oder ob es nicht vielmehr hätte prüfen müssen, ob ein Abzugsbetrag im Wege der Schätzung nach §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO anzusetzen sei. Da es sich bei der erforderlichen denkmalschutzrechtlichen Bescheinigung um einen Grundlagenbescheid i.S. von §§ 175 Abs. 1 Nr. 1, 171 Abs. 10 AO handele, seien beim Erlass des Einkommensteuerbescheids die Grundsätze der §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO anzuwenden. Zwar sei die Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde keine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen i.S. von § 180 AO durch eine Finanzbehörde. Dennoch sei diese Bescheinigung im Verhältnis zum Einkommensteuerbescheid ein Grundlagenbescheid. Im Einkommensteuerbescheid dürfe keine abschließende Entscheidung getroffen werden, solange die Denkmalschutzbehörde nicht über den bei ihr gestellten Antrag eine verbindliche Entscheidung getroffen habe. Deshalb müsse das FA entscheiden, ob es trotz des fehlenden Grundlagenbescheids einen Einkommensteuerbescheid erlasse. Bejahe es diese Frage, müsse geprüft werden, ob und in welchem Umfang die nach §§ 10f, 7i EStG geltend gemachten Aufwendungen vorläufig zu berücksichtigen seien. Obwohl im Streitfall davon auszugehen sei, dass ein --noch nicht exakt bezifferbarer-- Abzugsbetrag bei der Einkommensteuer

anzusetzen sei, habe das FA dies nicht in seine Überlegungen einbezogen (Ermessensfehlgebrauch). Dies werde das FA nachzuholen haben.

5 Das FA hält mit seiner Beschwerde an der Auffassung fest, dass Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen nach §§ 10f, 7i EStG nur dann in Anspruch nehmen können, wenn dies durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde nachgewiesen ist. Bei der nach §§ 10f Abs. 1, 7i Abs. 2 EStG vorgeschriebenen Bescheinigung handele es sich um eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Abzugsbetrags. Liege die Bescheinigung nicht vor, könne der Abzugsbetrag nicht gewährt werden. Insofern räume der Gesetzgeber der Steuerverwaltung keinen Ermessensspielraum ein.

6 Zwar seien von der Finanzverwaltung 90 % der in Kaufverträgen ausgewiesenen Sanierungsaufwendungen in Steuerbescheiden vorläufig anerkannt worden, wenn eine vor dem 31. Dezember 2008 ausgestellte qualifizierte Eingangsbestätigung vorgelegt worden sei. Auf nach dem 31. Dezember 2008 ausgestellte Bestätigungen sei diese Verwaltungsregelung jedoch nicht mehr anwendbar. Eine Selbstbindung der Verwaltung oder ein Anspruch aus Vertrauensschutzgründen könne aus dieser früheren Verwaltungspraxis nicht abgeleitet werden.

7 Das FA beantragt,

die Vorentscheidung aufzuheben und den AdV-Antrag abzulehnen.

8 Die Antragsteller beantragen sinngemäß,

die Beschwerde des FA als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthafte Beschwerde ist unbegründet und daher zurückzuweisen.

10 1. Gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll das Gericht auf Antrag die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes aussetzen, soweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder --was vorliegend nicht in Betracht kommt und auch von den Antragstellern nicht geltend gemacht wird-- seine Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit eines Verwaltungsaktes bestehen, wenn und soweit bei summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund des unstreitigen Sachverhalts, der gerichtsbekannten Tatsachen und der präsenten Beweismittel erkennbar wird, dass aus gewichtigen Gründen Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen oder Unsicherheit oder Unentschiedenheit in der Beurteilung von Rechtsfragen besteht und sich bei abschließender Klärung dieser Fragen der Verwaltungsakt als rechtswidrig erweisen kann (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. April 2009 II B 157/08, BFH/NV 2009, 1146, und vom 26. November 2009 VIII B 190/09, BFHE 226, 541, BFH/NV 2010, 331). Ist die Rechtslage nicht eindeutig, ist im Regelfall die Vollziehung auszusetzen.

11 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG bei summarischer Prüfung zu Recht ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids bejaht.

12 a) Nach § 10f Abs. 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung kann der Steuerpflichtige 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 oder des § 7i EStG vorliegen.

13 b) Nach § 7i Abs. 1 EStG begünstigt sind Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Der Abzugsbetrag nach §§ 10f, 7i EStG kann jedoch nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Gebäude (Baudenkmal nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften) und die Erforderlichkeit der Aufwendungen durch eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nachgewiesen hat (§ 7i Abs. 2 EStG). Bei der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG handelt es sich --worauf auch das FG zutreffend abgestellt hat-- um einen Grundlagenbescheid (Senatsurteil vom 24. Juni 2009 X R 8/08, BFHE 225, 431, BStBl II 2009, 960).

14 c) Im Streitfall konnten die Antragsteller die Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG zwar (noch) nicht vorlegen. Das FA

hätte jedoch eine Ermessensentscheidung dahingehend treffen müssen, ob und ggf. in welcher Höhe es einen Abzugsbetrag nach §§ 155 Abs. 2, 162 Abs. 5 AO schätzt.

15 aa) Gemäß § 155 Abs. 2 AO kann ein Steuerbescheid auch dann erteilt werden, wenn ein Grundlagenbescheid noch nicht erlassen wurde. Macht das FA von dieser Möglichkeit Gebrauch und erlässt vor Ergehen des Grundlagenbescheids --wie im Streitfall-- einen Einkommensteuerbescheid, muss es alle geltend gemachten Besteuerungsgrundlagen (also auch alle Sonderausgaben) berücksichtigen und selbst überprüfen (BFH-Beschluss vom 24. Februar 1981 VIII B 14/78, BFHE 132, 402, BStBl II 1981, 416; Klein/Rüsken, AO, 10. Aufl., § 155 Rz 41). Dies folgt aus dem Untersuchungsgrundsatz des § 88 Abs. 2 AO, wonach die Finanzbehörde alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen hat (BFH-Beschluss in BFHE 132, 402, BStBl II 1981, 416). Lassen sich die Besteuerungsgrundlagen nicht ohne Weiteres ermitteln, können die feststellungsbedürftigen Voraussetzungen nach § 162 Abs. 5 AO geschätzt werden.

16 bb) Während nach § 162 Abs. 1 und 2 AO nur quantitative Größen, nicht aber qualitative Besteuerungsmerkmale geschätzt werden können (Buciek in Beermann/Gosch, AO § 162 Rz 22), unterliegen der Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 5 AO alle in einem Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen. Die Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 5 AO knüpft in systematischer Hinsicht nicht an die Voraussetzungen des § 162 Abs. 1 und 2 AO an. Deshalb können die Besteuerungsgrundlagen nicht nur der Höhe, sondern auch dem Grunde nach geschätzt werden (Buciek in Beermann/Gosch, AO § 162 Rz 278; a.A. Frotscher in Schwarz, AO, § 162 Rz 65, 8). Innerhalb der Schätzungsbefugnis hat das FA die Frage zu beantworten, ob es im Streitfall die gesetzlichen Vorgaben eines Abzugsbetrags nach § 10f, 7i EStG vorläufig als gegeben ansieht. Falls es mit seiner Schätzung von der Steuererklärung abweichen will, muss es auch insoweit überprüfbar darlegen, aus welchem Grund die Anerkennung versagt werden soll. Daran fehlt es im Streitfall; das FA hat nicht erkannt, dass es eine Ermessensentscheidung treffen konnte. Die vom FA zum Beleg seiner gegenteiligen Ansicht angeführte Kommentierung von Buciek in Beermann/Gosch, AO (§ 162 Rz 90) bezieht sich auf die Schätzungsbefugnis nach § 162 Abs. 1 und 2 AO, nicht jedoch auf die Schätzung der in einem Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen nach § 162 Abs. 5 AO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de