

Urteil vom 06. Dezember 2016, IX R 17/15

Bindungswirkung einer Bescheinigung gemäß § 7h Abs. 2 EStG mit "Vorbehaltsklausel" - Überraschungsentscheidung

ECLI:DE:BFH:2016:U.061216.IXR17.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 7h, EStG § 10f, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, BauGB § 177, FGO § 96 Abs 2, GG Art 103 Abs 1, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 01. Juli 2014, Az: 2 K 445/14

Leitsätze

1. Die Bindungswirkung des Grundlagenbescheides gemäß § 7h Abs. 2 EStG erstreckt sich auf die in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale. Eine im Grundlagenbescheid enthaltene "Vorbehaltsklausel", dass die Bescheinigung "nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist und die Finanzbehörde die weiteren steuerrechtlichen Voraussetzungen ... prüft", betrifft nur spezifisch steuerrechtliche Voraussetzungen .
2. Diese Grundsätze gelten ebenfalls bei der Anwendung des § 7h EStG im Rahmen der Steuerbegünstigung des § 10f EStG .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 2. Juli 2014 2 K 445/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte in den Streitjahren 2009 bis 2011, 2013 und 2014 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Grundstückes ... in X, das sich in dem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet "... " befindet. Sie erwarb das Grundstück mit notariellem Vertrag vom 13. Oktober 2008 zu einem Kaufpreis in Höhe von 1 €. Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass bei Ermittlung des Kaufpreises der desolate Zustand des Gebäudes berücksichtigt wurde. Zugleich vereinbarte die Klägerin mit einem Bauunternehmer, dass dieser auf dem Grundstück ein Wohngebäude samt Nebenanlagen zu einem Werklohn in Höhe von 295.000 € vollständig errichtet. Nach der Baubeschreibung sollte der vorhandene alte Baukörper in den notwendigen Bereichen abgerissen werden. Das historische Kellergewölbe sowie die Straßenfassade bis zum 1. Obergeschoss sollten erhalten bleiben.
- 2** Mit der Stadt X schloss die Klägerin am 15. Dezember 2008 eine Vereinbarung über die Durchführung von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen als Grundlage für die Inanspruchnahme der steuerlichen Vergünstigungen nach §§ 7h, 10f und 11a des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren maßgeblichen Fassungen (EStG). Darin wurde festgehalten, dass durch Abnutzung, Alterung und Witterungseinflüsse eine Nutzung im Sinne der Sanierungsziele nicht mehr gegeben ist und die Klägerin sich verpflichtet, entsprechend den Sanierungszielen die in der Anlage aufgeführten Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen durchzuführen.
- 3** Am 8. Mai 2009 erteilte die Bauaufsichtsbehörde die Baugenehmigung für den Neubau eines Einfamilienhauses mit Einliegerwohnung. Das Gebäude wurde am 15. Dezember 2009 abgenommen. Es besteht aus Erdgeschoss, Obergeschoss, ausgebautem 1. Dachgeschoss, 2. Dachgeschoss und Spitzboden. Seit dem 1. April 2010 ist ein Teil des Gebäudes vermietet.

- 4 Am 30. Juli 2010 bescheinigte die Stadt X gemäß § 7h Abs. 2 i.V.m. § 10f EStG, dass das Gebäude in einem durch Sanierungssatzung förmlich festgelegten Sanierungsgebiet belegen ist, an dem Gebäude Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen i.S. des § 177 des Baugesetzbuchs (BauGB) durchgeführt worden sind und die Maßnahmen der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen und städtebaulichen Bedeutung erhaltenswert ist. Die durchgeführten Maßnahmen, denen die Modernisierungsvereinbarung zugrunde lag, haben bis zur Fertigstellung zu Aufwendungen in Höhe von 310.309,40 € geführt. Es wurden keine Zuschüsse gewährt. In der Bescheinigung wurde festgehalten, dass sie nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist und die Finanzbehörde die weiteren steuerrechtlichen Voraussetzungen, insbesondere die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben und die Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG oder den Herstellungskosten zu den Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Kosten prüft.
- 5 Die Klägerin machte in ihren Einkommensteuererklärungen 2009 bis 2011 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung folgende erhöhte Absetzungen für Abnutzung (AfA) gemäß § 7h EStG und Steuerbegünstigung nach § 10f EStG für das Gebäude geltend:
 - Jahr 2009: Aufwendungen 288.777 €, AfA 25.990 €, § 10f EStG 1.659 €;
 - Jahr 2010: Aufwendungen 309.008 €, AfA 27.811 €, § 10f EStG 1.776 €;
 - Jahr 2011: Aufwendungen 309.008 €, AfA 27.811 €, § 10f EStG 1.776 €.
- 6 Laut den Einkommensteuererklärungen sind zwei Wohnungen (1. Obergeschoss und 1. Dachgeschoss sowie 2. Obergeschoss und Spitzboden) mit einer Fläche von 161 qm fremdvermietet; eine Fläche von 10,47 qm nutzt die Klägerin selbst. Im Erdgeschoss befinden sich eine Garage, die an dem Mieter des 1. Obergeschoss vermietet wurde und ein weiterer Raum. Nach den Angaben der Klägerin ist dieser als kombinierter Wohn-/Schlafraum eingerichtet und wird von ihr als Aufenthaltsraum bei der Gartenpflege und als Rückzugsort eigengenutzt.
- 7 Im Anschluss an eine Außenprüfung kam der frühere Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu dem Ergebnis, dass das Gebäude ein im Jahr 2010 fertiggestellter Neubau im bautechnischen Sinne sei. Das FA berücksichtigte für das Gebäude in dem Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 2. August 2013 keine erhöhte AfA und keine Steuerbegünstigung nach § 10f i.V.m. § 7h EStG und setzte in den Einkommensteuerbescheiden für 2010 und 2011 und den Einkommensteuervorauszahlungsbescheiden für 2013 und 2014, jeweils vom 2. August 2013, anstelle der erhöhten AfA nach § 7h EStG ab der angenommenen Fertigstellung im Jahr 2010 die lineare AfA in Höhe von 6.181 € an und versagte jeweils eine Steuerbegünstigung nach § 10f i.V.m. § 7h EStG.
- 8 Die Einsprüche, mit der die Klägerin geltend machte, es handele sich bei dem Gebäude aufgrund der Integrierung der bereits vorhandenen Bauteile und der bindenden Feststellungen in der Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde, wonach es Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen seien, nicht um einen Neubau, wurden mit Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2014 als unbegründet zurückgewiesen.
- 9 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit Urteil abgewiesen. Es führt im Wesentlichen aus, die Klägerin habe einen Neubau errichtet. Die Bescheinigung der Gemeinde sei hinsichtlich der Frage, ob es sich um eine Instandsetzung bzw. Modernisierung oder einen Neubau handele, kein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung. Die Klägerin habe nach den Grundsätzen von Treu und Glauben nicht davon ausgehen dürfen, dass insoweit eine abschließende Entscheidung getroffen worden sei.
- 10 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von Bundesrecht (§ 7h EStG; § 10f i.V.m. § 7h EStG und Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör).
- 11 Nach Ergehen des angefochtenen Urteils hat das FA am 12. Februar 2016 die Einkommensteuerbescheide für 2013 und 2014 erlassen, die an die Stelle der Vorauszahlungsbescheide für 2013 und 2014 traten. Der Streitstoff des vorliegenden Verfahrens wird dadurch nicht berührt, weil die Besteuerungsgrundlagen denen entsprechen, die bereits in den von der Klägerin ursprünglich angefochtenen Einkommensteuervorauszahlungsbescheiden angesetzt worden sind.
- 12 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide für 2009 bis 2011, jeweils vom 2. August 2013, und jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2014 sowie die Einkommensteuerbescheide für 2013 und 2014, jeweils vom 12. Februar 2016, mit der Maßgabe zu ändern, dass im Jahr 2009 eine AfA nach § 7h EStG in Höhe von 25.909 €, in den Jahren 2010, 2011, 2013 und 2014 anstelle der bisherigen AfA nach § 7 EStG in Höhe von jeweils 6.181 € eine solche nach § 7h EStG in Höhe von jeweils 27.811 € sowie im Jahr 2009 eine Steuerbegünstigung nach § 10f EStG in Höhe von 1.659 € und in den Jahren 2010, 2011, 2013 und 2014 in Höhe von jeweils 1.775 € angesetzt werden.

- 13** Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Streitsache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 14** Im Streitfall hat zum 1. Dezember 2016 ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel stattgefunden. Beklagter und Revisionsbeklagter ist nunmehr das Finanzamt Y.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht für den vermieteten und den eigengenutzten Gebäudeteil die Begünstigungen des § 7h EStG und § 10f i.V.m. § 7h EStG abgelehnt, weil die Klägerin nicht gemäß § 7h Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 EStG (i.V.m. § 10f EStG für den eigengenutzten Gebäudeteil) durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG objektbezogen für die einzelnen Gebäudeteile nachgewiesen hat.
- 16** 1. Das FG ist --was zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren unstreitig ist-- rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, der Klägerin sei der Abzug der Aufwendungen für die Baumaßnahmen allein deshalb zu versagen, weil durch sie ein nicht nach § 7h EStG (i.V.m. § 10f EStG) geförderter Neubau errichtet worden sei. Vielmehr erstreckt sich die Bindungswirkung der Bescheinigung auf die in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale. Daher prüft allein die Gemeinde, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden.
- 17** a) Bei einem im Inland belegenen Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich kann der Steuerpflichtige nach Maßgabe des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG --abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 EStG-- im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 Prozent der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB absetzen. § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG ist entsprechend anzuwenden auf Herstellungskosten für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes im Sinne des Satzes 1 dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat (§ 7h Abs. 1 Satz 2 EStG). Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den folgenden elf Jahren auch für Anschaffungskosten in Anspruch nehmen, die auf Maßnahmen im Sinne der Sätze 1 und 2 entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind (§ 7h Abs. 1 Satz 3 EStG).
- 18** b) Gemäß § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen jedoch nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde die Voraussetzungen des Abs. 1 für das Gebäude und die Maßnahmen nachweist. Die Bescheinigung ist materiell-rechtliche Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung des § 7h EStG und Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO-- (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2005 IX R 13/04, BFHE 215, 158, BStBl II 2007, 373; vom 6. Mai 2014 IX R 15/13, BFHE 246, 61, BStBl II 2015, 581; IX R 16/13, BFH/NV 2014, 1729, und IX R 17/13, BFH/NV 2014, 1731, sowie vom 22. Oktober 2014 X R 15/13, BFHE 247, 562, BStBl II 2015, 367, Anschluss an die Rechtsprechung des IX. Senats; ausführlich zuletzt BFH-Beschluss vom 6. Oktober 2016 IX B 81/16, BFHE 254, 514, m.w.N.). Dies folgt aus dem Zweck des § 7h Abs. 2 EStG. Denn mangels eigener Sachkunde ist es den Finanzbehörden nicht möglich zu überprüfen, ob Maßnahmen i.S. des § 7h Abs. 1 EStG durchgeführt worden sind. Die Finanzverwaltung selbst erkennt an, dass die Bescheinigung der Gemeindebehörde keiner Nachprüfung unterliegt (vgl. R 7h (4) Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien und H 7h "Bindungswirkung der Bescheinigung" des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2015).

- 19** Die Bindungswirkung der Bescheinigung erstreckt sich auf die in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale, nämlich auf die Feststellung, ob das Gebäude in einem Sanierungsgebiet belegen ist, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB bzw. Maßnahmen i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG durchgeführt und ob Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsfördermitteln gewährt worden sind.
- 20** c) Anders als das FG meint, prüft nach diesen Grundsätzen allein die Gemeinde, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden. Aufgrund der Wertungen des Baugesetzbuchs muss entschieden werden, wie die Begriffe "Modernisierung" und "Instandsetzung" zu verstehen sind und ob darunter auch ein Neubau in bautechnischem Sinne zu subsumieren ist.
- 21** d) Die in der Bescheinigung enthaltene "Vorbehaltsklausel", dass "sie nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist und die Finanzbehörde die weiteren steuerrechtlichen Voraussetzungen ... prüft", betrifft nur spezifisch steuerrechtliche Voraussetzungen, die wiederum die Gemeinde mangels Sachkunde nicht prüfen kann. Zu diesen spezifisch steuerrechtlichen Voraussetzungen gehört indes nicht die Beurteilung, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden und ob und in welchen Fällen darunter auch ein Neubau im bautechnischen Sinne fällt.
- 22** e) Diese Grundsätze gelten ebenfalls bei der Anwendung des § 7h EStG im Rahmen der Steuerbegünstigung des § 10f EStG. Nach § 10f Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige Aufwendungen "an einem eigenen Gebäude" im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des --hier relevanten-- § 7h EStG oder des § 7i EStG vorliegen. Die Aufwendungen sind nur begünstigt, 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 (§ 10f Abs. 1 Satz 2 EStG). Nach § 10f Abs. 5 EStG ist Abs. 1 "auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind" entsprechend anzuwenden.
- 23** 2. Das Urteil des FG stellt sich gegenwärtig aber aus anderen Gründen im Ergebnis als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 24** a) Nach § 7h Abs. 3 EStG (i.V.m. § 10f EStG) sind die Absätze 1 und 2 auf Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden. Das Gesetz verlangt nach Wortlaut und Systematik ein bestimmtes Objekt (Gebäude, Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, Eigentumswohnungen oder im Teileigentum stehende Räume), auf das sich die Maßnahmen i.S. des § 7h Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG beziehen müssen. Die nach § 7h Abs. 1 EStG steuerrechtlich begünstigten Maßnahmen sind daher stets objektbezogen. Der Differenzierung im objektiven Tatbestand der Steuernorm entsprechen die gemäß § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG von der zuständigen Gemeindebehörde zu bescheinigenden objekt- und maßnahmebezogenen Nachweiserfordernisse (grundlegend BFH-Urteile in BFHE 246, 61, BStBl II 2015, 581; in BFH/NV 2014, 1729; in BFH/NV 2014, 1731; s.a. BFH-Urteile in BFHE 247, 562, BStBl II 2015, 367; vom 16. September 2014 X R 29/12, BFH/NV 2015, 194 --zu § 7i Abs. 2 EStG--).
- 25** b) Im Streitfall liegen Gebäudeteile vor, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind. Mehrere selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter liegen vor, wenn ein Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht. Ein solcher unterschiedlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang ist insbesondere dann gegeben, wenn das Gebäude --hier mit 10,47 qm und 161 qm-- teilweise zu eigenen privaten Zwecken und teilweise zu fremden Wohnzwecken genutzt wird. Die erhöhten Absetzungen bzw. der Sonderausgabenabzug können lediglich für den jeweiligen Gebäudeteil in Anspruch genommen werden. Folgerichtig ist die Bescheinigung im Falle von Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, für diese Gebäudeteile auszustellen. Eine Bescheinigung, die sich lediglich auf das Gesamtgebäude bezieht, genügt in diesen Fällen nicht.
- 26** c) Nach diesen Maßstäben liegt im Streitfall --unbeschadet der Tatsache, dass ggf. eine den gesetzlichen Anforderungen genügende Bescheinigung von der Stadt noch ausgestellt werden könnte-- keine den Anforderungen des § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG (i.V.m. § 10f EStG) genügende Bescheinigung vor.
- 27** Die Klägerin möchte die Steuerbegünstigungen nach § 7h EStG für die fremdvermieteten Wohnungen und nach § 10f i.V.m. § 7h EStG für den eigengenutzten Aufenthaltsraum in Anspruch nehmen, während sich die Bescheinigung der Behörde nach den insoweit nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und damit den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG auf das Gebäude als Gesamtheit bezieht.

- 28** d) Die Verfahrensrüge der Klägerin, das FG habe den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs dadurch verletzt, dass es eine Überraschungsentscheidung getroffen habe, ist nicht begründet.
- 29** aa) Eine gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) verstoßende Überraschungsentscheidung liegt nur vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (z.B. BFH-Beschlüsse vom 1. Februar 2012 VI B 71/11, BFH/NV 2012, 767; vom 6. März 2014 IX B 159/13, BFH/NV 2014, 888). Eine unzulässige Überraschungsentscheidung ist dagegen nicht gegeben, wenn das FG das angefochtene Urteil auf einen rechtlichen Gesichtspunkt gestützt hat, der im bisherigen Verfahren zumindest am Rande angesprochen worden ist (z.B. BFH-Beschlüsse vom 11. Januar 2012 IV B 142/10, BFH/NV 2012, 784; vom 20. Mai 2016 III B 62/15, BFH/NV 2016, 1293).
- 30** bb) Soweit die Klägerin geltend macht, das FG sei ausweislich der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung in der Sitzung vom 2. Juli 2014 von einer Bindungswirkung der Bescheinigung ausgegangen, liegt kein Fall der Überraschungsentscheidung vor. Die Frage der Bindungswirkung war vielmehr erkennbar von Anfang an ein maßgeblicher Streitpunkt des Verfahrens, zu dem beide Beteiligten Stellung genommen hatten. Das FG hat in der mündlichen Verhandlung lediglich eine mögliche rechtliche Würdigung dieser unstrittig zum Verfahrensstoff zählenden Frage vorgenommen. Dass die Klägerin ein anderes Ergebnis der rechtlichen Würdigung erwartet oder erhofft hatte, begründet keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.
- 31** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de