Urteil vom 19. Februar 2019, X R 17/18

Änderung von Steuerbescheiden aufgrund von Grundlagenbescheiden, die nicht sämtliche Tatbestandsmerkmale der Steuernorm betreffen

ECLI:DE:BFH:2019:U.190219.XR17.18.0

BFH X. Senat

AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 7i Abs 2, EStG § 10f, EStG § 7i Abs 2, EStG § 10f, AO § 171 Abs 10 S 1, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , AO § 85, AO §§ 85ff

vorgehend FG Köln, 25. April 2018, Az: 6 K 726/16

Leitsätze

1. NV: § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist auch dann anzuwenden, wenn die Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids sich nicht auf sämtliche Tatbestandsmerkmale einer steuerrechtlichen Vorschrift erstreckt.

2. NV: Wird die in § 7i Abs. 2 EStG vorgesehene Bescheinigung der Denkmalbehörde erst nach Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids vorgelegt, hat das FA in Ermittlungen einzutreten, ob die nicht von der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids umfassten Tatbestandsmerkmale des § 7i Abs. 1 EStG erfüllt sind.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26. April 2018 6 K 726/16 aufgehoben, soweit es die Einkommensteuer 2012 betrifft.

Der Beklagte wird verpflichtet, den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 31. August 2018 dahingehend zu ändern, dass ein Abzugsbetrag nach § 10f des Einkommensteuergesetzes in Höhe von 2.560 € berücksichtigt wird.

In Bezug auf die Einkommensteuer 2008 bis 2011 wird die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26. April 2018 6 K 726/16 als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens in Bezug auf die Einkommensteuer 2008 bis 2011 sowie die Kosten des gesamten Verfahrens in Bezug auf die Einkommensteuer 2012 hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 2008 bis 2012 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Die Klägerin ist Eigentümerin eines unter Denkmalschutz stehenden Gebäudes, das die Kläger in den Streitjahren zu eigenen Wohnzwecken nutzten. Sie tätigte die folgenden Aufwendungen für dieses Objekt:

Jahr	Art der Maßnahme	Betrag
2008	Arbeiten an Fenstern und Türen	23.004,45 €
2009	Zimmererarbeiten	1.547,00 €

2010 Schreiner- und Bedachungsarbeiten 3.868,90 €

2 Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass es sich hierbei um drei getrennte Baumaßnahmen gehandelt hat, die jeweils im Jahr der Verausgabung der genannten Beträge abgeschlossen worden sind.

3 Abzugsbeträge nach § 10f i.V.m. § 7i des Einkommensteuergesetzes (EStG) wurden in den ursprünglichen Einkommensteuerbescheiden der Kläger für die Streitjahre weder geltend gemacht noch berücksichtigt. Diese Bescheide wurden bestandskräftig.

4 Am 14. November 2014 beantragten die Kläger die Änderung der Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO). Sie legten eine Bescheinigung der Denkmalbehörde vom 21. Januar 2014 vor, die auf einen Antrag der Klägerin vom 15. Januar 2013 Bezug nimmt und in der es heißt: "Es wird bestätigt, dass das o.g. Gebäude in die Denkmalliste eingetragen ist und die nach Abstimmung mit mir durchgeführten Baumaßnahmen im bescheinigten Umfang zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung des Baudenkmals erforderlich waren. Bescheinigt werden Aufwendungen in Höhe von insgesamt 28.420,35 Euro. An Zuschüssen wurden 0,00 Euro Beihilfe gezahlt." Ferner wird in der Bescheinigung darauf hingewiesen, dass sie nicht die einzige Voraussetzung für die Steuervergünstigung sei, sondern die Finanzbehörde weitere Voraussetzungen prüfe. In einer "Anlage zur Steuerbescheinigung" ist eine Zusammenstellung der Rechnungen enthalten.

5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) lehnte die beantragte Änderung mit Bescheid vom 26. Januar 2015 ab. Zur Begründung stützte er sich auf das Urteil des Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg vom 25. August 2010 12 K 12222/09 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2011, 250). Darin wird ausgeführt, die nachträgliche Vorlage einer Bescheinigung nach § 7i EStG berechtige nicht zur Änderung eines bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, weil diese Bescheinigung nicht über sämtliche Voraussetzungen der Steuerbegünstigung entscheide ("unvollständiger" bzw. "unzureichender" Grundlagenbescheid). Vielmehr seien zu anderen Tatbestandsmerkmalen noch weitere Ermittlungen der Finanzbehörde erforderlich, die aber nach Eintritt der Bestandskraft ausgeschlossen seien.

6 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren ist zwischen den Beteiligten im Klageverfahren unstreitig geworden, dass alle materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 10f i.V.m. § 7i EStG erfüllt sind.

7 Das FG gab der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 1358). Das FA sei nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO verpflichtet, die Bescheide antragsgemäß zu ändern, da die Bescheinigung der Denkmalbehörde einen Grundlagenbescheid darstelle. Weder die genannte Vorschrift noch § 171 Abs. 10 AO enthalte eine Einschränkung dahingehend, dass die dort bezeichneten Rechtsfolgen nicht eintreten sollten, wenn im Grundlagenbescheid nicht über sämtliche Tatbestandsmerkmale der materiellen Steuernorm entschieden werde. Vielmehr genüge es, wenn zumindest *ein* Tatbestandsmerkmal mit Bindungswirkung geregelt werde. Dies entspreche auch dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20. August 2009 V R 25/08 (BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15). Die Gegenauffassung würde zu dem nicht sinnvollen Ergebnis führen, dass die Steuervergünstigung nach § 10f EStG verloren ginge, wenn das Verfahren bei der Denkmalbehörde, das --was gerichtsbekannt sei-- selbst bei hinreichender Mitwirkung des Steuerpflichtigen lange dauern könne, bis zur Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids noch nicht beendet sei.

8 Mit seiner Revision rügt das FA, das FG habe § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu Unrecht auch auf einen unvollständigen Grundlagenbescheid angewendet. Das FA könne sein Prüfungsrecht hinsichtlich derjenigen Tatbestandsvoraussetzungen, die nicht von der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids umfasst seien, nach Eintritt der Bestandskraft nicht mehr ausüben. Dies gelte erst recht, wenn es bis dahin keine Kenntnis vom Vorliegen des steuermindernden Tatbestands habe. Es gebe bisher keine BFH-Rechtsprechung zur Bindungswirkung solcher Grundlagenbescheide, die erst nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung ergingen.

9 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

11 Sie schließen sich dem FG-Urteil an.

12 Während des Revisionsverfahrens ist am 31. August 2018 ein geänderter Einkommensteuerbescheid für 2012 ergangen, der indes die vorliegend umstrittenen Besteuerungsgrundlagen nicht berührt.

Entscheidungsgründe

II.

13 In Bezug auf die Einkommensteuer 2008 bis 2011 ist die Revision unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

14 Das FG hat zu Recht entschieden, dass § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auch dann anwendbar ist, wenn die Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids sich nicht auf sämtliche Tatbestandsmerkmale einer steuerrechtlichen Vorschrift erstreckt (dazu unten 1.). Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 10f EStG sind im Streitfall erfüllt (unten 2.). Auf die Frage, ob die Absenkung der in § 7i EStG genannten AfA-Sätze durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 formell verfassungswidrig ist, kommt es vorliegend nicht an, da die Kläger lediglich Abzugsbeträge nach Maßgabe der abgesenkten Sätze beantragt haben (unten 3.).

15 1. Das FG hat in verfahrensrechtlicher Hinsicht zutreffend die Verpflichtung des FA zur Änderung der Einkommensteuerbescheide auf der Grundlage des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO bejaht.

16 a) Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid, dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Grundlagenbescheid ist nach der Legaldefinition des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO ein Feststellungsbescheid, ein Steuermessbescheid oder ein anderer Verwaltungsakt, der für die Festsetzung einer Steuer bindend ist.

17 Gemäß § 7i Abs. 2 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen --in den Fällen des § 10f EStG die wie Sonderausgaben abzuziehenden Beträge-- nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle die Voraussetzungen des § 7i Abs. 1 EStG für das Gebäude oder den Gebäudeteil und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweist. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung ist die in § 7i Abs. 2 EStG genannte Bescheinigung der Denkmalbehörde in Bezug auf die in diesem Absatz genannten Voraussetzungen der Steuervergünstigung als Grundlagenbescheid für die Einkommensteuerfestsetzung anzusehen (Senatsurteil vom 24. Juni 2009 X R 8/08, BFHE 225, 431, BStBl II 2009, 960, unter II.3.a; ebenso zur insoweit gleichlautenden Vorgängerregelung des § 82i der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung --EStDV-- BFH-Urteile vom 15. Oktober 1996 IX R 47/92, BFHE 181, 312, BStBl II 1997, 176, und vom 5. November 1996 IX R 42/94, BFHE 181, 482, BStBl II 1997, 244).

18 b) Nach dem Wortlaut dieser gesetzlichen Regelungen sind die Voraussetzungen für eine Änderung der streitgegenständlichen Steuerfestsetzungen erfüllt. Die Denkmalbehörde hat am 21. Januar 2014 die in § 7i Abs. 2 EStG genannte Bescheinigung --einen "anderen Verwaltungsakt" i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO-- erlassen, die für die Einkommensteuerbescheide der Kläger für die Streitjahre bindend ist, daher als Grundlagenbescheid nach § 171 Abs. 10 AO anzusehen ist und zu einer Änderungspflicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO führt. Dem Wortlaut dieser Regelungen lässt sich die vom FA --unter Bezugnahme auf das Urteil des FG Berlin-Brandenburg in DStRE 2011, 250-- in den Vordergrund seiner Überlegungen gestellte Unterscheidung zwischen "unvollständigen" ("unzureichenden") und "vollständigen" ("zureichenden") Grundlagenbescheiden nicht entnehmen.

19 c) Auch hat der BFH in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass es der Annahme eines Grundlagenbescheids i.S. des § 171 Abs. 10 AO nicht entgegensteht, wenn sich die bindenden Feststellungen des vorlaufenden Verwaltungsakts nur auf einzelne Voraussetzungen einer steuerrechtlichen Vorschrift beschränken (zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Umsatzsteuergesetzes BFH-Urteil in BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15, unter II.3.c bb; unter Bezugnahme auf das zu § 82i EStDV ergangene BFH-Urteil in BFHE 181, 312, BStBl II 1997, 176, unter 1.b, und das zu § 7h EStG ergangene BFH-Urteil vom 21. August 2001 IX R 20/99, BFHE 196, 191, BStBl II 2003, 910, unter II.1.b).

20 d) Der Senat vermag keine Gründe dafür zu erkennen, die vom FA begehrte Differenzierung --abweichend von der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung-- durch eine teleologische Reduktion des Gesetzeswortlauts zu verwirklichen (ebenso die einhellige Auffassung in der Literatur, soweit sie sich mit dieser Frage befasst; vgl. Graw

in Beck-Online-Kommentar EStG, § 7i Rz 48; Clausen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7i EStG Rz 35; Schmidt/Kulosa, EStG, 37. Aufl., § 7i Rz 8 a.E.).

21 aa) Das Vorbringen des FA, es sei nach Eintritt der Bestandskraft des Einkommensteuerbescheids an der Vornahme von Ermittlungen in Bezug auf die weiteren --nicht von der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids umfassten-- Voraussetzungen für die Gewährung eines Abzugs nach §§ 7i, 10f EStG gehindert, beruht auf einer Fehlvorstellung über den Umfang seiner Ermittlungsbefugnisse. Diese Befugnisse sind in erster Linie in §§ 85 ff. AO geregelt. Weder diese Vorschriften noch anderweitige gesetzliche Regelungen enthalten aber eine Beschränkung dahingehend, dass die Finanzbehörden Ermittlungsmaßnahmen nur bis zum Eintritt der Bestandskraft vornehmen dürften. Auch nach den Erfahrungen des Senats gibt es zahlreiche Fälle, in denen Finanzbehörden erst nach diesem Zeitpunkt --aufgrund interner oder externer Anstöße-- mit Ermittlungen beginnen oder diese wieder aufnehmen, und neue Sachverhaltserkenntnisse, die sie aus diesen nachträglichen Ermittlungen erlangt haben, dann verfahrensrechtlich beispielsweise über die Korrekturvorschrift des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in geänderte Steuerbescheide umsetzen.

22 Im Übrigen bleibt unklar, zu welchem anderweitigen Zeitpunkt die Finanzbehörde die --ihr nach dem Prüfungsprogramm des § 7i EStG gesetzlich vorgegebenen-- Ermittlungen nach der Konzeption des FA vornehmen soll. In Fällen wie dem vorliegenden hat die Finanzbehörde zu entsprechenden Ermittlungen vor dem Ergehen des Grundlagenbescheids keinen Anlass, weil bis dahin noch gar kein Anhaltspunkt dafür gegeben ist, dass die Voraussetzungen des § 7i EStG erfüllt sein könnten. Ermittlungen "ins Blaue hinein" oder "auf Vorrat" sind dem deutschen steuerlichen Verwaltungsrecht aber fremd.

23 bb) Nicht überzeugen vermag auch das --ohnehin nicht näher begründete-- Vorbringen des FA, die zu einer Umsatzsteuerbefreiung ergangene Entscheidung in BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15 sei auf einen einkommensteuerrechtlichen Abzugsposten nicht übertragbar. Wo der entscheidungserhebliche verfahrensrechtliche Unterschied zwischen einer Umsatzsteuerbefreiung und einer Einkommensteuervergünstigung liegen soll, deren Voraussetzungen jeweils teilweise durch eine insoweit bindende Bescheinigung einer Nicht-Finanzbehörde festgestellt werden, ist für den Senat weder aus dem Vorbringen des FA noch anderweitig erkennbar. Im Übrigen hat sich der V. Senat in der angeführten Entscheidung ausdrücklich --und zu Recht-- auf die Rechtsprechung zu § 82i EStDV (der Vorläuferregelung des § 7i EStG) sowie zu § 7h EStG gestützt.

24 cc) In dem vom FA darüber hinaus angeführten Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 29. Oktober 2014 5 K 115/12 (EFG 2015, 986, unter I.) wurde die Bindungswirkung nicht etwa deshalb verneint, weil der Grundlagenbescheid --wie im vorliegenden Fall-- nicht sämtliche Tatbestandsmerkmale einer Steuernorm regelte, sondern weil es dort an der stets erforderlichen gesetzlichen Anordnung einer Bindungswirkung fehlte. Diese Rechtsauffassung hat der erkennende Senat im nachgehenden Revisionsverfahren im Übrigen ausdrücklich bestätigt (vgl. Senatsurteil vom 20. März 2017 X R 12/15, BFHE 258, 258, Rz 65).

25 dd) Unzutreffend ist ferner die Behauptung des FA, es gebe bisher keine BFH-Rechtsprechung zur Bindungswirkung solcher Grundlagenbescheide, die erst nach Bestandskraft der Steuerfestsetzung ergingen. Im Gegenteil erfasst die Vorschrift des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geradezu prototypisch derartige Fallkonstellationen und bezieht hieraus auch ihren Geltungsgrund, da es der ausdrücklichen Anordnung einer Änderungsbefugnis nicht bedürfte, wenn die Grundlagenbescheide bereits in die ursprüngliche Veranlagung einbezogen werden könnten. Dementsprechend gibt es eine Vielzahl von BFH-Entscheidungen, die genau diese Konstellation betreffen, u.a. das --vom FA in anderem Zusammenhang selbst angeführte-- Urteil in BFHE 226, 479, BStBl II 2010, 15.

26 2. Rechtsfehlerfrei hat das FG die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des § 10f EStG als erfüllt angesehen und sich hierfür auf das übereinstimmende Vorbringen der Beteiligten gestützt.

27 Das FG konnte zudem ohne Rechtsfehler offenlassen, ob die von der Klägerin getätigten Aufwendungen unter Abs. 1 oder Abs. 2 des § 10f EStG fallen, da die Rechtsfolge in beiden Fällen identisch ist (vgl. Hahn, Der Betrieb 1990, 65, 67; Schmidt/ Kulosa, EStG, 37. Aufl., § 10f Rz 12).

28 3. Auf die Frage, ob die Absenkung der in § 7i EStG genannten AfA-Sätze durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 formell verfassungswidrig ist (so zu anderen, durch dasselbe Gesetz vorgenommenen Änderungen Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 8. Dezember 2009 2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104, und vom 11. Dezember 2018 2 BvL 4, 5/11, 4/13), kommt es vorliegend nicht an, da die Kläger lediglich Abzugsbeträge nach Maßgabe der abgesenkten Sätze beantragt haben.

III.

29 Hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 ist das angefochtene Urteil aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Während des Revisionsverfahrens hat das FA einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2012 erlassen, der nach § 68 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist. Damit kann das FG-Urteil insoweit keinen Bestand haben, weil ihm ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt. Einer Zurückverweisung nach § 127 FGO bedarf es indes nicht, weil das Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet und die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2012 unberührt bleiben (vgl. Senatsurteil vom 13. Dezember 2016 X R 18/12, BFHE 256, 323, BStBl II 2017, 450, Rz 14, m.w.N.). Sie bilden nach wie vor die Basis für die Entscheidung des Senats in der Sache (vgl. BFH-Urteil vom 22. Februar 2018 VI R 17/16, BFHE 260, 532, Rz 17).

30 Aus den unter II. dargelegten Gründen ist der Klage auch in Bezug auf den geänderten Einkommensteuerbescheid 2012 stattzugeben.

IV.

31 Die Kostenentscheidung beruht hinsichtlich der Einkommensteuer 2008 bis 2011 auf § 135 Abs. 2 FGO und hinsichtlich der Einkommensteuer 2012 auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de