Urteil vom 28. Juli 2021, IX R 8/19

Bindungswirkung einer Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde nach § 7i Abs. 2 EStG hinsichtlich sog. Funktionsträgergebühren

ECLI:DE:BFH:2021:U.280721.IXR8.19.0

BFH IX. Senat

AO § 165 Abs 2 S 1, AO § 171 Abs 8 S 1, AO § 180 Abs 2, FGO § 48, FGO § 60 Abs 3, EStG § 7i, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 31. Juli 2018, Az: 6 K 282/18

Leitsätze

1. NV: Die Bindungswirkung der Denkmalbescheinigung erstreckt sich auf die in § 7i Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale und hängt vom jeweiligen Inhalt der Bescheinigung ab. Ihr Regelungsgehalt ist erforderlichenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln.

2. NV: Sind Funktionsträgergebühren in der Denkmalbescheinigung ausdrücklich der Prüfung der zuständigen Finanzämter vorbehalten, entfaltet die Bescheinigung keine Bindungswirkung hinsichtlich der Zuordnung dieser Aufwendungen zu den begünstigten Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG.

Tenor

Auf die Revisionen des Beklagten und des Klägers wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 01.08.2018 - 6 K 282/18 --soweit es die Feststellung zu den begünstigten Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i des Einkommensteuergesetzes betrifft-- aufgehoben und die Sache an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Beschluss: Das Verfahren wird eingestellt, soweit der Beklagte mit Einwilligung des Klägers die Revision wegen der Feststellung von nach § 10g des Einkommensteuergesetzes begünstigten Außenanlagen zurückgenommen hat (§§ 125 Abs. 1, 121 Satz 1 i.V.m. § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung).

Dem Sächsischen Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig sind Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung vom 19.12.1986 (BGBl I 1986, 2663) --VO zu § 180 Abs. 2 AO--.

2 Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Mitglied einer Wohnungseigentümergemeinschaft (WEG); unter dem 19.12.2006 hatte er mit der X-Bauträger GmbH einen Kauf- und Bauträgervertrag über eine Eigentumswohnung in Z geschlossen. Die X-Bauträger GmbH hatte das Grundstück zuvor erworben und in Wohnungs- und Teileigentum aufgeteilt; im Kauf- und Bauträgervertrag verpflichtete sie sich, das auf dem Grundstück stehende Wohnhaus samt Außenanlagen nach einer zuvor prospektierten Baubeschreibung zu sanieren und zu modernisieren. Auf den Kläger entfielen nach den vertraglichen Bestimmungen 76/1000 Miteigentumsanteil an dem Grundstück, verbunden mit dem Sondereigentum an der Wohnung im Ober- und ersten Dachgeschoss des Haupthauses. Der Kaufpreis betrug 295.860 €, von dem --nach dem Kaufvertrag-- 29.586 € auf den Grund und Boden, 29.586 € auf den Gebäudebestand (Altbau) und 236.688 € auf die Sanierungs- bzw. Modernisierungsarbeiten

am Gemeinschafts- und Sondereigentum entfielen. Der Kläger nutzte die Wohnung nach Fertigstellung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

3 Der Kläger erteilte der X-Bauträger GmbH unter dem 30.05.2008 Vollmacht zur Erstellung und Abgabe der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO i.V.m. der VO zu § 180 Abs. 2 AO für die Streitjahre 2007 und 2008 (Feststellungserklärung) einschließlich einer damit im Zusammenhang stehenden Empfangsvollmacht. Nach Einreichung der Feststellungserklärung für die WEG --mit der die empfangsbevollmächtigte X-Bauträger GmbH durch ihre Unterschrift u.a. versichert hatte, alle Feststellungsbeteiligten davon in Kenntnis gesetzt zu haben, dass dem Empfangsbevollmächtigten im Feststellungsverfahren "grundsätzlich die ausschließliche Einspruchs- und Klagebefugnis zusteht"-- stellte das insoweit zuständige Finanzamt A mit Bescheid vom 12.01.2009 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung und für die Festsetzung der Investitionszulage nach der VO zu § 180 Abs. 2 AO u.a. für die Kalenderjahre 2007 bis 2008 (Feststellungsbescheid) erklärungsgemäß fest, dass auf den Kläger Anschaffungskosten i.S. des § 7i Abs. 1 Satz 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 257.398,20 € entfallen. Die Feststellung erging nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

4 Nach einer Außenprüfung durch das Finanzamt B änderte der zwischenzeitlich zuständig gewordene Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) am 11.12.2012 den Feststellungsbescheid unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung dahin, dass auf den Kläger begünstigte Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG in Höhe von 236.688 € entfallen. Dieser Bescheid erging vorläufig nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO "hinsichtlich der Höhe der begünstigten Sanierungsaufwendungen im Sinne der §§ 10f, 7i, 7h EStG, weil immer noch keine Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde" vorliege.

5 Mit Bescheinigung gemäß §§ 7i, 10f und 11b EStG vom 21.10.2013 (Denkmalbescheinigung), die der Kläger dem FA am 11.07.2017 übermittelte, bescheinigte die Denkmalschutzbehörde ... dem Kläger:

> "Die am Gebäude durchgeführten Arbeiten, die zu Aufwendungen in Höhe von 1.462.425,62 € einschließlich Mehrwertsteuer führten, waren im Sinne der §§ 7i, 10f und 11b EStG nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich.
> Ihr Miteigentumsanteil am Gebäude beträgt 76/1000. Aufgrund des zur Aufteilung gehörenden Sondereigentums, wie Terrassen, Balkone, Dachgeschoss, war eine differenzierte Betrachtung notwendig (siehe beiliegendes Verzeichnis der Rechnungen). Somit können Ihnen anteilig 86.947,91 € anerkannte Aufwendungen bescheinigt werden.
> Die vom Bauträger angegebenen Funktionsträgergebühren in Höhe von 1.129.555,53 € sind nicht Bestandteil der bescheinigten Summe. Sie werden von den zuständigen Finanzämtern geprüft. Auf Sie entfallen entsprechend Ihres Miteigentumsanteils 85.846,22 €."

6 Darüber hinaus war in der Denkmalbescheinigung zu § 10g EStG ausgeführt:

> "Die am Objekt durchgeführten Arbeiten, die zu Aufwendungen von 71.861,41 € einschließlich Mehrwertsteuer geführt haben, waren im Sinne des § 10g EStG nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Sachgesamtheit erforderlich.
> Aufgrund Ihres Miteigentumsanteils von 76/1000 können Ihnen somit 5.461,47 € anerkannte Aufwendungen bescheinigt werden."

7 Aus der Begründung zur Denkmalbescheinigung ergibt sich, dass insbesondere die Aufwendungen, die auf Einrichtungsgegenstände, die Aufzugsanlage sowie auf das Dachgeschoss entfielen, nicht anerkannt wurden. Der Denkmalbescheinigung war zudem eine Anlage beigefügt, in der die Sanierungsaufwendungen in 60 Unterpositionen aufgegliedert, die Funktionsträgergebühren demgegenüber lediglich in der Summe von insgesamt 1.129.555,53 € aufgeführt sowie mit den zusätzlichen Bemerkungen "ungeprüft" sowie "Prüfung obliegt Finanzbehörden" versehen waren.

8 Auf den gegen die Denkmalbescheinigung eingelegten Widerspruch des Klägers änderte die Denkmalschutzbehörde ... diese durch Widerspruchsbescheid vom 24.11.2015 --den der Kläger ebenfalls am 11.07.2017 dem FA übermittelt hat-- dahin ab, dass nunmehr ein Betrag in Höhe von 94.407,04 € für das Gebäude (§ 7i EStG) und in Höhe von 9.844,59 € für die Außenanlagen (§ 10g EStG) bescheinigt werden. Die ausgewiesene Summe für Funktionsträgergebühren in Höhe von 85.846,22 € blieb hingegen unverändert. Das FA änderte daraufhin am

13.11.2017 den Feststellungsbescheid mit der Maßgabe, dass auf den Kläger Sanierungsaufwendungen in Höhe von 164.452 € entfallen.

9 Der hiergegen durch den Kläger eingelegte Einspruch, mit dem er zugleich die Empfangsvollmacht der X-Bauträger GmbH widerrief, blieb überwiegend erfolglos. Das FA ermäßigte --nach entsprechendem Hinweis-- die Feststellung zu den nach § 7i EStG begünstigten Sanierungsaufwendungen auf 148.921 € und stellte erstmals nach § 10g EStG begünstigte Außenanlagen in Höhe von 15.531 € fest.

10 Auf die hiergegen erhobene Klage erhöhte das Finanzgericht (FG) die nach § 7i EStG begünstigten Sanierungsaufwendungen auf 174.566,85 € und ließ die Feststellung zu den nach § 10g EStG begünstigten Außenanlagen unverändert. Gegen das Urteil des FG haben sowohl das FA als auch der Kläger Revision eingelegt.

11 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts; insbesondere habe das FG die Reichweite der Bindungswirkung der Denkmalbescheinigung hinsichtlich der Zuordnung der Funktionsträgergebühren verkannt.

12 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben, die Revision des Klägers zurückzuweisen und die Klage abzuweisen.

13 Seinen nach Ablauf der Revisionsbegründungsfrist erweiterten Revisionsantrag, den angefochtenen Feststellungsbescheid auch hinsichtlich weiterer Feststellungen zu den nach § 10g EStG begünstigten Außenanlagen zu ändern, hat das FA in der mündlichen Verhandlung mit Zustimmung des Klägers zurückgenommen.

14 Der Kläger rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Rechts. Er schließt sich --hinsichtlich der Behandlung der nach § 7i EStG begünstigten Sanierungsaufwendungen-- im Wesentlichen der Auffassung des FG an; überdies sei der angefochtene geänderte Feststellungsbescheid vom 13.11.2017 in feststellungsverjährter Zeit ergangen.

15 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Feststellungsbescheid vom 13.11.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.01.2018, zuletzt geändert durch Feststellungsbescheid vom 15.03.2021, dahin zu ändern, dass Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG in Höhe von 236.688 € festgestellt werden und die Revision des FA zurückzuweisen.

16 Während des laufenden Revisionsverfahrens änderte die Denkmalschutzbehörde ... unter dem 05.03.2021 die Denkmalbescheinigung --zuletzt in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 24.11.2015-- mit Rücksicht auf ein --in dem vom Kläger angestrengten verwaltungsgerichtlichen Verfahren ergangenes-- rechtskräftiges Urteil des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts vom 17.09.2020 - 1 A 173/18, Zeitschrift für Wohnungseigentumsrecht 2021, 142 und bescheinigte für die am Gebäude durchgeführten Arbeiten Gesamtaufwendungen in Höhe von 1.486.434,22 €, von denen auf den Kläger entsprechend seinem Miteigentumsanteil am Gebäude (76/1000) anteilig entfallende Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG in Höhe von 112.969 € anerkannt wurden. Auf der Grundlage der geänderten Denkmalbescheinigung änderte das FA unter dem 15.03.2021 den Feststellungsbescheid --zuletzt in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.01.2018-- nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und stellte die Sanierungsaufwendungen nach § 7i EStG mit dem von der Denkmalschutzbehörde bescheinigten Betrag in Höhe von 112.969 € und die anteilig zu berücksichtigenden Funktionsträgergebühren mit dem (geänderten) Betrag in Höhe von 88.022,22 € (davon begünstigt nach § 7i EStG: 66.883,40 €) fest. Der Änderungsbescheid vom 15.03.2021 ist Gegenstand des Revisionsverfahrens (§ 68 i.V.m. § 121 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

17 Die --nur noch die Feststellung zu den begünstigten Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG betreffenden-- Revisionen des FA und des Klägers sind begründet; die Vorentscheidung wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

18 1. Die Revisionen führen bereits deshalb zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG, weil die Vorinstanz es unterlassen hat, die X-Bauträger GmbH zum Klageverfahren nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendig beizuladen.

19 a) Nach § 60 Abs. 3 FGO sind Dritte, die an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann, notwendig beizuladen. Dies gilt für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO klagebefugt sind, aber nicht selbst Klage erhoben haben. Die X-Bauträger GmbH wäre als Empfangsbevollmächtigte der Mitglieder der WEG i.S. des § 6 Abs. 1 Satz 1 VO zu § 180 Abs. 2 AO zur Erhebung der Klage gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2, Abs. 2 Satz 1 FGO befugt gewesen.

20 b) Zwar ist das FG ohne Rechtsfehler --implizit-- davon ausgegangen, dass (auch) der Kläger gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO zur Erhebung der Klage befugt gewesen war.

21 aa) Nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO ist jeder Gesellschafter, Gemeinschafter oder Mitberechtigte, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, klagebefugt, wenn Personen nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO nicht vorhanden sind. Nach § 48 Abs. 2 Satz 1 FGO ist klagebefugt i.S. des --insoweit vorrangigen-- § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO u.a. der "gemeinsame" Empfangsbevollmächtigte i.S. des § 6 Abs. 1 Satz 1 VO zu § 180 Abs. 2 AO. Danach sollen die an dem Gegenstand der Feststellung beteiligten Personen einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen, der ermächtigt ist, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in Empfang zu nehmen, die mit dem Feststellungsverfahren und dem anschließenden Verfahren über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf zusammenhängen. Eine solche Empfangsvollmacht hatte der Kläger --neben den übrigen Mitgliedern der WEG-- der X-Bauträger GmbH (ursprünglich) erteilt, so dass diese zunächst allein klagebefugt war.

22 bb) Die Empfangsvollmacht besteht jedoch --wie in den Fällen des § 183 AO, dem § 6 VO zu § 180 Abs. 2 AO nachgebildet ist (vgl. BRDrucks 493/86, S. 10)-- gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 VO zu § 180 Abs. 2 AO nicht mehr, wenn der Finanzbehörde ein Widerruf der Empfangsvollmacht zugeht (vgl. Senatsurteil vom 07.02.1995 - IX R 3/93, BFHE 177, 22, BStBl II 1995, 357). Dies gilt auch, wenn der Kläger die Empfangsvollmacht gleichzeitig mit Einlegung des Einspruchs widerruft (vgl. Siegers in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 352 AO Rz 132; ebenso Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 352 Nr. 3 Buchst. f Satz 3). Sodann ist der Kläger selbst einspruchs- bzw. klagebefugt nach § 352 Abs. 1 Nr. 2 AO bzw. § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO.

23 c) Der Widerruf des Klägers lässt allerdings die bestehende Empfangsvollmacht der X-Bauträger GmbH gegenüber den übrigen WEG-Mitgliedern und somit deren Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Alternative 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 FGO unberührt (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.12.2013 - IV B 73/13, BFH/NV 2014, 555, unter II.3.). Daher war die X-Bauträger GmbH selbst zur Erhebung der Klage befugt und wäre nach § 60 Abs. 3 FGO auch dann zu einer Klage beizuladen gewesen, wenn es sich um Fragen gehandelt hätte, die ausschließlich einen einzigen Beteiligten berühren (vgl. BFH-Urteil vom 10.09.2020 - IV R 14/18, BFHE 270, 363, Rz 10 ff., und BFH-Beschluss vom 14.11.2008 - IV B 136/07, BFH/NV 2009, 597). Die empfangsbevollmächtigte X-Bauträger GmbH hat bei Einreichung der Feststellungserklärung für die WEG mit ihrer Unterschrift überdies versichert, alle Feststellungsbeteiligten i.S. des § 48 Abs. 2 Satz 3 FGO belehrt zu haben.

24 d) Das Unterlassen der notwendigen Beiladung durch das FG begründet einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen ist (BFH-Urteile vom 14.01.2010 - IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096, und vom 11.10.2007 - IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705). Die Beiladung kann zwar in der Revisionsinstanz nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO nachgeholt werden. Der Senat übt sein ihm in § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eingeräumtes Ermessen jedoch dahin aus, dass er die Beiladung nicht selbst vornimmt. Denn der Zweck einer Beiladung im Revisionsverfahren, eine Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz zu vermeiden (vgl. BFH-Beschluss vom 18.12.2002 - I R 12/02, BFH/NV 2003, 636, m.w.N.), kann im Streitfall nicht erreicht werden (s. nachfolgend unter 2. und 3.).

25 2. Die Entscheidung des FG zur Höhe der nach § 7i EStG begünstigten Sanierungsaufwendungen des Klägers hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.

26 a) Zu Recht hat das FG allerdings die Änderungsbefugnis des FA nach § 165 Abs. 2 AO hinsichtlich der selbständigen Feststellung der Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG in dem ursprünglichen Feststellungsbescheid vom 13.11.2017 bejaht.

27 aa) Erwerben im Rahmen eines Bauträgermodells mehrere Personen ein Gesamtobjekt, können nach § 180 Abs. 2 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Sätze 1 und 2, Abs. 3 VO zu § 180 Abs. 2 AO die Bemessungsgrundlagen u.a. nach § 7i EStG gesondert und einheitlich festgestellt werden. Die Vorschriften über die Durchführung der Besteuerung gelten nach § 181 Abs. 1 Satz 1 AO sinngemäß.

28 bb) Soweit ungewiss ist, ob die Voraussetzungen für die Feststellung einer Besteuerungsgrundlage vorliegen, kann sie gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig erfolgen. Umfang und Grund der Vorläufigkeit sind anzugeben (§ 165 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Die (materielle) Bestandskraft des Steuerbescheids bleibt in diesem Umfang (zunächst) offen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Senatsbeschluss vom 24.02.2009 - IX B 176/08, BFH/NV 2009, 889, unter II., m.w.N.).

29 Die vorläufige Feststellung nach § 165 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO ist aufzuheben, zu ändern oder für endgültig zu erklären, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Wie die Ungewissheit in § 165 Abs. 1 Satz 1 AO, so muss sich auch die Gewissheit, die gewonnen wird, auf Tatsachen beziehen, die den gesetzlichen Steuertatbestand verwirklichen (vgl. Senatsurteil vom 12.03.1991 - IX R 282/87, BFH/NV 1991, 506, unter 3.). Anders als in § 173 AO müssen nach § 165 Abs. 2 AO verwertbare Tatsachen nicht neu sein.

30 cc) Nach diesen Grundsätzen war das FA nicht nur berechtigt (§ 165 Abs. 2 Satz 1 AO), sondern vielmehr verpflichtet (§ 165 Abs. 2 Satz 2 AO), den Feststellungsbescheid vom 11.12.2012 zu ändern --hier durch Bescheid vom 13.11.2017--, nachdem die Ungewissheit über die Höhe der Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG mit Kenntnisnahme der Denkmalbescheinigung vom 21.10.2013 bzw. des Widerspruchbescheids vom 24.11.2015 beseitigt war.

31 Der (vorherige) Feststellungsbescheid vom 11.12.2012 erging vorläufig hinsichtlich der Höhe der begünstigten Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG und wurde mangels Anfechtung formell bestandskräftig. Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Vorläufigkeit können im Verfahren gegen den geänderten Feststellungsbescheid nicht mehr geltend gemacht werden (vgl. Senatsurteile vom 25.07.2000 - IX R 93/97, BFHE 192, 241, BStBl II 2001, 9, unter II.3.a, am Ende; vom 07.02.1995 - IX R 68/92, BFH/NV 1995, 939, unter 1., und in BFH/NV 1991, 506, unter 1.).

32 dd) Entgegen der Auffassung des Klägers hat der angefochtene Feststellungsbescheid die Feststellungsfrist gewahrt. Nach § 171 Abs. 8 AO, der gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO auf Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen entsprechend anzuwenden ist, war die Feststellungsfrist hinsichtlich der Umstände, die zur vorläufigen Feststellung geführt hatten, gehemmt. Die Jahresfrist des § 171 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO war bei Erlass des angefochtenen Feststellungsbescheids noch nicht abgelaufen.

33 (1) Nach § 171 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO endet die Feststellungsfrist, wenn Besteuerungsgrundlagen vorläufig festgestellt werden, nicht vor Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhalten hat. Erst mit der (tatsächlichen) Übermittlung der Denkmalbescheinigung und des Widerspruchsbescheids durch den Kläger an das FA am 11.07.2017 wurde die Ungewissheit über die Höhe der Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG beseitigt und die Jahresfrist nach § 171 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO in Gang gesetzt. Für eine Kenntnis des FA vom Inhalt der Denkmalbescheinigung vor dem genannten Zeitpunkt gibt es nach Aktenlage keine Anhaltspunkte. Der Feststellungsbescheid vom 13.11.2017 erging daher rechtzeitig vor dem Ende der ablaufgehemmten Feststellungsfrist (11.07.2018).

34 (2) Die Ungewissheit hinsichtlich der Höhe der begünstigten Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG war zwar (grundsätzlich) bereits mit Erlass der Denkmalbescheinigung vom 23.10.2013 bzw. des Widerspruchsbescheids vom 24.11.2015 beseitigt. Dem FA waren die Bescheide aber nicht bekannt. Es muss sich die Kenntnis des Klägers oder der Denkmalschutzbehörde ... auch nicht zurechnen lassen. Denn für den Beginn der Jahresfrist des § 171 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO kommt es auf die (positive) Kenntnis des FA von der Beseitigung der Ungewissheit an; ein bloßes "Kennenmüssen" von Tatsachen, die das FA bei pflichtgemäßer Ermittlung erfahren hätte, steht der Kenntnis nicht gleich (Senatsurteil in BFHE 192, 241, BStBl II 2001, 9; Senatsbeschluss vom 27.06.2012 - IX B 183/11, BFH/NV 2012, 1575; BFH-Urteile vom 26.10.2005 - II R 9/01, BFH/NV 2006, 478, und vom 26.08.1992 - II R 107/90, BFHE 169, 9, BStBl II 1993, 5). Die zu § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO entwickelten Grundsätze, wonach nachträglich bekannt gewordene Tatsachen nach Treu und Glauben nicht mehr berücksichtigt werden dürfen, wenn die Behörde sie bei gehöriger Erfüllung ihrer Ermittlungspflichten schon vorher hätte feststellen können, sind nicht auf § 171 Abs. 8 AO übertragbar (Senatsbeschluss in BFH/NV 2012, 1575). Die Besonderheit der vorläufigen Feststellung nach § 165 Abs. 1 i.V.m. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO liegt gerade darin, dass dem Steuerpflichtigen die für das FA bestehende Ungewissheit bekannt ist und daher für ihn kein Vertrauensschutz entstehen kann (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 478).

35 b) Die Entscheidung des FG, die sog. Funktionsträgergebühren vollständig den Anschaffungskosten i.S. des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG zuzuordnen, hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.

36 aa) Bei einem im Inland belegenen Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, kann der Steuerpflichtige nach Maßgabe des § 7i 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 neun Prozent und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu sieben Prozent der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, absetzen. Die erhöhten Absetzungen kann der Steuerpflichtige im Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den folgenden elf Jahren auch für Anschaffungskosten in Anspruch nehmen, die auf vorgenannte Baumaßnahmen entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind (§ 7i Abs. 1 Satz 5 EStG). Nach § 7i Abs. 3 i.V.m. § 7h Abs. 3 EStG gilt dies entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume.

37 bb) Gemäß § 7i Abs. 2 Satz 1 EStG in der Fassung der Streitjahre 2007 und 2008 kann der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen jedoch nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle die Voraussetzungen des Abs. 1 der Vorschrift für das Gebäude oder den Gebäudeteil und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweist. Die Bescheinigung ist materiell-rechtliche Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung des § 7i EStG und Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO (BFH-Urteil vom 24.06.2009 - X R 8/08, BFHE 225, 431, BStBl II 2009, 960). Dies folgt aus dem Zweck des § 7i Abs. 2 EStG. Denn mangels eigener Sachkunde ist es den Finanzbehörden nicht möglich zu überprüfen, ob Maßnahmen i.S. des § 7i Abs. 1 EStG durchgeführt worden sind.

38 Die Bindungswirkung der Denkmalbescheinigung erstreckt sich auf die in § 7i Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale, nämlich auf die Feststellung, ob die Maßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung oder zur sinnvollen Nutzung eines Baudenkmals erforderlich sind. Nach diesen Grundsätzen prüft allein die nach § 7i Abs. 2 EStG zuständige Stelle, ob Maßnahmen i.S. des Abs. 1 der Vorschrift durchgeführt wurden. Wie weit diese Bindungswirkung im Einzelfall reicht, hängt vom Inhalt der Bescheinigung ab. Ihr Regelungsgehalt ist erforderlichenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 14.01.2004 - X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl II 2004, 711). Die Frage, welchen Inhalt eine behördliche Erklärung hat, ist vom Revisionsgericht in eigener Zuständigkeit zu beantworten (vgl. BFH-Urteil vom 02.09.2008 - X R 7/07, BFHE 224, 484, BStBl II 2009, 596, unter II.3.b, m.w.N. der Rechtsprechung).

39 (1) Insofern hat das FG ohne Rechtsfehler eine Bindungswirkung hinsichtlich der bescheinigten, anteilig auf den Kläger entfallenden und zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung i.S. des § 7i Abs. 1 EStG erforderlichen Aufwendungen angenommen, deren Höhe die Denkmalschutzbehörde zuletzt mit Änderungsbescheid vom 05.03.2021 mit 112.969 € angenommen hat.

40 (2) Keine Bindungswirkung sollte die Denkmalbescheinigung hinsichtlich der vom Bauträger angegebenen Funktionsträgergebühren entfalten; hierauf weist die in der Bescheinigung enthaltene "Vorbehaltsklausel", wonach die vom Bauträger angegebenen Funktionsträgergebühren nicht Bestandteil der bescheinigten Summe und von den zuständigen Finanzämtern zu prüfen seien, ausdrücklich hin (vgl. zu sog. Vorbehaltsklauseln auch Senatsurteil vom 06.12.2016 - IX R 17/15, BFHE 256, 301, BStBl II 2017, 523, und BFH-Urteil in BFHE 224, 484, BStBl II 2009, 596). Dies entspricht auch Tz 6.2 Buchst. f der vom Sächsischen Staatsministerium des Innern herausgegebenen Musterbescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7i, 10f und 11b EStG vom 01.03.2016, wonach die Finanzbehörden u.a. zu prüfen haben, in welcher Höhe Funktionsträgergebühren angefallen sind und in welcher Höhe diese auf die begünstigten Maßnahmen entfallen. Insofern konnte die Denkmalschutzbehörde ... mangels Sachkunde nicht prüfen, welchen Kostenarten --z.B. Aufwendungen für Grund und Boden oder für begünstigte bzw. nicht begünstigte Gebäudeteile-- die Funktionsträgergebühren zuzuordnen sind.

41 Angesichts des eindeutigen Wortlauts der Denkmalbescheinigung musste auch der Kläger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung der ihm bekannten Umstände davon ausgehen, dass die Denkmalschutzbehörde ... hinsichtlich der Funktionsträgergebühren keine abschließende Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 7i EStG getroffen hat.

42 (3) Bei den sog. Funktionsträgergebühren handelt es sich weder um einen originär steuerrechtlichen Begriff noch kommt diesem im allgemeinen Sprachgebrauch eine einheitliche Bedeutung zu. Der Begriff der Funktionsträgergebühren wurde --soweit ersichtlich-- erstmals in den jeweiligen Bescheinigungsrichtlinien der Bundesländer eingeführt (zur Übersicht vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 21.01.2020, BStBl I 2020, 169) und nimmt offenbar auf Rz 9 ff. des BMF-Schreibens vom 20.10.2003 (BStBl I 2003,

546) Bezug, welches sich wiederum an den Gründen des Senatsurteils vom 14.11.1989 - IX R 197/84 (BFHE 158, 546, BStBl II 1990, 299) orientiert. Danach sind Anleger in Bauherrenmodellen einkommensteuerrechtlich regelmäßig nicht als Bauherren, sondern als Erwerber des bebauten Grundstücks zu beurteilen, und alle in diesem Zusammenhang an die Anbieterseite geleisteten Aufwendungen, die auf den Erwerb des Grundstücks mit dem bezugsfertigen Gebäude gerichtet sind, stellen deshalb Anschaffungskosten dar. Hierzu gehören insbesondere die Baukosten für die Errichtung oder Modernisierung des Gebäudes, Baubetreuungsgebühren, Treuhandgebühren, Finanzierungsvermittlungsgebühren u.a. (vgl. die beispielhafte, nicht abschließende Aufzählung im Senatsurteil in BFHE 158, 546, BStBl II 1990, 299, und im BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 546, Rz 9).

43 Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind für Zwecke des § 7i EStG die hinter dem Begriff der Funktionsträgergebühren stehenden einzelnen Aufwendungen entweder unmittelbar dem Grund und Boden, der Altbausubstanz des Gebäudes, den begünstigten Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG oder den übrigen Baumaßnahmen zuzuordnen. Nur wenn eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich ist, kommt schätzweise eine --ggf. anteilige-- Zuordnung in Betracht. Die bescheinigten Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG zuzüglich der nach vorstehenden Maßgaben zugeordneten Funktionsträgergebühren ergeben die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung nach § 7i Abs. 1 EStG (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2003, 546, Rz 10). Der Senat schließt sich dieser Auffassung an.

44 (4) Diesen Grundsätzen entspricht die Vorentscheidung nicht. Das FG hat lediglich darauf abgestellt, dass die Funktionsträgergebühren auf die nach dem Erwerb entstandenen Kosten entfielen und diese sodann vollständig den begünstigten Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG zugeordnet. Demgegenüber hat es nicht festgestellt, um welche Aufwendungen es sich bei den vom Kläger an die X-Bauträger GmbH entrichteten Funktionsträgergebühren im Einzelnen handelt, um sodann selbst eine unmittelbare Zuordnung vorzunehmen.

45 3. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif, da der Senat auf Grundlage der Feststellungen des FG die Bemessungsgrundlage i.S. des § 7i EStG nicht selbst ermitteln kann.

46 Das FG wird im zweiten Rechtsgang die X-Bauträger GmbH beizuladen und festzustellen haben, aus welchen Positionen sich die sog. Funktionsträgergebühren im Einzelnen zusammensetzen. Sodann sind diese Einzelaufwendungen dem Grund und Boden sowie den verschiedenen Baumaßnahmen (z.B. Altbausubstanz, Sanierungsaufwendungen i.S. des § 7i EStG oder sonstige Baumaßnahmen) zuzuordnen. Soweit die Aufwendungen auf Maßnahmen entfallen bzw. mit diesen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, die zu den begünstigten --und bescheinigten-- Sanierungsaufwendungen gehören, erhöhen sie die Bemessungsgrundlage i.S. des § 7i Abs. 1 EStG. Sollte demgegenüber eine solche unmittelbare Zuordnung nicht möglich sein, ist eine anteilige --ggf. im Schätzungswege ermittelte-- Zuordnung unter Beachtung des Verböserungsverbots vorzunehmen.

III.

47 Die Übertragung der Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de