Urteil vom 17. Oktober 2023, VII R 31/20

Parallelentscheidung zu VII R 19/20 - Zur Verletzung des Steuergeheimnisses

ECLI:DE:BFH:2023:U.171023.VIIR31.20.0

BFH VII. Senat

AO § 30 Abs 1 Nr 1, AO § 30 Abs 4 Nr 1, AO § 202, EStG § 7h, EStG § 7i, BGB § 1004 Abs 1, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, FGO § 40 Abs 1, FGO § 40 Abs 2, HGB § 255

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. November 2019, Az: 4 K 2229/17

Leitsätze

NV: Eine Verletzung des Steuergeheimnisses liegt nicht vor, wenn (Roh-)Gewinndaten und Vertriebskosten des Bauträgers von zu sanierenden Wohnungen für die korrekte Berechnung der Absetzung für Abnutzung gemäß den §§ 7h und 7i des Einkommensteuergesetzes in einem Prüfungsbericht dargestellt werden und deshalb die Erwerber der Wohnungen und Feststellungsbeteiligten von diesen Daten Kenntnis erlangen könnten.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 20.11.2019 - 4 K 2229/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Bauträgerin. Ihr Geschäftszweck bestand unter anderem im Ankauf von Grundstücken, die mit Mehrfamilienhäusern bebaut waren, deren Aufteilung in Wohnungseigentum, der Sanierung und dem Weiterverkauf der Wohnungen. Zu diesem Zweck schloss sie mit den Erwerbern der Wohnungen Verträge ab, die als Bauträgerkaufverträge über eine vom Bauträger zu sanierende Eigentumswohnung bezeichnet wurden. In den hier streitigen Fällen war zum Zeitpunkt des Abschlusses der jeweiligen notariellen Verträge bereits mit der Sanierung der Wohnungen begonnen worden.

2 In den streitgegenständlichen Verträgen zwischen der Klägerin und den Käufern wurde einzeln beziffert, welcher Teil des von den Erwerbern gezahlten Kaufpreises auf Grund und Boden, Altbausubstanz und Sanierungs- und Modernisierungskosten entfallen sollte.

3 Die Klägerin reichte hinsichtlich des im Streitfall betroffenen Immobilienobjekts die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung und die Festsetzung der Investitionszulage nach § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung (VO zu § 180 Abs. 2 AO) beim Finanzamt D ein. Die Besteuerungsgrundlagen erklärte sie dabei entsprechend der in den Kaufverträgen festgehaltenen Aufteilung für Grund und Boden, der Altbausubstanz und dem Sanierungsaufwand im Sinne von §§ 7h, 7i des Einkommensteuergesetzes (EStG). Eine Bestellung der Klägerin zur Empfangsbevollmächtigten erfolgte durch die Erwerber und Feststellungsbeteiligten nicht.

4 Das Finanzamt D erließ einen erklärungsgemäßen, jedoch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheid. Den Erwerbern wurden inhaltsgleiche Bescheide bekanntgegeben. Später beauftragte es den

Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) mit der Durchführung einer Außenprüfung, welche das FA anordnete.

5 Die Außenprüfung kam bei den streitgegenständlichen Wohnungen zu dem Ergebnis, dass die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden, Altbausubstanz und Sanierungs- und Modernisierungskosten zu Lasten des Fiskus unzutreffend erfolgt sei. Insbesondere beanstandete sie, dass der (Roh-)Gewinn der Klägerin vollständig den "Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen" gemäß §§ 7h, 7i EStG zugerechnet worden sei, obwohl der Erwerb nach Beginn der entsprechenden Maßnahmen erfolgt sei. In diesen Fällen sei die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) nach §§ 7h, 7i EStG folglich zu hoch angesetzt worden; denn der insgesamt angefallene Sanierungsaufwand sei auf die Zeit vor beziehungsweise nach Abschluss der jeweiligen notariellen Verträge aufzuteilen.

6 Deshalb ermittelte die Außenprüfung den gesamten Sanierungsaufwand, welcher der Klägerin von Bauunternehmen in Rechnung gestellt worden war, und errechnete, zu welchem Prozentsatz die Sanierung zur Zeit der jeweiligen notariellen Vertragsabschlüsse bereits erfolgt war. Auf der Grundlage der Berechnung dieses Sanierungsgrads verteilte sie den Gesamtsanierungsaufwand, der dem jeweiligen Erwerber von der Klägerin in Rechnung gestellt worden war und der nach ihrer Ansicht den Gewinnaufschlag der Klägerin auf die von dritter Seite bezogenen Sanierungsleistungen enthielt, auf die Zeit vor beziehungsweise nach Abschluss der notariellen Verträge. Dabei ging sie unter anderem davon aus, dass ein vom Bauträger erzielter Rohgewinn gleichmäßig nach Sanierungsfortschritt verwirklicht werde und nach Quadratmetern umgelegt werden könne. Auf diese Weise sollte die Bemessungsgrundlage für die AfA gemäß §§ 7h, 7i EStG um den Teil des Rohgewinns gekürzt werden, der auf Maßnahmen vor Vertragsschluss entfiel.

7 Die Betriebsprüfungsstelle des FA beabsichtigte, entsprechend dieser Auffassung den Prüfungsbericht zu erstellen. Daraufhin erhob die Klägerin unter Berufung auf das Steuergeheimnis unter besonderer Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, auf den durch das Grundgesetz (GG) gewährleisteten Schutz ihres eingerichteten und ausgeübten Gewerbebetriebs und auf das Recht auf informationelle Selbstbestimmung i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG Klage und beantragte schließlich, (1) dem FA zu untersagen, ihre Geschäftsdaten wie Rohgewinn, Vertriebskosten, Bautenstandsüberzahlungen in die bis zum Kaufvertragsabschluss entstandenen Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen einzurechnen und in einem Prüfungsbericht auszuwerten. Außerdem beantragte sie, (2) dem FA zu untersagen, die bis zum Kaufvertragsabschluss entstandenen Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen mit anderen Ermittlungsmethoden als zu Herstellungskosten zu bewerten, und (3) dem FA aufzugeben, für die streitigen Sanierungsobjekte die Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage für erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG (gemeint § 7i EStG) für vor dem Erwerb durchgeführte Baumaßnahmen zu Herstellungskosten vorzunehmen.

8 Die Klägerin beanstandete unter anderem, dass den Einspruchsführern unter ihren Kunden bei der vom FA beabsichtigten Übernahme der von der Außenprüfung vorgeschlagenen Berechnungsmethode Einblick in die Übersicht des Außenprüfers über die Ermittlung des Rohgewinns und seiner Aufteilung auf die Anschaffungskosten von Altgebäude beziehungsweise Grund und Boden und auf die Sanierungskosten gewährt werden müsse. Dies verstoße gegen das Steuergeheimnis nach § 30 der Abgabenordnung (AO). Das beabsichtigte Vorgehen des FA sei bei richtiger Rechtsauslegung und -anwendung nämlich nicht erforderlich und diene folglich nicht der Durchführung eines Besteuerungsverfahrens. In den streitigen Fällen, in denen der Kaufvertrag erst nach Sanierungsbeginn abgeschlossen worden sei, genüge es nämlich zur Feststellung der AfA-Bemessungsgrundlage gemäß §§ 7h und 7i EStG, die durch Rechnungen dokumentierten Sanierungskosten, die vor dem Kauf angefallen seien, vom Kaufpreis abzuziehen. Der Bauträgergewinn und die Vertriebskosten seien nicht in die Herstellungskosten einzubeziehen.

9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die Klage sei zulässig, soweit die Klägerin das auf das Steuergeheimnis gestützte Begehren verfolge, eine Auswertung der Daten in dem anstehenden Prüfungsbericht zu verhindern. Sie sei jedoch unbegründet, da die offenbarten Daten eine Prüfung der in einem Verfahren im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a oder b AO relevanten Tatbestandsmerkmale ermöglichten, erleichterten oder auf eine festere Grundlage stellen könnten. Nur die nach dem Erwerb angefallenen Herstellungskosten einschließlich des hierauf entfallenden anteiligen Rohgewinnaufschlags dürften bei der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage für die erhöhten Absetzungen gemäß §§ 7h und 7i EStG berücksichtigt werden.

10 In den übrigen Punkten sah das FG die Klage als unzulässig an, da die Klägerin von den Feststellungsbeteiligten nicht zur gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt worden und deshalb für Anträge mit direktem Bezug

zum Inhalt der Feststellungsbescheide nicht klagebefugt sei.

11 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie rügt, das angefochtene Urteil beruhe auf einer Verletzung formellen und materiellen Bundesrechts. Das FG habe den Bedeutungsgehalt der §§ 7h und 7i EStG verkannt. Diese Normen gäben eine Prüfung von Herstellungskosten vor. Das FG stelle einen neuen Grundsatz zur Ermittlung von Herstellungskosten auf. Die Rechtsprechung trenne grundsätzlich beim Kauf oder bei der Herstellung eines Bauwerks für die Bewertung zwischen Käufer und Verkäufer. Beurteilungsperspektive seien die Verhältnisse auf Seiten des Bauträgers, nicht des Erwerbers. Der Beurteilungszeitpunkt für Baumaßnahmen sei deren Abschluss, nicht erst die Beendigung der Gesamtmaßnahme. Der Begriff der Herstellungskosten sei in § 255 Abs. 2, 2a und 3 des Handelsgesetzbuchs (HGB), § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 1a und 1b EStG durch die Rechtsprechung definiert worden. Der Bauträgergewinn mit Vertriebskosten sei nicht Bestandteil der Herstellungskosten, auch weil zum Zeitpunkt eines verspäteten Erwerbs ein schwebendes Geschäft gegeben gewesen sei und Gewinne aus schwebenden Geschäften nicht auszuweisen seien (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31.07.2001 - IX R 15/98, BFH/NV 2002, 324). Zudem weiche das Urteil von den Vorgaben des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 20.10.2003 (BStBl I 2003, 546) --Bauherrenerlass-- ab.

12 Das FG habe nicht geklärt, nach welcher Rechtsgrundlage Herstellungskosten die Rohgewinnaufschläge des Bauträgers umfassen dürften. Es fehle insoweit an einer ausreichenden Begründung, was einen absoluten Revisionsgrund nach § 119 Nr. 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) darstelle. Dies beruhe unter anderem darauf, dass das FG das Klagebegehren falsch verstanden, daher die Klageanträge unzutreffend ausgelegt und gegen den Inhalt der vorliegenden Akten verstoßen habe. Dadurch seien auch § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO und Art. 20 Abs. 3 GG verletzt. Jedenfalls werde durch das Vorgehen des FG das rechtliche Gehör verletzt und sei das Urteil hinsichtlich des wesentlichen Klagebegehrens nicht mit Entscheidungsgründen versehen. Auch befasse sich das FG nicht mit dem grundrechtlichen Maßstab für den Schutz von Geschäftsgeheimnissen nach den Art. 12, 14 und 2 Abs. 1 GG.

13 Zudem sei der Streitpunkt vom Datenschutz überlagert. § 30 AO bedürfe bei mehreren Beteiligten der verfassungsgemäßen Auslegung. Das FG habe die Reichweite des Steuergeheimnisses und des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht erfasst. Die verfassungsrechtliche Bedeutung des Steuergeheimnisses müsse bereits bei der Art und Weise der Datenermittlung in der Außenprüfung berücksichtigt werden.

14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
1. die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Baden-Württemberg zurückzuverweisen sowie
2. die Entscheidung über die Kosten dem FG zu übertragen,
hilfsweise unter Abänderung der Vorentscheidung
1. dem FA zu untersagen, für die Sanierungsobjekte Z-Straße 4, ... (Wohnungen Nr. 1, 2, 9, 12 und 13) Geschäftsdaten der Klägerin wie Rohgewinn, Vertriebskosten, Bautenstandsüberzahlungen in die bis zum Kaufvertragsabschluss entstandenen Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen einzurechnen und in einem Prüfungsbericht auszuwerten,
2. dem FA zu untersagen, die bis zum Kaufvertragsabschluss entstandenen Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen für die genannten Objekte mit anderen Ermittlungsmethoden als zu Herstellungskosten zu bewerten sowie
3. dem FA aufzugeben, für die genannten Sanierungsobjekte die Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage für die erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG für vor dem Erwerb durchgeführte Baumaßnahmen zu Herstellungskosten vorzunehmen.

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

16 Zur Begründung trägt das FA vor, die Klägerin verkenne bei ihrem Klageziel --die AfA-Bemessungsgrundlage für bis zum Zeitpunkt des Erwerbs durchgeführte Baumaßnahmen nach Herstellungskosten zu bewerten--, dass Gegenstand der Steuerbegünstigung nach § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG Anschaffungskosten seien, es diesbezüglich also nicht um den Bauherren, sondern um die Erwerber gehe. Teil der Anschaffungskosten seien auch die von den Erwerbern entrichteten Kaufpreisanteile, die auf die der Klägerin entstandenen und den Erwerbern weiterberechneten Vertriebskosten, Baubetreuungskosten et cetera entfielen, sowie der von der Klägerin erzielte anteilige Gewinn. Nichts anderes ergebe sich aus dem Bauherrenerlass.

17 Die Beteiligten haben einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zugestimmt.

Entscheidungsgründe

II.

18 Der Senat entscheidet gemäß § 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO mit Zustimmung der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

19 Die Revision ist sowohl im Hauptantrag als auch im Hilfsantrag als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die von der Klägerin gerügten Verfahrensmängel liegen nicht vor. Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen.

20 1. Die Klage (zu den Anträgen s. oben ...) ist hinsichtlich ihres Antrags zu (1) zulässig, hinsichtlich der Anträge zu (2) und (3) unzulässig.

21 Soweit die Klägerin ausführt, das FG habe das Klagebegehren falsch verstanden und daher die Klageanträge unzutreffend ausgelegt, folgt der Senat ihr nicht. Das FG hat die in den Klageanträgen zum Ausdruck gebrachten Klagebegehren nicht verkannt und die Berechnungsmethode der AfA nach den §§ 7h und 7i EStG inzidenter im Rahmen des § 30 AO geprüft, wenn auch die Begründung des FG sehr knapp ausgefallen ist. Die Klageanträge konnten auch nach Auffassung des Senats in dem Sinne verstanden werden, den das FG ihnen beigelegt hat.

22 a) In Bezug auf den Antrag der Klägerin, die Einbeziehung ihres (Roh-)Gewinns und der Vertriebskosten in die bis zum Kaufvertragsabschluss entstandenen Herstellungskosten und deren Aufnahme in den Betriebsprüfungsbericht zu unterlassen, ist ihre Klage, wie das FG zutreffend erkannt hat, zulässig.

23 aa) Die statthafte Klage für die Prüfung, ob die behauptete Rechtsposition der Klägerin besteht und ob die Einwendungen des FA, das sich auf die Befugnis zur Offenbarung nach § 30 Abs. 4 AO beruft, begründet sind, ist die (vorbeugende) Unterlassungsklage als Unterfall der allgemeinen Leistungsklage (vgl. BFH-Beschluss vom 16.10.1986 - V B 3/86, BFHE 147, 487, BStBl II 1987, 30, unter II.2., 3. Abs.; Tormöhlen in Gosch, AO § 30 Rz 159; Braun in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 40 FGO Rz 145 ff.). Bei rechtswidriger Weitergabe ausgewerteter Daten ergibt sich der Unterlassungsanspruch des Steuerpflichtigen aus § 1004 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs analog (BFH-Urteil vom 27.10.1993 - I R 25/92, BFHE 172, 488, BStBl II 1994, 210, unter II.A.1.; Braun in HHSp, § 40 FGO Rz 148).

24 Ein Rechtsschutzbedürfnis für eine solche Klage besteht, wenn der Steuerpflichtige darlegen kann, dass eine Verletzung des Steuergeheimnisses durch ein bestimmtes, künftig zu erwartendes Handeln einer Behörde bevorsteht und dass ein Abwarten der tatsächlichen Rechtsverletzung unzumutbar ist, weil die Rechtsverletzung dann nicht oder nur schwerlich wiedergutzumachen ist (BFH-Urteil vom 27.10.1993 - I R 25/92, BFHE 172, 488, BStBl II 1994, 210, unter II.A.1.; Tormöhlen in Gosch, AO § 30 Rz 159, m.w.N.; Braun in HHSp, § 40 FGO Rz 147 ff.).

25 bb) Nach diesen Maßstäben hat das FG die Zulässigkeit des Klageantrags zu (1) zu Recht bejaht. Das FA beabsichtigt, dem Prüfungsbericht zu folgen und die AfA-Bemessungsgrundlage zu Lasten der einzelnen Erwerber zu ändern. Zudem ist dem Steuerpflichtigen nach § 202 Abs. 2 AO auf Antrag der Bericht vor seiner Auswertung zu übersenden und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Durch die in den Einspruchsverfahren zu erwartende Akteneinsichtnahme der betroffenen Erwerber könnte eine Verletzung der durch § 30 Abs. 2 Nr. 2 AO geschützten Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse eintreten. Ein Abwarten der tatsächlichen Rechtsverletzung ist der Klägerin unzumutbar, weil die Rechtsverletzung bereits eingetreten wäre, wenn einem der Feststellungsbeteiligten Akteneinsicht gewährt würde (ebenso V. Wendt, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2020, 1459).

26 b) Die beiden weiteren Klageanträge sind hingegen unzulässig. Denn diese betreffen unmittelbar das Feststellungsverfahren.

27 Bei diesen Anträgen handelt es sich nicht um vorbeugende Unterlassungsklagen; vielmehr begehrt die Klägerin mit dem Antrag zu (2), das FA zur Anwendung einer bestimmten Ermittlungsmethode für die bis zum Kaufvertragsabschluss entstandenen Herstellungskosten für Modernisierungsmaßnahmen zu verpflichten. Mit dem Klageantrag zu (3) soll das FA verpflichtet werden, die Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage nach den §§ 7h, 7i EStG für konkret benannte Baumaßnahmen vorzunehmen. Da bereits Feststellungsbescheide ergangen sind, können diese Begehren grundsätzlich nur mit Anfechtungsklagen geltend gemacht werden.

28 Die Erhebung einer Anfechtungsklage, bevor die --bislang unbeanstandeten-- Feststellungsbescheide aufgrund

eines (noch nicht erstellten) Prüfungsberichts geändert werden, ist gesetzlich nicht vorgesehen; es fehlt die Klagebefugnis nach § 40 Abs. 2 FGO mangels beschwerender Änderung der Feststellungsbescheide. Eine Einflussnahme, wie die zuständige Behörde den Prüfungsbericht auswertet, ist nicht möglich. Zudem ist die Klägerin keine Empfangsbevollmächtigte nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 FGO i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 und 2 VO zu § 180 Abs. 2 AO und mithin auch aus diesem Grund nicht klagebefugt.

29 2. Der zulässige Klageantrag zu (1) ist unbegründet. Die Auswertung der Geschäftsdaten hinsichtlich des Rohgewinns mit den Vertriebskosten im Betriebsprüfungsbericht verletzt nicht das Steuergeheimnis der Klägerin.

30 Maßgeblich ist dabei im vorliegenden Streitfall nicht, wie genau beziehungsweise anhand welcher Methode die Berechnung der Besteuerungsgrundlagen zu erfolgen hat. In welcher Weise der Rohgewinn et cetera auf Grund und Boden, Altbausubstanz oder Sanierungskosten konkret verteilt wird, entscheidet der Senat nicht im Rahmen der vorbeugenden Unterlassungsklage. Vielmehr geht es ausschließlich um die im Bereich des Steuergeheimnisses angesiedelte Frage, welche Daten im Rahmen einer Außenprüfung in Bezug auf die §§ 7h und 7i EStG ermittelt und offengelegt werden dürfen, insbesondere ob und inwieweit die Offenbarung von Geschäftsgeheimnissen der Klägerin --wie der von ihr erzielte Rohgewinn und ihre Vertriebskosten-- zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA der Erwerber erforderlich sowie verhältnismäßig ist.

31 a) Gemäß § 30 Abs. 1 AO haben Amtsträger das Steuergeheimnis zu wahren.

32 aa) Ein Amtsträger verletzt nach § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a AO das Steuergeheimnis, wenn er personenbezogene Daten eines anderen, die ihm unter anderem in einem Verwaltungsverfahren in Steuersachen bekannt geworden sind, unbefugt offenbart oder verwertet (vgl. auch Senatsbeschluss vom 30.03.2021 - VII B 62/20, BFHE 272, 308, BStBl II 2021, 587, Rz 46). Nach § 30 Abs. 2 Nr. 2 AO sind ausdrücklich fremde Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse geschützt. Ein Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis wird in Anlehnung an die Rechtsprechung zu § 17 des Gesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb a.F. (jetzt § 23 des Gesetzes zum Schutz von Geschäftsgeheimnissen) von Tatsachen gebildet, die im Zusammenhang mit einem Geschäftsbetrieb stehen, die nur einem eng begrenzten Personenkreis bekannt und nicht allgemein zugänglich sind und die nach dem erkennbaren Willen des Berechtigten nicht bekannt werden sollen. Hiermit sind zum Beispiel Know-how, Kalkulationen, Bilanzen, Prospekte, Kundenlisten und so weiter gemeint (Tormöhlen in Gosch, AO § 30 Rz 69). Das Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis muss einem Amtsträger in einem der in § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO genannten Verfahren (dienstlich) bekannt geworden sein (Tormöhlen in Gosch, AO § 30 Rz 70).

33 bb) Bei den im Streitfall betroffenen Daten über den Rohgewinn et cetera handelt es sich um Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse. Diese sind dem Betriebsprüfer im Rahmen einer Außenprüfung bekannt geworden und würden durch die Aufnahme in den Prüfungsbericht mit großer Wahrscheinlichkeit Dritten offenbart werden. Denn der Inhalt des Prüfungsberichts ist gegenüber den Erwerbern spätestens im Rahmen eines Einspruchsverfahrens nach § 364 AO offenzulegen; diese Norm wird von § 30 AO nicht eingeschränkt. Die den jeweiligen Einspruchsführer direkt betreffenden Passagen können offengelegt werden (vgl. BFH-Urteil vom 13.09.1972 - I R 189/70, BFHE 107, 253, BStBl II 1973, 119, unter II.1., 2. Abs.; Seer in Tipke/Kruse, § 364 AO Rz 5; a.A. Werth in Gosch, AO § 364 Rz 9, m.w.N.). Folglich ist mit der Aufnahme von Feststellungen in den Prüfungsbericht die spätere Offenbarung gegenüber den Erwerbern hinreichend konkret (vgl. Haversath, EFG 2021, 1340).

34 b) Im Streitfall ist das FA jedoch zur Offenbarung der Daten befugt.

35 aa) Nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Offenbarung der das Steuergeheimnis betreffenden Verhältnisse eines Dritten zulässig, wenn sie unter anderem der Durchführung eines Besteuerungsverfahrens dient. Dies ist dann der Fall, wenn die Daten eine Prüfung der in einem solchen Verfahren relevanten Tatbestandsmerkmale ermöglichen, erleichtern oder auf eine festere Grundlage stellen können (BFH-Beschlüsse vom 29.08.2012 - X S 5/12 (PKH), Rz 12 und vom 16.01.2013 - III S 38/11, Rz 15; Klein/Maetz, AO, 17. Aufl., § 30 Rz 97). Es muss ein unmittelbarer funktionaler Zusammenhang zwischen der Offenbarung und der Verfahrensdurchführung bestehen (Senatsurteil vom 10.02.1987 - VII R 77/84, BFHE 149, 387, BStBl II 1987, 545, unter B.II.1., 2. Abs.; BFH-Beschlüsse vom 07.07.2008 - II B 9/07, BFH/NV 2008, 1811, unter II.1.a, m.w.N. und vom 16.01.2013 - III S 38/11, Rz 15).

36 bb) Nach diesen Maßstäben ist das FA zur Offenbarung der Daten im Betriebsprüfungsbericht befugt. Denn es besteht ein unmittelbarer funktionaler Zusammenhang zwischen der Offenbarung der streitgegenständlichen Daten und der Berechnung der Höhe der AfA nach dem hier in allen Erwerbsfällen ausschließlich zu berücksichtigenden § 7i EStG bei den Erwerbern.

37 (1) Nach § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen bei einem Baudenkmal abweichend von den allgemeinen AfA-Regelungen (§ 7 Abs. 4 und 5 EStG) höhere Prozentsätze der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, im Jahr der Herstellung und in den folgenden Jahren absetzen. Gemäß § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG können die erhöhten Absetzungen auch für den Teil von Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden, die auf nach § 7i Abs. 1 Satz 1 bis 4 EStG begünstigte Aufwendungen an einem Baudenkmal entfallen. Welche Aufwendungen zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zählen, bestimmt sich auch im Anwendungsbereich des § 7i EStG nach § 255 HGB (BFH-Urteil vom 20.08.2002 - IX R 40/97, BFHE 199, 555, BStBl II 2003, 582, unter II.1.a, m.w.N.).

38 § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG zielt auf den Erwerber einer unter Denkmalschutz stehenden Immobilie ab, der mit dem Verkäufer vereinbart, dass dieser ihm das Gebäude modernisiert; hier wird der Käufer steuerlich so behandelt, als habe er ein bereits fertig modernisiertes Gebäude erworben. Der gesamte Aufwand des Erwerbs wird als (begünstigte) Anschaffungskosten behandelt, soweit er auf denkmalerhaltende Baumaßnahmen entfällt und nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags durchgeführt wird. Dabei berücksichtigt der Verkäufer denkmalgeschützter Immobilien im Rahmen der Kostenkalkulation auch seinen (Roh-)Gewinn, den der Erwerber als Teil des Kaufpreises zu tragen hat (vgl. entsprechend zu den sogenannten Funktionsträgergebühren Schallmoser in Spiegelberger/Schallmoser/Wachter/Wälzholz, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, C. Laufende Einkommensbesteuerung, Rz 1.898).

39 Das heißt, gemäß § 7i EStG werden nur solche Sanierungsmaßnahmen begünstigt, die nach dem Abschluss des verbindlichen Erwerbsvertrags oder eines vergleichbaren Rechtsgeschäfts durch den Käufer durchgeführt werden (vgl. § 7i Abs. 1 Satz 5, ebenso § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG). Kosten, die vor diesem Zeitpunkt entstanden sind, unterliegen demgegenüber dem regulären Abschreibungssatz. Die vom Außenprüfer vorgenommene Aufteilung ist mithin im Grundsatz ertragsteuerlich geboten. Denn der Erwerber kann die erhöhte AfA nur auf solche Kostenpositionen zugewiesen bekommen, die zeitlich nach seinem Erwerb anfallen. Daher ist es entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin materiell-rechtlich korrekt, die erforderliche Aufteilung dergestalt vorzunehmen, dass der Wert der Baumaßnahmen bis zum Kaufvertragsabschluss ermittelt wird. Für die Bezifferung des Wertes dieser Baumaßnahmen sind die streitgegenständlichen Geschäftsdaten --auch jene zu den Gewinnaufschlägen der Klägerin-- erforderlich. Die Darstellung solcher Gewinnaufschläge im Prüfungsbericht ist in derartigen Fällen mithin nicht nur zulässig, sondern sogar geboten (vgl. Senatsbeschluss vom 30.07.2009 - VII B 176/08, BFH/NV 2009, 1959, unter II.5.).

40 (2) Unbeschadet der Rechtsqualität des Bauherrenerlasses als Verwaltungsvorschrift steht dieser Erlass der Aufteilung des (Roh-)Gewinns et cetera auf einen Zeitraum vor und nach dem Vertragsschluss bei einem Erwerbermodell wie im Streitfall ebenfalls nicht entgegen.

41 Denn nach diesem Erlass gehören zu den Anschaffungskosten des Wohnungserwerbers grundsätzlich alle aufgrund des vorformulierten Vertragswerks an die Anbieterseite geleisteten Aufwendungen, die auf den Erwerb des Grundstücks mit dem bezugsfertigen Gebäude gerichtet sind (Bauherrenerlass, Rz 9). Der Gesamtaufwand ist, soweit das eindeutig möglich ist, unmittelbar dem Grund und Boden, der Altbausubstanz des Gebäudes, den bescheinigten Baumaßnahmen im Sinne der §§ 7h, 7i EStG, den übrigen Baumaßnahmen und den sofort abziehbaren Werbungskosten zuzuordnen. Aufwendungen, die sich nicht eindeutig zuordnen lassen, sind auf die Kostenarten, mit denen sie zusammenhängen, aufzuteilen. Die Aufteilung erfolgt im Verhältnis der auf diese Kostenarten eindeutig entfallenden Kosten. Die eindeutig den bescheinigten Baumaßnahmen im Sinne der §§ 7h, 7i EStG zuzuordnenden Aufwendungen zuzüglich der nach den vorstehenden Grundsätzen ermittelten Anteile der nicht eindeutig zuzuordnenden Anschaffungskosten, die den Aufwendungen für bescheinigte Baumaßnahmen im Sinne der §§ 7h, 7i EStG zuzurechnen sind, ergeben die begünstigten Anschaffungskosten im Sinne der §§ 7h, 7i EStG. Ist der Erwerber dem Gesamtobjekt erst nach Beginn der begünstigten Baumaßnahmen im Sinne der §§ 7h, 7i EStG beigetreten, gehören die Aufwendungen für Baumaßnahmen, soweit sie bis zu seinem Beitritt durchgeführt worden sind, zu den nicht begünstigten Anschaffungskosten (Bauherrenerlass, Rz 10).

42 (3) Soweit der (Roh-)Gewinn auf Maßnahmen entfällt beziehungsweise mit diesen in unmittelbarem Zusammenhang steht, die zu den begünstigten (und von der Denkmalbehörde bescheinigten) Sanierungsaufwendungen gehören, erhöht er die Bemessungsgrundlage und damit die Abschreibungen im Sinne des § 7i Abs. 1 EStG. Ist eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich, kommt schätzweise eine (gegebenenfalls anteilige) Zuordnung zu den verschiedenen Maßnahmen (Altbausubstanz des Gebäudes, begünstigte Sanierungsaufwendungen im Sinne des § 7i EStG, übrige Baumaßnahmen) in Betracht (vgl. zu

Funktionsträgergebühren Schallmoser in Spiegelberger/Schallmoser/Wachter/Wälzholz, Immobilien im Zivil- und Steuerrecht, C. Laufende Einkommensbesteuerung, Rz 1.898).

43 (4) Die Ansicht der Klägerin, dass im Rahmen des § 7i EStG die Baumaßnahme bis zur kaufvertraglichen Übergabe nach Fertigstellung ihrem Vermögen zuzuordnen sei und folglich zu diesem Zeitpunkt keine Anschaffungskosten vorlägen (mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 20.08.2002 - IX R 40/97, BFHE 199, 555, BStBl II 2003, 582, unter II.1.a aa), ist somit unzutreffend. Soweit die Klägerin danach allein auf die Herstellungskosten (ohne anteiligen Rohgewinn) vor Abschluss des obligatorischen Vertrags abstellen und diese von den Anschaffungskosten hinsichtlich des Sanierungsanteils kürzen will, übersieht sie, dass § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG ausdrücklich von Anschaffungskosten des Steuerpflichtigen spricht. In diesen ist der Gewinn des Verkäufers enthalten. Zwar nimmt der dortige Satz 5 Bezug auf Satz 1, der die Herstellungskosten betrifft. Nach dem Wortlaut von § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG ist aber auf die Perspektive des Erwerbers abzustellen, für den Anschaffungskosten entstanden sind.

44 (5) Dieses Ergebnis fügt sich in die BFH-Rechtsprechung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten ein. So bilden Bauträgergewinn und allgemeine Bauträgergemeinkosten zwar grundsätzlich keine Aufwendungen, die auf einer Herstellungsleistung für das Gebäude im Sinne von § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB beruhen, sondern werden zu Kostenbestandteilen erst bei der sich der Herstellung anschließenden Anschaffung der Wohnung (BFH-Urteil vom 31.07.2001 - IX R 15/98, BFH/NV 2002, 324, unter II.2.b). Aber durch § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG werden die Anschaffungskosten insgesamt in den Regelungskreis des § 7i EStG einbezogen. Dadurch wollte der Gesetzgeber sicherstellen, dass die erhöhten Absetzungen auch in Anspruch genommen werden können für förderungswürdige Baumaßnahmen bei Baudenkmälern im Rahmen von sogenannten Bauherrenmodellen, bei denen der Anleger einkommensteuerrechtlich regelmäßig nicht Bauherr, sondern Erwerber des bebauten Grundstücks ist, wenn er sich aufgrund eines vom Projektanbieter in allen Einzelheiten vorformulierten Vertragswerks beteiligt und sich bei den damit zusammenhängenden Rechtsgeschäften von den beteiligten Projektanbietern vertreten lässt. Alle in diesem Zusammenhang an die Anbieterseite geleisteten Aufwendungen, die auf den Erwerb eines Grundstücks mit bezugsfertigem Gebäude gerichtet sind, sind daher als Anschaffungskosten zu qualifizieren. Zu den begünstigten Anschaffungskosten gehört damit auch die (anteilige) Gewinnmarge des Veräußerers. Allerdings erhält der Anleger die erhöhte AfA nur für solche Maßnahmen, die zeitlich nach seinem Beitritt angefallen sind. Kommt es erst in der Bauphase zum Vertragsabschluss, sind die Anschaffungskosten für die zu diesem Zeitpunkt bereits durchgeführten, das heißt abgeschlossenen Baumaßnahmen von der Förderung nach § 7i EStG ausgeschlossen (so auch ausdrücklich hinsichtlich § 7h EStG Geiermann in AfA-Lexikon, Gebäude in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen [erhöhte Absetzungen], Rz 21 ff.).

45 cc) Der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit steht dem Ergebnis, dass die Daten über den Rohgewinn et cetera folglich im Prüfungsbericht zur richtigen Aufteilung der jeweiligen Anschaffungskosten zu erfassen sind und hierdurch nicht das Steuergeheimnis verletzt wird, nicht entgegen.

46 Bei einer nach § 30 Abs. 4 AO grundsätzlich zulässigen Offenbarung eines Steuergeheimnisses ist der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Die Offenbarung muss dem Zweck der in dem anderen Verfahren bestehenden Aufsichts- und Ermittlungsaufgaben entsprechen und darf nicht über den zur Erreichung des steuerlichen Zwecks erforderlichen Umfang hinausgehen (BFH-Beschluss vom 07.07.2008 - II B 9/07, BFH/NV 2008, 1811, unter II.1.a, m.w.N.; Drüen in Tipke/Kruse, § 30 AO Rz 63, m.w.N.; Baum in eKomm Ab 21.12.2022, § 30 AO, Rz 59 (Aktualisierung v. 31.08.2023); Alber in HHSp, § 30 AO Rz 153, m.w.N.).

47 (1) Das --auch strafrechtlich sanktionierte-- Verlangen des Staates nach steuerlichen Angaben begründet sich aus dem Umstand, dass der Betroffene am staatlichen Leben teilnimmt. Deshalb darf ihm ein Anteil an den finanziellen Lasten zur Aufrechterhaltung des staatlichen Lebens auferlegt werden. Die Bemessung dieses Lastenanteils nach Maßstäben verhältnismäßiger Gleichheit der Abgabenpflicht erfordert die Angabe von Daten, die solche Gleichheit der Besteuerung ermöglichen. Von hier aus rechtfertigen sich --vorbehaltlich ihrer näheren Ausgestaltung anhand der verfassungsrechtlichen Maßstäbe-- Gesetze, die eine Pflicht zu steuerlichen Angaben auferlegen. Zugleich aber ergeben sich hieraus prinzipielle Grenzen für die Verwendung und Weitergabe solcher Angaben: Das gegenwärtige gesetzliche Abgabenrecht verpflichtet den Betroffenen, allein zum Zwecke der Besteuerung Angaben zu machen; zu einer Erhebung, Speicherung, Verwendung oder Weitergabe individualisierter oder individualisierbarer Daten zu anderen Zwecken ermächtigen die Steuergesetze grundsätzlich nicht (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17.07.1984 - 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100, BStBl II 1984, 634, unter C.II.3.a).

48 (2) Das Recht auf Wahrung des in § 30 AO gesetzlich umschriebenen Steuergeheimnisses ist als solches kein

Grundrecht. Die Geheimhaltung bestimmter steuerlicher Angaben und Verhältnisse, deren Weitergabe einen Bezug auf den Steuerpflichtigen oder private Dritte erkennbar werden lässt, kann indessen durch eine Reihe grundrechtlicher Verbürgungen, insbesondere durch Art. 2 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 1 Abs. 1, Art. 12 und 14 GG, gegebenenfalls i.V.m. Art. 19 Abs. 3 GG, geboten sein. Die Angaben, die ein Steuerpflichtiger aufgrund des geltenden Abgabenrechts zu machen hat, ermöglichen weitreichende Einblicke unter anderem in die beruflichen, betrieblichen, unternehmerischen oder sonstigen wirtschaftlichen Verhältnisse. Die genannten Grundrechte verbürgen ihren Trägern auch einen Schutz gegen die Weitergabe der auf sie bezogenen, individualisierten oder individualisierbaren Daten. Diese Verbürgung darf nur im überwiegenden Interesse der Allgemeinheit und unter Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit durch Gesetz oder aufgrund eines Gesetzes eingeschränkt werden; die Einschränkung darf nicht weiter gehen, als es zum Schutze öffentlicher Interessen unerlässlich ist (vgl. BVerfG-Urteil vom 17.07.1984 - 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83, BVerfGE 67, 100, BStBl II 1984, 634, unter C.II.3.a).

49 (3) Nach diesen Maßstäben ist ein Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsprinzip nicht ersichtlich. Die streitgegenständlichen Daten sind für die zutreffende Veranlagung der Erwerber erforderlich. Eine Möglichkeit zur zumutbaren anderweitigen Erlangung der dargestellten relevanten Informationen ist nicht ersichtlich (vgl. BFH-Beschluss vom 07.07.2008 - II B 9/07, BFH/NV 2008, 1811, unter II.1.a, 2. Abs.). Auch die Klägerin selbst hat keine andere Möglichkeit dargelegt, die für die Feststellungsbescheide maßgeblichen Daten zur Verfügung zu stellen. Ihr gesamter Vortrag bezieht sich ausschließlich auf die --unzutreffende-- Behauptung, dass die Daten bereits nicht für das Feststellungsverfahren gebraucht würden. Die Klägerin hat ferner über die allgemeine Benennung der möglicherweise betroffenen Grundrechte hinaus keine schützenswerten Interessen an den eigenen Daten vorgebracht, die das allgemeine Interesse an einem gleichmäßigen Gesetzesvollzug überwiegen könnten. Da das FA für die zutreffende Steuerberechnung der Erwerber den Rohgewinn der Klägerin aufteilen muss, je nachdem, wann die Erwerber den obligatorischen Vertrag geschlossen haben, muss die Finanzbehörde im Interesse eines gleichmäßigen Vollzugs des materiellen Rechts die notwendigen Daten und die zu deren Verständnis notwendigen Informationen erhalten (ebenso Oellerich, EFG 2021, 349).

50 3. Soweit die Klägerin Verfahrensrügen erhoben hat, können diese der Revision nicht zum Erfolg verhelfen.

51 a) Hinsichtlich der klägerischen Rüge, das FG habe das Klagebegehren falsch verstanden, wird auf die Ausführungen unter II.1. verwiesen.

52 b) Soweit die Klägerin in der Revisionsbegründung vorbringt, das FG habe ihr kein rechtliches Gehör gewährt, weil es wesentliche Teile ihres Vortrags nicht beachtet habe, greift ihre Verfahrensrüge ebenfalls nicht durch. Dies gilt bereits deshalb, weil die entsprechenden Ausführungen für die Entscheidung des FG nach dessen --für die Prüfung eines Verfahrensfehlers maßgeblicher-- materiell-rechtlicher Auffassung (vgl. etwa BFH-Urteil vom 29.09.2022 - VI R 34/20, BFHE 287, 319, BStBl II 2023, 142, Rz 32, m.w.N.) nicht entscheidungsrelevant waren. Der Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs gebietet die Kenntnisnahme und ernstliche Erwägung des Beteiligtenvorbringens. Dabei ist das Gericht naturgemäß nicht verpflichtet, der tatsächlichen Würdigung oder der Rechtsansicht eines Beteiligten zu folgen (vgl. BFH-Beschluss vom 30.09.2020 - IX B 25/20, Rz 14, m.w.N.).

53 c) Auch hinsichtlich der Rüge, es fehlten hinreichende Entscheidungsgründe, weil sich das Urteil zu maßgeblichen Streitpunkten, insbesondere zum Datenschutz und zum Herstellungskostenbegriff auf "floskelhafte, nicht am Streitpunkt orientierte, selektive aneinandergereihte Wendungen" beschränke, ist kein Verfahrensfehler festzustellen. Vorliegend wird aus der Urteilsbegründung deutlich, welche Feststellungen und Überlegungen für das FG maßgeblich waren. Eine aus Sicht der Klägerseite zu kurze, lücken- oder fehlerhafte Urteilsbegründung stellt keinen Verfahrensfehler dar (BFH-Beschluss vom 23.03.2021 - XI B 69/20, Rz 34, m.w.N.).

54 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de