

FG Hamburg Urteil vom 24. 6. 2008 6 K 157/06 Rechtskräftig Veröffentlicht in EFG 2008 Nr. 855, 1800 = StE 2008, 644 = EzD 6.1.2 Nr. 36

Leitsätze

Eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen Behörde über die nach Art und Umfang zur Erhaltung eines Gebäudes als Baudenkmal erforderlichen Aufwendungen i. S. d. § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG ist als Grundlagenbescheid i. S. d. § 171 Abs. 10 AO für die ESt-Veranlagung verbindlich.

Hält das FA die Bescheinigung für fehlerhaft, so kann es die Rücknahme bzw. die Änderung der Bescheinigung durch die zuständige Verwaltungsbehörde nur unverbindlich anregen und muss im Übrigen den Verwaltungsrechtsweg beschreiten.

Zum Sachverhalt

Der Kl. erwarb eine nach den landesrechtlichen Vorschriften als Baudenkmal qualifizierte Eigentumswohnung. In dem notariellen Kaufvertrag ist u. a. aufgeführt: „Der Verkäufer kann keine Gewähr für die o. g. Angabe übernehmen, insbes. hinsichtlich der Bewertung des Grund und Bodens sowie der Altbausubstanz, da den Finanzbehörden eine eigene Bewertung stets vorbehalten ist.“

Die nach Landesrecht zuständige Behörde, das Regierungspräsidium L., erteilte dem Kl. auf Antrag eine „Bescheinigung zur Geltendmachung steuerlicher Vorteile gem. §§ 7i, 10f und 11b EStG“ folgenden Inhalts:

„Es wird hiermit bescheinigt, dass das Gebäude ... ein Baudenkmal i. S. d. § 2 Abs. 1 DSchG SN ist. Die hieran durchgeführten und in der Gesamtsumme enthaltenen Sanierungsarbeiten ..., die zu Aufwendungen von ... DM geführt haben, waren i. S. d. §§ 7i, 10f und 11b EStG nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich. Die anerkannten Aufwendungen sind in der anliegenden Kostenzusammenstellung, die Bestandteil dieser Bescheinigung ist, aufgeführt. Für die Maßnahme wurde vom Regierungspräsidium L. kein Zuschuss bewilligt. Die Bescheinigung ist nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung. Die Finanzbehörde prüft weitere, steuerliche Voraussetzungen, insbesondere die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder wie Sonderausgaben und die Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den AK i. S. des § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG oder den Herstellungskosten, zu den WK insbes. zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Kosten. Diese Bescheinigung dient der Vorlage beim FA.“

Der Kl. beantragte unter Vorlage dieser Bescheinigung im Rahmen der ESt-Veranlagungen der Streitjahre die erhöhte Absetzung nach § 7i EStG. Der Bekl. veranlagte die sich nach Abzug der geltend gemachten Abschreibungen ergebenden Einkünfte aus VuV zunächst antragsgemäß, wobei die Steuerfestsetzungen insoweit nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO vorläufig ergingen.

Nach einer Überprüfung der von der Denkmalschutzbehörde bescheinigten Sanierungskosten durch das FA und der (unstr.) Feststellung, dass der

Sanierungskostenanteil zu hoch bescheinigt worden sei, erließ der Bekl. nach § 165 Abs. 2 Satz 1 AO geänderte Bescheide für die Streitjahre und legte den Einkünften aus VuV entsprechend verminderte Absetzungen nach § 7i EStG zu Grunde. Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage.

Aus den Gründen

Die zulässige Klage ist begründet.

Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen den Kl. in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Steuerfestsetzungen durften hinsichtlich der Einkünfte aus VuV nicht gem. § 165 Abs. 2 AO geändert werden; den von dem Bekl. vorgenommenen Änderungen steht die Bindungswirkung der Bescheinigung des Regierungspräsidium vom ... entgegen.

1. Bei der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG handelt es sich um einen Grundlagenbescheid i. S. d. § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO, der eine für die Beteiligten bindende Entscheidung über die Höhe der nach § 7i Abs. 1 EStG begünstigten Aufwendungen enthält.

a) Die Regelungswirkung eines Verwaltungsaktes (VA) und damit die Reichweite der Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids ist grundsätzlich durch Auslegung nach dem objektiven Empfängerhorizont zu bestimmen. Entscheidend ist, wie der Erklärungsempfänger den VA nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste bzw. durfte (BFH-Urteile vom 13. 9. 2001 IX R 62/98, BFHE 196, 550, BStBl. II 2003, 912; vom 10. 10. 2002 VI R 13/01, BFHE 200, 363, BStBl. II 2003, 156; vom 14. 1. 2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711). Maßgeblich ist dafür, was der Erklärungsempfänger auf der Grundlage des objektiven Erklärungswertes glauben durfte, was der Erklärende erklären wollte (Heinrichs/Ellenberger in Palandt, BGB, 67. Aufl., § 133 Rn. 9). Unklarheiten gehen dabei im Zweifel zu Lasten der Verwaltung (BFH-Urteile vom 13. 9. 2001 IX R 62/98, BFHE 196, 550, BStBl. II 2003, 912; vom 30. 10. 2002 IX R 13/99, BFH/NV 2003, 744; vom 14. 1. 2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711). Soweit es mit diesem Grundsatz vereinbar ist, ist davon auszugehen, dass die Behörde den VA im Zweifel im Einklang mit ihrer Ermächtigungsgrundlage und den sonstigen einschlägigen Rechtsvorschriften verstanden wissen wollte (Kopp/Ramsauer, VwVfG, 10. Aufl., § 35 Rn. 19). In diesem Zusammenhang erlangt der Zweck der Ermächtigungsgrundlage für den VA besondere Bedeutung.

b) Nach ständiger höchstrichterlicher Rspr. umfasst die verbindliche Feststellung einer Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG Tatbestände des zum Landesrecht gehörenden Denkmalrechts: die Denkmaleigenschaft des Gebäudes und, ob die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu einer sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Der Grundlagenbescheid i. S. d. § 7i Abs. 2 EStG ist insoweit bindend, als er den Nachweis dieser denkmalschutzrechtlichen Voraussetzungen des § 7i Abs. 1 EStG erbringt. Über das Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale der einschlägigen Vorschriften des Steuerrechts haben die Finanzbehörden in eigener Zuständigkeit zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 13. 9. 2001 IX 62/98, BFHE 196, 550, BStBl. II 2003, 912; vom 14. 1. 2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711).

Daraus folgt: Erfasst die Bescheinigung Tatbestandsmerkmale, die zugleich denkmalschutzrechtliche und steuerrechtliche Bedeutung haben, ist die in der

Bescheinigung zum Ausdruck kommende Beurteilung auch steuerrechtlich bindend, weil andernfalls der Normzweck des § 7i Abs. 1 EStG, denkmalschutzrechtlich erforderliche Investitionen zu begünstigen, durch eine abweichende steuerrechtliche Beurteilung der Finanzbehörde unterlaufen werden könnte (vgl. BFH-Urteile vom 30. 10. 2002 IX R 13/99, BFH/NV 2003, 744; vom 14. 01. 2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711).

Aus diesen Grundsätzen abgeleitet umfasst die Bindungswirkung nach der Rspr. des BFH auch die Feststellung darüber, ob und welche Aufwendungen zur Erhaltung und sinnvollen Nutzung des Denkmals erforderlich sind (BFH-Urteil vom 31. 5. 2001 IX R 23/97, BFH/NV 2001, 1397). Die nach dem vorgenannten Urteil der Finanzbehörde verbleibende Prüfung, ob die Aufwendungen steuerliche Herstellungskosten (HK) sind, kann sich lediglich auf die Abgrenzung zwischen HK und sofort abzugsfähigem Erhaltungsaufwand beziehen. Denn Aufwendungen zur Erhaltung eines Gebäudes als Baudenkmal können denkmaltwendig und daher auch steuerlich betrachtet nur dem Gebäude zuzurechnende Aufwendungen sein und nicht auf den Grund und Boden entfallen.

c) Nach diesen Maßstäben und im Einklang mit den Grundsätzen der BFH-Rspr. zur Bindungswirkung der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG ist im vorliegenden Fall die Höhe der auf Baumaßnahmen i. S. d. § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG entfallenden Anschaffungskosten i. S. d. § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu einer sinnvollen Nutzung erforderlich sind, bindend bescheinigt worden.

aa) Diesbezüglich ist die Feststellung, „die in der Gesamtsumme enthaltenen Sanierungsarbeiten ... die zu Aufwendungen von ... DM geführt haben, waren i. S. d. §§ 7i, ... EStG nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich“, nach dem objektiven Empfängerhorizont als bindende Bescheinigung zu verstehen. Die getroffene Feststellung deckt sich insoweit mit dem Wortlaut des § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG. Die Bezugnahme auf § 7i EStG verdeutlicht, dass es sich (auch) um eine steuerrechtliche Beurteilung „i. S. d. § 7i EStG“ handelt. Diese Beurteilung bezieht sich auch auf die Höhe der begünstigten AK i. S. d. § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG. Das verdeutlicht zudem die Nennung des Betrages von DM ... und die Feststellung, dass die Gesamtsumme des Kaufpreises insoweit auf Aufwendungen entfällt, die dem Umfang nach zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal erforderlich waren. Nach Treu und Glauben kann dies nur bedeuten, dass insoweit Aufwendungen für das Gebäude getätigt worden und damit dem Gebäude – auch steuerlich – zuzurechnen sind.

bb) Einen anderen Erklärungswert erhält die Feststellung auch nicht durch den abschließenden Hinweis darauf, dass die Finanzbehörde weitere, steuerliche Voraussetzungen prüft. „Weitere“ Voraussetzungen sind gerade andere als die zuvor festgestellten. Zudem ist ein Hinweis auf einen allgemeinen Prüfungsvorbehalt der Finanzbehörde nach Treu und Glauben nicht so zu verstehen, dass er auch der zuvor in Bezug auf eine konkrete Frage getroffenen Feststellung die Regelungswirkung nehmen soll.

cc) Unbeachtlich ist der in § ... des Kaufvertrages vom ... vereinbarte Haftungsausschluss über die Anerkennung der im Kaufvertrag vorgenommenen Kaufpreisaufteilung durch die Finanzbehörde. Dass den Finanzbehörden eine eigene Bewertung stets vorbehalten sei, ist eine Rechtsauffassung, die nicht die Auslegung der Bescheinigung des Regierungspräsidiums ... betrifft. Denn nach dem objektiven

Empfängerhorizont ist maßgeblich, was der Kl. nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände glauben durfte, was das Regierungspräsidium ... mit der Bescheinigung erklären wollte. Dazu kann der Kaufvertrag keine – verbindliche – Aussage treffen.

dd) Die Annahme der Bindungswirkung in Bezug auf die Höhe der Anschaffungskosten, die auf Baumaßnahmen i. S. d. § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG entfallen, widerspricht auch nicht erkennbar dem Zweck der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG. Ersichtlich gilt dies für den in der Rspr. anerkannten Zweck, sicherzustellen, dass eine Begünstigung von denkmalschutzrechtlich erforderlichen Investitionen nicht durch abweichende steuerrechtliche Beurteilungen der Finanzbehörde unterlaufen wird. Die Begünstigung einer Investition durch erhöhte Absetzung nach § 7i Abs. 1 EStG hängt wesentlich von der Höhe ihrer Bemessungsgrundlage ab. Die Bindungswirkung der Bescheinigung ist somit auch in diesem Punkt zweckdienlich, um ein Unterlaufen der Begünstigung durch abweichende Beurteilungen der Finanzbehörde zu unterbinden.

ee) Auch stützt das BFH-Urteil vom 14. 1. 2004 X R 19/02 (BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711) nicht, wie der Bekl. meint, seine Rechtsauffassung. Der BFH hat eine Bindungswirkung der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG hinsichtlich der Frage abgelehnt, ob das Baudenkmal im steuerrechtlichen Sinn ein saniertes Gebäude oder ein Neubau ist, weil dies eine ausschließlich steuerrechtliche Beurteilung darstellt. Das betrifft nach Auffassung des erkennenden Senats einen anderen Sachverhalt und ist auf den vorliegende Fragestellung nicht zu übertragen.

ff) Schließlich sieht sich der erkennende Senat in seiner Rechtsauffassung durch die – mit dem Sächsischen Staatsministerium der Finanzen abgestimmten – Bescheinigungsrichtlinien des Sächsischen Staatsministeriums des Innern zur Anwendung der §§ 7i, 10f und 11b EStG vom 30. 11.1992 bestätigt. Nach der Tz. 5 der Bescheinigungsrichtlinien handelt es sich bei der Bescheinigung um einen Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung für steuerliche Folgebescheide, dessen verbindliche Feststellungen sich ausdrücklich auch auf die Höhe der begünstigten Aufwendungen erstrecken (vgl. Tz. 5 Satz 4 Nr. 4 Bescheinigungsrichtlinien).

2. Durch die Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG des Regierungspräsidiums wurde somit für das anhängige Verfahren bindend festgestellt, dass Aufwendungen i. H. v. DM ... dem Gebäude zuzurechnen und damit als Bemessungsgrundlage für die erhöhte Abschreibung nach § 7i Abs. EStG zu Grunde zu legen sind. Davon hat der erkennende Senat auszugehen, ungeachtet dessen, ob die Feststellung zutreffend ist. Grundlagenbescheide entfalten als Feststellungsbescheide auch für Gerichte eine Tatbestands- bzw. Feststellungswirkung, soweit die Bindungswirkung der in dem Grundlagenbescheid getroffenen Feststellungen reicht (vgl. BFH-Urteil vom 24. 3. 1998 I R 83/97, BFHE 186, 67, BStBl. II 1998, 601; Kopp/Ramsauer, VwVfG, 10. Aufl., § 43 Rn. 16ff.). Eine Bindung an Feststellungen des Grundlagenbescheids besteht auch dann, wenn sie materiell fehlerhaft sind und der Grundlagenbescheid rechtswidrig ist (vgl. BFH-Urteil vom 24. 3. 1998 I R 83/97, BFHE 186, 67, BStBl. II 1998, 601; vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 182 Rn. 58). Die Bindungswirkung von Grundlagenbescheiden kann somit zu materiell unzutreffenden Steuerfestsetzungen führen, die nur durch eine Änderung des Grundlagenbescheides selbst behoben werden können. Hält das FA eine bindende Feststellung der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG für fehlerhaft, kann es die Rücknahme bzw. Änderung der Bescheinigung durch die zuständige Verwaltungsbehörde nur unverbindlich anregen und muss im Übrigen den

Verwaltungsrechtsweg beschreiten (vgl. BFH-Urteil vom 21. 8. 2001 IX R 20/99, BFHE 196, 191, BStBl. II 2003, 910; Erhard in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 7i EStG Rn. 41).

3. Bei der Mitteilung des FA an den Bekl. handelt es sich nicht um eine Änderung der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG des Regierungspräsidiums. Eine Behörde kann einen VA – wie die Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG – nur durch VA, einen sog. Änderungsbescheid, ändern. Der Mitteilung des FA fehlt jedoch das für einen VA wesentliche Merkmal der Regelung mit Außenwirkung. Sie ist nach ihrem objektiven Sinngehalt nicht darauf gerichtet, für den Betroffenen – den Kl. – unmittelbar eine verbindliche Feststellung zu treffen. Vielmehr stellt sie lediglich eine informatorische Mitteilung des FA gegenüber dem Bekl. über die nach seiner Auffassung materiell-rechtlich zutreffende Bemessungsgrundlage für die erhöhte Absetzung nach § 7i Abs. 1 EStG dar. Die Mitteilung lässt die Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG somit unberührt und entfaltet auch im Übrigen keine Regelungswirkung.