

Finanzgericht Sachsen Urteil vom 24.2.2010 – 8 K 1480/09 – Rechtskräftig = EzD 6.1.2 Nr. 42

Leitsätze

- 1. Liegt eine Eigentumswohnung i. S. v. § 7i Abs. 3, § 7h Abs. 3 EStG in einem Gebäude, das nach den landesrechtlichen Vorschriften insgesamt ein Baudenkmal ist, gilt § 7i Abs. 1 und Abs. 2 EStG für diese Eigentumswohnung entsprechend. Auch eine in einem bisher nicht ausgebauten Dachgeschoss eines Baudenkmals errichtete Eigentumswohnung fällt dem Grunde nach unter § 7i EStG. Besonderheiten gelten insoweit aufgrund der Neuerrichtung der Wohnung lediglich bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage, d.h. der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind.**
- 2. Welche Herstellungskosten dem Grunde nach gem. § 7i Abs. 1 S. 1 und 2 EStG begünstigt sind, wird aber nicht im Besteuerungsverfahren entschieden, sondern nach § 7i Abs. 2 EStG durch Bescheinigung der zuständigen Denkmalbehörde mit der Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids festgestellt.**
- 3. Hat ein Bauträger in einem als Baudenkmal eingestuften Hausgrundstück mehrere Eigentumswohnungen errichtet und an unterschiedliche Erwerber veräußert und ist für einen Erwerber streitig, ob die ihn betreffenden Aufwendungen für die Herstellung einer Wohnung in einem zuvor nicht ausgebauten Dachgeschoss nach § 7i EStG begünstigt sind, so ist eine verbindliche Feststellung begünstigter Aufwendungen nach § 7i EStG nach § 180 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO verfahrensrechtlich zulässig.**

Zum Sachverhalt

In einem nachweislich denkmalgeschützten Gebäude wurde eine Dachgeschosswohnung neu errichtet. Der begehrte Abzug nach §§ 7i, 7h Abs. 3 EStG wurde vom Finanzamt versagt, da die vom Kläger durchgeführten Baumaßnahmen nicht zur Erhaltung des Gesamtgebäudes als Baudenkmal bzw. zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich waren; § 7i EStG begünstige keinen Neubau und somit auch keine neuentstandene Dachgeschosswohnung. Des Weiteren sei bei der Prüfung der Voraussetzungen des § 7i EStG wirtschaftsgutbezogen vorzugehen. Da die Wohnung vor Beginn der Baumaßnahme nicht bestanden habe, könnten auch keine Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die der Erhaltung dienen, anfallen.

Aus den Gründen

Die zulässige Klage hat in der Sache Erfolg. Der angefochtene Feststellungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung (§ 44 Abs. 2 FGO) ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 FGO).

1. Entgegen der Auffassung des Beklagten trifft der klagegegenständliche Feststellungsbescheid eine Regelung hinsichtlich der nach § 7i i.V.m. § 7h Abs. 3 EStG abziehbaren Aufwendungen.

Mit der dem Feststellungsbescheid vom 6.12.2007 beigefügten Anlage wird festgestellt, dass die Bemessungsgrundlage für Abschreibungen u.a. nach § 7i EStG Null Euro beträgt. Ein objektiver Bescheidempfänger kann das nicht anders verstehen, als dass insoweit eine für die Einkommensteuerfestsetzung als Folgebescheid verbindliche Feststellung in einem Grundlagenbescheid getroffen worden ist. Dies wird durch die Einspruchsentscheidung, in deren Gestalt der angefochtene Feststellungsbescheid Klagegegenstand ist, bestätigt. Dort wird in den

Gründen ausdrücklich dargelegt: „Da der geänderte Feststellungsbescheid die Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts feststellt, darf das für die Einkommenbesteuerung zuständige Finanzamt den Betrag nach § 7i EStG nicht mehr anerkennen.“

2. Eine verbindliche Feststellung begünstigter Aufwendungen nach § 7i EStG ist nach § 180 Abs. 2 i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 VO zu § 180 Abs. 2 AO verfahrensrechtlich zulässig.

Danach können Besteuerungsgrundlagen ganz oder teilweise gesondert festgestellt werden, wenn der Einkünfteerzielung dienende Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen mehreren Personen getrennt zuzurechnen sind, die bei der Planung, Herstellung, Erhaltung oder dem Erwerb dieser Wirtschaftsgüter, Anlagen oder Einrichtungen gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten hergestellt oder unterhalten haben (Gesamtobjekt).

Das Hausgrundstück stellt eine Anlage in diesem Sinne dar, die den Wohnungseigentümern entsprechend ihrer mit Sondereigentum verbundenen Miteigentumsanteile zuzurechnen ist. Die Wohnungseigentümer haben beim Erwerb und der Herstellung dieser Anlage gleichartige Rechtsbeziehungen zu dem veräußernden und sanierenden Bauträger unterhalten. Von daher konnte die Bemessungsgrundlage für erhöhte Absetzungen nach § 7i i.V.m. § 7h Abs. 3 EStG für die einzelnen Wohnungseigentümer gesondert festgestellt werden.

3. Die vom Beklagten danach getroffene und zulässige Feststellungen zur Nichtanwendbarkeit des § 7i EStG auf die festgestellten begünstigten Sanierungskosten des Klägers ist rechtswidrig.

Liegt eine Eigentumswohnung im Sinne von § 7i Abs. 3, § 7h Abs. 3 EStG in einem Gebäude, das nach den landesrechtlichen Vorschriften insgesamt ein Baudenkmal ist, gilt § 7i Abs. 1 und Abs. 2 EStG für diese Eigentumswohnung entsprechend. Nach den landesrechtlichen Denkmalsvorschriften wird nämlich nicht die steuerlich als selbstständiges Wirtschaftsgut und damit als selbstständiges Rechtsobjekt zu betrachtende Eigentumswohnung, sondern die erhaltungswürdige Bausubstanz geschützt. Würde man § 7i EStG bei einer entsprechenden Anwendung auf Eigentumswohnungen rein wirtschaftsgutbezogen verstehen, müsste man Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift wie folgt lesen: „Bei einer im Inland belegenen Eigentumswohnung, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, (...)“. Das wäre offenkundig sinnwidrig, weil nur ein Gebäude und nicht das rechtliche Konstrukt der Eigentumswohnung, also ein Miteigentumsanteil an einem Hausgrundstück verbunden mit bestimmten Bauteilen als Sondereigentum, ein Baudenkmal im Sinne landesrechtlicher Vorschriften sein kann. Eine entsprechende Anwendung des § 7i Abs. 1 und 2 EStG, die von vorne herein ins Leere geht, kann nicht dem Sinn und Zweck der Verweisung nach § 7i Abs. 3, § 7h Abs. 3 EStG entsprechen. Vielmehr ist bei der entsprechenden Anwendung nach § 7i Abs. 3, § 7h Abs. 3 EStG die Regelung des § 7i Abs. 1 Satz 1 wie folgt zu lesen: „Bei einer Eigentumswohnung in einem im Inland belegenen Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, kann der Steuerpflichtige abweichend vom § 7 Abs. 4 und 5 EStG jeweils bis zu 10 v.H. 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 neun Jahren absetzen.“ Von daher fällt auch die neu hergestellte Eigentumswohnung des Klägers dem Grunde nach unter § 7i EStG. Etwas anderes gilt lediglich bei Neuerrichtungen, die als selbstständige Gebäude nicht Teil des Denkmals sind (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1996 IX R 47/92, BStBl. II 1997, 176).

Besonderheiten gelten aufgrund der Neuerrichtung der Wohnung des Klägers lediglich bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage, d.h. der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind (§ 7i Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG). Dabei hat zwar die steuerliche Qualifikation als Alt- oder Neubau, also z.B. die Frage nach dem Überwiegen der alten oder der neuen Bausubstanz, oder die Frage, ob i.S. von § 3 und § 4 Fördergebietsgesetz – FördG – bzw. § 7 Abs. 5 EStG steuerlich ein neues Wirtschaftsgut geschaffen wurde, keine Bedeutung (vgl. Kleeberg in: Kirchhoff/Söhn § 7i EStG Rz. B 20 m.w.N.). Die Herstellungskosten für Baumaßnahmen zum Ausbau eines Dachbodens sind aber in der Regel zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung nicht erforderlich (vgl. z.B. bei VGH Bayern vom 24. Juli 2009 21 ZB 08.3444; Kleeberg, a.a.O., § 7i Rz. B 21 m.w.N.). Zu beachten ist jedoch, dass der Erwerber einer noch herzustellenden Dachgeschosswohnung im zuvor nicht ausgebauten Dachboden eines Baudenkmals neben den (anteiligen) Ausbaukosten regelmäßig auch anteilig die Herstellungskosten für die im gemeinschaftlichen Eigentum stehenden Teile des denkmalgeschützten Gebäudes, also z.B. für die Fassade oder das Dach (vgl. § 5 Wohnungseigentumsgesetz – WEG –), zu tragen hat.

Welche Herstellungskosten dem Grunde nach gemäß § 7i Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG begünstigt sind, wird indessen nicht im vorliegenden Besteuerungsverfahren entschieden, sondern nach § 7i Abs. 2

EStG durch Bescheinigung der zuständigen Denkmalbehörde mit der Bindungswirkung eines Grundlagenbescheides festgestellt (vgl. Kleeberg, a.a.O., § 7i EStG Rz. C 3 m.w.N.). Im Übrigen ist im Streitfall die auf der Bescheinigung der zuständigen Denkmalbehörde beruhende Feststellung der begünstigten anteiligen Sanierungskosten als selbstständiger Regelungsgegenstand des geänderten Feststellungsbescheides vom 6.12.2007 nicht angefochten und daher bestandskräftig geworden.