

(FördG: Umfangreiche Sanierungsmaßnahmen als Errichtung eines bautechnisch neuen Gebäudes)
Rechtsgrundlagen:

§ 3 S 2 Nr 3 FöGbG

§ 3 S 2 Nr 1 FöGbG

§ 4 Abs 2 S 1 Nr 2b FöGbG

§ 4 Abs 2 S 2 Nr 1 FöGbG

§ 4 Abs 2 S 3 FöGbG

§ 4 Abs 2 S 1 Nr 2b FöGbG

§ 7a Abs 9 EStG

§ 7a Abs 9 EStG

§ 7a Abs 9 EStG

§ 7 Abs 4 EStG

§ 7 Abs 4 EStG

§ 7 Abs 4 EStG

FG Hessen, 20.12.2004 - 2 V 3169/04

Leitsatz

Keine erhöhte Sonderabschreibung nach FördG wegen Modernisierung bei Totalentkernung eines unter Denkmalschutz stehenden Gebäudes, wenn bei dessen Wiederherstellung ein bautechnisch neues Gebäude entsteht.

Tatbestand:

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob die bauliche Sanierung eines unter Denkmalschutz stehenden Gebäudekomplexes in Leipzig als Baumaßnahme mit Modernisierungskosten bzw. nachträglichen Herstellungskosten i.S. von § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG zu qualifizieren ist mit der Folge, dass die höhere Sonderabschreibung von 40 v.H. nach § 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2b, Satz 2 Nr. 1 und Satz 3 FördG sowie die kürzere Restwertabschreibung nach § 4 Abs. 3 FördG anzuwenden ist - so die Auffassung der Antragsteller -, oder ob es sich bei der Sanierung um die Herstellung eines neuen Gebäudes i.S. von § 3 Satz 2 Nr. 1 FördG gehandelt hat mit der Folge, dass nur eine Sonderabschreibung von 25 v.H. nach § 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2b, Satz 2 Nr. 1 FördG sowie die reguläre (wesentlich längere) Restwertabschreibung nach §§ 7a Abs. 9, 7 Abs. 4 EStG gewährt werden kann, - so die Auffassung des Antragsgegners.
- 2 Die Antragstellerin zu Ziff. 1, eine Bauträgergesellschaft, erwarb mit notariellem Vertrag vom 22.8.1995 das in Leipzig, Xstraße (im Innenstadtbereich) belegene 1.290 qm große Grundstück, welches mit einem im Jahr 1874 errichteten Vorder- und Hinterhaus im Stil der Gründerzeit bebaut war. Die Gebäude stehen unter Denkmalschutz.

- 3 Mit Teilungserklärung vom 13.11.1996 (eingetragen im Grundbuch am 17.6.1998) wurden 33 Wohnungseigentumsanteile gebildet (davon 22 im Vorderhaus, 11 im Hinterhaus) und im folgenden an verschiedene Erwerber (die Antragsteller ab Ziff. 2 ff) mit der Verpflichtung zur Sanierung des Objekts und Herstellung der Wohnungen veräußert.
- 4 Im Verlaufe der Sanierungsplanungen, des Baugenehmigungsverfahrens sowie während der Sanierungsarbeiten stellte sich heraus, dass aufgrund von gutachterlich festgestellten erheblichen Mängeln an der vorhandenen Bausubstanz wesentlich umfangreichere Sanierungsmaßnahmen durchzuführen waren, als ursprünglich beabsichtigt.
- 5 Letztlich wurde nach den vom Antragsgegner dokumentierten Feststellungen das Hinterhaus einschließlich der Geschossdecke über dem Erdgeschoss völlig abgetragen und neu errichtet, das Vorderhaus wurde bis auf die Grundfundamente und die historischen Außenmauern völlig entkernt. Auf die vom Antragsgegner vorgelegten Unterlagen sowie auf die eingereichte Fotografie, deren Authentizität von den Beteiligten nicht bestritten wird, wird Bezug genommen.
- 6 Im Ergebnis wurden im Vorderhaus die nach Entkernung verbliebenen Fundamente saniert und verstärkt sowie die Außenmauern nach Auflagen der Denkmalschutzbehörden nach historischem Vorbild erneuert (u.a. Einbau neuer Fenster nach hist. Vorbild usw.). Im Inneren des Vorderhauses wurden sämtliche tragenden und nicht tragenden Innenwände, der Fahrstuhlschacht sowie die komplette Treppenkonstruktion neu errichtet, anstelle der maroden Holzdecken wurden neue Betongeschossdecken eingezogen. Auch der Dachstuhl wurde, wenn auch nach denkmalschutzrechtlichen Auflagen, völlig neu errichtet und dabei vorher nicht vorhandene Dachgeschosswohnungen hergestellt.
- 7 Nach einer Außenprüfung kam der Antragsgegner zu der Auffassung, dass es sich bei den vorgenannten Baumaßnahmen nicht mehr um eine Modernisierung bzw. Sanierung mit nachträglichen Herstellungskosten bezüglich eines vorhandenen Altgebäudes gehandelt habe, sondern um die Herstellung eines bautechnisch neuen Gebäudes.
- 8 In den angefochtenen Feststellungsbescheiden (gem. § 180 Abs. 2 AO i.V.m. der hierzu ergangenen Verordnung vom 20.12.2000, - BStBl I 2001, Seite 28 ff - und i.V.m. §§ 3 und 4 FördG) vom 28.6.2004 ermittelte der Antragsgegner deshalb die Besteuerungsgrundlagen für die Sonderabschreibung sowie für die Restwertabschreibung nach den für die Neuerrichtung eines Gebäudes einschlägigen Vorschriften des FördG (§ 3 Satz 2 Nr. 1 FördG usw.; siehe oben) und des EStG, was für die Antragsteller zur Folge hat, dass eine Sonderabschreibung nur in Höhe von 25 v.H. sowie die reguläre Restwertabschreibung anwendbar ist. Darin liegt die Beschwerde der Antragsteller.
- 9 Die Antragsteller vertreten die Auffassung, dass es sich bei der streitbefangenen Sanierung nicht um die Herstellung eines bautechnisch neuen Gebäudes gehandelt hat. Sie meinen vielmehr, dass sie aufgrund der Auflagen der Denkmalschutzbehörden gehalten gewesen seien, die Gebäude nach historischem Vorbild so wieder herzustellen, wie sie vorher waren.
- 10 Des weiteren entspreche das Vorgehen des Antragsgegners nicht dem Sinn und Zweck des FördG, mit welchem durch erhöhte Abschreibungsmöglichkeiten Kapital zur Sanierung des Gebäudealtbestandes des Fördergebietes angelockt werden sollte.
- 11 Wegen des weiteren Vorbringens der Antragsteller wird auf die im Einspruchsverfahren sowie im vorliegenden Antragsverfahren eingereichten Schriftsätze verwiesen.
- 12 Die Antragsteller beantragen,
- 13 dass im Wege der Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich der angefochtenen Feststellungsbescheide einstweilen bis zum rechtskräftigen Abschluss der Hauptsacheverfahren eine Sonderabschreibung von 40 v.H. nach Maßgabe der §§ 3 Satz 2 Nr. 3 , 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2b ,

Satz 2 Nr. 1 und Satz 3 FördG sowie eine Restwertabschreibung nach § 4 Abs. 3 FördG zum Ansatz kommt.

- 14 Der Antragsgegner beantragt,
- 15 den Antrag abzulehnen.
- 16 Der Antragsgegner vertritt unter Bezug auf die Rechtsprechung des BFH zur Abgrenzung nachträglicher Herstellungskosten an einem vorhandenen Gebäude zur Neuherstellung eines Gebäudes die Auffassung, dass durch die umfangreiche Sanierung im Streitfall bautechnisch neue Gebäude entstanden seien.
- 17 Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakten sowie auf den Inhalt der vorgelegten Behördenakten (1 Band Feststellungsakten, 1 Band BP-Akten, 2 Bände BP-Fallhefte, 1 Sonderband Schriftsätze AdV, 4 Leitzordner mit Vertrags- und Bauunterlagen, 1 Lichtbild) Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

- 18 Die Anträge konnten keinen Erfolg haben.
- 19 Nach dem Gesetz (§ 69 Abs. 3 Finanzgerichtsordnung -FGO-) kann das Gericht die Vollziehung eines Steuerbescheides auf Antrag eines Steuerpflichtigen ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides bestehen oder wenn die Vollziehung für den Steuerpflichtigen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Da dem Steuerpflichtigen durch eine Aussetzung der Vollziehung nur ein vorläufiger Rechtsschutz gewährt werden soll, beschränkt sich das Verfahren auf eine summarische Prüfung der Sach- und Rechtslage aufgrund des zwischen den Beteiligten unstrittigen Sachverhalts und der vorliegenden Beweismittel.
- 20 Gemessen an diesen Grundsätzen hat der Senat bei der gebotenen summarischen Prüfung angesichts der Eindeutigkeit der tatsächlichen Gegebenheiten keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Feststellungsbescheide.
- 21 Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein Gebäude nach einer umfangreichen Sanierung bautechnisch nur dann neu, wenn die neueingefügten Gebäudeteile dem Gebäude bautechnisch das Gepräge geben. Das ist insbesondere der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer bestimmend sind, wie z.B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und Dachkonstruktion. Wird nur ein einziger für die Nutzungsdauer bestimmender Gebäudeteil erneuert, reicht dies in der Regel nicht aus. Die Sanierungsmaßnahmen müssen so umfangreich sein, dass die verwendeten Altteile wertmäßig untergeordnet erscheinen (vgl. BFH-Urteile vom 14.5.2003, X R 47/00 , BFH/NV 2003, 1180; vom 14.5.2003, X R 32/00 , BFH/NV 2003, 1178; vom 17.12.1997, X R 54/96 , BFH/NV 1998, 841; vom 11.9.1996, X R 46/93 , BStBl II 1998, 94 und vom 15.11.1995, X R 102/95 , BStBl II 1998, 92 mit jeweils m. w. N.).
- 22 Im Streitfall ist zwar bei summarischer Prüfung nicht davon auszugehen, dass die streitbefangenen Gebäude einem Vollverschleiß i.S. der BFH-Urteile vom 14.5.2003 (X R 32/00 und X R 47/00, a.a.O.) unterlagen, denn sie waren zum Zeitpunkt des Erwerbs durch die Antragstellerin zu Ziff. 1, also vor Sanierungsbeginn, noch teilweise vermietet, mithin noch nutzbar. Es wurden jedoch derart umfangreiche Sanierungsmaßnahmen durchgeführt, dass von bautechnisch neuen Gebäuden auszugehen ist.
- 23 So wurde das Hinterhaus, beginnend ab der Erdgeschossdecke, völlig neu errichtet und folglich mit den tragenden Außen- und Innenmauern, den weiteren Geschossdecken, den tragenden Aufbauten zum Treppenhaus und zum Fahrstuhlschacht sowie der Dachkonstruktion weitaus mehr als nur ein die Nutzungsdauer bestimmendes Gebäudeteil erneuert. Zudem musste zwangsläufig der gesamte

Innenausbau mit Heizungs- und Elektroanlage, Wasserleitungen, Innenwänden und -türen ausgetauscht werden. Damit lag beim Hinterhaus zweifellos ein bautechnisch neues Gebäude vor.

- 24** Aber auch beim Vorderhaus gingen nach Ansicht des Senats die Sanierungsarbeiten über eine Generalrenovierung hinaus. Nach der völligen Entkernung des Gebäudes blieben nur noch die sanierungsbedürftigen Grundfundamente sowie die historischen Außenmauern übrig (siehe das vorgelegte Lichtbild). Sämtliche tragenden Geschossdecken (Beton statt Holz), tragenden Innenwände, die tragenden Fahrstuhl- und Treppenhausaufbauten sowie die tragende Dachkonstruktion mussten erneuert werden. Zudem wurde das Gebäude im Inneren, wie das Hinterhaus, völlig neu aufgebaut (mit neuen Innenwänden und -türen, neuer Heizungs- und Elektroanlage, neuen Wasserleitungen usw.). Im neu errichteten Dachgeschoss entstanden überdies neue Wohnungen, die in der Altsubstanz nicht vorhanden waren. Die Aufwendungen für die Erneuerung der für die Nutzungsdauer bestimmenden Gebäudeteile überstiegen auch den Wert der weiter verwendeten Altteile erheblich. Damit erfüllte auch das Vorderhaus die von der Rechtsprechung entwickelten Merkmale eines bautechnisch neuen Gebäudes.
- 25** Unerheblich ist dabei, ob diese umfangreichen Sanierungsmaßnahmen auf dem eigenen Entschluss des Bauträgers beruhten oder auf Auflagen der Bauaufsichtsbehörde. Nicht erheblich für die Beurteilung der Streitfrage ist ferner, ob die historisch getreue Wiederherstellung der Gebäude durch die Denkmalschutzbehörden angeordnet war. Denn auch bei einem völligen Abriss eines historischen Gebäudes und dem originalgetreuen Wiederaufbau dieses Gebäudes, quasi als Kopie des alten, handelt es sich um die Errichtung eines bautechnisch neuen Gebäudes, auch wenn nach dem äußeren Erscheinungsbild das alte neu entstanden ist.
- 26** Diese Würdigung widerspricht auch nicht dem Sinn und Zweck der FördG. Das FördG selbst unterscheidet bereits zwischen Sonderabschreibungen auf Modernisierungskosten und nachträgliche Herstellungskosten sowie Sonderabschreibungen für neu errichtete Gebäude. Das Gesetz ordnet nicht an, dass für ein bautechnisch neu errichtetes Gebäude, abweichend von den geltenden Rechtsgrundsätzen, stets die erhöhte Sonderabschreibung für nachträgliche Herstellungs- bzw. Modernisierungskosten zu gewähren ist. Das Maß der baulichen Sanierung folgt vielmehr den bautechnischen Vorgaben sowie der Investitionsentscheidung des Bauträgers, der die Art der anzuwendenden Sonderabschreibung damit selbst in der Hand hat.
- 27** Die vorliegenden Vollziehungsaussetzungsanträge waren daher kostenpflichtig abzulehnen, § 135 Abs. 1 FGO .