

Leitsätze

Die mögliche Verletzung des Steuergeheimnisses berechtigt einen Bauträger zur Erhebung einer vorbeugenden Unterlassungsklage gegen das Finanzamt um die Bekanntgabe des Rohgewinnaufschlagsatzes gegenüber den Erwerbern sanierter Altbauten zu verhindern.

Wird der Verkäufer sanierter Altbauwohnungen von den Feststellungsbeteiligten nicht zum gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten gem. § 6 Abs. 1 der VO zu § 180 Abs. 2 AO in Verbindung mit § 48 Abs. 2 FGO bestellt, hat er keine Klagebefugnis gegen die Feststellungsbescheide über die Aufteilung des Kaufpreises der von ihm sanierten Eigentumswohnungen.

Die Bekanntgabe des Rohgewinnaufschlages des Verkäufers sanierter Altbauwohnungen gegenüber den Käufern verstößt nicht gegen das Steuergeheimnis, wenn dies zur Feststellung der Aufteilung des Kaufpreises aufgrund und Boden, Altbau und Sanierungsaufwand erforderlich ist.

Es besteht keine Bindung des Finanzamts an die von den Vertragsparteien in den notariellen Kaufverträgen vorgenommene Verteilung des Kaufpreises aufgrund und Boden, Altbausubstanz und Sanierungsaufwendungen, wenn hinsichtlich der Aufteilung ein Gestaltungsmissbrauch vorliegt, da mit den Sanierungsmaßnahmen bereits vor dem Abschluss des notariell beurkundeten Kaufvertrages begonnen worden ist.

Die erhöhten Absetzungen gem. § 7h bzw. § 7i EStG umfassen nur solche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Erwerber, die nach Abschluss der Kaufverträge entstanden sind, so dass eine Aufteilung des gesamten Sanierungsaufwands auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss der notariellen Kaufverträge geboten ist.

Dies gilt auch für den Rohgewinnaufschlag des Bauträgers, der gleichmäßig auf die gesamte (sowohl vor als auch nach Abschluss der Kaufverträge durchgeführte) Sanierungstätigkeit zu verteilen ist.

Zum Sachverhalt

Die Klägerin (Kl.) – eine Bauträgerin – wendet sich unter Berufung auf das Steuergeheimnis gegen die Absicht der Finanzbehörde (Bekl.), im Feststellungsverfahren gemäß § 180 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) eine von den Kaufpreisaufteilungen, die die Kl. und die jeweiligen Erwerber in den sog. Modernisierungswerk- und Kaufverträgen vorgenommen haben, abweichende Aufteilung der Gesamtkaufpreise aufgrund und Boden, Gebäude und Sanierungsaufwendungen im Sinne der §§ 7h, i EStG vorzunehmen. Die Kl. ist eine GmbH mit Sitz in X. Ihr Geschäftszweck besteht im Ankauf von Mehrfamilienhäusern, der Aufteilung in Wohneigentum, der Sanierung und dem Weiterverkauf der Wohnungen. Dabei kaufte sie u.a. das mit einem Mehrfamilienhaus bebaute Grundstück A-Straße 1 in Y, teilte das Objekt in Wohnungseigentum auf, sanierte es und verkaufte die einzelnen Wohneinheiten am 5. Oktober 2005 an die Erwerberin B und am 17. November 2005 an den Erwerber Z weiter.

In beiden Verträgen wurde angegeben, die Aufteilung des Kaufpreises in die Bestandteile Grundstücksanteil, Altbausubstanz und Sanierungs- und Modernisierungsaufwendungen sei eine Schätzung und gebe die Erwartung des Verkäufers wieder. Nach Abschluss der Maßnahmen bescheinigte die zuständige Sanierungsverwaltungsstelle per Grundlagenbescheid die Höhe der geförderten Kosten; der Verkäufer könne keine Gewähr und Haftung für Angaben übernehmen,

insbesondere hinsichtlich der Bewertung des Grund und Bodens sowie der Altbausubstanz und den Sanierungs- und Modernisierungskosten, da den Finanzbehörden eine eigene Bewertung stets vorbehalten sei. Die Anerkennung dieser Kaufpreisaufteilung für steuerliche Zwecke werde vom Bauträger weder zugesagt noch garantiert und könne daher keine Schadensersatzansprüche auslösen. Sollte das Finanzamt eine andere Bewertung vornehmen, sei ein Rücktritt vom Kaufvertrag ausgeschlossen. Mit der Sanierung, Modernisierung und den Baumaßnahmen überhaupt sei noch nicht begonnen worden.

Am 19. Dezember 2006 reichte die Kl. die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung nach der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO (VO zu § 180 Abs. 2 AO) betreffend das Objekt A-Straße 1 in Y beim Bekl. ein. Eine Bestellung der Kl. zur Empfangsbevollmächtigten der Feststellungsbeteiligten ist nicht erfolgt. Hinsichtlich der beiden o.g. Erwerber erklärte die Kl. die Beträge entsprechend der in den notariellen Verträgen vorgenommenen Verteilung auf den Grundstücksanteil, die Altbausubstanz, Sanierungs- und Modernisierungskosten.

Mit Bescheiden vom 23. Februar 2009 (Erwerber B) sowie vom 11. März 2009 (Erwerber Z) stellte der Bekl. die Beträge entsprechend der Feststellungserklärung fest. Die Bescheide ergingen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (VdN) gemäß § 164 AO.

Auf der Grundlage der Prüfungsanordnung (PA) vom 12. November 2010 führte der Bekl. bei der Kl. eine Außenprüfung (AP) durch. Nach Ansicht der AP ist der insgesamt angefallene Sanierungsaufwand auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss der jeweiligen notariellen Verträge aufzuteilen. Zu diesem Zweck hat der Bekl. den gesamten Sanierungsaufwand, der der Kl. von Bauunternehmen in Rechnung gestellt wurde, ermittelt und errechnet, zu welchem Prozentsatz die Sanierung zur Zeit der notariellen Vertragsabschlüsse mit den Erwerbern B und Z bereits erfolgt war. Auf der Grundlage dieser Berechnung des Sanierungsgrads zum Zeitpunkt der notariellen Vertragsabschlüsse hat die AP dann den Gesamtsanierungsaufwand, der den Erwerbern von der Kl. in Rechnung gestellt wurde und der den Gewinnaufschlag der Kl. auf die von dritter Seite bezogenen Sanierungsleistungen enthält, auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss der notariellen Verträge verteilt. Dementsprechend beabsichtigt der Bekl. nun, hinsichtlich der beiden o.g. Erwerber die Feststellungsbescheide zu ändern.

Mit Schriftsatz vom 13. Juni 2012 erhob die Kl. Klage gegen die Absicht des Bekl., eine Änderung der bisherigen Kaufpreisaufteilung vorzunehmen. Außerdem komme es bei der von der Finanzverwaltung beabsichtigten Verfahrensweise zu einem rechtswidrigen Eingriff in den grundrechtlich geschützten Geschäftsbetrieb der Kl.. Dies würde zu einer Verletzung ihres Steuergeheimnisses führen.

Die Kl. beantragt,

1. dem Bekl. zu untersagen, für das Sanierungsobjekt A-Straße 1 in Y Geschäftsdaten der Kl. wie Rohgewinn über Feststellungen in einem Prüfungsbericht auszuwerten sowie
2. für das genannte Sanierungsobjekt die bis zum Kaufvertragsabschluss entstandenen Sanierungskosten für Baumaßnahmen zu Herstellungskosten nach Fertigstellungsgrad zu bewerten, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Bekl. beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.

Aus den Gründen

I. Die Klage ist zulässig, aber unbegründet.

Die als allgemeine Leistungsklage in der Form der vorbeugenden Unterlassungsklage erhobene Klage ist zulässig. Insbesondere ist die erforderliche Beschwer der Kl. (§ 40 Abs. 2 FGO) gegeben. Indem die Kl. rügt, die Aufnahme der vom Bekl. beabsichtigten geänderten Kaufpreisaufteilung in den Prüfungsbericht bzw. eine entsprechende Änderung der Feststellungsbescheide führe zu einer Bekanntgabe des Rohgewinnaufschlags (...), hat sie eine mögliche Verletzung ihres Steuergeheimnisses ausreichend dargetan.

Der Klageantrag Ziffer 2 ist unzulässig. Da die Kl. von den Feststellungsbeteiligten nicht zur gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt wurde, kommt ihr keine Klagebefugnis bezüglich der Inhalte der Feststellungsbescheide zu (vgl. BFH, Beschluss vom 20. März 2006 IX B 205/05,

BFH/NV 2006, 1054). Das Gericht verkennt nicht, dass die von der Kl. beanstandete mittelbare Offenbarung ihres Rohgewinnaufschlags mit der von ihr mit dem Klageantrag Ziffer 2 geltend gemachten Aufteilungsmethode verhindert werden könnte. Da der Kl. aber mangels Bestellung zur Empfangsbevollmächtigten keine Rechtsbehelfsbefugnis bezüglich der die Erwerber betreffenden Feststellungsbescheide zukommt, ist sie auch nicht berechtigt, ein Begehren geltend zu machen.

Die Klage ist – soweit sie zulässig ist – unbegründet. Ein aus dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) resultierender Anspruch der Kl., dem Bekl. zu untersagen, Geschäftsdaten der Kl. (wie ihren Rohgewinn) über Feststellungen in einem Prüfungsbericht auszuwerten, besteht nicht.

Nach § 30 Abs. 4 Nr. 1 AO ist die Offenbarung von nach § 30 Abs. 2 AO – im Streitfall in einem Verwaltungsverfahren in Steuersachen gemäß § 30 Abs. 2 Nr. 1a, 1. Fall AO – erlangten Kenntnissen u.a. dann zulässig, wenn sie der Durchführung eines Verfahrens im Sinne des Absatzes 2 Nr. 1 Buchstabe a) dient. Ein solches “Dienen“ setzt voraus, dass die offenbarten Daten eine Prüfung der in einem Verfahren im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 1a) oder b) relevanten Tatbestandsmerkmale ermöglichen, erleichtern oder auf eine festere Grundlage stellen können [BFH, Beschluss vom 29. August 2012 X S 5/12 (PKH), BFH/NV 2013, 2], dass also ein unmittelbarer funktionaler Zusammenhang zwischen der Offenbarung und der Verfahrensdurchführung besteht (BFH, Urteil vom 10. Februar 1987 VII R 77/84, BStBl II 1987, 545; BFH-Beschluss vom 7. Juli 2008 II B 9/07, BFH/NV 2008, 1811; Klein-Rüsken, AO, Kommentar, 12. Aufl. 2014, § 30 Rn. 71a).

Diese Voraussetzung ist erfüllt. Denn der Bekl. ist zu Recht der Auffassung, dass eine von der Kaufpreisaufteilung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter, die die Kl. und die Erwerber B und Z in den notariellen Verträgen vorgenommen haben, abweichende Aufteilung vorzunehmen ist und demzufolge geänderte Feststellungsbescheide gegenüber den Erwerbern B und Z zu erlassen sein werden. Entgegen der Auffassung der Kl. besteht keine Bindung des Bekl. an die von Vertragsparteien in den notariellen Verträgen vorgenommene Verteilung des von den Erwerbern zu zahlenden Gesamtbetrags aufgrund und Boden, Altbausubstanz und Sanierungsaufwendungen. Zwar ist nach der Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, eine von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf einzelne Wirtschaftsgüter (zur Behandlung von Modernisierungs- und Sanierungsaufwendungen “wie ein selbstständiges unbewegliches Wirtschaftsgut“: vgl. BFH, Beschluss vom 24. Januar 2007 IX B 84/06, BFH/NV 2007, 1104 mit weiteren Nachweisen – m.w.N. –; BFH, Beschluss vom 10. Juni 2014 IX B 157/13, BFH/NV 2014, 1559) grds. der Besteuerung zugrunde zu legen. Dies gilt aber nur dann, wenn keine Scheinvereinbarung und kein Gestaltungsmissbrauch vorliegen (BFH, Urteile vom 18. Januar 2006 IX R 34/05, BFH/NV 2006, 1634; vom 10. Oktober 2000 IX R 86/97, BStBl II 2001, 183 m.w.N.; BFH, Beschluss vom 10. Juni 2014 IX B 157/13, a.a.O).

Ein solcher Gestaltungsmissbrauch ist gegeben, da – wie die Kl. – einräumt, die in den notariellen Verträgen erfolgte Angabe “Mit der Sanierung, Modernisierung und den Baumaßnahmen überhaupt ist noch nicht begonnen“ unzutreffend ist. Die Sanierungsaufwendungen sind vielmehr zum Teil vor und zum Teil nach Abschluss der notariellen Verträge entstanden. Da die erhöhten Absetzungen gemäß § 7h bzw. § 7i EStG nur solche Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, ... die nach Abschluss der Kaufverträge entstanden sind (vgl. § 7h Abs. 1 Satz 3 und § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG; L. Schmidt-Kulosa, EStG, Kommentar, 33. Auflage 2014, § 7h Rn. 5 m.w.N.), ist eine Aufteilung des gesamten Sanierungsaufwands auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss der notariellen Kaufverträge geboten.

Auch ist die Art und Weise der von der Betriebsprüfung beabsichtigten Aufteilung der Sanierungsaufwendungen der Erwerber auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss der notariellen Verträge nicht zu beanstanden und “dient“ deshalb der Durchführung eines Verwaltungsverfahrens. Dabei geht der Bekl., indem er beabsichtigt, die gesamten Einstandspreise der Kl. für die Sanierungsarbeiten festzustellen, daraufhin zu ermitteln, in welchem prozentualen Umfang die Sanierungsarbeiten vor bzw. nach Abschluss der Kaufverträge vorgenommen wurden und schließlich entsprechend diesem Prozentsatz den von den Erwerbern jeweils getragenen gesamten Sanierungsaufwand auf die Zeit vor bzw. nach Abschluss der notariellen Kaufverträge zu verteilen, zutreffend vor. Da die Regelungen der §§ 7h und 7i EStG die AfA-Berechtigung der jeweiligen Erwerber betreffen und die ihnen entstandenen Herstellungskosten auch den Rohgewinnaufschlag des Bauträgers umfassen, ist auch dieser auf die Zeit vor bzw. nach Vertragsabschluss zu verteilen.

(...)

III. Die Revision wird nicht zugelassen.