

Leitsätze

1. Die Frage, wie weit die Bindungswirkung der von der Denkmalschutzbehörde erteilten Bescheinigung gem. § 7i EStG im Einzelfall reicht, hängt vom jeweiligen konkreten Inhalt der Bescheinigung ab. Ihr Regelungsinhalt ist erforderlichenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln. Vertritt das FA eine von der bescheinigenden Behörde abweichende Auffassung und hält es den Grundlagenbescheid für rechtswidrig, so hat es nur die Möglichkeit, bei der Behörde darauf hinzuwirken, dass sie ihre Bescheinigung zurücknimmt oder ändert (vgl. BFH-Rechtsprechung).
2. Entscheidet das Regierungspräsidium bei der Feststellung der begünstigten Sanierungskosten, nicht begünstigten Kosten allein dem Veräußerer zuzuordnen, entspricht dies dem Förderzweck, Entlastungszweck und Anreizzweck des § 7i EStG, nach dem nur die Erwerber – nicht aber der Veräußerer – die Begünstigung in Anspruch nehmen können. Die Maßgabe, den Erwerbern begünstigte Sanierungsaufwendungen im größtmöglichen Umfang zuzuordnen und damit dem Förderzweck des § 7i EStG Geltung zu verschaffen, ist auch bei der steuerrechtlichen Überprüfung der seitens des Regierungspräsidiums bescheinigten Aufwandssumme zu beachten.
3. Bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen nach § 7i EStG ist von den im Grundlagenbescheid festgelegten Denkmalaufwendungen auszugehen. Von diesen sind die Korrekturen vorzunehmen, die im Bescheid zugelassen und gemäß § 7i EStG erforderlich sind. Dabei ist der Förderzweck zu beachten. Eine losgelöste Neufestlegung aller begünstigten Denkmalaufwendungen (hier: Neuberechnung aus der Buchführung des veräußernden Bauträgers) steht mit der Bindungswirkung des Grundlagenbescheides nicht im Einklang.
4. Es ist nicht Aufgabe des FG, auf stichwortartigen Vortrag hin einen Sachverhalt zu erraten und sodann die passende rechtliche Begründung zu liefern. Lässt sich danach aufgrund der unzureichenden Darlegungen des FA nicht mit der erforderlichen Sicherheit feststellen, ob die Bindungswirkung des die Feststellung der begünstigten Sanierungskosten ausweisenden Grundlagenbescheides gem. § 7i EStG zu Recht durchbrochen wurde, hat sie im Ergebnis zu unterbleiben.

Zum Sachverhalt

Der Kl. erwarb eine Eigentumswohnung in einer Altbauvilla. Im Kaufvertrag verpflichtete sich die veräußernde GmbH, den Kaufgegenstand nach den anerkannten Regeln der Baukunst schlüsselfertig zu sanieren.

Das Regierungspräsidium erließ gegenüber dem Kl. einen Bescheid zur Geltendmachung steuerlicher Vorteile gemäß §§ 7i, 10f und 11b EStG. Es verwies auf eine Kostenzusammenstellung und eine Gesamt-Rechnungsauflistung, die Bestandteil der Bescheinigung seien. Weiter führte das Regierungspräsidium aus, zu den bescheinigungsfähigen Aufwendungen gehörten auch Funktionsträgergebühren. Begünstigt sei nur der Anteil, der nach Feststellung der Finanzbehörden zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehöre, die auf die begünstigten Baumaßnahmen entfielen. Die Bescheinigung sei nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung.

Die veräußernde GmbH reichte für das Gesamtobjekt eine Feststellungserklärung ein, zu der der Bkl. eine Außenprüfung durchführen ließ. Gegenstand der Prüfung war auch die im Bescheid des Regierungspräsidiums Bezug genommene Gesamt-Rechnungsauflistung. In ihrem Bericht führte die Prüferin aus, das Gebäude sei vor der Sanierung als Kindergarten genutzt worden. Aufgrund des Umbaus seien andere, jedoch keine neuen Wirtschaftsgüter entstanden. Ferner heißt es: „Im Rahmen der Prüfung wurden ausschließlich steuerrechtliche Aspekte geprüft. Insbesondere betraf dies die

Kaufpreisaufteilung und die Feststellung, welche Baumaßnahmen vor und nach Abschluss des Kaufvertrages durchgeführt worden sind“.

Der Bekl. folgte dem und erließ einen entsprechenden Feststellungsbescheid. Das Einspruchsverfahren des Kl. blieb ohne Erfolg.

Mit seiner Klage begehrt der Kl. den Ansatz der im Kaufvertrag ausgewiesenen Sanierungsleistungen als Bemessungsgrundlage für Abschreibungen nach § 7i EStG. Diese Aufwendungen habe das Regierungspräsidium in seiner Bescheinigung als steuerbegünstigte Sanierungskosten festgestellt. Aus dem Kaufvertrag ergebe sich, dass mit den Sanierungsarbeiten noch nicht begonnen worden sei. Der Bekl. beantragt, die Klage abzuweisen.

Aus den Gründen

Die Klage hat im Ergebnis teilweise Erfolg.

Die Rechtmäßigkeit der Berechnung, mit der der Bekl. von der Feststellung der begünstigten Sanierungskosten im Grundlagenbescheid abgewichen ist, ist nicht zu bejahen.

Steuerpflichtige können nach § 7i Abs. 1 EStG in der im Streitfall geltenden Fassung bei einem Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, im Jahr der Herstellung und in den neun folgenden Jahren jeweils bis zu 10 % der Herstellungskosten für Baumaßnahmen absetzen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Gemäß § 7i Abs. 3 i. V. m. § 7h Abs. 3 EStG gilt diese Begünstigung für Eigentumswohnungen entsprechend. Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen auch für Anschaffungskosten in Anspruch nehmen, soweit diese auf förderfähige Baumaßnahmen entfallen, die nach Abschluss des obligatorischen Erwerbsvertrages durchgeführt worden sind (§ 7i Abs. 1 Satz 5 EStG). Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die Voraussetzungen von § 7i Abs. 1 EStG für das Gebäude – bzw. hier die Eigentumswohnung – und die Erforderlichkeit der Aufwendungen durch eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nachgewiesen hat (§ 7i Abs. 2 EStG).

Bei der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG handelt es sich um einen Grundlagenbescheid, dessen verbindliche Feststellungen sich auf die Tatbestände des zum Landesrecht gehörenden Denkmalrechts beschränken, nämlich die Denkmaleigenschaft des Gebäudes, sowie darauf, ob die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind (BFH, Urteil v. 24. 6.2009 X R 8/08, EzD 6.1.2. Nr. 39 mit Anm. Kleeberg/Graf Nesselrode). Die Bescheinigung muss insofern auch die Höhe der Aufwendungen enthalten (vgl. BFH v. 22.10.2014 XR 15/13, BStBl. II 2015, 367 m. w. N.). Über das Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale der steuerrechtlichen Vorschrift haben die Finanzbehörden in eigener Zuständigkeit zu entscheiden. Erfasst die Bescheinigung Tatbestandsmerkmale, die zugleich denkmalschutzrechtliche und steuerrechtliche Bedeutung haben, so ist die in der Bescheinigung zum Ausdruck kommende denkmalschutzrechtliche Beurteilung auch steuerrechtlich bindend, weil andernfalls der Normzweck, denkmalschutzrechtlich erforderliche Investitionen zu begünstigen, durch eine abweichende steuerrechtliche Beurteilung der Finanzbehörden unterlaufen werden könnte. § 7i EStG liegt die Erwägung zugrunde, dass Eigentümer denkmalgeschützter Gebäude finanziell wegen der öffentlich-rechtlichen Bindungen nach dem Denkmalschutzgesetz und der erheblichen Kosten zur Erhaltung derartiger Gebäude entlastet werden sollen. Hinzu kommt der hohe Stellenwert, den die Erhaltung historisch bedeutender und städtebaulich wertvoller Stadtgebiete in der breiten Öffentlichkeit gefunden hat. Es hat sich gezeigt, dass der öffentlichen finanziellen Unterstützung ausschlaggebende Bedeutung für den Wirkungsgrad des Denkmalschutzes zukommt. Die Frage, wie weit die Bindungswirkung der von der Denkmalschutzbehörde erteilten Bescheinigung im Einzelfall reicht, das heißt welche Sachverhaltselemente einer denkmalschutzrechtlichen Beurteilung unterzogen werden, hängt vom jeweiligen konkreten Inhalt der Bescheinigung ab. Ihr Regelungsinhalt ist erforderlichenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln (vgl. zum Ganzen: Urteil des BFH, Urteil v. 24.6.2009 X R 8/08, EzD 6.1.2. Nr. 39 mit Anm. Kleeberg/Graf Nesselrode). Vertritt das Finanzamt eine von der bescheinigenden Behörde abweichende Auffassung und hält es den Grundlagenbescheid für rechtswidrig, so hat es nur die Möglichkeit, bei der Behörde darauf

hinzuwirken, dass sie ihre Bescheinigung zurücknimmt oder ändert (vgl. BFH, Urteil v. 22. 10.2014 X R 15/13, BStBl. II 2015, 367 m. w. N.).

Nach Maßgabe dieser Grundsätze entfaltete der Bescheid des Regierungspräsidiums nicht nur Bindungswirkung im Hinblick auf die denkmalrechtliche Würdigung, sondern darüber hinaus in Bezug auf Art und Höhe der als begünstigt bescheinigten Aufwendungen. Das gilt zum einen für die Summe der Gesamtaufwendungen sowie ihre Aufschlüsselung in der Gesamt-Rechnungsaufstellung, die das Regierungspräsidium ausdrücklich zum Gegenstand seines Bescheides gemacht hat. Zum anderen umfasst die Bindungswirkung des Bescheides auch den Umfang der Zuordnung des begünstigten Sanierungsaufwands zum Kl. sowie zu den übrigen Wohnungserwerbern. Die Zuteilung der Gesamtsumme kann das Gericht zwar nicht selbst feststellen. Die diesbezügliche Unsicherheit geht jedoch auf mangelnde Mitwirkung des Bekl. zurück, der die Unterlagen der einzelnen Erwerber nicht übergeben hat. Das Gericht folgt insofern den Angaben in der Auflistung der Betriebsprüferin sowie denjenigen des Bekl. im Erörterungstermin. Danach hat das Regierungspräsidium allen Erwerbern die in ihren Kaufverträgen ausgewiesenen Sanierungsaufwendungen zugewiesen und bescheinigt. Diesem zuletzt genannten Umstand kommt für den Streitfall Bedeutung zu, weil die Baukosten höher waren als die Summe aller Kaufpreise. Die veräußernde GmbH hat mithin einen Teil der Kosten auf sich behalten. Dieser überstieg in der Summe die nicht begünstigten Kosten. Das Regierungspräsidium hat insofern entschieden, die nicht begünstigten Kosten allein der veräußernden GmbH zuzuordnen. Diese Verteilung entspricht auch dem Förder-, Entlastungs- und Anreizzweck des § 7i EStG, denn nur die Erwerber – nicht aber die veräußernde GmbH – können die Begünstigung in Anspruch nehmen. Mit der vorgenommenen Zuordnung kann sich die denkmalschützende und – fördernde Wirkung des Begünstigungstatbestandes folglich bestmöglich entfalten. Die Maßgabe, den Erwerbern – und damit auch dem Kl. – begünstigte Sanierungsaufwendungen im größtmöglichen Umfang zuzuordnen und damit dem Förderzweck des § 7i EStG Geltung zu verschaffen, ist auch bei der steuerrechtlichen Überprüfung der bescheinigten Aufwandssumme zu beachten, die der Bescheid des Regierungspräsidiums eröffnet.

Die Sachbehandlung des Bekl. wird dem nicht gerecht. Sie lässt sich weder mit dem Förderzweck des § 7i EStG noch mit der Bindungswirkung des Grundlagenbescheides in Einklang bringen.

Die im angefochtenen Bescheid festgestellte Fördersumme beruht auf einer Neuberechnung der Sanierungsaufwendungen. Diese unterliegt bereits deshalb Bedenken, weil das Gericht nicht im Einzelnen nachvollziehen und prüfen kann, ob die angesetzten Beträge in der Buchführung des Bauträgers wie behauptet vorhanden und auch durch entsprechende Rechnungen (nur) in der behaupteten Höhe belegt waren. Ferner kann das Gericht nicht feststellen, ob die Prüferin die einzelnen Posten inhaltlich zutreffend beurteilt sowie zugeordnet und sodann auch fehlerfrei in ihre eigenen Aufstellungen übertragen hat. Es kann die Beträge in den Listen der Prüferin und ihre Berechnungen nur ins Ungewisse hinein übernehmen. Das ist für eine richterliche Überzeugungsbildung nicht ausreichend.

Die Darlegungen und das gelieferte Zahlenmaterial lassen darüber hinaus den Schluss zu, dass die Prüferin und ihr folgend der Bekl. eine eigenständige, von der Gesamt-Rechnungsaufstellung des Regierungspräsidiums losgelöste Zusammenstellung der begünstigten und nicht begünstigten Sanierungskosten vorgenommen haben. Dies lässt sich zum einen aus der Angabe folgern, die zugrunde gelegten Beträge stammten aus der Buchführung des Bauträgers; denn das kann nur bedeuten, dass die Prüferin gerade nicht von der – bindenden – Gesamt-Rechnungsaufstellung im Bescheid des Regierungspräsidiums ausgegangen ist. Zum anderen sind Rechnungsposten berücksichtigt, die in der Gesamt-Rechnungsaufstellung gar nicht vorkommen. Auch sind in der Berechnung Abzüge für Rechnungsbeträge gebildet, die bereits das Regierungspräsidium aus der Fördersumme ausgegliedert hatte. Als Beispiel zu nennen ist etwa der Abzugsposten für „andere Objekte“ in der Aufstellung, die der Bekl. als Anlage 3 zu seinem Schriftsatz übergeben hat. Die Einzelbeträge, aus denen sich dieser Abzugsbetrag gemäß farblicher Kennzeichnung zusammensetzt, sind in der Gesamt-Rechnungsaufstellung überwiegend nicht zu finden und im Übrigen dort den nicht abziehbaren Kosten zugeordnet. Gleiches lässt sich für die Einzelaufwendungen feststellen, die in der Aufstellung des Bekl. den Abzugsposten „Außenanlage“ bilden. Diese Vorgehensweise der

losgelösten Neufestlegung aller begünstigten Denkmalaufwendungen steht mit der Bindungswirkung des Grundlagenbescheides nicht im Einklang.

Stattdessen ist bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen nach § 7i EStG von den im Grundlagenbescheid festgelegten Denkmalaufwendungen auszugehen. Von diesen sind die Korrekturen vorzunehmen, die im Bescheid zugelassen und gemäß § 7i EStG erforderlich sind. Dabei ist der bereits genannte Förderzweck zu beachten.

Der Grundlagenbescheid weist förderfähige Gesamtaufwendungen aus. Ausweislich der Gesamt-Rechnungsauflistung ist in dieser Summe auch der Kaufpreis für das Altobjekt enthalten. Dieser gehört nach Maßgabe des Gesetzestextes nicht zur Bemessungsgrundlage des § 7i EStG. Nach Abzug der ausgewiesenen Kaufpreissumme verbleiben die förderfähige Aufwendungen. Es entspricht – wie dargelegt – sowohl dem Förder-, Anreiz- und Entlastungszweck von § 7i EStG als auch der erkennbaren Bestimmung im Grundlagenbescheid, die förderfähige Aufwandssumme weitestgehend bei den Erwerbern zum Ansatz zu bringen.

Nicht abzugsfähige Funktionsträgergebühren, die beim Kl. auf die Altimmoblie entfallen, sowie Kosten für Arbeiten vor Abschluss des obligatorischen Vertrages, die gemäß § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG nicht zur Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen gehören, sind demgemäß vorrangig mit dem genannten Überschussbetrag zu verrechnen. Der Anteil des Kl. an dieser Summe muss im Schätzungswege ermittelt werden, denn der Grundlagenbescheid ermöglicht keine direkte Zuordnung. Da es um eine Aufteilung der Sanierungsaufwendungen geht, bietet sich eine rechnerische Zuordnung entsprechend des Anteils des Kl. an den insgesamt bescheinigten Sanierungsaufwendungen an.

Die in der Gesamt-Rechnungsauflistung ausgewiesenen Funktionsträgergebühren beziehen sich auf das Gesamtobjekt einschließlich der Altimmoblie. Für die Zuordnung zum Kl. ist auch hier eine Schätzung erforderlich. Da nicht feststeht, dass sich die Kaufpreise in allen Erwerbsverträgen in gleicher Weise auf die Altimmoblie und die Sanierungsleistungen verteilen, ist es sachgerecht, zunächst eine Aufteilung auf die Erwerber vorzunehmen und die Einzelsumme des Kl. sodann nach den für ihn geltenden Zahlenverhältnissen weiter aufzuteilen. Da es hier um die Aufteilung nicht nur von Sanierungskosten, sondern von Aufwendungen auch für die Altimmoblie geht, ist es zweckmäßig, die auf den Kl. entfallende Miteigentumsquote für das Gesamtobjekt zum Ansatz zu bringen. Daraus folgt ein Anteil auf den Kl. entfallender Funktionsträgergebühren. Nicht berücksichtigungsfähig ist der Teilbetrag, der dem Anteil des Kl. an der Altimmoblie zuzuordnen ist. Diese Summe ist mit dem auf den Kl. entfallenden Überschuss begünstigter Sanierungskosten zu verrechnen.

Hinsichtlich der Leistungen vor Abschluss des obligatorischen Erwerbsvertrages, die nach Maßgabe von § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG nicht begünstigt sind, ist der Bindungswirkung des Grundlagenbescheides ebenfalls Rechnung zu tragen. Wie bereits dargelegt, sind alle Korrekturen auf die Gesamt-Rechnungsauflistung zu beziehen, die Bestandteil des Grundlagenbescheides ist. Ausweislich der Rechnungsdaten enthält die Auflistung auch Beträge aus Rechnungen, die vor Abschluss des Kaufvertrages ausgestellt wurden. Im Grundlagenbescheid sind mithin Leistungen berücksichtigt, die vor Abschluss des Kaufvertrages erbracht worden sind. Eine Kürzung nach Maßgabe von § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG ist damit unumgänglich. Auf die Ausführungen in der Kaufvertragsurkunde des Kl. kann es hier nicht ankommen, denn bindend und insofern maßgeblich ist der Inhalt des Grundlagenbescheides.

Der weitere Abzugsposten „sonstige Wirtschaftsgüter“, den der streitgegenständliche Feststellungsbescheid ausweist, ist nicht zu berücksichtigen, denn die Rechtmäßigkeit dieses Abzuges lässt sich nicht feststellen.

Bedenken ergeben sich zunächst daraus, dass die Kürzungssumme ausweislich der nachträglichen Erläuterungen des Bekl. auch Kosten des Kaminlieferanten „P.“ enthält, die in der Gesamt-Rechnungsauflistung des Grundlagenbescheides gar nicht berücksichtigt sind. Darüber hinaus lässt sich die Berechtigung des Abzugspostens anhand der Ausführungen des Bekl. nicht mit der erforderlichen Sicherheit bejahen. Der Hinweis, es handele sich „nicht um Herstellungskosten eines Gebäudes“ ist zu knapp gehalten. Der Inhalt dieser Darlegung letztlich wird nicht hinreichend erkennbar. Es erschließt sich nicht, um welche Sachverhaltsumstände und Erwägungen es hier genau gehen könnte – bezweifelt der Bekl. möglicherweise, dass Gebäudebestandteile vorliegen und von

welchem Geschehensablauf geht er insofern aus, oder sollen ganz andere Gründe der Annahme von Herstellungsaufwand entgegenstehen? Es fehlt auch jegliche Angabe der rechtlichen Grundlagen, auf die der Bekl. die Nichtberücksichtigung stützen wollen könnte. Der Klammerzusatz „vgl. Abschn. 33a Abs. 2 Nr. 3, 8 und 10 sowie Abs. 3 Nr. 3 EStR“ liefert keine erkennbaren Informationen. Die Einkommensteuerrichtlinien in der ab 2002 geltenden Fassung enthalten weder im Text der Richtlinie 33a noch in den Hinweisen hierzu Absätze und Nummerierungen. R 33a der aktuellen Einkommensteuerrichtlinien befasst sich mit § 33a EStG. Zu dem vom Bekl. angeführten Stichwort „Herstellung“ ist im Übrigen zu bedenken, dass im Streitfall ein sogenanntes Modernisierungsmodell vorliegt. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind Aufwendungen für Maßnahmen, die gleichzeitig mit dem Kaufvertrag über eine Eigentumswohnung in einem Altbau in Auftrag gegeben und alsbald durchgeführt werden, Anschaffungskosten; auf etwaige Voraussetzungen einer Herstellung kommt es insofern nicht an (vgl. BFH, Urteil v. 29.2.2012 IX R 13/11, BFH/NV 2012, 1422 m. w. N.; BFH, Beschl. v. 10.12. 2004 IX B 100/04, BFH/NV 2005, 697 m. w. N. sowie grundlegend BFH, Urteil v. 12.9.2001 IX R 52/00, BStBl. II 2003, 574 m. w. N.). Eine weitere Unsicherheit ergibt sich daraus, dass das Stichwort „Herstellung“ keinen erkennbaren Sinnzusammenhang mit der weiteren Begründung bildet, die Aufwendungen seien für die „sinnvolle Nutzung des Baudenkmals“ nicht erforderlich. Die Beurteilung dieses Aspekts liegt zudem nicht im Zuständigkeitsbereich des Bekl.n; er ist insofern an die Feststellungen des Regierungspräsidiums gebunden. Insgesamt bilden die Angaben des Bekl.n weder einen geeigneten Anknüpfungspunkt für eine weitere Sachverhaltsermittlung des Gerichts noch lassen sie eine ordnungsgemäße Rechtsprüfung zu. Das Gericht hat den Bekl.n mehrmals um Erläuterungen zu den Abzugsposten des Feststellungsbescheides sowie um die Angabe von Rechtsgrundlagen der jeweiligen Sachbehandlung gebeten. Es kann indessen nicht Aufgabe des Gerichts sein, auf stichwortartigen Vortrag hin einen Sachverhalt zu erraten und sodann die passende rechtliche Begründung zu liefern. Aufgrund der unzureichenden Darlegungen Bekl.n lässt sich nicht mit der erforderlichen Sicherheit feststellen, ob die Bindungswirkung des Grundlagenbescheides mit dem genannten Abzugsposten zu Recht durchbrochen wurde. Er hat im Ergebnis zu unterbleiben.

Auch die Kürzung für Außenanlagen, die der Feststellungsbescheid enthält, kann nicht erfolgen. Die Kosten der Außenanlagen sind – soweit sie in der Gesamt-Rechnungsaufstellung enthalten waren – bereits im Grundlagenbescheid aus der Fördersumme herausgerechnet worden. Ein nochmaliger Abzug scheidet aus.

Der weitere Abzugsposten ist nicht nachzuvollziehen. Ein Bezug zu den in der Gesamt-Rechnungsaufstellung enthaltenen Aufwandsbeträgen ist nicht herstellbar. Offenbar ist der Minderungsbetrag Ausfluss der losgelösten Neuermittlung der Denkmalaufwendungen. Er ist insofern aus bereits genannten Gründen nicht anzuerkennen.