

Leitsätze

1. Bei Wohnungseigentumsgemeinschaften können Besteuerungsgrundlagen ganz oder teilweise gesondert festgestellt werden nach § 180 Abs. 2 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 VO zu § 180 Abs. 2 AO, sofern es nach § 1 Abs. 1 Satz 2a VO zu § 180 Abs. 2 AO um Besteuerungsgrundlagen geht, die für die Besteuerung der einzelnen Gemeinschaftler von Bedeutung sind.
2. Bei der Bescheinigung des Regierungspräsidiums als der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle zur Geltendmachung steuerlicher Vorteile gemäß §§ 7i, 10f und 11b EStG handelt es sich um einen Grundlagenbescheid, der verbindliche Feststellungen hinsichtlich der Tatbestände des zum Landesrecht gehörenden Denkmalrechts (d. h. 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, trifft, nicht jedoch hinsichtlich des Vorliegens der übrigen Tatbestandsmerkmale einer steuerrechtlichen Vorschrift, welches von den Finanzbehörden in eigener Zuständigkeit zu entscheiden ist (BFH, Urteil vom 24.6.2009 X R 8/08, BStBl II 2009, 960).
3. Der Zeitpunkt des Beginns der Sanierungsarbeiten wird durch die Bescheinigung i. S. v. § 7i EStG nicht bindend festgestellt.
4. Die Durchführung einer Außenprüfung bei der Gesellschaft, die i. S. v. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 VO zu § 180 AO hinsichtlich des Gesamtobjekts für die Feststellungsbeteiligten im Feststellungszeitraum gehandelt hat, als Verfahrensbeteiligte nach § 5 VO zu § 180 AO ist nach § 7 Abs. 1 VO zu § 180 AO zulässig und führt zur Hemmung der Feststellungsfrist gem. § 171 Abs. 4 AO gegenüber allen Feststellungsbeteiligten auch wenn diese von der Außenprüfung keine Kenntnis haben.
5. Die im Hinblick auf §§ 7 Abs. 4, 7i EStG von den Beteiligten vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises aufgrund und Boden, Altbau und Sanierung ist grundsätzlich, auch wenn sie nicht dem Verhältnis der Verkehrswerte entspricht, zu übernehmen, es sei denn, es liegen gegen die wirtschaftliche Haltbarkeit der vertraglichen Aufteilung Bedenken vor. Derartige Bedenken sind insbesondere dann anzunehmen, wenn die Voraussetzungen für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO gegeben sind, der eine über das Motiv, Steuern zu sparen, hinausgehende Steuerumgehungsabsicht erfordert.

Zum Sachverhalt

Die Kläger hatten eine Wohnung in einem denkmalgeschützten Objekt von der Y erworben. Die Kläger erhielten vom zuständigen Regierungspräsidium eine Bescheinigung zur Geltendmachung steuerlicher Vorteile gemäß §§ 7i, 10f und 11b EStG. Die Kläger erklärten die Beträge entsprechend der Bescheinigung des Regierungspräsidiums bei ihren Einkommensteuererklärungen beim für sie örtlich zuständigen Finanzamt.

Im Nachgang zu einer bei der Y stattgefundenen Außenprüfung erließ der Beklagte einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung gemäß Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO. Mit diesem Bescheid wurde die bisherige, durch das Regierungspräsidium erfolgte Aufteilung abgeändert.

Streitig ist die Frage, ob der Beklagte Feststellungen zum Sanierungsaufwand für denkmalgeschützte Gebäude ändern konnte. Dies wurde durch das FG S für den vorliegenden Fall verneint.

Aus den Gründen

Nach § 180 Abs. 2 AO in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 VO zu § 180 Abs. 2 AO können Besteuerungsgrundlagen, insbesondere einkommensteuerpflichtige oder körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte, ganz oder teilweise gesondert festgestellt werden, wenn der Einkünfteerzielung dienende Wirtschaftsgüter mehreren Personen getrennt zuzurechnen sind, die bei dem Erwerb dieser Wirtschaftsgüter gleichartige Rechtsbeziehungen zu Dritten hergestellt oder unterhalten haben (Gesamtobjekt). Diese Voraussetzungen liegen bei – wie hier – Wohnungseigentumsgemeinschaften regelmäßig vor, sofern es um Besteuerungsgrundlagen geht, die für die Besteuerung der einzelnen Gemeinschaftler von Bedeutung sind (§ 1 Abs. 1 Satz 2a VO zu § 180 Abs. 2 AO). Welche Besteuerungsgrundlagen festzustellen sind und wie diese aufgeteilt werden müssen, richtet sich nach den gesetzlichen Vorschriften, derentwegen die Aufteilung erfolgt.

Die Voraussetzungen in Bezug auf die Höhe der Sanierungsaufwendungen liegen hier vor. Die Kläger haben ein denkmalgeschütztes Objekt erworben und eine Bescheinigung im Sinne von § 7i EStG vorgelegt, die Sanierungsaufwendungen ausweist. Die Außenprüfung hat für die Kläger sogar einen höheren Betrag festgestellt. Diese ist lediglich insoweit abgewichen, als sie festgestellt hat, dass bereits Sanierungsleistungen vor dem Tag des Erwerbes erbracht worden waren, sodass begünstigte Sanierungsleistungen abzuziehen waren. Insoweit entfaltet die Bescheinigung des Regierungspräsidiums auch keine Bindungswirkung. 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. Über das Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale der steuerrechtlichen Vorschrift haben die Finanzbehörden hingegen in eigener Zuständigkeit zu entscheiden (BFH, Urteil v. 24.6.2009 X R 8/08, BStBl II 2009, 960 m.w.N.). 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 (BFH, Urteil v. 13.9.2001 IX R 62/98, BStBl II 2003, 912). Zu den die Finanzbehörden bindenden Feststellungen gehören daher nicht nur die Denkmaleigenschaft des Gebäudes, sondern auch, welche Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind (BFH, Urteil v. 11.6.2002 IX R 79/97, BStBl II 2003, 578). In Bezug auf den Zeitpunkt des Beginns der Sanierungsarbeiten trifft aber die Bescheinigung keine für den Beklagten bindenden Feststellungen, so dass insoweit keine Bindungswirkung vorliegt.

Ein Feststellungsbescheid konnte auch noch erlassen werden, da die Feststellungsfrist nicht abgelaufen war. Die Feststellungsfrist der Feststellung lief gemäß §§ 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO am 31. Dezember 2009 ab, da die Y die Feststellungserklärung am 15. Februar 2005 abgab. Am 16. Oktober 2008 ordnete der Beklagte eine Außenprüfung an, so dass die Feststellungsfrist gemäß § 171 Abs. 4 AO bis zum Erlass des streitigen Bescheides gehemmt war. Die Außenprüfungsanordnung war auch der Y gemäß § 7 Abs. 2 VO zu § 180 AO und nicht den Klägern bekannt zu geben, da die Außenprüfung nicht bei ihnen, sondern bei der Y durchgeführt werden sollte. Die Durchführung der Außenprüfung dort war zulässig, da diese Verfahrensbeiträge (§§ 5, 3 Abs. 1 Nr. 2 VO zu § 180 AO) und die Prüfung bei jedem Verfahrensbeitrügten zulässig ist (§ 7 Abs. 1 VO zu § 180 AO). § 7 VO zu § 180 AO ist insoweit lex specialis zu den anderen Vorschriften. Die Durchführung der Außenprüfung bei der Y war auch geboten, da nur diese über die notwendigen Unterlagen für die Feststellung verfügt. Die Außenprüfung bei einem Beitrügten führt dann auch zur Hemmung der Feststellungsfrist gegenüber allen Feststellungsbeitrügten (Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 180 AO, Rz. 94). Eine vergleichbare Regelung findet sich in § 194 Abs. 1 Satz 3 AO. Danach umfasst eine Außenprüfung auch die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter insoweit, als diese Verhältnisse für die zu überprüfenden einheitlichen Feststellungen von Bedeutung sind. D.h. es werden Sachverhalte der Gesellschafter bei einer Außenprüfung der Personengesellschaft geprüft, ohne dass die Gesellschafter damit Beitrügten des Prüfungsverfahrens würden oder davon Kenntnis hätten. Die Prüfungsanordnung ist insoweit nur gegen die Gesellschaft gerichtet (Klein, AO-

Kommentar, 12. Auflage, § 194 Rz. 8, BFH, Urteil v. 16.11.1989 IV R 29/89, BStBl. II 1990, 272). Dies gilt ebenfalls für ausgeschiedene Gesellschafter, d.h. diesen ist eine Prüfungsanordnung der Personengesellschaft nicht bekannt zu geben (FG Nürnberg, Urteil vom 7.7.1993 V 192/90, EFG 1993, 760, FG Hamburg, Urteil v. 23.5.2000 I 30/98, EFG 2000, 1045). Die Verordnung zu § 180 AO regelt demnach die Prüfungssituation ebenso wie die AO. Folglich verbleibt es bei den Wirkungen der Außenprüfung für die Feststellungsverjährung, obwohl die Kläger von der Außenprüfung bei der Y keine Kenntnis hatten.

Anhaltspunkte für einen Verstoß gegen Treu und Glauben sind vorliegend nicht vorgetragen und auch nicht ersichtlich.

Der angefochtene Bescheid war gleichwohl zu ändern, da für eine Veränderung der im Kaufvertrag geregelten Aufteilung für Grund und Boden, Altbau und Sanierung kein Anlass bestand. Bei der im Streitfall wegen §§ 7 Abs. 4, 7i EStG erforderlichen Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden, Altbausubstanz und begünstigte Sanierungsleistungen ist nach der Rechtsprechung des BFH eine von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf die unterschiedlichen Wirtschaftsgüter grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen. Eine andere Zuordnung, etwa nach dem Verhältnis der Verkehrswerte, ist nur dann geboten, wenn Bedenken gegen die wirtschaftliche Haltbarkeit der vertraglichen Aufteilung bestehen, weil es nicht den Steuerpflichtigen überlassen bleiben kann, je nach der Auswirkung der Aufteilung auf die Besteuerung dem einen oder dem anderen Wirtschaftsgut innerhalb des Gesamtkaufpreises ein Gewicht beizumessen, das es bei einer Wertbemessung nach objektiven, wenn auch nur schätzbaren Größen nicht hat (BFH, Beschluss v. 9.7.2002 IV B 160/01, BFH/NV 2002, 1563; BFH, Urteil v. 19.12.1972 VIII R 124/69, BStBl. II 1973, 295). Solche Bedenken ergeben sich insbesondere dann, wenn die Voraussetzungen für die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs (§ 42 AO) gegeben sind (ständige Rechtsprechung, BFH, Beschluss v. 24.1.2007 IX B 84/06, BFH/NV 2007, 1104 m.w.N.).

Ein Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten liegt dann vor, wenn eine Gestaltung gewählt worden ist, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen ist, der Steuerminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nicht steuerliche Gründe zu rechtfertigen ist (BFH, Urteil v. 24.2.1994 V R 80/92, BStBl II 94, 487, Klein, a.a.O., § 42 Rdnr. 45 m.w.N.). Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (§ 42 Satz 2 AO). Eine unangemessene Gestaltung kann dann vorliegen, wenn der auf eines der veräußerten Wirtschaftsgüter entfallende Kaufpreis abschreibungsfähig ist und der andere nicht, wie z.B. im Fall des nicht abschreibungsfähigen Grund und Bodens (BFH, Beschluss v. 9.7.2002, a.a.O.). Für die Frage, ob eine missbräuchliche Gestaltung mit der sich aus § 42 Satz 2 AO ergebenden Rechtsfolge vorliegt, ist auf die Verhältnisse in der Person des Steuerpflichtigen abzustellen (BFH, Urteil v. 24.2.1994, a.a.O.). Deshalb stellt die von § 42 AO gleichfalls geforderte Steuerumgehungsabsicht ebenfalls auf die Person des Steuerpflichtigen ab (Tipke/Kruse, § 42 AO, Rdnr. 44; Klein, a.a.O., Rdnr. 51 m.w.N.). Allerdings führt das Motiv, Steuern zu sparen, noch nicht zum Verdikt der Unangemessenheit (BFH, Urteil v. 29.5.2008 IX R 77/06, BStBl II 2008, 789). Eine derartige Steuerumgehungsabsicht ist im Streitfall nicht zu erkennen.