

Leitsätze

1. **Die Bindungswirkung des Grundlagenbescheides gemäß § 7h Abs. 2 EStG erstreckt sich auf die in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale. Eine im Grundlagenbescheid enthaltene „Vorbehaltsklausel“, dass die Bescheinigung „nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist und die Finanzbehörde die weiteren steuerrechtlichen Voraussetzungen ... prüft“, betrifft nur spezifisch steuerrechtliche Voraussetzungen.**
2. **Diese Grundsätze gelten ebenfalls bei der Anwendung des § 7h EStG im Rahmen der Steuerbegünstigung des § 10f EStG.**

Bundesfinanzhof
Urteil vom 6.12.2016 – IX R 17/15 –
rechtskräftig
Veröffentlicht in juris, EzD

Zum Sachverhalt

Die Kl. und Revisionsklägerin. (Kl.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des fraglichen Grundstückes. Sie erhielt seitens der Stadt eine Bescheinigung gemäß § 7h Abs. 2 i. V. m. § 10f EStG, dass das auf dem Grundstück befindliche Gebäude in einem durch Sanierungssatzung förmlich festgelegten Sanierungsgebiet belegen ist, an dem Gebäude Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen i. S. des § 177 des Baugesetzbuchs (BauGB) durchgeführt worden sind und die Maßnahmen der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen, das wegen seiner geschichtlichen und städtebaulichen Bedeutung erhaltenswert ist. In der Bescheinigung wurde festgehalten, dass sie nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist und die Finanzbehörde die weiteren steuerrechtlichen Voraussetzungen, insbesondere die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben und die Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten i. S. des § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG oder den Herstellungskosten zu den Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Kosten prüft.

Die Kl. machte in ihren Einkommensteuererklärungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erhöhte Absetzungen für Abnutzung (AfA) gemäß § 7h EStG und Steuerbegünstigung nach § 10f EStG für das Gebäude geltend. Im Anschluss an eine Außenprüfung war der Bekl. und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) zu dem Ergebnis gekommen, dass das Gebäude ein Neubau im bautechnischen Sinne sei. Das FA berücksichtigte für das Gebäude in den fraglichen Einkommensteuerbescheiden keine erhöhte AfA und keine Steuerbegünstigung nach § 10f i. V. m. § 7h EStG. Die Einsprüche der Kl. waren als unbegründet zurückgewiesen worden.

Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit Urteil abgewiesen. Es führt im Wesentlichen aus, die Kl. habe einen Neubau errichtet. Die Bescheinigung der Gemeinde sei hinsichtlich der Frage, ob es sich um eine Instandsetzung bzw. Modernisierung oder einen Neubau handele, kein Grundlagenbescheid mit Bindungswirkung. Die Kl. habe nach den Grundsätzen von Treu und Glauben nicht davon ausgehen dürfen, dass insoweit eine abschließende Entscheidung getroffen worden sei. Der BFH hielt die Revision für unbegründet.

Aus den Gründen

Die Revision der Kl. ist unbegründet und nach § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat im Ergebnis zu Recht für den vermieteten und den eigengenutzten Gebäudeteil die Begünstigungen des § 7h EStG und § 10f i. V. m. § 7h EStG abgelehnt, weil die Kl. nicht gemäß § 7h Abs. 2 Satz 1 i. V. m. Abs. 3 EStG (i. V. m. § 10f EStG für den eigengenutzten Gebäudeteil) durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG objektbezogen für die einzelnen Gebäudeteile nachgewiesen hat.

Das FG ist – was zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren unstreitig ist – rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, der Kl. sei der Abzug der Aufwendungen für die Baumaßnahmen allein deshalb zu versagen, weil durch sie ein nicht nach § 7h EStG (i. V. m. § 10f EStG) geförderter Neubau errichtet worden sei. Vielmehr erstreckt sich die Bindungswirkung der Bescheinigung auf die in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale. Daher prüft allein die Gemeinde, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden.

Bei einem im Inland belegenen Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich kann der Steuerpflichtige nach Maßgabe des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG – abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 EStG – im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 Prozent der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. des § 177 BauGB absetzen. § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG ist entsprechend anzuwenden auf Herstellungskosten für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes im Sinne des Satzes 1 dienen, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, und zu deren Durchführung sich der Eigentümer neben bestimmten Modernisierungsmaßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat (§ 7h Abs. 1 Satz 2 EStG). Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den folgenden elf Jahren auch für Anschaffungskosten in Anspruch nehmen, die auf Maßnahmen im Sinne der Sätze 1 und 2 entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind (§ 7h Abs. 1 Satz 3 EStG).

Gemäß § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen jedoch nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde die Voraussetzungen des Abs. 1 für das Gebäude und die

Maßnahmen nachweist. Die Bescheinigung ist materiell-rechtliche Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung des § 7h EStG und Grundlagenbescheid i. S. des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung – AO – (Urteile des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 22.9.2005, EzD 6.1.1 Nr. 9; vom 6.5.2014 – IX R 15/13 – BFHE 246, 61, BStBl II 2015, 581; – IX R 16/13 – BFH/NV 2014, 1729, und – IX R 17/13 – BFH/NV 2014, 1731, sowie vom 22.10.2014 – X R 15/13 – BFHE 247, 562, BStBl II 2015, 367, Anschluss an die Rechtsprechung des IX. Senats; ausführlich zuletzt BFH-Beschluss vom 6.10.2016 – IX B 81/16 – BFHE 254, 514, m. w. N.). Dies folgt aus dem Zweck des § 7h Abs. 2 EStG. Denn mangels eigener Sachkunde ist es den Finanzbehörden nicht möglich zu überprüfen, ob Maßnahmen i. S. des § 7h Abs. 1 EStG durchgeführt worden sind. Die Finanzverwaltung selbst erkennt an, dass die Bescheinigung der Gemeindebehörde keiner Nachprüfung unterliegt (vgl. R 7h Abs. 4 Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien und H 7h „Bindungswirkung der Bescheinigung“ des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2015).

Die Bindungswirkung der Bescheinigung erstreckt sich auf die in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale, nämlich auf die Feststellung, ob das Gebäude in einem Sanierungsgebiet belegen ist, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. des § 177 BauGB bzw. Maßnahmen i. S. des § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG durchgeführt und ob Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsfördermitteln gewährt worden sind.

Anders als das FG meint, prüft nach diesen Grundsätzen allein die Gemeinde, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden. Aufgrund der Wertungen des Baugesetzbuchs muss entschieden werden, wie die Begriffe „Modernisierung“ und „Instandsetzung“ zu verstehen sind und ob darunter auch ein Neubau in bautechnischem Sinne zu subsumieren ist.

Die in der Bescheinigung enthaltene „Vorbehaltsklausel“, dass „sie nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung ist und die Finanzbehörde die weiteren steuerrechtlichen Voraussetzungen ... prüft“, betrifft nur spezifisch steuerrechtliche Voraussetzungen, die wiederum die Gemeinde mangels Sachkunde nicht prüfen kann. Zu diesen spezifisch steuerrechtlichen Voraussetzungen gehört indes nicht die Beurteilung, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden und ob und in welchen Fällen darunter auch ein Neubau im bautechnischen Sinne fällt.

Diese Grundsätze gelten ebenfalls bei der Anwendung des § 7h EStG im Rahmen der Steuerbegünstigung des § 10f EStG. Nach § 10f Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige Aufwendungen „an einem eigenen Gebäude“ im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des –hier relevanten– § 7h EStG oder des § 7i EStG vorliegen. Die Aufwendungen sind nur begünstigt, soweit der Steuerpflichtige das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 10e EStG oder dem Eigenheimzulagengesetz einbezogen hat (§ 10f Abs. 1 Satz 2 EStG). Nach § 10f Abs. 5 EStG ist Abs. 1 „auf Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind“ entsprechend anzuwenden.

Das Urteil des FG stellt sich gegenwärtig aber aus anderen Gründen im Ergebnis als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO).

Nach § 7h Abs. 3 EStG (i. V. m. § 10f EStG) sind die Absätze 1 und 2 auf Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie auf Eigentumswohnungen und auf im Teileigentum stehende Räume entsprechend anzuwenden. Das Gesetz verlangt nach Wortlaut und Systematik ein bestimmtes Objekt (Gebäude, Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, Eigentumswohnungen oder im Teileigentum stehende Räume), auf das sich die Maßnahmen i. S. des § 7h Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG beziehen müssen. Die nach § 7h Abs. 1 EStG steuerrechtlich begünstigten Maßnahmen sind daher stets objektbezogen. Der Differenzierung im objektiven Tatbestand der Steuernorm entsprechen die gemäß § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG von der zuständigen Gemeindebehörde zu bescheinigenden objekt- und maßnahmebezogenen Nachweiserfordernisse (grundlegend BFH-Urteile in BFHE 246, 61, BStBl II 2015, 581; in BFH/NV 2014, 1729; in BFH/NV 2014, 1731; s. a. BFH-Urteile in BFHE 247, 562, BStBl II 2015, 367; vom 16. September 2014 X R 29/12, BFH/NV 2015, 194 – zu § 7i Abs. 2 EStG –).

Im Streitfall liegen Gebäudeteile vor, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind. Mehrere selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter liegen vor, wenn ein Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht. Ein solcher unterschiedliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang ist insbesondere dann gegeben, wenn das Gebäude – hier mit 10,47 qm und 161 qm – teilweise zu eigenen privaten Zwecken und teilweise zu fremden Wohnzwecken genutzt wird. Die erhöhten Absetzungen bzw. der Sonderausgabenabzug können lediglich für den jeweiligen Gebäudeteil in Anspruch genommen werden. Folgerichtig ist die Bescheinigung im Falle von Gebäudeteilen, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, für diese Gebäudeteile auszustellen. Eine Bescheinigung, die sich lediglich auf das Gesamtgebäude bezieht, genügt in diesen Fällen nicht.

Nach diesen Maßstäben liegt im Streitfall – unbeschadet der Tatsache, dass ggf. eine den gesetzlichen Anforderungen genügende Bescheinigung von der Stadt noch ausgestellt werden könnte – keine den Anforderungen des § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG (i. V. m. § 10f EStG) genügende Bescheinigung vor.

Die Kl. möchte die Steuerbegünstigungen nach § 7h EStG für die fremdvermieteten Wohnungen und nach § 10f i. V. m. § 7h EStG für den eigengenutzten Aufenthaltsraum in Anspruch nehmen, während sich die Bescheinigung der Behörde nach den insoweit nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und damit den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG auf das Gebäude als Gesamtheit bezieht.

Die Verfahrensrüge der Kl., das FG habe den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs dadurch verletzt, dass es eine Überraschungsentscheidung getroffen habe, ist nicht begründet.

Eine gegen den Grundsatz der Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) verstoßende Überraschungsentscheidung liegt nur vor, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (z. B. BFH-Beschlüsse vom 1.2.2012 – VI B 71/11 – BFH/NV 2012, 767; vom 6.3.2014 – IX B 159/13 – BFH/NV 2014, 888). Eine unzulässige Überraschungsentscheidung ist dagegen nicht gegeben, wenn das FG das angefochtene Urteil auf einen rechtlichen Gesichtspunkt gestützt hat, der im bisherigen Verfahren zumindest am Rande

angesprochen worden ist (z. B. BFH-Beschlüsse vom 11.1.2012 – IV B 142/10 – BFH/NV 2012, 784; vom 20.5.2016 – III B 62/15 – BFH/NV 2016, 1293).

Soweit die Kl. geltend macht, das FG sei ausweislich der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung in der Sitzung vom 2. Juli 2014 von einer Bindungswirkung der Bescheinigung ausgegangen, liegt kein Fall der Überraschungsentscheidung vor. Die Frage der Bindungswirkung war vielmehr erkennbar von Anfang an ein maßgeblicher Streitpunkt des Verfahrens, zu dem beide Beteiligten Stellung genommen hatten. Das FG hat in der mündlichen Verhandlung lediglich eine mögliche rechtliche Würdigung dieser unstreitig zum Verfahrensstoff zählenden Frage vorgenommen. Dass die Kl. ein anderes Ergebnis der rechtlichen Würdigung erwartet oder erhofft hatte, begründet keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.