

Urteil vom 06. Mai 2014, IX R 15/13

Objektbezogenheit der Bescheinigung i.S. des § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG

BFH IX. Senat

EStG § 7h, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 Nr 1, BBauG § 177, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 26. Februar 2013, Az: 3 K 1620/09

Leitsätze

Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen i.S. des § 7h Abs. 1 EStG nur in Anspruch nehmen, wenn die zuständige Gemeindebehörde die Erfüllung der Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG objektbezogen bescheinigt .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb von der W-KG (KG; "Verkäufer") mit notariell beurkundetem "Bauträgervertrag" vom 29. Juli 2002 an dem Objekt Erwerbbergemeinschaft Z, die Eigentumswohnung Nr. ..., den 22,40/1.000stel Miteigentumsanteil an dem Flurstück ..., verbunden mit dem Sondereigentum an sämtlichen im Aufteilungsplan mit Nr. ... bezeichneten Räumlichkeiten nebst Balkon und Keller Nr. ... im Kellergeschoss und das zu bildende Teileigentum, den Stellplatz Nr. ..., den 1/70stel Miteigentumsanteil an dem Flurstück ..., verbunden mit dem Sondereigentum an dem Stellplatz Nr. ... im Erdgeschoss, mit allen Bestandteilen und sämtlichem Zubehör.
- 2** In der Vorbemerkung dieses Vertrages wird u.a. ausgeführt:
"2. Auf dem Grundstück Parzelle ... steht ein Gebäude mit 36 Wohnungen. Der Verkäufer renoviert und modernisiert dieses Gebäude. Bei der Renovierung und Modernisierung soll eine bestmögliche Erhaltung der Altbausubstanz gewährleistet sein. Die Baumaßnahmen sind noch nicht abgeschlossen.
Auf dem Grundstück der Parzelle ... steht eine Reithalle. Diese Reithalle wird in ein Parkhaus mit 70 Stellplätzen umgebaut. Die Baumaßnahmen sind noch nicht abgeschlossen.
3. Der Verkäufer beabsichtigt, das Eigentum an den Grundstücken in Miteigentumsanteile in der Weise aufzuteilen, dass (...) mit jedem Anteil das Sondereigentum an einer bestimmten Wohnung nebst Nebenräume in dem auf dem Grundstück Parzelle ... zu renovierenden Gebäude verbunden ist, und (...) mit jedem Anteil das Sondereigentum an einem bestimmten Stellplatz in dem auf dem Grundstück Parzelle ... umzubauenden Parkhaus verbunden ist.
Der Verkäufer hat am 22. November 2001 (...) zwei Teilungserklärungen nebst Gemeinschaftsordnungen sowie am 6. Juni 2002 (...) eine Ergänzungsurkunde beurkunden lassen."
- 3** Die KG erklärte im "Bauträgervertrag" u.a. die Absicht, das Wohnungseigentum bis zum 30. September 2002 bezugsfertig herzustellen und verpflichtete sich zur vollständigen Fertigstellung bis zum 15. Dezember 2002. Sie verpflichtete sich ferner, den Stellplatz ebenfalls bis spätestens 15. Dezember 2002 vollständig fertig zu stellen. In § 2 Nr. 1 des "Bauträgervertrags" wurde ein Kaufpreis für die Wohnung in Höhe von 74.240 € und für den Stellplatz in Höhe von 6.135 € vereinbart.
- 4** Die Stadt Z bestätigte mit einer der KG erteilten Bescheinigung vom 27. Februar 2004 u.a., dass die Gebäude "... (Haus 2) und Parkhaus (...) - ehemalige Reithalle (Haus 7) in einem durch Sanierungssatzung vom 18. September 1998 (Satzung zur 1. Änderung der Sanierungssatzung der Stadt Z vom 01. Juli 1992) förmlich festgelegten Sanierungsgebiet belegen ist. (...)
An dem Gebäude sind durchgeführt worden: (...) Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes, das wegen seiner geschichtlichen (...) oder städtebaulichen Bedeutung erhaltenswert ist.
Der Durchführung der Maßnahme lag zugrunde: (...) eine Vereinbarung zwischen dem Antragsteller und der Gemeinde für Haus 2 vom 07./09. November 2001, für Haus 7 vom 02./22. August 2002. ..."

- 5 Die Gebäude (Haus 2 und Haus 7) befinden sich auf einem ehemaligen Kasernengelände. Haus 2 wurde vor dem Erwerb durch die KG als Mannschaftsunterkunft genutzt; zudem befanden sich darin Schulungsräume. Das Geschoss, in dem die von dem Kläger erworbene Wohnung belegen ist, war nicht ausgebaut. Die KG beauftragte mit Generalübernehmervertrag vom 25. März 2002 die B-GmbH mit der Sanierung des Hauses 2 "mit dem Ziel, dass insgesamt 36 Eigentumswohnungen entstehen"; weiterhin mit der ersten von zwei Ausbaustufen der Reithalle (Haus 7) "mit dem Ziel, dass zunächst 34 Stellplätze in dem als Parkhaus konzeptionierten Gebäude entstehen". Nach § 5 des Vertrages verpflichtete sich der Auftragnehmer, mit den vertraglichen Leistungen am 10. Oktober 2002 zu beginnen. Als verbindlicher Fertigstellungstermin für sämtliche Leistungen wurde der 15. Dezember 2002 vereinbart.
- 6 Entsprechend der vom Bauträger eingereichten Feststellungserklärung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hinsichtlich der vom Kläger erworbenen Eigentumswohnung Nr. ... in dem "Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung und für die Festsetzung der Investitionszulage nach der Verordnung zu § 180 Abs. 2 Abgabenordnung (AO)" vom 16. Juli 2004 für das Kalenderjahr 2002 fest:
- "a) Zeitpunkt des rechtswirksamen Abschlusses des obligatorischen Kaufvertrages oder gleichstehenden Rechtsakts 01. August 2002,
- b) Anzahlungen im Kalenderjahr 2002 77.561,88 €,
- c) Anschaffungskosten insgesamt 80.375,00 €,
- d) Anschaffungskosten für den Grund und Boden 4.019,00 €,
- e) Anschaffungskosten für den Altbau 8.609,71 €,
- f) Anschaffungskosten für nach Kaufvertragsabschluss durchgeführte Modernisierungs- bzw. Baumaßnahmen 67.746,29 € (Spalte 8),
- g) von dem Betrag in Spalte 8 sind Anschaffungskosten, die auf nachträgliche Herstellungsarbeiten i.S.d. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Investitionszulagengesetzes (InvZulG) 1999/§ 3a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 i.V.m. Satz 1 Nr. 2 InvZulG 1999 entfallen, 67.746,29 €,
- h) Zeitpunkt des Abschlusses der Modernisierungsmaßnahmen 2002 und
- i) von dem Betrag in Spalte 8 sind Anschaffungskosten, die auf Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S.d. § 7h Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG)/§ 10f Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG entfallen, 67.746,29 €."
- 7 Im Anschluss an eine Außenprüfung lehnte das FA in dem geänderten Bescheid vom 5. Oktober 2007 für die im "Dachgeschoss" befindlichen Wohnungen eine Begünstigung nach § 7h EStG ab, weil es sich um Neubauten handele.
- 8 Einspruch und Klage blieben erfolglos. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1573 veröffentlichten Urteil vertrat das Finanzgericht (FG) die Auffassung, dass es sich bei der vom Kläger erworbenen Eigentumswohnung Nr. ... um einen nicht begünstigten Neubau handele; die Eigentumswohnung sei erstmals hergestellt worden. Auch enthalte die Bescheinigung der Stadt Z keine das FA bindende Entscheidung, wonach die Steuerbegünstigung nach § 7h EStG zu gewähren sei. Das eigenständige Prüfungsrecht der Finanzbehörden umfasse die Beurteilung, ob durch die Baumaßnahme ein modernisiertes oder instandgesetztes Gebäude oder ein Neubau oder bautechnisch neues Gebäude entstanden sei. Darüber hinaus beziehe sich die Bescheinigung auf das (bautechnische) Gebäude als Ganzes und treffe damit keine Aussage zu den einzelnen Eigentumswohnungen, die als selbständige Wirtschaftsgüter Gegenstand der Steuervergünstigung seien.
- 9 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 7h EStG). Das FG habe die Bindungswirkung der Sanierungsbescheinigung verkannt. Zudem liege weder tatsächlich noch steuerrechtlich ein Neubau vor. Überdies sei der Kläger durch den Erwerb der Eigentumswohnung Mitglied einer Wohnungseigentümergeinschaft geworden und habe damit sowohl einen Anteil am Sondereigentum als auch einen Anteil am Gemeinschaftseigentum der Wohnungseigentümergeinschaft erworben. Soweit darauf

begünstigte Herstellungskosten entfallen, könnte diese beim Erwerber einer Dachgeschosseinheit zur Absetzung von Abnutzung führen.

- 10** Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung und für die Festsetzung der Investitionszulage nach der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO vom 5. Oktober 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. November 2009 dahingehend zu ändern, dass folgende Feststellungen getroffen werden:
- 11** a) Zeitpunkt des rechtswirksamen Abschlusses des obligatorischen Kaufvertrages oder gleichstehenden Rechtsakts 01. August 2002,
b) Anzahlungen im Kalenderjahr 2002 77.561,88 €,
c) Anschaffungskosten insgesamt 80.375,00 €,
d) Anschaffungskosten für den Grund und Boden 4.019,00 €,
e) Anschaffungskosten für den Altbau 8.609,71 €,
f) Anschaffungskosten für nach Kaufvertragsabschluss durchgeführte Modernisierungs- bzw. Baumaßnahmen 67.746,29 € (Spalte 8),
g) von dem Betrag in Spalte 8 sind Anschaffungskosten, die auf nachträgliche Herstellungsarbeiten i.S. des § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvZulG 1999/§ 3a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 i.V.m. Satz 1 Nr. 2 InvZulG 1999 entfallen, 67.746,29 €,
h) Zeitpunkt des Abschlusses der Modernisierungsmaßnahmen 2002 und
i) von dem Betrag in Spalte 8 sind Anschaffungskosten, die auf Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG/§ 10f Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG entfallen, 67.746,29 €.
- 12** Das FA beantragt,
13 die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zu Recht hat das FG für die vom Kläger erworbene Eigentumswohnung die Begünstigung des § 7h EStG abgelehnt, weil er nicht gemäß § 7h Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 EStG durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG objektbezogen für die Eigentumswohnung nachgewiesen hat.
- 15** 1. 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 neun Jahren jeweils bis zu 10 v.H. der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 des Baugesetzbuchs (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). Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den folgenden neun 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).

- 16** 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2005 IX R 13/04, BFHE 215, 158, BStBl II 2007, 373, mit zahlreichen Nachweisen) und Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO (BFH-Urteil in BFHE 215, 158, BStBl II 2007, 373, 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 (4) Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012).
- 17** 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.
- 18** Nach § 7h Abs. 3 EStG sind die Absätze 1 und 2 auf Gebäudeteile, die selbständige 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 selbständige 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 (vgl. Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7h Rz C 1).
- 19** 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG zutreffend die sich auf das Gesamtgebäude beziehende Bescheinigung als nicht ausreichenden Nachweis i.S. des § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG angesehen.
- 20** Im Streitfall ist die Gewährung der Begünstigung des § 7h EStG nicht für das Gebäude als Ganzes, sondern objektbezogen für die Eigentumswohnung des Klägers als selbständiges Wirtschaftsgut, das eigenen Regeln für die erhöhten Absetzungen unterliegt, zu beurteilen. Er kann die erhöhten Absetzungen gemäß § 7h Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 EStG nicht in Anspruch nehmen, weil er durch die Bescheinigung der Stadt Z die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG nicht für die erworbene Eigentumswohnung nachgewiesen hat. Nach den nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und damit den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG bezog sich die von der Stadt erteilte Bescheinigung vom 27. Februar 2004 auf die "Gebäude ... (Haus 2) und Parkhaus (...) - ehemalige Reithalle (Haus 7)". Ein Nachweis i.S. des § 7h Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 EStG für das konkrete Objekt, Eigentumswohnung Nr. ..., des Klägers kann jedenfalls aus dieser Bescheinigung --unbeschadet der Tatsache, dass ggf. eine den gesetzlichen Anforderungen genügende Bescheinigung von der Stadt noch ausgestellt werden könnte-- nicht entnommen werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de