

Urteil vom 17. April 2018, IX R 27/17

Bindungswirkung einer rechtswidrigen Bescheinigung (§ 7h Abs. 2 EStG)

ECLI:DE:BFH:2018:U.170418.IXR27.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 7h, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, BauGB § 177, VwVfG § 44, EStG § 7h Abs 1, EStG § 7h Abs 2, EStR R 7h Abs 4 S 1 Nr 3, EStG VZ 2007

vorgehend Thüringer Finanzgericht, 21. August 2017, Az: 2 K 688/16

Leitsätze

Hat die zuständige Gemeindebehörde eine bindende Entscheidung über die von ihr nach § 7h Abs. 1 EStG zu prüfenden Voraussetzungen getroffen, hat das FA diese im Besteuerungsverfahren ohne weitere Rechtmäßigkeitsprüfung zugrunde zu legen, es sei denn, die Bescheinigung wird förmlich zurückgenommen, widerrufen oder ist nach § 44 VwVfG nichtig und deshalb unwirksam.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 22. August 2017 2 K 688/16, die Einspruchsentscheidung vom 3. August 2011 und der ablehnende Bescheid vom 28. Juli 2010 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 2. Februar 2010 wird dahingehend geändert, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Gebäude ... anstelle der bisher berücksichtigten Absetzungen für Abnutzungen in Höhe von 8.466,97 € erhöhte Absetzungen nach § 7h des Einkommensteuergesetzes in Höhe von 38.101,38 € abzuziehen sind.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens trägt der Beklagte.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eigentümer des mit einem vermieteten Mehrfamilienhaus bebauten Grundstücks ... im Sanierungsgebiet "Altstadt" der Stadt Sie haben das Gebäude in den Jahren 2006 und 2007 saniert und modernisiert. Es wurde im Streitjahr 2007 fertiggestellt. Die Herstellungskosten betragen 450.370,95 €. Die baulichen Maßnahmen beruhen weder auf einem Modernisierungs- und Instandsetzungsgebot i.S. des § 177 des Baugesetzbuches (BauGB) noch existierte eine Verpflichtung der Kläger gegenüber der Stadt zur Durchführung der Arbeiten.
- 2 Die Kläger beantragten im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erhöhte Absetzungen gemäß § 7h des Einkommensteuergesetzes (EStG). Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) diese mit dem unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid vom 2. Februar 2010 ablehnte, weil die Kläger nicht die hierfür nach § 7h Abs. 2 EStG erforderliche Bescheinigung der Gemeindebehörde vorgelegt hatten, beantragten sie am 21. Juli 2010 erneut die Berücksichtigung der erhöhten Absetzungen. Dazu legten sie dem FA eine von der zuständigen Gemeindebehörde ausgestellte "Bescheinigung gemäß § 7h EStG" vom 7. Juli 2010 vor, wonach das Gebäude ... im förmlich festgelegten Sanierungsgebiet liege, "Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen i.S.d. § 177 BauGB" an diesem Gebäude durchgeführt und diese nicht mit Städtebaufördermitteln oder Zuschüssen der Stadt unterstützt worden seien.

- 3 Unter dem Datum 28. Juli 2010 lehnte das FA den Änderungsantrag ab, da die Voraussetzungen des § 7h EStG nicht vorlägen.
- 4 Gegen die Nichtanerkennung der erhöhten Absetzungen wendeten sich die Kläger mit ihrem Einspruch. Während des Einspruchsverfahrens remonstrierte das FA mit Schreiben vom 12. Oktober 2010 gegen die für rechtswidrig erachtete Bescheinigung der Stadt. Diese nahm sie unter dem Datum 21. Oktober 2010 zurück. Das FA wies daraufhin den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 3. August 2011 als unbegründet zurück.
- 5 Hiergegen erhoben die Kläger Klage. Das Verfahren wurde vom Thüringer Finanzgericht (FG) zunächst ausgesetzt, weil sich die Kläger darüber hinaus mit einer Klage vor dem Verwaltungsgericht (VG) gegen die Rücknahme der Bescheinigung wandten. Mit rechtskräftigem Urteil des VG vom ... 2014 wurde der Klage stattgegeben und der Rücknahmebescheid der Stadt vom 21. Oktober 2010 aufgehoben. Zwar sei die von der Stadt erteilte Bescheinigung rechtswidrig, soweit darin die Feststellung enthalten sei, dass an dem Gebäude Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB durchgeführt worden seien. Allerdings habe es die Stadt bei der Rücknahme der Bescheinigung pflichtwidrig unterlassen, eine Ermessensentscheidung zu treffen. Mit Beschluss vom ... 2016 hat das Thüringer Oberverwaltungsgericht (OVG) die gegen dieses Urteil von der Stadt beantragte Zulassung der Berufung abgelehnt.
- 6 Die Kläger und das FA haben eine tatsächliche Verständigung getroffen, dass im Streitjahr die Bemessungsgrundlage für etwaige erhöhte Absetzungen gemäß § 7h EStG 423.348,69 € beträgt.
- 7 Das FG hat die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1506 veröffentlichten Urteil abgewiesen. Die Kläger hätten die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG nicht durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachgewiesen. Die Bescheinigung der Stadt sei zwar --wie das VG geklärt habe-- rechtswirksam, entfalte aber aus Gründen des Rechtsmissbrauchs für das FA keine Bindungswirkung, weil in ihr wahrheitswidrig bescheinigt werde, dass an dem Gebäude Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB durchgeführt worden seien, obwohl objektiv feststehe, dass es ein solches Modernisierungs- und Instandsetzungsgebot niemals gegeben habe.
- 8 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung des § 7h EStG.
- 9 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom 3. August 2011 und den ablehnenden Bescheid vom 28. Juli 2010 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 2. Februar 2010 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Objekt ... von den Gesamtherstellungskosten in Höhe von 450.370,95 € für einen Teilbetrag in Höhe von 423.348,70 € anstelle der bisher berücksichtigten Absetzungen für Abnutzungen in Höhe von (2 % =) 8.466,97 € erhöhte Absetzungen gemäß § 7h EStG in Höhe von (9 % =) 38.101,38 € abzusetzen sind.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in der Sache selbst. Die Bemessungsgrundlage für die Begünstigung nach § 7h EStG beträgt dem Antrag entsprechend 423.348,70 €. Die Bescheinigung der Stadt vom 7. Juli 2010 entfaltet für die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG Bindungswirkung; weitere Voraussetzungen stehen nicht im Streit.
- 12 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 sieben Jahren jeweils bis zu 9 % 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 i.S. 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 i.S. 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).

- 13** 2. 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 (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. September 2005 IX R 13/04, BFHE 215, 158, BStBl II 2007, 373; vom 6. Mai 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. Oktober 2014 X R 15/13, BFHE 247, 562, BStBl II 2015, 367, Anschluss an die Rechtsprechung des IX. Senats; BFH-Beschluss vom 6. Oktober 2016 IX B 81/16, BFHE 254, 514, BStBl II 2017, 196; BFH-Urteil vom 6. Dezember 2016 IX R 17/15, BFHE 256, 301, BStBl II 2017, 523). 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 erkennt an, dass die Bescheinigung der Gemeindebehörde keiner Nachprüfung unterliegt (vgl. R 7h (4) Satz 2 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- und H 7h "Bindungswirkung der Bescheinigung" des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2017).
- 14** Eine Bescheinigung ist bindend, und zwar unabhängig von ihrer Rechtmäßigkeit (so schon BFH-Urteile vom 10. Oktober 2017 X R 6/16, BFHE 260, 55, Rz 25; X R 1/17, BFH/NV 2018, 416, Rz 22; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29. Juli 2010 2 K 5606/08, EFG 2011, 457, rechtskräftig). 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. Allein die Gemeinde prüft, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden, und entscheidet insbesondere nach Maßgabe des BauGB, wie die Begriffe "Modernisierung" und "Instandsetzung" zu verstehen sind (BFH-Urteil in BFHE 256, 301, BStBl II 2017, 523, Rz 16).
- 15** Hat die Bescheinigungsbehörde --im Streitfall die Stadt-- eine bindende Entscheidung über eine der in § 7h Abs. 1 EStG genannten Voraussetzungen getroffen, hat das FA diese im Besteuerungsverfahren ohne weitere Rechtmäßigkeitsprüfung zugrunde zu legen, es sei denn, sie wäre von der Bescheinigungsbehörde förmlich zurückgenommen oder widerrufen worden oder nach § 44 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) nichtig und deshalb unwirksam (vgl. auch BFH-Urteile in BFHE 260, 55, Rz 29; in BFH/NV 2018, 416, Rz 26). Besteht eine wirksame Bescheinigung, entfaltet diese die Bindungswirkung eines Grundlagenbescheids. Ist die Bescheinigung hinsichtlich der von der Gemeinde zu prüfenden Voraussetzungen inhaltlich unrichtig, ändert auch dies --ungeachtet der etwaigen Rechtswidrigkeit-- nichts an der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids (s. schon FG Baden-Württemberg, Urteil in EFG 2011, 457, rechtskräftig).
- 16** 3. Im Streitfall liegt eine wirksame Bescheinigung i.S. des § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG vor. Diese entfaltet für die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG Bindungswirkung für die Finanzbehörden.
- 17** a) Die zuständige Stadt hat entschieden, dass die Kläger an dem Gebäude Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB durchgeführt haben. Das FA muss diese Entscheidung infolge der Bindungswirkung der Bescheinigung hinnehmen, auch wenn es sie für unzutreffend hält. Das VG hat den Rücknahmebescheid der Stadt vom 21. Oktober 2010 aufgehoben.
- 18** b) Die Bescheinigung ist auch nicht gemäß § 44 VwVfG nichtig. Dieses Ergebnis steht im Einklang mit den Entscheidungen des VG und des OVG, die von der Wirksamkeit des Verwaltungsakts ausgehen.
- 19** Insbesondere unterliegt die Bescheinigung im Streitfall nicht wegen eines kollusiven Zusammenwirkens zwischen einem Amtsträger der Stadt und den Klägern zum Nachteil der Finanzbehörden als Verstoß gegen die guten Sitten der Nichtigkeitsfolge des § 44 Abs. 2 Nr. 6 VwVfG. Es kann dahinstehen, ob die Rechtsfigur der Kollusion in dem hier maßgeblichen Zusammenhang überhaupt Anwendung finden würde. Es liegen jedenfalls keine Anhaltspunkte für ein einverständliches Zusammenwirken zwischen einem Vertreter der Stadt und den Klägern zum finanziellen

Nachteil der Finanzbehörden vor. Vielmehr geht das FG von der Unwissenheit der Kläger über die inhaltliche Unrichtigkeit der Bescheinigung aus.

- 20** c) Anders als das FG und das FA meinen, ist die Berufung der Kläger auf die Bindungswirkung der Bescheinigung zudem nicht rechtsmissbräuchlich. Vielmehr ist das FA aufgrund der Bindungswirkung der Bescheinigung verpflichtet, seiner Entscheidung die von der Stadt geprüften Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG zugrunde zu legen. Die Voraussetzungen für einen Rechtsmissbrauch liegen nicht vor. Soweit das FG meint, die Bindungswirkung der unzutreffenden Bescheinigung würde zur Legitimation einer (versuchten) Steuerhinterziehung der Kläger führen, ist dies schon nicht nachvollziehbar, da es selbst den dafür erforderlichen subjektiven Tatbestand verneint. Nach seinen Feststellungen geht das FG --wie bereits dargelegt-- von der Unwissenheit der Kläger über die inhaltliche Unrichtigkeit der Bescheinigung aus. Zudem lässt das FG die Entscheidungsgründe des rechtskräftigen verwaltungsgerichtlichen Urteils außer Acht.
- 21** d) Da das FG-Urteil den vorgenannten Grundsätzen nicht entspricht, ist es aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben. Die Bemessungsgrundlage für die Begünstigung nach § 7h EStG beträgt 423.348,70 €. Daher betragen die erhöhten Absetzungen 38.101,38 €.
- 22** aa) Entgegen der Auffassung des FA ist auch erkennbar, dass mit den in der Bescheinigung genannten "Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB" offensichtlich solche i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG bescheinigt werden. Aus der Bezugnahme auf § 177 BauGB ergibt sich zweifelsfrei, dass sie sich nur auf i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG förderungsfähige Maßnahmen bezieht. Die in der Bescheinigung ebenfalls enthaltene Aussage, dass eine gesonderte schriftliche Vereinbarung zu den genannten Maßnahmen nicht vorliegt, steht dem nicht entgegen, da eine solche Vereinbarung lediglich Voraussetzung für Aufwendungen i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG ist. Ohnehin ist die Gemeindebehörde nicht zur Unterscheidung zwischen Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG und solchen i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG verpflichtet (BFH-Urteil in BFHE 215, 158, BStBl II 2007, 373, unter II.1.b).
- 23** bb) Anders als die Finanzverwaltung (R 7h Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStR) meint, muss die Bescheinigung keine Angaben zur Höhe der begünstigten Herstellungsaufwendungen enthalten. Bei Maßnahmen i.S. des § 7h EStG ist nämlich --anders als bei den nach § 7i EStG geförderten Baumaßnahmen an Baudenkmälern-- nicht gesetzlich vorgeschrieben, dass sich aus der Bescheinigung selbst auch die Höhe der begünstigten Herstellungskosten ergeben muss (BFH-Urteile vom 4. Mai 2004 XI R 38/01, BFHE 207, 100, BStBl II 2005, 171, zur Vorgängervorschrift des § 82g der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung; in BFHE 247, 562, BStBl II 2015, 367, Rz 21, m.w.N.).
- 24** cc) Weitere Voraussetzungen stehen nicht im Streit, so dass der Einkommensteuerbescheid antragsgemäß zu ändern ist.
- 25** dd) Die Ermittlung und Berechnung des festzusetzenden Einkommensteuerbetrags nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).
- 26** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de