

Urteil vom 25. February 2014, X R 4/12

Erhöhte Absetzungen im Sanierungsgebiet - Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG als Grundlagenbescheid

BFH X. Senat

EStG § 7h Abs 1 S 1, EStG § 7h Abs 1 S 2, EStG § 7h Abs 2, EStG § 7h Abs 3, EStG § 10f Abs 1 S 1, EStG § 10f Abs 5, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 11. December 2011, Az: 8 K 1754/08

Leitsätze

NV: Nach § 10f Abs. 1 Satz 1 i.V.m § 7h Abs. 1 EStG sind Baumaßnahmen in einem Sanierungsgebiet nur förderungsfähig, wenn sie während der Geltungsdauer der Sanierungssatzung erfolgen.

Tatbestand

- 1** I. Die in den Streitjahren 2005 und 2006 zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger und Revisionskläger (Kläger) begehren den Sonderausgabenabzug nach § 10f des Einkommensteuergesetzes (EStG) --hier noch anzuwenden in der Fassung vor der Änderung durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004 vom 29. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 3076)-- für die Herstellung einer Dachgeschosswohnung, die in einem von der Stadt A (Stadt) förmlich festgelegten und mit Datum vom 31. Dezember 2003 aufgehobenen Sanierungsgebiet liegt.
- 2** Die Kläger bauten das Wohngebäude B-Straße in der Stadt dahingehend um, dass nach Abriss einer Scheune ein neues mehrstöckiges Treppenhaus angebaut und das bisher ungenutzte Dachgeschoss nebst Spitzboden zu Wohnraum ausgebaut wurde. Im Zusammenhang mit dem Ausbau des Dachgeschosses wurden acht Dachgauben eingefügt und eine Dachterrasse errichtet. Das Dach wurde neu eingedeckt. Daneben wurde die Heizungsanlage erneuert und ein Brandschutzkonzept für das Gesamtgebäude verwirklicht.
- 3** Durch die Baumaßnahmen entstand eine neue Wohnfläche von ... qm, die Gesamtwohnfläche betrug hiernach ... qm.
- 4** Den Bauantrag auf "Dachgeschoss-Ausbau und Umbau eines Einfamilienhauses zu einem Zweifamilienhaus ..." stellten die Kläger im September 2002. Die Baugenehmigung wurde im Januar 2003 erteilt. Am ... 2003 schlossen die Kläger eine Modernisierungsvereinbarung mit dem von der Stadt beauftragten Sanierungsträger, in der davon die Rede ist, das Gebäude weise "Missstände und Mängel" i.S. des § 177 des Baugesetzbuches (BauGB) auf. Gemäß § 3 Nr. 1 dieser Vereinbarung waren die Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen bis zum 31. Dezember 2005 zu beenden. Die Bauarbeiten begannen am ... 2004.
- 5** Noch vor Baubeginn waren mit notariell beurkundetem Vertrag vom ... 2003 die Eigentumsverhältnisse im Gebäude im Rahmen einer Erbaseinandersetzung wie folgt neu geordnet worden:
 - Wohneinheit I: Sondereigentum des Klägers und seiner Schwester zu je 1/2 an den Räumen im Keller, Erdgeschoss und 1. Obergeschoss des Gebäudes; hieran ist ein Nießbrauch zugunsten der Mutter des Klägers bestellt;
 - Wohneinheit II: Sondereigentum des Klägers an den Räumen im Dachgeschoss und Spitzboden des Gebäudes.
- 6** Daneben befand sich --auch weiterhin-- eine Wohneinheit III im Gebäude B-Straße im Sondereigentum des Klägers. Dieses Gebäude steht auf dem gleichen Grundstück wie das Gebäude B-Straße. Beide Gebäude sind nicht miteinander verbunden.
- 7** Die Abgeschlossenheitsbescheinigungen wurden vor Baubeginn erteilt.

- 8 Am ... 2004 übertrug der Kläger die Hälfte seines Anteils an der Wohneinheit II unentgeltlich auf die Klägerin.
- 9 Der Abschluss der Baumaßnahmen erfolgte im Jahr 2005. Die Fertigstellung der Dachgeschosswohnung (Wohneinheit II) soll dagegen nach Angabe der Kläger bereits am 1. Dezember 2004 vorgelegen haben. Seitdem wird diese Wohneinheit II angabegemäß von ihnen zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Die Wohneinheit I wird von der Mutter des Klägers --wie bislang-- unentgeltlich genutzt.
- 10 Für den Dachgeschossausbau erhielten die Kläger antragsgemäß die höchstmögliche Eigenheimzulage für die Herstellung einer neuen Wohnung.
- 11 In ihren Einkommensteuererklärungen für 2004 und die Streitjahre beantragten die Kläger (daneben) eine Förderung nach § 10f EStG i.V.m. § 7h Abs. 1 EStG. Die Gesamtbaukosten bezifferten sie auf ... €, von denen sie den von der Stadt aufgrund der Modernisierungsvereinbarung gezahlten Zuschuss in Höhe von ... € und die Bemessungsgrundlage für die gewährte Eigenheimzulage in Höhe von 51.120 € in Abzug brachten.
- 12 Die sich so ergebenden Kosten in Höhe von ... € verteilten die Kläger auf zehn Jahre. Für 2004 begehrten sie einen anteiligen Abzugsbetrag.
- 13 Die Stadt hat den Klägern am 15. März 2006 eine Bescheinigung nach §§ 7h, 10f, 11a EStG unter dem Rubrum "Modernisierungsmaßnahme B-Str. (DG-Ausbau)" erteilt, in der es heißt: "Zur Vorlage beim Finanzamt bestätigen wir Ihnen hiermit, dass im Rahmen der Stadtkernsanierung ... an dem Objekt ... (Dachgeschoss) ... Modernisierungsmaßnahmen und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB durchgeführt wurden. Das Gebäude lag in einem förmlich festgestellten Sanierungsgebiet, ... Es wurde mit Datum vom ... 2003 / ... 2003 ein Modernisierungsvertrag abgeschlossen. Mit Datum vom 31.12.2003 wurde durch die Stadt ... die Sanierungssatzung aufgehoben. Die Baukosten wurden zum Teil vor Aufhebung der Satzung und zum Teil nach Aufhebung der Satzung durch die Eigentümer verausgabt und investiert! Die Modernisierungsmaßnahmen dienten der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes ..., das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen und städtebaulichen Bedeutung erhaltenswert ist. Die von Ihnen durchgeführten Maßnahmen haben zu Aufwendung(en) von EUR ... incl. Mehrwertsteuer geführt. ... Die Bescheinigung ist nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung. Die Finanzbehörde prüft weitere steuerrechtliche Voraussetzungen, insbesondere die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben und die Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten im Sinne des § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG oder den Herstellungskosten, zu den Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand, oder zu den nicht abziehbaren Kosten."
- 14 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für 2004 und die Streitjahre 2005 und 2006 ohne Berücksichtigung des Abzugsbetrags nach § 10f EStG i.V.m. § 7h Abs. 1 EStG fest, da es sich aus seiner Sicht um einen nichtförderungsfähigen Neubau handele.
- 15 Während des Einspruchsverfahrens hatte das FA gegen die Bescheinigung der Stadt remonstriert, was am 14. Dezember 2007 zunächst zur Erteilung einer geänderten Bescheinigung führte. Auf den Widerspruch der Kläger hob die Stadt die geänderte Bescheinigung jedoch am 9. April 2009 auf, so dass die ursprüngliche Bescheinigung wieder auflebte. Zur Begründung führte die Stadt aus, die ursprüngliche Bescheinigung sei zwar rechtswidrig gewesen; die in § 130 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) abschließend aufgeführten Voraussetzungen für die Rücknahme eines rechtswidrigen begünstigenden Verwaltungsakts seien aber nicht erfüllt.
- 16 Die nach erfolglosen Einspruchsverfahren für das Jahr 2004 und die Streitjahre eingelegte Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies sie mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 828 veröffentlichtem Urteil ab. Die gemäß § 10f Abs. 5 EStG auch auf Eigentumswohnungen anwendbare Steuerbegünstigung nach § 10f EStG i.V.m. § 7h Abs. 1 EStG könne nicht gewährt werden, da die Kläger mit der vor Beginn der Baumaßnahmen nicht vorhandenen Eigentumswohnung eine neue Wohneinheit errichtet hätten. Der Neubau einer Eigentumswohnung sei vom Begriff der "Erneuerung" in § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG nicht erfasst. Die Bescheinigung der Stadt enthalte keine das FA bindende Entscheidung, wonach die steuerrechtliche Förderung nach §§ 10f, 7h EStG zu gewähren sei.
- 17 Mit der Revision, die ausweislich der Begründungsschrift vom 5. April 2012 ausdrücklich nur die Streitjahre betreffen soll, rügen die Kläger Verletzung materiellen Rechts. § 10f Abs. 5 EStG beinhalte lediglich eine klarstellende Verweisung und besage, dass auch eine Eigentumswohnung förderungsfähig sei. Die neue Wohnfläche, die entstanden sei, diene der Erneuerungsmaßnahme und der funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes. Auch sei die Bescheinigung der Stadt für das FA bindend. Unabhängig hiervon müsse der auf das Miteigentum entfallende

Teil der Baumaßnahmen, nämlich die Dacherneuerung wie die Heizungsmodernisierung, anteilig berücksichtigt werden, selbst wenn eine Förderung in Bezug auf die Dachgeschosswohnung nicht möglich sei.

- 18 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das FG-Urteil und die Einspruchsentscheidung insoweit aufzuheben, als sie die Jahre 2005 und 2006 betreffen, und die Einkommensteuerfestsetzungen für diese Jahre dahingehend zu ändern, dass jeweils ein zusätzlicher Abzugsbetrag nach § 10f EStG i.V.m. § 7h Abs. 1 EStG in Höhe von ... € berücksichtigt wird.
- 19 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 20 Es liege ein nicht förderungsfähiger Neubau vor. Auf das Gebäude als Ganzes sei nicht abzustellen, da Sondereigentum und Miteigentum der Kläger die Eigentumswohnung darstellten.

Entscheidungsgründe

- 21 II. Die Revision ist wirksam auf die Einkommensteuerfestsetzungen 2005 und 2006 beschränkt worden. Der Gegenstand des Revisionsverfahrens wird durch den Revisionsantrag (§ 120 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) im Zusammenhang mit dem Revisionsbegehren bestimmt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Mai 2013 III R 58/11, BFH/NV 2014, 145, m.w.N.). Die Kläger haben zwar mit Schriftsatz vom 14. Februar 2012 Revision für die Jahre 2004 bis 2006 eingelegt. In der Revisionsbegründung vom 5. April 2012 wurden indes der Revisionsantrag und das Revisionsbegehren auf die Streitjahre beschränkt.
- 22 III. Die Revision der Kläger ist unbegründet und nach § 126 Abs. 4 FGO daher zurückzuweisen.
- 23 Das FG hat im Ergebnis zu Recht die Klage als unbegründet abgewiesen. Vorliegend scheidet eine Förderung der Baumaßnahmen der Kläger bereits deshalb aus, weil die Sanierungssatzung der Stadt vor Baubeginn aufgehoben worden ist und das Gebäude somit zum Zeitpunkt der Baumaßnahmen nicht in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet lag (unter 1.). Unabhängig von der Frage der Reichweite der Bindungswirkung ergibt sich dies auch aus der vorgelegten Bescheinigung der Stadt (unter 2.).
- 24 1. Nach § 10f Abs. 1 EStG in der maßgeblichen Fassung kann der Steuerpflichtige bei Stellung des Bauantrags vor dem 31. Dezember 2003 (argumentum aus § 52 Abs. 27 Satz 2 EStG) --wie im vorliegenden Fall geschehen-- Aufwendungen "an einem eigenen Gebäude" im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 10 % 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 Eigentumswohnungen" entsprechend anzuwenden.
- 25 a) Nach § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige bei einem im Inland belegenen Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 10 % der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB absetzen.
- 26 Die Vorschrift des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG ist nach § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG 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. Die erhöhten Absetzungen können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des Abs. 1 für das Gebäude und die Maßnahmen durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachweist (§ 7h Abs. 2 EStG). § 7h Abs. 1 und 2 EStG sind auf Eigentumswohnungen entsprechend anzuwenden (§ 7h Abs. 3 EStG).
- 27 b) Nach Wortlaut und Zielsetzung des § 7h Abs. 1 EStG sind in den dort genannten Fällen erhöhte Absetzungen nur bei solchen Gebäuden bzw. Eigentumswohnungen (förderungsfähige Objekte) möglich, die in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegen sind (Satz 1 der Vorschrift). Der Begriff des --hier relevanten-- förmlich festgelegten Sanierungsgebiets ist in § 142 Abs. 1 Satz 1 BauGB näher

bestimmt. Hiernach kann die Gemeinde ein Gebiet, in dem eine städtebauliche Sanierungsmaßnahme durchgeführt werden soll, durch Beschluss förmlich als Sanierungsgebiet festlegen. Nach § 142 Abs. 3 Satz 1 BauGB ist die förmliche Festlegung eines Sanierungsgebiets von der zuständigen Gemeinde als Satzung zu beschließen. Danach ergibt sich aus dieser Gemeindecsetzung, ob ein förderungsfähiges Objekt in einem geförderten Gebiet liegt. Die Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG muss dieses Merkmal umfassen (so schon BFH-Beschluss vom 28. Juni 2006 IX B 122/05, BFH/NV 2006, 2061).

- 28** c) Das zu fördernde Objekt muss im Zeitraum der Baumaßnahmen in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet liegen (vgl. Clausen in Herrmann/Heuer/Raupach, § 7h EStG Rz 9, ebenso Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7h Rz B 3). Nicht ausreichend ist, wenn das Objekt in einem früheren oder späteren Zeitraum in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet gelegen hat oder liegt.
- 29** § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG begünstigt von seinem ausdrücklichen Wortlaut her nur Gebäude --und gemäß § 7h Abs. 3 EStG entsprechend u.a. Eigentumswohnungen--, die (im Inland) in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet belegen sind, soweit Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten i.S. des § 177 BauGB betroffen sind. Durch den ausdrücklichen Hinweis auf "Gebäude im Sinne des Satzes 1" in § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG zusätzlich zur Regelung, dass Satz 1 des § 7h Abs. 1 EStG entsprechend auf Herstellungskosten für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines solchen Gebäudes dienen, anzuwenden ist, wird der sachliche Anwendungsbereich auf erhöhte Absetzungen bei Objekten in Sanierungsgebieten (und städtebaulichen Entwicklungsbereichen) beschränkt.
- 30** Jedenfalls in steuerlicher Hinsicht sind deshalb nur Maßnahmen förderungsfähig, die während der Geltungsdauer einer Sanierungssatzung durchgeführt werden. Nicht ausreichend ist der Abschluss eines Modernisierungsvertrags (noch) während der Geltungsdauer einer Sanierungssatzung oder der Beginn von Planungsmaßnahmen für eine solche Sanierung zu diesem Zeitpunkt.
- 31** d) Das bedeutet, dass die Baumaßnahme der Kläger schon deswegen nicht nach § 7h Abs. 1 EStG begünstigt ist, weil die Sanierungssatzung zum 31. Dezember 2003 und damit vor dem Baubeginn am 1. März 2004 aufgehoben worden ist.
- 32** 2. Entgegen der Auffassung der Kläger enthält die Bescheinigung der Stadt keine andere das FA bindende Entscheidung.
- 33** a) Bei der Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG handelt es sich um einen Grundlagenbescheid (§§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Es kann dahinstehen, ob sich dessen Bindungswirkung auf alle in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale beziehen kann. Sie bezieht sich jedenfalls auf die Feststellung, ob das Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet gelegen ist (so schon Senatsurteil vom 2. September 2008 X R 7/07, BFHE 224, 484, BStBl II 2009, 596, m.w.N., vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 2061).
- 34** b) Im Streitfall hat die Stadt klar und eindeutig bescheinigt, dass die Sanierungssatzung bereits am 31. Dezember 2003 und damit vor Baubeginn aufgehoben worden ist. Damit besteht auch unter Zugrundelegung dieser Bescheinigung keine Förderungsmöglichkeit nach § 7h Abs. 1 EStG.
- 35** c) Soweit in dieser Bescheinigung ohne weitere Aufteilung die Rede davon ist, ein Teil der Baukosten sei vor Aufhebung der Satzung und ein Teil nach Aufhebung der Satzung durch die Eigentümer verausgabt und investiert worden, führt dies nicht zur --ggf. teilweisen-- Anerkennung von Aufwendungen, da vor Baubeginn lediglich Planungskosten und andere Nebenkosten angefallen sein können, die für sich betrachtet keine förderungsfähigen Baumaßnahmen i.S. des § 7h Abs. 1 EStG darstellen.
- 36** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de