

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 02. September 2008 **(X R 7/07 – DStR 2009 S. 1305)**

Bindungswirkung der Bescheinigung der Gemeindebehörde nach § 7h Abs. 2 EStG

Orientierungssatz:

Enthält die Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nach § 7h Abs. 2 EStG den Hinweis, die Bescheinigung sei nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung, obliegt die Prüfung der Voraussetzungen des Fördertatbestandes (insbesondere die Prüfung der steuerrechtlichen Zuordnung der Aufwendungen) der Finanzbehörde (Abgrenzung zu den BFH-Urteilen vom 13. September 2001, IX R 62/98, BFHE 196 S. 550, BStBl II 2003 S. 912, und vom 22. September 2005, IX R 13/04, BFHE 215 S. 158, BStBl II 2007 S. 373).

Rechtsgrundlage:

EStG: § 7h, § 10f

Vorinstanz:

Sächsisches FG vom 07. Februar 2007 (6 K 2076/06 - EFG 2007 S. 1150)

I. Sachverhalt

Die in den Streitjahren 2003 und 2004 zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) kauften am 13. Mai 2002 ein mit einem Wohnhaus wieder zu bebauendes Grundstück. Die Bauarbeiten begannen nach Vertragsschluss. Das neu errichtete Gebäude wurde 2003 fertig gestellt, nachdem der Vorgängerbau --ein „ruinöses“ Wohnhaus aus dem 19. Jahrhundert-- bis zum Erdgeschoss abgebrochen worden war. Aus Gründen des Denkmalschutzes wurden die erhaltenen historischen Kellerwände aus Natursteinmauerwerk sowie ein Stück Außenmauer (Höhe 1/3 des Erdgeschosses) in das Wohnhaus integriert, das zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Die Kläger beantragten für die Streitjahre 2003 und 2004 eine Förderung nach § 10f des Einkommensteuergesetzes (EStG). Nach der von ihnen vorgelegten Bescheinigung der Stadt G liegt das Grundstück in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet. Zudem wurden lt. Bescheinigung Rekonstruktionsmaßnahmen i.S. des § 177 des Baugesetzbuchs (BauGB) sowie Maßnahmen durchgeführt, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes dienen, das wegen seiner städtebaulichen Bedeutung erhaltenswert ist. Weiter heißt es, dass die Bescheinigung

„nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung [ist]. Die Finanzbehörde prüft weitere steuerliche 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.“

Eine betriebsnahe Veranlagung unter Hinzuziehung des amtlichen Bausachverständigen kam zu dem Ergebnis, dass es sich um ein neues Gebäude handle und der Wertanteil der erhaltenen Kellerwände gemessen am Gesamtwert der Gebäuderekonstruktion als sehr gering --unter 10 %-- anzusehen sei. Eine Remonstration des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) gegen die Bescheinigung der Stadt G blieb ohne Erfolg. Das FA setzte die Einkommensteuer für 2003 und 2004 ohne Berücksichtigung eines Abzugsbetrags nach § 10f EStG fest.

Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1150 veröffentlichtem Urteil statt. Stelle eine Gemeinde das Vorliegen von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 177 BauGB --wie im Streitfall-- positiv fest, sei die Finanzbehörde hieran gebunden. Die Bescheinigung sei insoweit ein außersteuerlicher Verwaltungsakt in Form eines Grundlagenbescheids, dessen Bindungswirkung sich auf die Tatbestände des Bau- und Raumordnungsrechts beziehe, nämlich u.a. darauf, ob entsprechende Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt worden seien. Allein die Gemeinde prüfe, welchen Umfang Baumaßnahmen haben dürfen, um noch als (steuerbegünstigte) Sanierung zu gelten, denn allein nach den Wertungen des BauGB müsse entschieden werden, ob unter die Begriffe Modernisierung und Instandsetzung auch ein Neubau im bautechnischen Sinn zu subsumieren sei. Vertrete die Fi-

nanzbehörde eine von der Gemeindebehörde abweichende Auffassung, habe sie nur die Möglichkeit, bei der Gemeinde darauf hinzuwirken, dass diese die Bescheinigung zurücknehme oder ändere. Nach erfolgloser Remonstration habe sie den Verwaltungsrechtsweg zu beschreiten.

Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Bei dem von den Klägern errichteten Gebäude handele es sich nach den unbestrittenen Feststellungen um einen Neubau. Ein solcher könne nicht nach § 10f EStG gefördert werden, da diese Vorschrift Baumaßnahmen „an einem eigenen Gebäude“ voraussetze. Dies habe das FG verkannt. Die Bescheinigung der Gemeinde enthalte insoweit keine steuerlich bindende Entscheidung. Die Anwendung des steuerlichen Rechtsbegriffs „Erhaltungsaufwendungen an einem Gebäude“, die Beurteilung des steuerlichen Terminus „Neubau“ oblägen ebenso wie die Deutung des Sinn und Zwecks steuerlicher Vorschriften, der aus dem Gesamtzusammenhang der Fördernormen zu ermitteln sei, ausschließlich der insoweit rechts- und sachkundigen Finanzbehörde. Dass die Finanzbehörde in steuerlicher Hinsicht ein eigenständiges Prüfungsrecht besitze, sei aus den der Bescheinigung zugrunde liegenden Richtlinien des Sächsischen Staatsministeriums des Innern zur Anwendung der §§ 7h, 10f und 11a EStG vom 01. Januar 1998 (Sächsisches Amtsblatt 1998 S. 255 ff.) zu erkennen. Danach hätten die Finanzbehörden u.a. zu prüfen, ob die bescheinigten Aufwendungen zu den Herstellungskosten (an einem bereits bestehenden Gebäude) oder den nach § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG begünstigten Anschaffungskosten, zu den sofort abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand oder den nicht abziehbaren Ausgaben gehörten. Daraus ergebe sich, dass die abschließende Beurteilung darüber, ob die bescheinigten Aufwendungen steuerlich anzuerkennen seien, den Finanzbehörden vorbehalten sei. Im Streitfall habe zudem die Gemeinde in ihrer Bescheinigung darauf hingewiesen, dass „weitere steuerliche Voraussetzungen“ durch die Finanzbehörde geprüft würden.

Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Gemeinde habe baurechtliche Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen i.S. von § 177 BauGB bescheinigt und das FA sei hieran gebunden.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision des FA führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht ist das FG davon ausgegangen, dass die von der Gemeinde erteilte Sanierungsbescheinigung eine das FA bindende Entscheidung über die Fördervoraussetzungen nach § 10f EStG beinhaltet.

1. Nach § 10f Abs. 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung kann der Steuerpflichtige 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 § 7h 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).

2. Im Streitfall hat das FG zu Unrecht die Voraussetzungen des § 10f Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 7h EStG bejaht. Die Kläger haben nach den Feststellungen des FG einen Neubau errichtet, der nach § 10f EStG, der Baumaßnahmen "an einem Gebäude" voraussetzt, nicht gefördert werden kann.

a) § 10f EStG betrifft „Aufwendungen an einem eigenen Gebäude“, die steuerbegünstigt sind, wenn die Voraussetzungen des § 7h EStG oder des § 7i EStG vorliegen. Nach § 7h EStG kann der Steuerpflichtige bei einem in 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. Diese Vorschrift 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).

b) Nach Wortlaut und Zielsetzung dieser Vorschrift sind nur Herstellungskosten an einem im Sanierungsgebiet liegenden, bestehenden Gebäude begünstigt, nicht hingegen der Neubau oder Wiederaufbau von Gebäuden (vgl. Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts -- BVerwG-- vom 27. August 1996, 8 B 165/96, Buchholz 401.1 § 7h EStG Nr. 1; vgl. auch Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Januar 2003, IX R 72/00, BFHE 201 S. 250, BStBl II 2003 S. 916, und vom 14. Januar 2004, X R 19/02, BFHE 205 S. 87, BStBl II 2004 S. 711, wonach der Neubau oder Wiederaufbau von Gebäuden auch nicht nach § 7i EStG begünstigt ist). § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG erkennt als steuerbegünstigt ausdrücklich nur die Herstellungskosten von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. von § 177 BauGB an. Der Abbruch eines Gebäudes und dessen Neuerrichtung fällt jedoch weder unter den Begriff der Instandsetzung noch unter den der Modernisierung i.S. von § 177 BauGB. Eine Instandsetzung ist vielmehr auf die Behebung von Mängeln zur Wiederherstellung des zum bestimmungsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustandes gerichtet und soll "nur die weitere Nutzung des bisherigen Bestandes in der bisherigen Weise ermöglichen (BVerwG-Beschluss in Buchholz 401.1 § 7h EStG Nr. 1, m.w.N.). Ebenso schließt eine Modernisierung i.S. von § 177 BauGB nur Maßnahmen zur Beseitigung von Mängeln ein, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch des Gebäudes beeinträchtigen (BVerwG-Beschluss in Buchholz 401.1 § 7h EStG Nr. 1, m.w.N.). Erhebliche bauliche Änderungen eines Gebäudes

wie dessen Ausbau, Umbau oder Erweiterung stellen weder eine Instandsetzung noch eine Modernisierung dar, weil Maßnahmen dieser Art nicht der Wiederherstellung eines vormals gegebenen, sondern der erstmaligen Herstellung eines neuen Zustandes dienen. Gleiches gilt für den Abbruch eines Gebäudes und dessen Neuerrichtung (BVerwG-Beschluss in Buchholz 401.1 § 7h EStG Nr. 1). Ebenso wenig umfasst der in § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG verwendete Begriff der „Erneuerung“ eines Gebäudes dessen Abbruch und Neubau. Denn diese Vorschrift fordert ausdrücklich, dass das Gebäude wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen und städtebaulichen Bedeutung gerade erhalten bleiben soll. Das schließt ihre Anwendung auf den Fall eines "Ersatzbaues" aus (BVerwG-Beschluss in Buchholz 401.1 § 7h EStG Nr. 1).

c) Im Streitfall haben die Kläger nach den unstreitigen Feststellungen des FG einen Neubau errichtet, auch wenn in das selbstgenutzte Wohnhaus aus Gründen des Denkmalschutzes im Wesentlichen die erhaltenen historischen Kellerwände aus Natursteinmauerwerk sowie ein Stück Außenmauer integriert wurden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist bereits dann von einem Neubau auszugehen, wenn Baumaßnahmen an einem bestehenden Gebäude einem Neubau gleichkommen, das Gebäude aufgrund der Umbauarbeiten in bautechnischer Hinsicht somit neu ist (BFH-Urteil vom 31. März 1992, IX R 175/87, BFHE 168 S. 109, BStBl II 1992 S. 808, zu § 7 Abs. 5 EStG; Senatsentscheidungen vom 15. November 1995, X R 102/95, BFHE 179 S. 290, BStBl II 1998 S. 92; vom 11. September 1996, X R 46/93, BFHE 181 S. 294, BStBl II 1998 S. 94; vom 15. Mai 2002, X R 36/99, BFH/NV 2002 S. 1158, jeweils zu § 10e EStG).

3. Entgegen der Auffassung des FG enthält die Bescheinigung der Gemeindebehörde keine das FA bindende Entscheidung, wonach die steuerliche Förderung nach §§ 10f, 7h EStG zu gewähren ist.

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 der Abgabenordnung). Es kann dahinstehen, ob sich dessen Bindungswirkung auf alle in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale beziehen kann, also nicht nur auf die Feststellung, ob das Gebäude in einem Sanierungsgebiet gelegen ist und Zuschüsse aus Sanierungs- und Entwicklungsfördermitteln gewährt worden sind, sondern auch ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB durchgeführt worden sind (bejahend BFH-Urteile vom 22. September 2005, IX R 13/04, BFHE 215 S. 158, BStBl II 2007 S. 373, und vom 04. Mai 2004, XI R 38/01, BFHE 207 S. 100, BStBl II 2005 S. 171; offen insoweit Senatsurteil in BFHE 205 S. 87, BStBl II 2004 S. 711, zur Bindungswirkung der Bescheinigung nach § 7i EStG).

b) Jedenfalls hängt die Frage, wie weit die Bindungswirkung der von der Denkmalschutzbehörde erteilten Bescheinigung im Einzelfall reicht, d.h. welche Sachverhaltselemente sie der städtebaulichen Beurteilung unterzogen hat, vom jeweiligen konkreten Inhalt der Bescheinigung ab. Ihr Regelungsinhalt ist erforderlichenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln (Senatsurteil in BFHE 205 S. 87, BStBl II 2004 S. 711). Für die Auslegung von Willenserklärungen des öffentlichen Rechts sind die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs ergänzend heranzuziehen. Die Frage, welchen Inhalt eine behördliche Erklärung hat, ist vom Revisionsgericht in eigener Zuständigkeit zu beantworten (vgl. BFH-Urteil vom 16. November 2000, XI R 28/99, BFHE 193 S. 494, BStBl II 2001 S. 303, mit weiteren Nachweisen der Rechtsprechung).

Zwar ist im Zweifel grundsätzlich das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus ihrer Sphäre nicht benachteiligt werden darf (BFH-Urteile vom 27. November 1996, X R 20/95, BFHE 183 S. 348, BStBl II 1997 S. 791; vom 13. September 2001, IX R 62/98, BFHE 196 S. 550, BStBl II 2003 S. 912). Im Übrigen gilt der Grundsatz, dass empfangsbedürftige Willenserklärungen so auszulegen sind, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste (Empfängerhorizont; vgl. BFH-Urteil vom 10. Oktober 2002, VI R 13/01, BFHE 200 S. 363, BStBl II 2003 S. 156). Es ist daher auch zu berücksichtigen, welche behördliche Entscheidung der Betroffene nach seinem Empfängerhorizont in Kenntnis des in seiner Wissenssphäre verwirklichten Sachverhalts billigerweise erwarten durfte.

c) Nach diesen Maßstäben sind die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG für das von den Klägern „modernisierte“ bzw. „instandgesetzte“ Gebäude nicht umfassend bescheinigt worden. Die von der Gemeindebehörde getroffene verbindliche Feststellung bezieht sich nicht auf die Frage, ob das Eigenheim der Kläger ein modernisiertes bzw. instand gesetztes Gebäude oder ein Neubau im steuerrechtlichen Sinn ist.

aa) Nach Tz. 1.2 der Bescheinigungsrichtlinien des Sächsischen Staatsministeriums des Innern im Sächsischen Amtsblatt 1998 S. 255 umfasst das Bescheinigungsverfahren zwar u.a. die Prüfung, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 1 oder 2 EStG durchgeführt worden sind. Tz. 1.2 trifft jedoch die weitere Regelung, dass die Entscheidung über das Vorliegen der übrigen steuerrechtlich bedeutsamen Tatbestandsmerkmale in die Zuständigkeit der Finanzbehörden fällt und verweist insoweit auf Tz. 7. Danach bezieht sich das Prüfungsrecht der Finanzbehörden u.a. auf die Frage, ob die bescheinigten Aufwendungen zu den Herstellungskosten (an einem bereits bestehenden Gebäude) oder den nach § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG begünstigten Anschaffungskosten, zu den sofort abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Ausgaben gehören und ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder bei einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude wie Sonderausgaben berücksichtigt werden können.

bb) Entsprechend der Bescheinigungsrichtlinien des Sächsischen Staatsministeriums des Innern im Sächsischen Amtsblatt 1998 S. 255 findet sich im Streitfall in der Bescheinigung der Gemeindebehörde der Hinweis, dass die Bescheinigung nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung sei. Die Finanzbehörde prüfe weitere steuerliche Voraussetzungen, insbesondere ... 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. Die Bescheinigung der Gemeindebehörde behält sich damit die Prüfung der steuerlichen Voraussetzungen des Fördertatbestandes der Finanzbehörde vor. Angesichts des insoweit eindeutigen Wortlauts der Bescheinigung mussten auch die Kläger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller ihnen bekannten Umstände davon ausgehen, dass die Gemeinde keine abschließende Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 10f, 7h EStG getroffen hat.