

ESTG Modernisierung Instandsetzung BFH Urteil vom 21.8.2001 IX R 20/99, BFHE 196, 191

- 1. Mit der Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG entscheidet die zuständige Gemeindebehörde für die Finanzbehörden bindend, was unter „Modernisierung“ und „Instandsetzung“ i. S. von § 177 BauGB zu verstehen ist.**
- 2. Die Gemeindebehörde entscheidet aber nicht bindend über die persönliche Abzugsberechtigung, also nicht darüber, wer Herstellungskosten getragen hat und wem sie als Abzugsberechtigtem zuzurechnen sind (Anschluss an das Senatsurteil vom 6. März 2001 IX R 64/97, BFHE 195, 211, BStBl II 2001, 796).**

Zum Sachverhalt

Die Kläger und Revisionsbeklagten erwarben im Mai 1993 von einer Bautreuhand GmbH (Treuhand) eine im Bau befindliche Eigentumswohnung. Diese Wohnung wurde noch im November 1993 fertig gestellt und ab 1994 vermietet. Im Dezember 1995 erteilte die zuständige kommunale Gebietskörperschaft den Klägern eine Bescheinigung über Aufwendungen für bestimmte Maßnahmen an Gebäuden im Sanierungsgebiet gemäß § 7h EStG. Danach liege das Gebäude im förmlich festgelegten Sanierungsgebiet, der Eigentümer habe Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt, die Gesamtaufwendungen (Herstellungskosten) beliefen sich auf einen Betrag in Höhe von insgesamt 109 445 DM und zu diesen Aufwendungen habe der Eigentümer Zuschüsse in Höhe von insgesamt 75 000 DM aus Sanierungsmitteln erhalten. Das FA verneinte die Voraussetzungen des § 7h EStG, weil die Baumaßnahmen zu einem nicht begünstigten Neubau geführt hätten. In der Musterurkunde für das streitige Bauvorhaben sei vereinbart worden, dass die Treuhand die Gebäude vollständig erneuere, in dem sie in den vier Häusern insgesamt zwölf Eigentumswohnungen errichte. Der baufällige Altbau sei nach der Präambel der Vereinbarung zwischen der Treuhand und der kommunalen Gebietskörperschaft abgebrochen und durch einen maßstäblichen Neubau ersetzt worden. Nach der Baubeschreibung seien lediglich die Natursteinwände in die neue Fassade übernommen worden.

Die hiergegen erhobene Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht Baden-Württemberg (EFG 1999, 426) sprach den Klägern erhöhte Absetzungen gemäß § 7h EStG in Höhe eines Mehrbetrages von 3 v. H. der bescheinigten Aufwendungen zu, die unstreitig Herstellungskosten bildeten. Die Finanzbehörden seien an den Inhalt der Bescheinigung gebunden.

Mit der Revision rügt das Finanzamt die Verletzung des § 7h EStG. Zwar sei die Bescheinigung ein Grundlagenbescheid. Indessen bestehe nach wie vor eine eigenständige Prüfungskompetenz der Finanzbehörden, die auch die Entscheidung umfasse, ob Herstellungskosten vorlägen oder ein steuerrechtlich nicht begünstigter Neubau gegeben sei.

Die Revision des Finanzamts ist begründet und führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zwecks anderweitiger Verhandlung und Entscheidung.

Aus den Gründen

Gemäß § 7h Abs. 2 EStG können die erhöhten Absetzungen 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.

Die Bindungswirkung eines solchen außersteuerlichen Verwaltungsaktes in Form eines Grundlagenbescheids i. S. der §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO 1977) beschränkt sich ausweislich des Wortlautes der Vorschrift auf das in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet belegene Gebäude und auf die geförderten Maßnahmen. Damit folgt der erkennende Senat auch für die Auslegung der Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG seiner ständigen Rechtsprechung zu vergleichbaren Vorschriften, z. B. zu § 82i EStDV (vgl. Urteile des BFH vom 6. März 2001 IX R 64/97, BFHE 195, 211, BStBl II 2001, 796 vom 15. Oktober 1996 IX R 47/92, BFHE 181, 312, BStBl II 1997, 176, und vom 5. November 1996 IX R 42/94, BFHE 181, 482, BStBl II 1997, 244).

1. a) Nach diesen Grundsätzen prüft allein die Gemeinde, ob die Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden (BFH-Urteil vom 17. Dezember 1996 IX R 91/94, BFHE 182, 175, BStBl II 1997, 398). Dazu gehört entgegen der Auffassung des FA auch, welchen Umfang die Baumaßnahme haben darf, um noch als (steuerbegünstigte) Sanierung zu gelten. Nach den Wertungen des BauGB muss entschieden werden, wie die Begriffe „Modernisierung“ und „Instandsetzung“ zu verstehen sind und ob darunter auch ein Neubau in bautechnischem Sinne zu subsumieren ist. So wird es im baurechtlichen Schrifttum für möglich gehalten, dass auch der Wiederaufbau eines weitgehend verfallenen Gebäudes nach alten Plänen im Rahmen der Modernisierung in Betracht kommt (vgl. Battis/Krautzberger/Löhr, Baugesetzbuch, 7. Aufl., § 177 Rz. 8; Lemmel in Schlichter/Stich (Hrsg.), Berliner Kommentar zum Baugesetzbuch, 2. Aufl. 1995, § 177 Rz. 11). Vertritt das FA eine von der bescheinigenden Gemeinde abweichende Auffassung und hält es den Grundlagenbescheid für rechtswidrig, so ist es nach Remonstration auf den Verwaltungsrechtsweg verwiesen (BFH in BFHE 182, 175, BStBl II 1997, 398; so auch R 83a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStR).

b) Indes erstreckt sich die Bescheinigung und deren Bindungswirkung nicht auf die Frage der persönlichen Abzugsberechtigung, also nicht darauf, wer Herstellungskosten getragen hat und wem sie als Abzugsberechtigten zuzurechnen sind. Diese Fragen haben die Finanzbehörden in eigener Zuständigkeit zu entscheiden.

2. Nach diesen Grundsätzen ist das FG zwar zutreffend von begünstigten Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen ausgegangen; denn nach dem vom FG festgestellten Inhalt der Bescheinigung ergibt sich, dass die Gemeinde die baurechtlichen Voraussetzungen des § 7h EStG als erfüllt angesehen hat.

Das FG musste aber eigenständig prüfen, ob den Klägern Herstellungskosten entstanden und sie dementsprechend berechtigt sind, die erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG zu beanspruchen. Die Vorinstanz konnte zu diesem Zweck nicht auf die Bescheinigung der Gemeinde abstellen, da diesem Grundlagenbescheid insoweit keine Bindungswirkung zukommt. Dementsprechend reicht es nicht aus festzustellen, dass die bescheinigten Maßnahmen zu Herstellungskosten führen. Es kommt vielmehr entscheidend darauf an, Tatsachen zu ermitteln, die den Schluss zulassen, dass den Klägern selbst Herstellungskosten entstanden sind. Auf dieser Linie liegt auch die Rechtsprechung des erkennenden Senats zum Erwerb einer im Bau befindlichen Eigentumswohnung. So hat der Senat Anschaffungskosten auch dann angenommen, wenn der Käufer einer Eigentumswohnung mit dem Veräußerer zugleich deren Renovierung vereinbart und gleichzeitig mit dem Kaufvertrag einen Werk- oder Geschäftsbesorgungsvertrag über die Instandsetzung der in gemeinschaftlichem Eigentum befindlichen Gebäudeteile abschließt.

3. Der Senat kann die ihm von Amts wegen obliegende Prüfung der Voraussetzungen des § 7h EStG und insbesondere der Frage, ob den Klägern Herstellungskosten entstanden sind, mangels tatsächlicher Feststellungen des FG nicht abschließend vornehmen. Das FG wird im zweiten Rechtsgang feststellen müssen, ob den Klägern Herstellungskosten zuzuordnen sind. Kommt es dabei zu dem Ergebnis, ihre Aufwendungen seien als Anschaffungskosten für die Wohnung zu qualifizieren, so wird es die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG prüfen müssen.