
Datum: 17.12.2009
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 89/07 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2009:1217.11K89.07F.00

Tenor:

Der Feststellungsbescheid für das Jahr 1999 vom 26. März 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Dezember 2006 wird dahingehend abgeändert, dass eine Abschreibung nach dem FördG i.H.v. 2.043.602 DM berücksichtigt wird und die Einkünfte entsprechend auf die Gesellschafter verteilt werden.

Die Ermittlung des festzustellenden Betrags wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 31 % und der Beklagte zu 69 %.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

- | | |
|---|---|
| | 1 |
| Streitig sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Sonderabschreibung nach dem Fördergebietsgesetz – FördG – im Streitjahr 1999. | 2 |
| Die Klägerin wurde am 22. Dezember 1998 durch die Herren A, B und C, allesamt Architekten, gegründet. Gesellschaftszweck war die Errichtung und anschließende | 3 |

Vermietung eines Gebäudes mit gewerblich genutzten Einheiten in X (siehe § 2 des Gesellschaftsvertrags, Vertragsakte des Beklagten). Zum alleinigen geschäftsführenden Gesellschafter der Klägerin wurde der Beigeladene zu 1. berufen (§ 5 des Gesellschaftsvertrags).

- Mit notariellem Kaufvertrag vom 22. Dezember 1998 (siehe Vertragsakte des Beklagten) erwarb die Klägerin den mit dem ".....haus X" bebauten Grundbesitz von der D GmbH (nachfolgend "D GmbH"). Der im Sanierungsgebiet ".....zentrum X" belegene Gebäudekomplex besteht aus sechs Einzelgebäuden, die teilweise unter Denkmalschutz stehen. Die D GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer der Beigeladene zu 1. war, hatte das Objekt am selben Tage von der Stadt X erworben. Bei dem Objekt handelt es sich um das historischehaus von X, das als städtisches Verwaltungsgebäude genutzt worden war. Nach Ziffer I. des Kaufvertrags war die veräußernde Bauträgersgesellschaft verpflichtet, die Aufbauten bis zum 31. Dezember 1999 nach den beigelegten Plänen, Wohn- und Nutzflächenberechnungen und der Baubeschreibung zu modernisieren und umzubauen. Mit übertragen wurden Ansprüche der D GmbH auf von der Stadt X zu verschaffende Stellplätze. 4
- In der dem Notarvertrag beigelegten Nutzflächenberechnung wurden folgende Einheiten ausgewiesen: zwei Wohnungen, ein Hotel mit 23 Zimmern und sechs Ladenlokale. Aus den beigelegten Plänen ergab sich folgende Nutzung: sechs Ladenlokale sowie Empfang und Frühstücksraum des Hotels im Erdgeschoss, ein Ladenlokal sowie zwölf Hotelzimmer im ersten Obergeschoss und elf Hotelzimmer im zweiten Obergeschoss. 5
- Der Gesamtkaufpreis für den Grundbesitz betrug 8.668.994,26 DM (einschließlich Umsatzsteuer). Der Nettokaufpreis i.H.v. 7.420.000,- DM musste am 31. Dezember 1998 von der Klägerin an die Y-bank, die das Bauvorhaben vorfinanzierte und an welche die veräußernde D GmbH ihren Kaufpreiszahlungsanspruch abgetreten hatte, Zug-um-Zug gegen Aushändigung einer Bürgschaft (§ 7 der Makler- und Bauträgersverordnung – MaBV –) gezahlt werden. Im Übrigen sollte die Kaufpreisforderung durch Abtretung des Vorsteuererstattungsanspruchs der Klägerin gegenüber dem Finanzamt erfüllt werden (Ziffer I. 3. des Kaufvertrags). 6
- In einem privatschriftlichen Ergänzungsvertrag vom 22. Dezember 1998 trafen die Kaufvertragsparteien u.a. folgende Regelungen: 7
- "(...) Das Gesamtgebäude besteht aus mehreren ineinander verschachtelten und zusammenhängenden Einzelgebäuden und einem Innenhof. Es befindet sich in einem heruntergekommenen Zustand und soll komplett saniert und modernisiert werden. Die Baubeschreibung, die dem Notariatsvertrag als Anlage beigelegt ist, ist insofern funktional zu verstehen. 8
- Es wird kein neues Gebäude errichtet. Insbesondere, aber nicht ausschließlich, werden die Außenmauern, die Innenmauern, die Dachkonstruktion, die Geschosshöhen, der Zuschnitt und die Lage der Treppenhäuser, der Innenhof und die Decken nicht verändert. Sie bleiben im Grundsatz bestehen, sollen allerdings grundlegend saniert und modernisiert werden. (...) 9
- Geplant ist grundsätzlich die Errichtung eines Geschäfts- und Wohnhauses. Unter Einbezug der vorhergehenden Erläuterungen zur Sanierung sind die zur Errichtung dieses Gebäudes notwendigen Maßnahmen nach heutigem Baustandard durchzuführen. 10
- Grundsätzlich ist im Erdgeschoss und im ersten Obergeschoss eine eigengewerbliche Nutzung vorzusehen. Im zweiten Obergeschoss soll eine Mischnutzung verwirklicht werden, 11

im dritten Obergeschoss sollen Wohnungen errichtet werden.

Die handschriftlichen Planungen in den Plänen im Notariatsvertrag – Hotel – sind insoweit beispielhaft zu verstehen. Einigkeit besteht jedoch darüber, dass eine komplette gewerbliche Nutzung des ersten Obergeschosses und auch des zweiten Obergeschosses erfolgen soll. 12

Wie den Beteiligten bekannt ist, steht das Gebäude unter Denkmalschutz und befindet sich im Sanierungsgebiet. Eine Änderung der Bausubstanz, der Fassade, der Dachkonstruktion, der Innenaufteilung ist allein aus diesem Grund schon nicht möglich. (...)“ 13

Am 30. Dezember 1998 zahlte die Klägerin den Netto-Kaufpreis i.H.v. 7.420.000,- DM. Den Restbetrag beglich sie durch Abtretung des Vorsteuererstattungsanspruchs an die veräußernde D GmbH. 14

Die von dem Beigeladenen zu 1. erstellten Baupläne vom 20. März 1999 (Bauantrag 1999) wiesen folgende Nutzungsverhältnisse aus: Kellerräume und Weinhandlung im Kellergeschoss, fünf Ladenlokale und Hotelnutzung im Erdgeschoss, Wohnungen, Büros und Hotelzimmer im ersten Obergeschoss, Wohnungen und Büros im zweiten Obergeschoss sowie Wohnungen im dritten Obergeschoss. 15

Nach dem Bauantrag der D GmbH vom 11. Juni 1999 sollte das Gebäude zu fünf im Erdgeschoss belegenen Ladenlokalen (davon ein Bistro und ein Eiscafé) und einem Hotel umgebaut werden. Die sanierungsrechtliche Genehmigung wurde am 8. Oktober 1999, die entsprechende Teilbaugenehmigung am 22. November 1999 erteilt. 16

Aus der Wohn- und Nutzflächenberechnung, die dem Antrag der D GmbH auf Gewährung eines Baukostenzuschusses gemäß der Förderrichtlinie 1996 zur Stadterneuerung vom 17. Juni 1999 beigelegt war, ergab sich folgende Nutzung:handlung und Kellerräume im Kellergeschoss, sechs Ladenlokale im Erdgeschoss, acht Wohnungen und ein Büro im ersten Obergeschoss, acht Wohnungen und ein Büro im zweiten Obergeschoss sowie zwei Wohnungen im dritten Obergeschoss. 17

Am 9. Oktober 1999 schloss die Klägerin mit den Eheleuten E einen Vertrag über die Verpachtung des Gebäudes – mit Ausnahme zweier Ladenlokale im Erdgeschoss – zur Nutzung als Hotel und Restaurant ab dem Zeitpunkt der voraussichtlichen Fertigstellung am 1. September 2000 (vgl. Vertragsakte des Beklagten). Gegenstand des Vertrags sollten 34 Hotelappartements, fünf Ladenlokale, Gastronomie- und Kellerräume sowie Nebengelasse sein. Der Vertrag wurde später wieder aufgehoben. 18

Am 1. Dezember 1999 traten die Gesellschafter F, zugleich Prozessbevollmächtigter der Klägerin, G, H, I und J in die Gesellschaft ein. 19

Die von dem Beigeladenen zu 1. erstellten Baupläne vom 21. Januar 2000 (Bauantrag 2000) sowie die entsprechenden Pläne zum Nachtragsbauantrag 2000 wiesen folgende Nutzungsverhältnisse aus: Kellerräume und einehandlung im Kellergeschoss, sechs Ladenlokale im Erdgeschoss, Wohnungen und Büros im ersten und zweiten Obergeschoss sowie Wohnungen im dritten Obergeschoss. 20

Am 24. Januar 2000 stellte die D GmbH einen erneuten Bauantrag, der den Umbau des Objekts ".....haus X" zu fünf Ladenlokalen (Erdgeschoss) und 18 Wohnungen zum Gegenstand hatte. Das Bauvorhaben wurde am 14. April 2000 genehmigt. 21

Am 18. August 2000 teilte die Klägerin dem Beklagten mit, dass der Pachtvertrag mit den Eheleuten E nicht wirksam geworden sei. Es sei jedoch weiterhin beabsichtigt, eine fremdunternehmerische Nutzung zu erreichen; allein für das dritte Obergeschoss sei eine Vermietung zu fremden Wohnzwecken geplant.

Am 1. November 2000 stellte die D GmbH einen geänderten Bauantrag, der die Schaffung von 13 Büroeinheiten – anstelle der Wohnungen – zum Gegenstand hatte (Nutzungsänderung). Das als Wohn- und Geschäftshaus konzipierte Gebäude sollte nur noch als Geschäftshaus genutzt werden. Aus den beigefügten Bauplänen vom 21. Januar 2000 ergab sich folgende Nutzung: Kellerräume undhandlung im Kellergeschoss, sechs Ladenlokale im Erdgeschoss, Büroräume und sieben Tagungsräume im ersten Obergeschoss, zehn Büros im zweiten Obergeschoss und drei Büros im dritten Obergeschoss. Die sanierungsrechtliche Genehmigung wurde am 10. November 2000, die Baugenehmigung für fünf Ladenlokale und 13 Büroeinheiten am 27. Februar 2001 erteilt. Durch Änderungsbauantrag vom 19. April 2001 wurde der Umbau zu drei Wohnungen statt zu drei Büroeinheiten (zweites und drittes Obergeschoss) beantragt, was die Baubehörde am 31. Mai 2001 genehmigte. Die Sanierungsgenehmigung wurde am 26. April 2001 erteilt. 23

Nachdem der Beigeladene zu 1. seine Anteile an der D GmbH an einen Dritten veräußert und die Geschäftsführung niedergelegt hatte, kam es zur Beendigung der Geschäftsbeziehung zwischen der D GmbH und der Klägerin, so dass sich letztere gezwungen sah, das Bauvorhaben selbst weiter zu betreiben (vgl. Protokoll der außerordentlichen Gesellschafterversammlung der Klägerin am 2. Oktober 2001, Vertragsakte des Beklagten). Die Klägerin forderte daraufhin einen Teil der Kaufpreissumme von der D GmbH zurück. Eine Rückzahlung erfolgte jedoch aufgrund zwischenzeitlich eingetretener Insolvenz der D GmbH nicht. 24

Die Klägerin realisierte den weiteren Umbau sodann in Eigenregie unter Einschaltung selbständiger Bauunternehmen. Dazu gehörte im Wesentlichen die Errichtung des Parkdecks. Zu diesem Zweck wurden die entsprechenden Konten bei der zwischenfinanzierenden Z-Bank auf die Klägerin umgeschrieben, so dass ihr der dort hinterlegte Betrag i.H.v. 1.000.000 DM für die Errichtung des Parkdecks zur Verfügung stand (siehe Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 2. Oktober 2001, Vertragsakte des Beklagten). Die Klägerin stellte am 6. September und 15. Oktober 2001 geänderte Bauanträge. Beantragt wurde eine Änderung der Nutzung im zweiten und dritten Obergeschoss in zwei Büroeinheiten und im Übrigen in Wohnungen, d.h. acht Büroeinheiten wurden in Wohnungen abgeändert. Umbaumaßnahmen bzw. Änderungen in den Raumzuschnitten waren dafür nicht erforderlich. Zugleich wurde im Hinblick auf diehandlung im Kellergeschoss eine Nutzungsänderung (Gaststätte) beantragt. Die sanierungsrechtlichen Genehmigungen wurde am 12. September bzw. 25. Oktober 2001, die Baugenehmigung am 25. April 2002 erteilt. 25

Die Modernisierungsmaßnahmen wurden weitgehend im Jahr 2000 abgeschlossen. Im Jahr 2001 erfolgten noch Restarbeiten, die Fertigstellung des Parkdecks war im Jahr 2002 zu verzeichnen. Das Objekt wird seitdem wie folgt genutzt: Ladenlokale im Erdgeschoss, Büros im ersten Obergeschoss, Mischnutzung (Wohnungen und Büros) im zweiten Obergeschoss sowie eine Wohnung im dritten Obergeschoss. 26

Der Beigeladene zu 1. schied am 2. Oktober 2001 aus der Gesellschaft aus. In der Folgezeit schieden auch die Gesellschafter C und B aus. 27

In ihrer Feststellungserklärung für das Jahr 1999 machte die Klägerin einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 3.319.404,- DM geltend. Hierin war eine Sonderabschreibung nach § 4 FördG i.H.v. 2.968.000,- DM – dies entspricht 40 % der im Jahr 1998 geleisteten Zahlung i.H.v. 7.420.000,- DM – enthalten. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden mit unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung – AO –) stehendem Bescheid vom 7. September 2001 entsprechend festgestellt.

Im Jahr 2002 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung M eine Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2000 bei der Klägerin durch. Die Betriebsprüfung kam unter Berufung auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 17. September 1998, BStBl I 1998, 1128, zu dem Ergebnis, dass die Fördergebietsabschreibung wegen fehlender Objektidentität nicht zu berücksichtigen sei (vgl. Tz. 13.1 des Betriebsprüfungsberichts vom 7. Januar 2003). Vielmehr sollte im Jahr 2000 – neben der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 b) des Einkommensteuergesetzes – EStG – i.H.v. 2.861,48 DM – eine Sonderabschreibung nach § 7h EStG i.H.v. 540.108,60 DM berücksichtigt werden (vgl. Tz. 13.2 des Betriebsprüfungsberichts vom 7. Januar 2003). Dem folgte der Beklagte und erließ am 26. März 2003 einen geänderten Feststellungsbescheid für das Jahr 1999, in dem die Einkünfte aus Vermietung auf Verpachtung mit ./ 351.404,15 DM (1999) festgestellt wurden.

29

Hiergegen legten die Gesellschafter der Klägerin fristgemäß Einspruch ein. Sie machten geltend, die erforderliche Objektidentität sei gegeben. Wesentliche Änderungen an dem Investitionsobjekt seien baurechtlich nicht möglich gewesen, da es denkmalgeschützt und in einem städtebaulichen Sanierungsgebiet belegen sei. Die durchgeführten baulichen Veränderungen hätten lediglich in einer Renovierung und Modernisierung bestanden. Die zwischenzeitlichen Umplanungen seien insoweit ohne Bedeutung. Unter Berücksichtigung der Objektbeschreibung im notariellen Kaufvertrag und der Zusatzvereinbarung vom selben Tage sei die Anzahlung für das später realisierte Objekt geleistet worden.

30

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 12. Dezember 2006 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, im Jahr 1998 sei noch keine Anzahlung auf ein begünstigtes Objekt im Sinne des FördG geleistet worden, da wesentliche Änderungen hinsichtlich des Investitionsobjekts vereinbart worden seien (Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 17. September 1998, BStBl I 1998, 1128). In den Anträgen, die den verschiedenen Baugenehmigungen zugrunde liegen, kämen wesentliche Änderungen zum Ausdruck, die einer Objektidentität entgegen stünden. Abzustellen sei auf die Vereinbarungen der Parteien, nicht auf die tatsächliche Realisierung. Die geänderten Bauplanungen könnten der Klägerin auch zugerechnet werden, da der Beigeordnete zu 1. als geschäftsführender Gesellschafter der D GmbH aufgetreten sei. Für das Vorliegen einer wesentlichen Änderung sei dagegen ohne Bedeutung, ob das Gebäude von außen betrachtet unverändert geblieben und die Bausubstanz wesentlich erhalten worden sei.

31

Die Klägerin hat am 8. Januar 2007 Klage erhoben, mit der sie sich gegen die Nichtberücksichtigung der Fördergebietsabschreibung wendet. Zur Begründung trägt sie vor, Objektidentität sei gegeben. Im Hinblick auf das von dem Beklagten in Bezug genommene BMF-Schreiben vom 17. September 1998 (BStBl I 1998, 1128) sei zu beachten, dass dieses in erster Linie die Errichtung neuer Gebäude und nicht die Modernisierung bestehender Gebäude zum Gegenstand habe. Vorliegend handele es sich nach der erfolgten Generalüberholung und Modernisierung weiterhin um dasselbe Gebäude. Änderungen an der Bausubstanz, der Außenfassade, der Geschosshöhe und der gesamten Nutzfläche – d.h.

32

Größe, Zuschnitt und Lage der einzelnen Wohnungen bzw. Ladeneinheiten – seien aufgrund baurechtlicher Vorgaben nicht möglich gewesen. Für die Frage der Objektidentität sei nicht auf die Nutzung abzustellen, sondern auf die baurechtlichen Merkmale (Hinweise auf das BFH-Urteil vom 10. Mai 2001 III R 10/97, BFH/NV 2001, 1450).

Weiterhin beruft sich die Klägerin darauf, dass es nach Auskunft des Architekten zwischen den Plänen zum Bauantrag 1999 (Anlage zum Schriftsatz vom 30. November 2009, Blatt 151 ff. der Gerichtsakte) und denen zum Nachtragsbauantrag 2000 (Anlage zum Schriftsatz vom 30. November 2009, Blatt 151 ff. der Gerichtsakte) keine wesentlichen Änderungen gebe. Die Änderungen seien mit 5 % zu quantifizieren. 33

Ferner sei die Zahlung, soweit sie auf das bestehende Gebäude und nicht auf die zu erbringenden Modernisierungsleistungen entfalle, nicht als Anzahlung zu werten, sondern als Begleichung der Kaufpreisschuld, da insofern die Leistungen bereits ausgeführt gewesen seien. Die Gesamtzahlung sei daher in eine Zahlung für die Altsubstanz und eine Anzahlung für den Modernisierungsaufwand aufzuteilen. Hinsichtlich der Zahlung für die Altsubstanz seien die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Fördergebietsabschreibung auch nach dem o.g. BMF-Schreiben gegeben, da der Vorgang abgeschlossen gewesen sei. Eine erst nach Anschaffung erfolgende Nutzungsänderung sei unschädlich. Im Hinblick auf die Anzahlung für den Modernisierungsaufwand lägen die Voraussetzungen des FördG ebenfalls vor. Der Renovierungsaufwand stelle Herstellungsaufwand dar, der nach allgemeinen steuerrechtlichen Grundsätzen zusammen mit dem Altgebäude abgeschrieben werden würde; ein neues Gebäude sei nicht entstanden. Der Beklagte unterscheide zwischen Objektidentität und Funktionalidentität. Erstere sei auch nach Meinung des Beklagten gegeben. Letztere sei ebenfalls zu bejahen, da nach der Zusatzvereinbarung zum Kaufvertrag eine Mischnutzung vorgegeben sei, die auch letztlich verwirklicht worden sei. 34

Weiterhin macht die Klägerin geltend, sie habe mit der D GmbH einerseits einen Kaufvertrag und andererseits einen Modernisierungsvertrag geschlossen, es handele sich nicht um einen einheitlichen Werkvertrag. Dem entspreche die tatsächliche Abwicklung. Eigentumsrechte seien bereits vor Abschluss der Modernisierungs- und Umbauarbeiten auf die Kläger übergegangen. 35

Im Übrigen seien dem Einkommensteuerrecht entnommene Begriffe im Investitionszulagenrecht nach den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen auszulegen (BFH-Urteil vom 20. Mai 2005 III R 24/04, BFH/NV 2006, 816). Im Einkommensteuerrecht könne ein Gebäude "scheibchenweise" aufgeteilt werden. Vorliegend sei die ursprüngliche Planung im Hinblick auf das Erdgeschoss, das dritte Obergeschoss sowie das Parkdeck nicht geändert worden. Der Kaufpreis sei daher aufzuteilen auf das Altgebäude, den Grund und Boden, die Herstellung eines neuen Parkdecks, den Modernisierungsaufwand für das erste Geschoss und Zwischengeschoss sowie für das dritte Obergeschoss. Die Anzahlungen, die auf das Erdgeschoss und das dritte Obergeschoss des Altgebäudes sowie auf das Parkdeck entfallen, seien auf jeden Fall sonderabschreibungsbegünstigt. 36

Schließlich beruft sich die Klägerin darauf, der Beigeladene zu 1. habe zunächst sämtliche Entscheidungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Modernisierungsmaßnahmen eigenmächtig getroffen. Die übrigen Gesellschafter hätten dem nicht zugestimmt, so dass ihr, der Klägerin, die Maßnahmen nicht zuzurechnen seien. Diesbezüglich nimmt sie Bezug auf die zur Gerichtsakte gereichte Aktennotiz des Beigeladenen zu 1. 37

Nachdem die Klägerin zunächst die Berücksichtigung einer Fördergebietsabschreibung i.H.v. 2.968.000 DM beantragt hat, beantragt sie nunmehr,

den Feststellungsbescheid 1999 vom 26. März 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung³⁹ vom 12. Dezember 2006 dahingehend abzuändern, dass eine Abschreibung nach dem FördG i.H.v. 40 % des Modernisierungsaufwands i.H.v. 5.109.004 DM berücksichtigt wird und die Einkünfte entsprechend auf die Gesellschafter verteilt werden sowie

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 40

Der Beklagte beantragt, 41

die Klage abzuweisen, 42

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 43

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung vom 12. Dezember 2006. 44
Ergänzend trägt er vor, die Klägerin habe einen einheitlichen Werkvertrag mit der D GmbH geschlossen. Diese sei zur Herstellung eines fertigen Werks verpflichtet gewesen. Eine steuerrechtliche Aufteilung der geschuldeten Leistung in einzelne Teilleistungen, d.h. für das Altgebäude einerseits und die Modernisierung andererseits, sei daher weder zulässig noch sachgerecht. Die Eigentumsrechte hätten erst nach Abschluss der Modernisierungs- und Umbauarbeiten auf die Klägerin übergehen sollen. Daher sei die Klägerin zur Vorleistung verpflichtet gewesen, indem sie den Gesamtpreis zum 31. Dezember 1998 zu entrichten hatte. Die Behandlung der Zahlung als Anzahlung sei daher zutreffend.

Der Beklagte ist der Auffassung, es fehle an der erforderlichen Objektidentität. Das o.g. BMF- 45
Schreiben sei mangels entscheidungserheblicher Unterschiede zum Neubau-Fall anwendbar. Eine Objektidentität könne im Hinblick auf die wesentlichen Änderungen der Bestellung nicht angenommen werden. Sofern bei Abschluss des Kaufvertrages noch nicht festgestanden habe, in welcher Weise die Immobilie umgebaut und genutzt werden sollte, komme dem erstmaligen Antrag auf Erteilung einer Baugenehmigung insoweit eine besondere Bedeutung zu, als spätestens hierdurch eine konkrete Planung zum Ausdruck komme, welche den Gegenstand des Erwerbs in maßgeblicher Weise bestimme. Da die Klägerin dem Beigeladenen zu 1. insoweit freie Hand gelassen habe, sei ihr die Planung zuzurechnen. Maßgebend sei daher der Bauantrag vom 11. Juni 1999, der auf den Umbau zu einem Hotel mit fünf Ladenlokalen im Erdgeschoss gerichtet war. Dies werde gestützt durch den unterzeichneten Pachtvertrag vom 9. Oktober 1999.

Nach Einsichtnahme der Bauakten der Stadt X führt der Beklagte aus, der Umstand, dass 46
zusammen mit der sanierungsrechtlichen Genehmigung vom 10. November 2000 offenbar sämtliche vorher erteilten Baugenehmigungen aufgehoben worden seien, lege den Schluss nahe, dass die genehmigten baulichen Veränderungen umfangreich gewesen sein müssten. Da die überlassenen Bauakten der Stadt X diese Unterlagen nicht umfassten, könne hierzu keine konkrete Feststellung getroffen werden.

Für den Fall, dass eine Fördergebietsabschreibung dem Grunde nach anzuerkennen sein 47
sollte, macht der Beklagte hilfsweise geltend, als Bemessungsgrundlage sei lediglich der auf die Modernisierungsmaßnahmen entfallende Teil der Anzahlung i.H.v. 7.420.000,- DM (netto), d.h. 5.109.004,- DM, anzusetzen (Anlage 1 zum Betriebsprüfungsbericht vom 7. Januar 2003).

Der Beigeladene zu 1. trägt vor:

Das Objekt sei der Klägerin seinerzeit als Wohn- und Geschäftshaus von der D GmbH angeboten worden. Im Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses sei keine Hotelnutzung vorgesehen gewesen. Im Nachhinein habe er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der D GmbH versucht, die Bauplanungen zu ändern und eine Nutzung des Objekts als Hotel zu realisieren. Er habe sich dadurch einen höheren Kaufpreis für das Objekt versprochen. 49

Der Berichterstatter hat die ehemaligen Gesellschafter A, B und C durch Beschluss vom 15. August 2008 gemäß § 60 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung – FGO – beigeladen. Der Senat hat am 25. September 2009 beschlossen, dass an die Stelle der bisher Beigeladenen B und C, über deren Vermögen am 14. Juli 2006 (B) bzw. 9. August 2004 (C) das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist, deren Insolvenzverwalter Rechtsanwalt K (B) bzw. Rechtsanwalt L (C) getreten sind 50

Zu den weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte, insbesondere die Sitzungsniederschriften vom 27. Januar, 26. März und 17. Dezember 2009, der beigezogenen Steuerakten des Beklagten sowie der beigezogenen Bauakte (Bauordnungsamt) und Sanierungsakte (Stadtentwicklungsamt) der Stadt X Bezug genommen. 51

Entscheidungsgründe: 52

Die Klage ist begründet. 53

Der Feststellungsbescheid für das Jahr 1999 vom 26. März 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Dezember 2006 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Beklagte hat die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) zu Unrecht ohne Berücksichtigung einer Fördergebietsabschreibung i.H.v. 2.043.602 DM festgestellt. 54

1. Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 FördG können Steuerpflichtige für begünstigte Investitionen im Sinne der §§ 2 und 3 FördG, die im Fördergebiet durchgeführt werden, u.a. Sonderabschreibungen nach § 4 FördG vornehmen. Bei Personengesellschaften tritt an die Stelle des Steuerpflichtigen die Gesellschaft (§ 1 Abs. 1 Satz 2 FördG). 55

Im Hinblick auf Gebäude als abnutzbare unbewegliche Wirtschaftsgüter sind im Grundsatz die Anschaffung und die Herstellung sowie Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsmaßnahmen begünstigt (§ 3 Abs. 1 Satz 1 FördG). Die Anschaffung eines abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsguts fällt allerdings nur dann unter das FördG, wenn einer der Tatbestände des § 3 Satz 2 FördG erfüllt ist. Dazu gehört insbesondere die Anschaffung des Wirtschaftsguts nach dem Jahr der Fertigstellung und aufgrund eines nach dem 31. Dezember 1991 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags, soweit Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten nach dem Abschluss dieses Vertrags durchgeführt worden sind (Nr. 3). 56

Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter oder die Herstellungskosten, die für die nachträglichen Herstellungsarbeiten aufgewendet worden sind oder die Anschaffungskosten, die auf Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten im Sinne des § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG entfallen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 FördG). Die Sonderabschreibungen betragen bei Investitionen, die nach dem 31. Dezember 57

1998 abgeschlossen werden, bis zu 40 v.H., soweit nach dem 31. Dezember 1996 und vor dem 1. Januar 1999 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet oder Teilherstellungskosten entstanden sind (§ 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 b) FördG).

Die Sonderabschreibungen können im Jahr des Investitionsabschlusses und in den folgenden vier Jahren in Anspruch genommen werden (§ 4 Abs. 1 Satz 2 FördG). 58

Investitionen sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt oder die nachträglichen Herstellungsarbeiten beendet worden sind (§ 4 Abs. 1 Satz 3 FördG). In den Fällen des § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG tritt an die Stelle des Jahres der Anschaffung das Jahr der Beendigung der nachträglichen Herstellungsarbeiten (§ 4 Abs. 1 Satz 4 FördG). Die Sonderabschreibungen können bereits für Anzahlungen auf Anschaffungskosten und für Teilherstellungskosten in Anspruch genommen werden (§ 4 Abs. 1 Satz 5 FördG).

2. Vorliegend sind die Voraussetzungen für die Gewährung einer Fördergebiets-AfA dem Grunde nach erfüllt. Die im Jahr 1998 geleistete Anzahlung ist begünstigt, insbesondere ist das (geplante) Objekt, auf das die Anzahlung geleistet wurde, mit dem tatsächlich realisierten Objekt identisch. 59

a) Die Klägerin hat eine begünstigte Baumaßnahme im Sinne des § 3 FördG durchgeführt. Es handelt sich um eine Anschaffung im Sinne des § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG. Dashaus X ist nach dem Jahr der Fertigstellung und aufgrund eines nach dem 31. Dezember 1991 rechtswirksam abgeschlossenen Notarvertrags angeschafft worden; nach Abschluss des Vertrags sind Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten durchgeführt worden. Im wirtschaftlichen Ergebnis hat die Klägerin das Gebäude samt Modernisierungsmaßnahmen angeschafft. 60

b) Die Inanspruchnahme der Fördergebietsabschreibung ist im Hinblick auf die im Jahr 1998 geleistete Zahlung nicht unter dem Gesichtspunkt fehlender Objektidentität ausgeschlossen. 61

aa) Die im Jahr 1998 geleistete Zahlung war als Anzahlung auf Anschaffungskosten (§ 4 Abs. 1 Satz 4 FördG) dem Grunde nach begünstigt. Anzahlungen sind tatsächlich geleistete (Voraus-)Zahlungen auf einen Kaufpreis, d.h. Vorleistungen auf ein schwebendes Geschäft (Stuhrmann, in: Blümich, FördG, § 4 Rn. 10). Der Begriff der Anzahlungen setzt voraus, dass der Empfänger des Zahlungsbetrags die wirtschaftliche Verfügungsbefugnis über die Anzahlung erhält (BFH-Urteil vom 28. November 1980 III R 17/78, BFHE 132, 369, BStBl II 1981, 286). Vorliegend handelt es sich um einen Kauf vom Bauträger mit Anzahlung des Kaufpreises gegen Bankbürgschaft gemäß § 7 MaBV. Das FördG begünstigt die volle Vorauszahlung des Kaufpreises jedenfalls dann als Anzahlung auf Anschaffungskosten, wenn die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 MaBV vorliegen (BFH-Urteil vom 14. Januar 2004 IX R 33/03, BFHE 205, 84, BStBl II 2004, 750; Stuhrmann, in: Blümich, FördG, § 4 Rn. 10). Dies ist hier vor dem Hintergrund der gestellten Bankbürgschaft der Fall. 62

Die Zahlung i.H.v. 7.420.000 DM ist aber nur insoweit als Anzahlung zu qualifizieren, als die Klägerin die wirtschaftliche Verfügungsbefugnis über die Mittel verloren hat und diese auf die D GmbH übergegangen ist. Von dem Kaufpreis wurde jedoch ein Teilbetrag i.H.v. 1.000.000 DM für die Herstellung des Parkdecks auf einem Bankkonto hinterlegt. Dieser Teilbetrag stand später auch der Klägerin selbst zur Verfügung, um das Parkdeck errichten zu können. Insofern fehlt es an einem endgültigen Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsbefugnis an den Mitteln auf die D GmbH. Daher liegt insoweit keine Anzahlung im Rechtssinne vor. 63

bb) Die erforderliche Objektidentität ist gegeben. 64

(1) Nach Tz. II. des BMF-Schreibens über Zweifelsfragen bei der Anwendung des FördG vom 17. September 1998 (BStBl. I 1998, 1128) können Änderungen an dem im Kaufvertrag beschriebenen Wirtschaftsgut nach Leistung einer Anzahlung schädlich sein. Das in dem Kaufvertrag genannte Wirtschaftsgut müsse mit dem gelieferten Wirtschaftsgut in tatsächlicher Hinsicht übereinstimmen. Dabei seien unwesentliche Änderungen des bestellten Wirtschaftsguts ohne Bedeutung. Würden aber nach dem Leisten von Zahlungen auf die Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts wesentliche Änderungen an dem bestellten Wirtschaftsgut vereinbart, stellten die Zahlungen erst in dem Zeitpunkt Anzahlungen dar, in dem die wesentlichen Änderungen vereinbart werden. 65

Diese Verwaltungsauffassung ist auf die Rechtsprechung des BFH zur Objektidentität im Investitionszulagenrecht (vgl. Urteile vom 14. März 1980 III R 78/78, BFHE 130, 359, BStBl II 1980, 476; vom 12. März 1982 III R 124/80, BFHE 136, 570, BStBl II 1983, 29; vom 18. Dezember 1986 III R 54/82, BFHE 148, 570, BStBl II 1987, 454) zurückzuführen. Danach kann insbesondere für die Errichtung eines Gebäudes keine Zulage gewährt werden, wenn das tatsächlich errichtete Gebäude nicht mit dem identisch ist, das in dem innerhalb des Begünstigungszeitraums eingereichten Baugesuch – dies ist der relevante Zeitpunkt des Herstellungsbeginns – ausgewiesen ist. Maßgebende Erwägung ist dabei, dass das Wirtschaftsgut aufgrund der zeitlichen Vorgaben des Gesetzgebers im Zeitpunkt des Beginns der Herstellung weitgehend konkretisiert sein muss. 66

(2) Diese Rechtsprechung ist auch hier anzuwenden. In der Literatur wird befürwortet, die Rechtsprechungsgrundsätze auf den Anwendungsbereich des FördG zu übertragen (Stuhrmann, in: Blümich, FördG, § 4 Rn. 11c; Masuch, in: Bordewin/Brandt, FördG, § 4 Rn. 12). Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen setze z.B. bei Anzahlungen auf die Anschaffungskosten eines Gebäudes voraus, dass das tatsächlich errichtete Gebäude mit dem Gebäude identisch ist, das in dem Kaufvertrag beschrieben ist und für das der Bauantrag (innerhalb des maßgebenden Begünstigungszeitraums des § 4 Abs. 2 FördG) eingereicht worden ist. Die Identität sei zu verneinen, wenn das tatsächlich errichtete Gebäude gegenüber dem in dem – rechtzeitig gestellten – Bauantrag ausgewiesenen Objekt Änderungen aufweist, die es in seinen wesentlichen baurechtlich bedeutsamen Merkmalen erfassen und es damit nachhaltig verändern. Bei derartigen wesentlichen Änderungen seien die Vorauszahlungen erst in dem Zeitpunkt als Anzahlungen zu werten, in dem die wesentlichen Änderungen vereinbart werden. 67

Die Übertragung dieser Grundsätze auf den Bereich der begünstigten Baumaßnahmen im Sinne des § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG ist nach Auffassung des erkennenden Senats sachgerecht. Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung für nach dem 31. Dezember 1998 abgeschlossene Investitionen kommt nur in Betracht, sofern vor dem 1. Januar 1999 Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet worden oder Teilherstellungskosten entstanden sind (§ 4 Abs. 2 Satz 1 b) FördG). Im Fall fehlender Objektidentität stimmen die Anschaffungskosten, auf welche die Anzahlungen geleistet worden sind, nicht mit den Anschaffungskosten überein, die für das Objekt tatsächlich angefallen sind. 68

(3) In Anwendung der vorgenannten Grundsätze zur Objektidentität ist vorliegend indes nicht davon auszugehen, dass das Objekt, auf das die Anzahlungen entfielen, nicht mit dem tatsächlich fertig gestellten Gebäude identisch ist. Nach der Rechtsprechung des BFH zur Objektidentität bei der Herstellung von Gebäuden liegen nur dann keine identischen Objekte vor, wenn das tatsächlich errichtete Gebäude gegenüber dem in dem rechtzeitigen Bauantrag ausgewiesenen Objekt Änderungen aufweist, die es in seinen wesentlichen baurechtlich bedeutsamen Merkmalen erfassen und es damit nachhaltig verändern. Hierzu gehören 69

insbesondere Änderungen des umbauten Raums oder der Wohnfläche (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1986 III R 54/82, BFHE 148, 570, BStBl II 1987, 454).

In diesem Zusammenhang ist zwar zunächst zu beachten, dass das streitgegenständliche Objekt nicht von der Bauträgergesellschaft als Vertragspartnerin des Notarvertrags vom 22. Dezember 1998 fertig gestellt worden ist. Vielmehr hat die Klägerin die Bauarbeiten in Eigenregie unter Zuhilfenahme von selbständigen Bauunternehmen abgeschlossen. Damit ist der ursprüngliche Werkvertrag zumindest teilweise nicht erfüllt worden. Der Abschluss eines neuen (Werk-)Vertrags stellt ein Indiz für eine wesentliche Änderung dar (Stuhrmann, in: Blümich, FördG, § 4 Rn. 11c). Gleiches muss gelten, wenn der Erwerber des Objekts keinen neuen Kaufvertrag abschließt, sondern das Bauvorhaben als Bauherr selbst fertig stellt. 70

Des Weiteren ist es zu verschiedenen Nutzungsänderungen gekommen. So sehen die Anlagen zum notariellen Kauvertrag vom 22. Dezember 1998 – wenngleich im Gegensatz zum Ergänzungsvertrag vom selben Tage – wie auch der erste Bauantrag vom 11. Juni 1999 eine Nutzung des Objekts als Hotel sowie als Ladenlokale vor. In den Anlagen zum Kaufvertrag und im ersten Bauantrag konkretisieren sich die ursprünglich geplanten Maßnahmen. Im Gegensatz dazu wird das Objekt seit der Fertigstellung nicht als Hotel genutzt, vielmehr besteht eine Mischnutzung (Ladenlokale, Büros, Wohnungen). 71

Nach Auffassung des erkennenden Senats geht damit jedoch keine wesentliche Veränderung des Objekts einher. Zum einen war stets eine Mischnutzung geplant, die letztlich auch verwirklicht wurde. Des weiteren ist die bloße Nutzungsänderung für die Frage der Objektidentität irrelevant, wenn die mit der Nutzungsänderung verbundenen baulichen Veränderungen nicht so umfangreich sind, dass hierdurch das Gebäude in seinen wesentlichen baurechtlich bedeutsamen Merkmalen erfasst wird (Urteil des Niedersächsischen FG vom 1. Juni 1989 II 220/86, EFG 1989, 528; Lademann, § 4 FördG Rn. 13). Dies ist hier nicht der Fall. Dafür spricht insbesondere, dass die Außen- und Innenmauern, die Dachkonstruktion, die Geschosshöhen, der Zuschnitt und die Lage der Treppenhäuser, der Innenhof und die Decken im Hinblick auf die Lage des Objekts im städtebaulichen Sanierungsgebiet sowie den bestehende Denkmalschutz nicht verändert werden konnten. Im Laufe des Planungsverfahrens ist es lediglich zu einem geänderten Zuschnitt der Räumlichkeiten und damit letztlich auch zur Versetzung von – allerdings nicht tragenden – Mauern gekommen. Dies genügt nach Auffassung des erkennenden Senats – im Gegensatz zum BMF-Schreiben vom 17. September 1998 (BStBl. I 1998, 1128, Tz. 2), wonach sich eine Änderung der Anzahl der Wohnungen oder Räume als schädlich darstellt – nicht für eine nachhaltige Veränderung der baurechtlich bedeutsamen Merkmale (ähnlich Urteil des Niedersächsischen FG vom 1. Juni 1989 II 220/86, EFG 1989, 528). 72

Dabei ist weiterhin zu beachten, dass die Investitionsentscheidung, die die Klägerin innerhalb des Begünstigungszeitraums getroffen hat, unabhängig von den späteren Nutzungsänderungen war. Die Nutzungsänderungen stellen sich wertungsmäßig nicht als neue Investitionsentscheidung dar, so dass es nicht gerechtfertigt erscheint, der fristgemäß geleisteten Anzahlung die Förderfähigkeit zu versagen (vgl. Urteil des Niedersächsischen FG vom 1. Juni 1989 II 220/86, EFG 1989, 528). Dies würde dem Sinn und Zweck des FördG nach der Überzeugung des Senats zuwider laufen. 73

3. Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung sind die Anschaffungskosten, die auf Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten im Sinne des § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG entfallen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 FördG). Nicht begünstigt sind die Anschaffungskosten des Grund und Bodens sowie der Altsubstanz. Von dem Gesamtbetrag i.H.v. 7.420.000 DM ist zunächst ein Teilbetrag von 1.000.000 DM für die Herstellung des 74

Parkdecks abzuziehen, da insoweit keine Anzahlung im Rechtssinne vorliegt (s.o.). Von dem verbleibenden Betrag i.H.v. 6.420.000 DM entfallen nach einer entsprechenden Bescheinigung der Stadt X für Zwecke des § 7h EStG 5.567.668,80 DM bzw. – gekürzt um Zuschüsse – 5.109.004 DM auf die Modernisierung (siehe Tz. 13.2 des Betriebsprüfungsberichts vom 7. Januar 2003). Substantiierte Einwände gegen die sachliche Richtigkeit dieses Betrags hat die Klägerin nicht erhoben; sie sind auch sonst nicht ersichtlich. Nur dieser Modernisierungsaufwand ist begünstigt im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 FördG. Die Sonderabschreibungen betragen bis zu 40 v.H. (§ 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 b) FördG).

Demnach ergibt sich für das Jahr 1999 folgende Fördergebiets-AfA:	75
Auf die Modernisierung entfallende Anschaffungskosten: 5.109.004 DM	76
Abschreibungssatz: x 40 %	77
Fördergebiets-AfA: = 2.043.602 DM	78
Die Übertragung der Ermittlung des festzustellenden Betrags auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO.	79
Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Soweit die Klägerin ihren Antrag eingeschränkt hat, liegt ein teilweises Unterliegen vor.	80
Die Entscheidung über die Notwendigerklärung der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO.	81
Die Revision war zuzulassen, weil die Rechtssache – im Hinblick auf die gegenläufige Erlasslage – grundsätzliche Bedeutung hat (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) bzw. der Fortbildung des Rechts dient (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO).	82