
Datum: 26.04.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 726/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0426.6K726.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, X R 17/18

Tenor:

Der Beklagte wird verpflichtet, die Einkommensteuerbescheide 2008 vom 02.08.2010, 2009 vom 24.02.2011, 2010 vom 27.06.2012, 2011 vom 21.08.2014 und 2012 vom 21.01.2014 dahingehend zu ändern, dass Abzugsbeträge nach § 10f EStG in Höhe von 2.071,- € in 2008 (9 % von 23.004,- €), 2.211,- € in 2009 (9 % von 23.004,- € zuzüglich 9 % von 1.547,- €) und 2.560,- € in 2010, 2011 und 2012 (9 % von 23.004,- € zuzüglich 9 % von 1.547,- € zuzüglich 9 % von 3.868,- €) berücksichtigt werden.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Tatbestand

1

Die Kläger werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin ist Eigentümerin des denkmalgeschützten, eigengenutzten Mehrfamilienhauses in der Fstraße 59 in A. In 2008 entstanden der Klägerin Aufwendungen für Arbeiten an Fenstern und Türen des Objekts i.H.v. 23.004,- €, in 2009 Aufwendungen für Arbeiten eines Zimmerers i.H.v. 1.547,- € und in 2010 Aufwendungen für Schreiner- und Bedachungsarbeiten i.H.v. 3.868,- €, an dem Objekt.

2

In ihren Einkommensteuererklärungen machten die Kläger keine Angaben zu Abzugsbeträgen nach § 10f EStG. Lediglich im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2008 hatten sie zunächst schriftlich angekündigt, einen Antrag auf Denkmalabschreibung stellen zu wollen. Später teilten sie mit, der Antrag werde zu einem späteren Zeitpunkt gestellt. Für die Jahre 2008 bis 2012 wurden die Kläger demgemäß ohne Berücksichtigung von Abzugsbeträgen nach § 10f EStG bestandskräftig zur Einkommensteuer veranlagt, nämlich mit Bescheiden vom 02.08.2010 (2008), 24.02.2011 (2009), 27.06.2012 (2010), 21.08.2014 (2011) und 21.01.2014 (2012).	3
Mit Datum vom 21.01.2014 erging ein Bescheid des Amts für Denkmalschutz der Stadt A (Bl. 8 ff der FG-Akte). In dem Bescheid wurde der Klägerin bestätigt, dass das Gebäude Fstraße 59 in A in die Denkmalliste eingetragen ist, dass ihr Aufwendungen zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung ihres Baudenkmals i.H.v. 28.420,35 € entstanden sind und dass die Baumaßnahmen nach Abstimmung mit der Denkmalbehörde durchgeführt wurden. Weiterhin enthielt der Bescheid den Zusatz:	4
„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 Anschaffungskosten, Herstellungskosten Erhaltungsaufwand oder zu nicht abziehbaren Kosten.“	5
Mit Schreiben vom 14.11.2014 beantragten die Kläger unter Vorlage des Bescheids der Denkmalbehörde die Änderung ihrer Einkommensteuerveranlagungen ab 2008 gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO und den Ansatz von Abzugsbeträgen nach § 10f EStG. Diesen Antrag lehnte der Beklagte mit Bescheid vom 26.01.2015 unter Hinweis auf das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 25.08.2010 (12 K 12222/09, DStRE 2011, 250) ab. Die Bescheinigung der Denkmalbehörde erweise sich zwar als Grundlagenbescheid i.S. des § 175 AO, jedoch lediglich als ein unvollständiger, da er nicht alle Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung verbindlich regelt, sondern die Prüfung weiterer Voraussetzungen der Finanzbehörde auferlege. Die Änderung komme nunmehr nicht in Betracht, da wegen der Bestandskraft der Bescheide weitere Ermittlungen ausgeschlossen seien.	6
Gegen diesen Ablehnungsbescheid richtet sich die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage, mit welcher die Kläger weiterhin die Berücksichtigung von Abzugsbeträgen nach § 10f EStG für die Jahre 2008 bis 2012 begehren. Ihrer Ansicht nach rechtfertigt die Bescheinigung der Denkmalbehörde eine Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO. Für die Anwendung der Norm sei es unerheblich, ob der Grundlagenbescheid nur über eine, nicht aber über alle steuerlich bedeutsamen Tatbestände entscheide. Eine Änderung sei stets möglich.	7
Die Kläger beantragen,	8
den Beklagten zu verpflichten, die Einkommensteuerbescheide 2008 vom 02.08.2010, 2009 vom 24.02.2011, 2010 vom 27.06.2012, 2011 vom 21.08.2014 und 2012 vom 21.01.2014 dahingehend zu ändern, dass Abzugsbeträge nach § 10f EStG in Höhe von ... € in 2008 (9 % von ... €), ... € in 2009 (9 % von ... € zuzüglich 9 % von ... €) und ... € in 2010, 2011 und 2012 (9 % von ... € zuzüglich 9 % von ... € zuzüglich 9 % von ... €) berücksichtigt werden.	9
Der Beklagte beantragt,	10
die Klage abzuweisen,	11

hilfsweise die Revision zuzulassen.	12
Der Beklagte sieht sich aus formellen Gründen an einer Änderung der Bescheide gehindert. Eine Änderung der angefochtenen Bescheide sei nur dann möglich, wenn ein Grundlagenbescheid umfassend die Voraussetzungen für die Änderung schaffe und nicht noch weitere – nach Eintritt der Bestandskraft ausgeschlossene – Ermittlungen der Finanzbehörde hinzukommen müssten. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nicht gegeben, denn der Finanzbehörde stehe eine weitergehende eigene Prüfungskompetenz zu. Insbesondere sei zu prüfen, ob die Bescheinigung von der zuständigen Stelle ausgestellt worden sei, ob die bescheinigten Aufwendungen steuerlich als Herstellungs-/Anschaffungskosten, als Erhaltungsaufwendungen oder als nicht abzugsfähige Aufwendungen zu qualifizieren seien, ob Zuschüsse zu den bescheinigten Aufwendungen gezahlt worden seien, im welchem Veranlagungszeitraum die erhöhten Absetzungen zu berücksichtigen seien und ob die Tatbestandsmerkmale des § 10f EStG wie z.B. Eigennutzung erfüllt worden seien. Dies gelte insbesondere dann, wenn die Bescheinigung der Denkmalbehörde – wie im Streitfall – einen entsprechenden Hinweis auf die Prüfungskompetenz der Finanzbehörde enthalte.	13
Weiterhin sei unklar, ob die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung vorlägen, insbesondere sei unklar, ob das Objekt vollumfänglich zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sei oder ob sich auch der Betriebssitz des Klägers im Objekt befunden habe und ob die Aufwendungen für die Baumaßnahmen bereits im Rahmen des § 35a EStG berücksichtigt worden seien.	14
Im Rahmen der schriftlichen Erörterungen konnten die materiellen Bedenken gegen die Berücksichtigung der Sonderabschreibung ausgeräumt werden. Die Kläger konnten die ausschließliche Nutzung des Objekts zu eigenen Wohnzwecken glaubhaft machen und nachweisen, dass die streitigen Aufwendungen nicht im Rahmen des § 35a EStG berücksichtigt wurden. Folglich ist nunmehr zwischen den Beteiligten unstreitig, dass den Klägern materiell die Sonderabschreibung nach § 10f EStG in der beantragten Höhe zusteht. Ebenso ist unstreitig, dass es sich bei den Baumaßnahmen um drei einzelne Baumaßnahmen gehandelt hat, die in den jeweiligen Streitjahren abgeschlossen wurden.	15
<u>Entscheidungsgründe</u>	16
Die Klage ist begründet.	17
Der Beklagte hat die Kläger in ihren Rechten verletzt, indem er zu Unrecht eine Änderung der bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 abgelehnt und die Berücksichtigung der Sonderabschreibung gemäß § 10f EStG für die Baumaßnahmen an dem Objekt der Klägerin versagt hat (§ 102 FGO). Der Beklagte wird verpflichtet, die bestandskräftigen Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2012 der Kläger nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern und die Abzugsbeträge gemäß § 10f EStG antragsgemäß zu gewähren.	18
1. Eine Verpflichtung zur Änderung der bestandskräftigen Steuerfestsetzungen ergibt sich aus § 175 AO. Gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Bei der Bescheinigung der Denkmalbehörde vom 21.01.2014 handelt es sich um einen solchen Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO, der Grundlage	120

für eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO ist.

§ 171 Abs. 10 AO definiert einen Grundlagenbescheid als

21

Feststellungsbescheid, Steuermessbetragsbescheid oder als anderen Verwaltungsakt, der für die Festsetzung einer Steuer bindend ist, ohne die Voraussetzungen der Bindungswirkung näher zu bestimmen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist für die Annahme einer Bindungswirkung grundsätzlich eine gesetzliche Regelung erforderlich. Ohne gesetzlich angeordnete Bindungswirkung hat der Bundesfinanzhof einen Grundlagenbescheid nur dort für möglich gehalten, wo Sachverhalte zu beurteilen sind, die die Finanzbehörde mangels eigener Sachkunde nicht selbst nachzuprüfen vermag (BFH-Urteile 20.08.2009 V R 25/08, BStBl II 2010, 15; vom 10.06.1988 III R 232/84, BStBl II 1988, 981; vom 11.04.2005 GrS 2/02, BStBl II 2005, 679).

Der Bescheid der Denkmalbehörde vom 21.01.2014 ist ein anderer Verwaltungsakt, der aufgrund gesetzlicher Regelung für die Finanzbehörde bindend ist. Denn unabhängig davon, ob die streitigen Aufwendungen als Herstellungskosten an einem Baudenkmal im Sinne des § 10f Abs. 1 EStG oder als Erhaltungsaufwendungen i.S. des § 10f Abs. 2 EStG zu werten sind, ergibt sich die gesetzliche Regelung aus § 7i Abs. 2 EStG, auf welche beide Normen verweisen. Über die Frage der Eigenschaft des Objekts als Baudenkmal, die Erforderlichkeit der Aufwendungen und die vorherige Abstimmung mit der Denkmalbehörde entscheidet demnach nicht die Finanzbehörde, sondern die zuständige Landesbehörde in einem gesonderten Bescheinigungsverfahren. Die Bescheinigung der Landesbehörde ist dabei für die Finanzbehörde bindend und der Nachprüfung durch das Finanzgericht entzogen (BFH-Urteile vom 15.10.1996 IX R 47/92, BStBl II 1997, 176; vom 13.09.2001 IX R 62/98, BStBl II 2003, 912). Die durch die zuständige Landesbehörde zu erteilende Bescheinigung ist daher ein Grundlagenbescheid i.S. von § 171 Abs. 10 AO.

22

Unerheblich ist entgegen der Auffassung des Beklagten, dass im Bescheinigungsverfahren der Denkmalbehörde nur über einige, nicht aber über alle Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nach § 10f EStG zu entscheiden ist und die Finanzbehörde eine eigene Prüfungskompetenz insbesondere bezüglich der Tatbestandsmerkmale des § 10f EStG hat.

23

- a. Denn § 171 Abs. 10 AO enthält keine dahingehende Einschränkung, dass ein Grundlagenbescheid nur gegeben ist, wenn verbindliche Regelungen zu sämtlichen Tatbestandsmerkmalen einer steuerrechtlichen Norm getroffen werden. Für die Annahme eines Grundlagenbescheids ist es vielmehr ausreichend, wenn zumindest ein Tatbestandsmerkmal mit Bindungswirkung geregelt wird.

225

- b. Auch nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs steht es dem Vorliegen eines Grundlagenbescheids i.S.v. § 171 Abs. 10 AO nicht entgegen, dass sich die verbindlichen Feststellungen nur auf einzelne Voraussetzungen einer steuerrechtlichen Norm beschränken (BFH-Urteil vom 20.08.2009 V R 25/08, BStBl II 2010, 15; ebenso Kulosa in: Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 37. Aufl. 2018, § 7i Rn 8). Dies hat der Bundesfinanzhof zwar in einem Urteil zur Umsatzsteuer-Steuerfreiheit entschieden, bei dem der Steuerpflichtige die Änderung seines bestandskräftigen Steuerbescheids gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen des nachträglichen Ergehens einer Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nach § 4 Nr. 21 a bb UStG begehrte. Warum das Urteil jedoch – wie der Beklagte meint – nicht übertragbar sein soll,

227

ist weder vorgetragen noch ersichtlich. Zum einen sind die Ausführungen allgemeingültig. Zum anderen sind die Sachverhaltskonstellationen vergleichbar, da es sich bei einer Steuerbefreiung um den Unterfall einer Steuerbegünstigung – wie sie im vorliegenden Fall streitig ist – handelt.

Das anderslautende Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 25.08.2010 (12 K 12222/09, DStRE 2011, 250), auf welches sich der Beklagte beruft, überzeugt nicht. Der dem dortigen Rechtsstreit zugrundeliegende Sachverhalt ist zwar mit dem vorliegenden Sachverhalt nahezu identisch, weil die Änderung eines bestandskräftigen Bescheids gemäß § 175 AO wegen nachträglichen Ergehens eines Bescheids einer Denkmalbehörde und die Berücksichtigung einer Steuerbegünstigung nach § 10f EStG umstritten war. Das Urteil setzt sich aber weder mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auseinander, noch liefert es eine Begründung für seine abweichende Meinung.

28

- c. Schließlich spricht gegen die vom Beklagten vertretene Auffassung auch, dass die Finanzverwaltung willkürlich einen Steuerpflichtigen um die Steuerbegünstigung nach § 10f EStG bringen könnte, wenn sie die Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheids nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO trotz Ergehens eines Grundlagenbescheids im Hinblick auf ihre weitergehende Prüfungskompetenz ablehnen könnte. Denn es ist gerichtsbekannt, dass die Verfahren bei der Denkmalbehörde mitunter selbst bei hinreichender Mitwirkung des Steuerpflichtigen eine lange Zeitspanne in Anspruch nehmen. Sofern der für die Steuerbegünstigung nach § 10f EStG zwingend erforderliche Grundlagenbescheid erst nach Bestandskraft der entsprechenden Steuerbescheide ergeht, entgeht dem Steuerpflichtigen möglicherweise die Begünstigung. Denn der Steuerpflichtige hat keine Möglichkeit, seinen Steuerbescheid gegen den Willen der Finanzbehörde offen zu halten. Er kann weder verhindern, dass die Finanzverwaltung die Gewährung der Steuerbegünstigung verweigert und ein Rechtsmittel mangels Vorliegens des Grundlagenbescheids abschlägig bescheidet; noch hat er einen einklagbaren Anspruch darauf, dass seine Steuerfestsetzung gemäß § 165 AO vorläufig ergeht. Eine solche Auslegung der Normen liefe rechtsstaatlichen Grundsätzen zuwider.

230

Dass im Bescheinigungsverfahren bei der Denkmalbehörde nicht über alle Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nach § 10f EStG zu entscheiden ist, spielt daher für das Vorliegen eines Grundlagenbescheids und die daraus resultierende Änderungsmöglichkeit gemäß § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO keine Rolle.

31

- 2. Materiell sind die Steuerbegünstigungen nach § 10f EStG in der beantragten Höhe zu gewähren, da die vom Beklagten zu prüfenden, nicht im Grundlagenbescheid verbindlich geregelten Voraussetzungen – was zwischenzeitlich zwischen den Beteiligten unstreitig ist – vorliegen. Auch kann dahingestellt bleiben, ob es sich bei den streitigen Aufwendungen um Herstellungskosten i.S. des § 10f Abs. 1 EStG oder um Erhaltungsaufwendungen i.S. des § 10f Abs. 2 EStG handelt. Da die Rechtsfolge dieselbe ist, kommt es für Zwecke des § 10f EStG auf eine Abgrenzung nicht an (Kulosa, in: Schmidt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 37. Aufl. 2018, § 10f Rn 12). Schließlich besteht auch Einigkeit insoweit, dass es sich bei den Baumaßnahmen um drei getrennte Maßnahmen handelt, die jeweils im Jahr der Verausgabung abgeschlossen waren, so dass sowohl in 2008 als auch in 2009 und 2010 jeweils

323

Abzugsbeträge zu laufen beginnen. Demgemäß sind in 2008 Abzugsbeträge i.H. von 2.071,- € (9 % von 23.004,- €), in 2009 i.H.v. 2.211,- € (9 % von 23.004,- € zuzüglich 9 % von 1.547,- €) und ab 2010 i.H.v. 2.560,- € (9 % von 23.004,- € zuzüglich 9 % von 1.547,- € zuzüglich 9 % von 3.868,- €) antragsgemäß zu berücksichtigen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 34

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen, da die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert. Das vorliegende Urteil weicht von der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg vom 25.08.2010 (12 K 12222/09, DStR 2011, 250) ab. 35

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 36