Urteil vom 10. Oktober 2017, X R 6/16

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnung

ECLI:DE:BFH:2017:U.101017.XR6.16.0

BFH X. Senat

AO § 162 Abs 5, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 180 Abs 2, AO1977§180Abs2V § 1 Abs 1 S 1, AO1977§180Abs2V § 1 Abs 1 S 2, EStG § 7, EStG § 7h Abs 1, EStG § 7h Abs 2, EStG § 7i, EStG § 10f, EStG § 7, EStG § 7h Abs 1, EStG § 7h Abs 2, EStG § 7i, EStG § 10f, BauGB § 177, WoEigG § 1, WoEigG § 3, WoEigG § 5 Abs 2, WoEigG § 8, FöGbG § 3, FöGbG § 4, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. Februar 2016, Az: 5 K 11194/13

Leitsätze

1. Die Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde ist materiell-rechtliche Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung nach § 7h EStG und Grundlagenbescheid. Sie ist objektbezogen auszustellen .

2. Die Bindungswirkung der Bescheinigung erstreckt sich auf die in § 7h Abs. 1 EStG genannten Tatbestandsmerkmale .

3. Der Regelungsinhalt der Bescheinigung ist im Wege der Auslegung unter ergänzender Heranziehung der Auslegungsregeln des BGB zu ermitteln .

4. Auch Aufwendungen für eine Eigentumswohnung, mit der neuer Wohnraum geschaffen wurde, können materiell-rechtlich begünstigt sein, wenn und soweit sie sich auf den Altbaubestand beziehen und die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1, 2 EStG erfüllen. Es ist unerheblich, ob und mit welchem Anteil die begünstigten Aufwendungen das Sondereigentum oder das Gemeinschaftseigentum betreffen .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18. Februar 2016 5 K 11194/13 aufgehoben.

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung in Verbindung mit der Verordnung zu § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung und §§ 7h, 10f des Einkommensteuergesetzes für 2008 bis 2011 vom 30. November 2012 betreffend das Objekt D (ETW 56) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Juni 2013 wird dahingehend geändert, dass die Bemessungsgrundlage für den Abzug nach §§ 7h, 10f des Einkommensteuergesetzes auf 55.888,90 €, die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung nach § 7 des Einkommensteuergesetzes auf 577.349,98 € festgestellt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens trägt der Beklagte.

Tatbestand

I.

1 Mit Kaufvertrag vom 6. April 2009 erwarben die Kläger und Revisionskläger (Kläger) die Eigentumswohnung Nr. 56 nebst PKW-Stellplatz in der B-Straße in C in dem Objekt D.

2 Diese Wohnung war Teil eines umfassenden Modernisierungs- und Neubauprojekts der ... GmbH, die als Bauträgerin auf dem Gelände D insgesamt 91 Wohneinheiten in mehreren Gebäuden unterschiedlichen Charakters erstellte. Teilweise sanierte sie die auf dem Grundstück befindliche denkmalgeschützte Altbausubstanz. Zudem errichtete sie

neue Wohnungen sowie die PKW-Stellplatzanlage. Die Wohnung der Kläger wurde als Penthouse auf die vorhandene Altbausubstanz neu aufgebaut. Das zu der Wohnung gehörende Gemeinschaftseigentum gehörte zur Altbausubstanz. Der Kaufpreis betrug insgesamt 676.200 €. Nach dem Kaufvertrag entfielen davon 200.000 € auf einen Sanierungsanteil und 362.200 € auf einen Neubauanteil, 99.000 € auf den Grundstücksanteil und 15.000 € auf den PKW-Stellplatz. Die Baumaßnahmen an dem Projekt D waren am 6. Mai 2010 abgeschlossen.

3 Am 29. November 2010 erließ das Bezirksamt ... gegenüber den Klägern für die Wohnung Nr. 56 eine Bescheinigung gemäß § 7h bzw. § 10f des Einkommensteuergesetzes (EStG), der eine Rechtsbehelfsbelehrung beigefügt war. Darin wurde bestätigt, dass die Anlage D in einem durch Rechtsverordnung förmlich festgelegten Sanierungsgebiet belegen sei. An dem Gebäude seien durchgeführt worden

- Modernisierungsmaßnahmen i.S. des § 177 des Baugesetzbuches (BauGB)

- Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB

- Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienten, das wegen seiner städtebaulichen sowie geschichtlichen Bedeutung erhaltenswert sei.

4 Für jede Einheit würden zwei Bescheide ausgefertigt. Der vorliegende Bescheid beziehe sich einzig auf die Leistungen, die dem Objekt konkret zugeordnet werden könnten und beträfen anteilig die begünstigte Einheit. Ein noch zu erteilender zweiter Bescheid werde sämtliche Maßnahmen außerhalb des betreffenden Gebäudes enthalten, die nach der Systematik des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) noch zuzuordnen seien.

5 Die anteilig durchgeführten Modernisierungsaufwendungen im Gebäude hätten zu nachgewiesenen begünstigten Bruttobauaufwendungen i.S. des § 7h bzw. § 10f EStG in Höhe von 32.366,61 € geführt. Die grundsätzlich nicht nach § 7h EStG begünstigten Neubaukosten für den Aufbau des Penthouses betrügen 280.679,56 €. Anteilig nicht nach § 7h EStG begünstigte Modernisierungsmaßnahmen im Gebäude (vor dem Erwerb durchgeführte Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten sowie nicht begünstigte Leistungen) hätten zu weiteren Bruttoaufwendungen in Höhe von 63.148,48 € geführt.

6 Im Bescheid heißt es wörtlich weiter:
"Die mit vorliegendem Bescheid begünstigte Wohnung ist durch den Aufbau eines Penthouses ... entstanden. Im Rahmen des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) entstehen mit dem Neubau von Wohnungen im steuerrechtlichen Sinne regelmäßig neu geschaffene Wirtschaftsgüter. Diese sind nach § 7h EStG grundsätzlich nicht begünstigt. Die Prüfung, ob ein selbstständiges Wirtschaftsgut entstanden ist, obliegt letztendlich aber den Finanzbehörden.
Die Bescheidbehörde hat nur die Feststellung getroffen, dass anteilig auf die betreffende Penthouse-WE im zugehörigen Gemeinschaftseigentum ... Maßnahmen angefallen sind, die von der Leistung her begünstigt wären.
Für die begünstigten und bescheinigten Maßnahmen wurden keine öffentlichen Mittel gewährt bzw. ausgezahlt.
Die Baumaßnahme am Gebäude wurde im Jahr 2009 fertiggestellt.
Dieser Bescheid ist i.S. des § 171 Abs. 10 der Abgabenordnung (AO) ein Grundlagenbescheid und dient zur Einreichung beim zuständigen Finanzamt. Erst durch die Finanzbehörden wird mit Hilfe der hier festgestellten und bescheinigten Angaben der Abzugsbetrag nach § 7h bzw. § 10f EStG ermittelt und im Steuerverfahren berücksichtigt."

7 Zusätzlich erläuterte das Bezirksamt, wie die Finanzbehörden zur Ermittlung eines erhöhten Abschreibungsbetrages vorgehen würden (Hinweis 2; Quotelung der Anschaffungsaufwendungen). Unter Hinweis 3 hieß es weiter wörtlich: "Die Finanzbehörde prüft weitere steuerrechtliche Voraussetzungen, insbesondere die Abziehbarkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben und 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."

8 Mit dem angekündigten zweiten Bescheid vom 29. Februar 2012 bescheinigte das Bezirksamt, die anteilig durchgeführten Baumaßnahmen hätten zu nachgewiesenen begünstigten Bruttobauaufwendungen auf Bauträgerebene i.S. des § 7h EStG bzw. § 10f EStG in Höhe von 23.522,29 € geführt. Die betreffenden Maßnahmen seien 2011 fertiggestellt worden. Auch dieser Bescheid enthielt den Hinweis auf § 171 Abs. 10 AO sowie den vorgenannten Hinweis 3.

9 Die GmbH reichte beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) am 21. März 2012 eine Erklärung zur

gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO (VO zu § 180 Abs. 2 AO) ein, in der unter Nr. 56 auch die Wohnung der Kläger aufgeführt war. Nach einer Außenprüfung bei der GmbH kam das FA zu dem Ergebnis, dass weder die Eigentumswohnung der Kläger als Neubau noch der rechnerisch auf das Gemeinschaftseigentum für diese Wohnung entfallende Anteil der Modernisierungsaufwendungen nach § 7h EStG begünstigt sei. Für eine Aufteilung des steuerrechtlich einheitlichen Wirtschaftsgutes in einen Anteil für das Sondereigentum und einen Anteil für das Gemeinschaftseigentum gebe es keine Rechtsgrundlage.

10 Mit Bescheid vom 30. November 2012 stellte das FA im Wege der gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 180 Abs. 2 AO i.V.m. der VO zu § 180 Abs. 2 AO und §§ 7h, 10f EStG für 2008 bis 2011 für die Kläger den Zeitpunkt der Fertigstellung/ Abschluss der Baumaßnahme auf den 6. Mai 2010 fest. Die Sanierungsarbeiten hätten zu einem neuen Wirtschaftsgut geführt. Die Bemessungsgrundlage für die Baumaßnahmen nach §§ 7h, 10f EStG wurde wie folgt festgestellt: 27.761,12 € (4,20 %) für Grund und Boden, 633.238,88 € (95,80 %) für die Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 EStG. Eine Bemessungsgrundlage für §§ 7h, 10f EStG wurde nicht festgestellt.

11 Nach erfolglosem Einspruch hat das Finanzgericht (FG) die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1591 veröffentlichtem Urteil abgewiesen. Die Aufwendungen der Kläger seien nicht begünstigt, da es sich um Anschaffungskosten für einen Neubau handele. Soweit die Rechtsprechung zu § 7i EStG den Neubaubegriff einschränke und auch den Ausbau des Dachgeschosses in einem Baudenkmal zu einer neu entstandenen Eigentumswohnung begünstige, sei dies auf § 7h EStG nicht übertragbar, da die Regelungsziele der beiden Vorschriften nicht identisch seien.

12 Eine Begünstigung der anteilig auf die Wohnung der Kläger entfallenden Anteile an den Modernisierungskosten der im Gemeinschaftseigentum stehenden (denkmalgeschützten) Gebäudesubstanz nach § 7h EStG sei nicht möglich, da eine Aufspaltung der Anschaffungskosten in das Sondereigentum einerseits und den Miteigentumsanteil am Gemeinschaftseigentum andererseits nicht möglich sei. Es liege ein einheitliches Wirtschaftsgut "Eigentumswohnung" vor, das einheitlich abzuschreiben sei. Für eine (gesonderte) höhere Sonderabschreibung hinsichtlich der Aufwendungen, die für das anteilige Gemeinschaftseigentum aufgewendet wurden, gebe es keine Rechtsgrundlage.

13 Das FA sei auch nicht an die durch das Bezirksamt vorgenommene Aufteilung der Modernisierungskosten gebunden. Zwar könne eine Bescheinigung nach §§ 7h, 10f EStG prinzipiell ein Grundlagenbescheid nach § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auch in Bezug auf die Frage sein, ob es sich um eine steuerbegünstigte Instandsetzung bzw. Modernisierung oder einen Neubau handele. Dies hänge aber vom Inhalt der konkreten Feststellung ab. Die von dem Bezirksamt getroffene verbindliche Feststellung beziehe sich auf diese Frage nicht. Ausweislich des Hinweises Nr. 3 habe das Bezirksamt die Prüfung der steuerlichen Voraussetzungen des Fördertatbestandes der Finanzbehörde vorbehalten. Auch aus Sicht der Kläger habe das Bezirksamt damit keine abschließende Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 7h, 10f EStG getroffen. Ein etwaiges Vertrauen in Aussagen des Bauträgers sei für das Verhältnis zu der Finanzbehörde unerheblich.

14 Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. Die Tatbestandsmerkmale der §§ 7h, 10f EStG seien erfüllt, was das Bezirksamt im Rahmen seiner Zuständigkeit auch bescheinigt habe. Die Vorstellung des FG, in § 7h EStG sei die in § 7i EStG gebotene tatbestandsspezifische Einschränkung des Neubaubegriffs nicht vorzunehmen, widerspreche dem Willen des Gesetzgebers. Dies sei vielmehr im Rahmen des § 7h EStG ebenso geboten. Deswegen müssten im Grunde sogar die gesamten Aufwendungen auf die neu errichtete Dachgeschosswohnung nach § 7h EStG steuerlich berücksichtigungsfähig sein. Jedenfalls aber dienten nach den gesetzgeberischen Vorstellungen beide Vorschriften der Erhaltung von Wohnraum und der Altbausubstanz. Zumindest die Aufwendungen auf die im Gemeinschaftseigentum stehende Altbausubstanz müsse daher steuerlich berücksichtigt werden können.

15 Es gebe keine Grundsätze, die diesem Ergebnis entgegenstünden. Soweit dem Gesetz entnommen werde, ein Neubau sei nicht begünstigt, sei die zu § 7i EStG vorgenommene Einschränkung des Neubaubegriffs zu übertragen. Jedenfalls ergebe sich aus dem Tatbestand des § 7h EStG keine Beschränkung für Aufwendungen auf die Altbausubstanz. Ein Gebot der einheitlichen Abschreibung für das einheitliche Wirtschaftsgut "Eigentumswohnung" gebe es schon grundsätzlich nicht und wäre selbst dann, wenn es existierte, im Rahmen von § 7h EStG einschränkend zu interpretieren. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 12. Oktober 2005 IX R 37/04 (BFH/NV 2006, 1067) sei zu §§ 3, 4 des Fördergebietsgesetzes (FördG) ergangen und nicht übertragbar. Während das FördG einen zeitlich begrenzten, aber pauschalen Investitionsanreiz habe geben wollen, enthalte § 7h EStG eine zeitlich unbegrenzte, aber spezifische Förderung bestimmter Gebäude. Der Gesetzeszweck verbiete eine Auslegung,

die wesentliche Teile der gerade zu fördernden Aufwendungen auf die Altbausubstanz (hier Aufwendungen auf das Gemeinschaftseigentum) steuerlich unberücksichtigt lasse. Zudem hielten die BFH-Urteile sowohl vom 6. Mai 2014 IX R 15/13 (BFHE 246, 61, BStBl II 2015, 581) als auch vom 22. Oktober 2014 X R 15/13 (BFHE 247, 562, BStBl II 2015, 367) die Aufteilung des Kaufpreises erkennbar für möglich, selbst wenn die Entscheidungen im Kern auf die Qualität der Bescheinigungen gestützt gewesen seien. Namentlich in der Entscheidung in BFHE 246, 61, BStBl II 2015, 581 sei der BFH davon ausgegangen, eine den gesetzlichen Anforderungen genügende Bescheinigung könne noch ausgestellt werden, und zwar in einem Fall, in dem ebenfalls im Dachgeschoss eines Gebäudes eine Eigentumswohnung neu errichtet worden war.

16 Allein diese Auslegung führe zu sachgerechten Ergebnissen. Die Sanierung von Baudenkmälern und Gebäuden in Sanierungsgebieten sei regelmäßig besonders aufwändig. Sie werde durch das Aufsetzen besonders hochwertiger und damit hochpreisiger Dachgeschosswohnungen häufig erst wirtschaftlich sinnvoll. Auch das Dachgeschoss trage zur Sanierung des Gesamtgebäudes bei, indem es die Sanierung des Altbaubestandes mitfinanziere. Es gebe aber keinen Grund, die Käuferschaft ungleich zu behandeln und einen Teil des Sanierungsaufwandes aus der Förderung herauszunehmen.

17 Während das FG meine, nach Treu und Glauben habe das Bezirksamt keine abschließende Entscheidung über die Voraussetzungen des § 7h EStG getroffen, müsse vielmehr das FA nach Treu und Glauben an die Bescheinigung des Bezirksamts gebunden sein.

18 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 180 Abs. 2 AO i.V.m. der VO zu § 180 Abs. 2 AO und §§ 7h, 10f EStG für 2008 bis 2011 vom 30. November 2012 betreffend das Objekt D (ETW 56) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Juni 2013 dahingehend zu ändern, dass die Bemessungsgrundlage für den Abzug nach §§ 7h, 10f EStG mit 55.888,90 €, die Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 7 EStG auf 577.349,98 € festgestellt wird.

19 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

20 Die Kläger hätten keinen Anspruch auf steuerliche Förderung für die Eigentumswohnung, da diese ein Neubau sei. Beide Bescheide des Bezirksamts enthielten in Punkt 3 der Hinweise einen ausdrücklichen Prüfvorbehalt für das FA. Im Übrigen hätten die Kläger die Wohnung erworben, bevor die Bescheide erlassen worden seien, so dass sie aus Treu und Glauben keine Ansprüche herleiten könnten.

Entscheidungsgründe

II.

21 Die Revision ist begründet. Der Senat entscheidet nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in der Sache selbst. Die Bemessungsgrundlage für die Begünstigungen nach §§ 7h, 10f EStG ist dem Antrag entsprechend auf 55.888,90 €, die Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 7 EStG auf 577.349,98 € festzustellen. Die Bescheinigungen des Bezirksamts vom 29. November 2010 und vom 29. Februar 2012 entfalten für die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG Bindungswirkung; weitere Voraussetzungen stehen nicht im Streit.

22 1. Bei einem im Inland belegenen Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich kann der Steuerpflichtige nach Maßgabe des § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG und abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 EStG im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu neun Prozent und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu sieben Prozent der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB absetzen. § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG ist entsprechend anzuwenden auf Herstellungskosten für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes i.S. 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 (§ 7h Abs. 1 Satz 2 EStG). Der Steuerpflichtige kann die erhöhten Absetzungen im Jahr des Abschlusses der Maßnahme und in den folgenden elf Jahren auch für Anschaffungskosten in Anspruch nehmen, die auf Maßnahmen i.S. der Sätze 1 und 2 entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind (§ 7h Abs. 1 Satz 3 EStG). Nach § 7h Abs. 3 EStG gilt dies

entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume.

23 Wird das Objekt nicht zur Einkünfteerzielung, sondern zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kann der Steuerpflichtige unter den Voraussetzungen des § 10f EStG Aufwendungen an einem eigenen Gebäude im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu neun Prozent wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des --hier relevanten-- § 7h EStG oder des § 7i EStG vorliegen.

24 Erwerben im Rahmen eines Bauträgermodells mehrere Personen ein Gesamtobjekt, können nach § 180 Abs. 2 AO i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1, 2 VO zu § 180 Abs. 2 AO die Bemessungsgrundlagen nach §§ 7h, 10f EStG gesondert festgestellt werden. Wie das Objekt tatsächlich genutzt wird, ist ggf. im Veranlagungsverfahren des Erwerbers zu beurteilen.

25 2. Gemäß § 7h Abs. 2 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen jedoch nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde die Voraussetzungen des Abs. 1 für das Gebäude und die Maßnahmen nachweist. Auch diese Vorschrift gilt nach § 7h Abs. 3 EStG u.a. für Eigentumswohnungen entsprechend. Eine entsprechende Bescheinigung ist bindend, und zwar unabhängig von ihrer Rechtmäßigkeit und auch unabhängig davon, ob und in welchem Umfang die als begünstigt bescheinigten Aufwendungen auf das Sondereigentum oder das Gemeinschaftseigentum entfallen.

26 a) Die Bescheinigung ist materiell-rechtliche Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung des § 7h EStG und Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Die Bindungswirkung der Bescheinigung erstreckt sich auf die in § 7h Abs. 1 EStG benannten Tatbestandsmerkmale, nämlich auf die Feststellung, ob das Gebäude in einem Sanierungsgebiet belegen ist, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB bzw. Maßnahmen i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG durchgeführt und ob Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsfördermitteln gewährt worden sind. Allein die Gemeinde prüft, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB durchgeführt wurden, und entscheidet nach Maßgabe des BauGB, wie die Begriffe "Modernisierung" und "Instandsetzung" zu verstehen sind und ob darunter auch ein Neubau in bautechnischem Sinne zu subsumieren ist (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2016 IX R 17/15, BFHE 256, 301, BStBl II 2017, 523, unter II.1.b, c, m.w.N., aus der Rechtsprechung des IX. und des X. Senats des BFH).

27 b) Wie weit die Bindungswirkung der Bescheinigung im Einzelfall reicht, hängt vom jeweiligen konkreten Inhalt der Bescheinigung ab. Ihr Regelungsinhalt ist erforderlichenfalls im Wege der Auslegung unter ergänzender Heranziehung der Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) zu ermitteln. Das bedeutet, dass empfangsbedürftige Willenserklärungen so auszulegen sind, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen muss (Empfängerhorizont). 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. Die Auslegung obliegt ggf. dem Revisionsgericht in eigener Zuständigkeit (Senatsurteil vom 2. September 2008 X R 7/07, BFHE 224, 484, BStBl II 2009, 596, unter II.3.b).

28 c) Schließlich ist die Bescheinigung objektbezogen auszustellen. Da nach § 7h Abs. 3 EStG die vorgenannten Grundsätze für Eigentumswohnungen entsprechend gelten, hat bei Gebäuden, die nach dem WEG aufgeteilt sind, die Bescheinigung sich auf das Objekt "Eigentumswohnung" zu beziehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 301, BStBl II 2017, 523, unter II.2.).

29 d) Das bedeutet im Einzelnen: Hat die Bescheinigungsbehörde (im Streitfalle das Bezirksamt) nach Maßgabe dieser Auslegung eine bindende Entscheidung über eine der in § 7h Abs. 1 EStG genannten Voraussetzungen getroffen, hat das FA diese im Besteuerungsverfahren ohne weitere Rechtmäßigkeitsprüfung zugrunde zu legen, es sei denn, sie wäre nach § 125 AO nichtig und deshalb unwirksam. Hat die Behörde über eine der Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG keine bindende oder keine Entscheidung getroffen, führt dies nicht zu einem Heimfall der Prüfungsbefugnis an das FA, sondern bedeutet lediglich, dass die in § 7h Abs. 2 EStG geforderte Bescheinigung nicht vorliegt. Das FA ist in einer solchen Konstellation allenfalls zur vorläufigen Schätzung nach § 162 Abs. 5 AO befugt (vgl. zu der entsprechenden Problematik in § 7i EStG Senatsurteil vom 14. Mai 2014 X R 7/12, BFHE 246, 101, BStBl II 2015, 12, unter II.3.). Hat die Bescheinigungsbehörde sich umgekehrt zu Fragen geäußert, die nicht in ihre Zuständigkeit gehören, sind derartige Aussagen insoweit nicht bindend.

30 e) Besteht eine wirksame und damit bindende Bescheinigung in diesem Sinne, ist es folglich unerheblich, ob die

Aufwendungen tatsächlich im Sonder- oder im Gemeinschaftseigentum angefallen sind, ggf. zu welchen Teilen, und ob sich eine entsprechende Zuordnung aus der Bescheinigung ergibt. Dies betrifft die Frage, ob die Aufwendungen materiell-rechtlich begünstigt sind und so wie geschehen bescheinigt werden durften. Für die Wirksamkeit und den Geltungsanspruch der Bescheinigung ist es prinzipiell gleichgültig, ob sie rechtmäßig ist.

31 Die Bindungswirkung einer den vorgenannten Maßgaben entsprechenden Bescheinigung für ein Objekt "Eigentumswohnung" unterscheidet sich von der Bindungswirkung einer Bescheinigung für ein ungeteiltes Gebäude nicht. So wie es bei einem solchen Gebäude als "Objekt" i.S. des § 7h EStG unerheblich ist, auf welchen (unselbständigen) Gebäudeteil sich die Aufwendungen beziehen, so ist es bei einer Eigentumswohnung als "Objekt" i.S. des § 7h EStG unerheblich, auf welchen (unselbständigen) Teil dieses Objekts die Aufwendungen entfallen, ob sie ausschließlich auf das Gemeinschaftseigentum oder ausschließlich auf das Sondereigentum getätigt wurden oder gemischten Charakter haben.

32 Das gilt unabhängig davon, ob sich aus der Bescheinigung entsprechende Informationen über die Verteilung dieser Aufwendungen oder deren Charakter ergeben. Allgemeine Erläuterungen ändern grundsätzlich nichts an der Bindungswirkung derjenigen Aussagen, die sich auf die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG beziehen. Das gälte selbst dann, wenn sich aus den Erläuterungen bei näherer Überprüfung der Sach- und Rechtslage ergäbe, dass die Bescheinigung inhaltlich unrichtig wäre, da auch dies an der Bindungswirkung des Grundlagenbescheids ungeachtet seiner etwaigen Rechtswidrigkeit nichts ändert.

33 Anders kann es sich erst dann verhalten, wenn sich aus den Erläuterungen nach allgemeinen Auslegungsgrundsätzen ergibt, dass die Bescheinigung den unter a bis c genannten formellen Anforderungen tatsächlich nicht entspricht. Das kann etwa der Fall sein, wenn die Auslegung der Bescheinigung erkennen lässt, dass sie tatsächlich nicht für das Objekt "Eigentumswohnung", sondern für ein vermeintliches Objekt "Gemeinschaftseigentum" ausgestellt ist. Denkbar ist auch der Fall, dass die Bescheinigungsbehörde, was durch Auslegung zu ermitteln ist, in Wahrheit gar keine bindende Entscheidung über die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG treffen wollte. In beiden Fällen fehlt es an einer wirksamen Bescheinigung, und zwar unabhängig davon, ob die Bescheinigung hätte erteilt werden müssen. So lange jedoch umgekehrt eine formell korrekte Bescheinigung besteht, wäre es im Besteuerungsverfahren nach alledem unerheblich, wenn Aufwendungen ausschließlich auf das Gemeinschaftseigentum materiell-rechtlich nicht begünstigt wären.

34 3. Der Senat merkt ergänzend an, dass es unschädlich ist, wenn Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB ausschließlich im Gemeinschaftseigentum, nicht jedoch im Sondereigentum angefallen sind. Dasselbe gilt umgekehrt.

35 a) Dieser Wertung steht nicht schon entgegen, dass Maßnahmen i.S. des § 7h EStG sich bereits nach dem Wortlaut des Abs. 1 Satz 1 auf ein im Inland belegenes "Gebäude" beziehen müssen. Das setzt gedanklich ein bereits bestehendes Gebäude --im Gegensatz zu einem vollständigen Neubau-- voraus. Da dies wegen der Verweisung in § 7h Abs. 3 EStG für Eigentumswohnungen entsprechend gilt, wird also bei Eigentumswohnungen gedanklich ein bereits bestehendes Objekt "Eigentumswohnung" --im Gegensatz zu einem vollständigen Neubau-- vorausgesetzt. Selbst in Fällen aber, in denen innerhalb eines bestehenden Gebäudes oder sogar, wie im Streitfall, auf einem bestehenden Gebäude Wohnraum neu geschaffen und dabei Wohnungseigentum nach dem WEG begründet wird, können Maßnahmen sich im Sinne dieser Vorschrift auf ein solches bereits bestehendes Objekt "Eigentumswohnung" beziehen, wenn sie dem Grunde nach den Maßgaben des § 7h Abs. 1 Sätze 1, 2 EStG entsprechen, also insbesondere keine Neubaukosten sind.

36 aa) Zunächst ist es unschädlich, wenn die Begründung des Wohnungseigentums i.S. des § 1 WEG nach §§ 3, 8 WEG zeitlich mit den fraglichen Maßnahmen zusammenfällt. Die Umwandlung eines einzigen ungeteilten bisherigen Wirtschaftsguts "Gebäude" in mehrere neu geschaffene Wirtschaftsgüter "Eigentumswohnungen" stellt lediglich die Aufspaltung einer bis dahin ungeteilten Rechtszuständigkeit für die gesamte Liegenschaft dar, die für sich allein in der Sache nichts Neues schafft.

37 bb) Es ist aber auch unschädlich, wenn im Zuge der Baumaßnahmen neuer Wohnraum geschaffen wird. Das gilt selbst dann, wenn, wie im Streitfall, der gesamte dem Objekt "Eigentumswohnung" zugeordnete Wohnraum zuvor als Wohnraum nicht vorhanden war. Zur Beurteilung der Frage, ob ein Objekt bereits vorhanden war, ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Es reicht aus, wenn das Objekt im Kern bereits vorhanden war. Das Wohnungseigentum aber ist nach § 1 Abs. 2 WEG das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, zu dem es gehört. Das bedeutet, dass untrennbarer Bestandteil eines Objekts "Eigentumswohnung" auch das anteilige Gemeinschaftseigentum ist. War dieses ganz

oder teilweise bereits vorhanden, war folglich auch das Objekt "Eigentumswohnung" im Kern bereits vorhanden und nach Maßgabe von § 7h Abs. 1 Sätze 1, 2 EStG der Begünstigung zugänglich. Das gilt unabhängig von der Frage, in welchem Umfang darüber hinaus nicht begünstigte Maßnahmen im Gemeinschaftseigentum oder im Sondereigentum vorgenommen worden sind. Es verhält sich insoweit nicht anders als bei ungeteilten Gebäuden, bei denen neu errichtete Anbauten, auch ggf. unter Schaffung neuen Wohnraums, an der grundsätzlichen Begünstigungsfähigkeit der Maßnahmen im Altbau ebenfalls nichts ändern. Auch derartige Gebäude waren bereits vorhanden, selbst wenn sie erweitert werden.

38 cc) Zur Vermeidung von Missverständnissen weist der Senat auf zweierlei hin:
Zum einen ist auch bei dem Aufsatz eines zusätzlichen (Dach-)Geschosses zu Wohnzwecken wie im Streitfall nicht etwa der dafür neu geschaffene Baukörper in seiner Gesamtheit dem Sondereigentum zuzuordnen. Vielmehr sind wesentliche Teile dieses technischen Neubaus, namentlich die Geschossdecke, das Dach und die tragenden Wände, nach § 5 Abs. 2 WEG Teil des Gemeinschaftseigentums. In dieser Eigenschaft sind die entsprechenden Baumaßnahmen im anteiligen Gemeinschaftseigentum aller Eigentümer der Wohnungseigentümergemeinschaft angefallen und als Neubaumaßnahmen auch bei diesen materiell-rechtlich nicht begünstigt.
Zum anderen und damit einhergehend bedeutet das, dass auch für den Eigentümer der neu aufgebauten Wohnung, der über das Gemeinschaftseigentum Miteigentümer des Altbaus ist, keinesfalls alle Aufwendungen im Gemeinschaftseigentum begünstigt sein müssen. Für alle Wohnungseigentümer bleiben Neubaumaßnahmen, gleich, ob im Gemeinschaftseigentum oder im Sondereigentum, von der Begünstigung ausgeschlossen. Auch insoweit gilt nichts anderes als für den Eigentümer eines ungeteilten Gebäudes.

39 b) Darin liegt gerade keine unzulässige Aufteilung des einheitlichen Objekts "Eigentumswohnung". Vielmehr sind in derartigen Fällen Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen an dem Objekt "Eigentumswohnung" vorgenommen worden, und zwar gerade weil Gemeinschaftseigentum und Sondereigentum als untrennbare Bestandteile zu diesem einheitlichen Objekt gehören. Ebenso wie bei ungeteilten Gebäuden die Begünstigung bestimmter Baumaßnahmen nicht daran scheitert, dass außerdem nicht begünstigte Erweiterungsbauten vorgenommen worden sind, können bei Eigentumswohnungen bestimmte Baumaßnahmen begünstigt sein, auch wenn andere Baumaßnahmen es nicht sind. Differenzierungskriterium für die Begünstigung bestimmter Baumaßnahmen ist nicht etwa die Zuordnung zum Sondereigentum oder zum Gemeinschaftseigentum. Maßgebend sind allein die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG.

40 Dieser Vorschrift ist immanent, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten des betreffenden Objekts nicht einheitlich abgeschrieben werden, sondern die Begünstigung sich nur auf einen Teil der Aufwendungen erstreckt. Andernfalls müssten diese Kosten ausnahmslos entweder vollständig oder gar nicht begünstigt sein, was offenkundig nicht der Fall ist. Es wäre schwer verständlich, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf ein Objekt entweder vollen Umfangs oder überhaupt nicht Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB sein könnten. Das zeigt sich auch an § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG, der die Aufteilung der Anschaffungskosten vorsieht in solche für Maßnahmen, die vor, und solche für Maßnahmen, die nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind. Eine Aufteilungsmöglichkeit setzt auch § 7h Abs. 1 Satz 4 EStG voraus, der bezuschusste Aufwendungen aus den erhöhten Absetzungen ausnimmt. Schließlich knüpft § 7h Abs. 1 Satz 5 EStG an eine für den Begünstigungszeitraum getrennte Abschreibung an, wenn dort angeordnet wird, dass nach dessen Ablauf die weiteren AfA einheitlich für das gesamte Gebäude zu bemessen sind.

41 c) Einen anderen Rechtsgrund, solche Aufwendungen von der Begünstigung auszuschließen, die im konkreten Fall ausschließlich das Gemeinschaftseigentum betreffen, gibt es nicht. Vielmehr würde damit genau diejenige Aufteilung des einheitlichen Objekts bzw. Wirtschaftsguts "Eigentumswohnung" vorgenommen, die nach zutreffender Auffassung aller Beteiligten unzulässig ist. Gerade weil die Eigentumswohnung als Einheit zu betrachten ist, können Aufwendungen unabhängig davon begünstigt sein, welchem Teil dieses Objekts sie zugutekommen. Die Überlegungen des FA und des FG beruhen wesentlich auf dem Gedanken, dass das Gemeinschaftseigentum nur begünstigt sein könnte, wenn das Sondereigentum es wäre. Daran fehlt es im Streitfall, weil insoweit ein Neubau vorliegt. Die Frage, ob "das Sondereigentum" begünstigt ist, beruht aber auf einem Aufteilungsgedanken und ist deshalb schon im Ansatz nicht richtig. Das Objekt, um das es geht, ist weder das Sondereigentum noch das Gemeinschaftseigentum, sondern die aus beiden Eigentumsformen zusammengesetzte Eigentumswohnung.

42 d) Der Zweck des Gesetzes gebietet es ebenfalls nicht, im Falle von Eigentumswohnungen Aufwendungen, die dem Grunde nach begünstigt sind, von der Begünstigung auszunehmen, weil andere Aufwendungen auf die

Eigentumswohnung (hier die Baumaßnahmen im Sondereigentum) nicht begünstigt sind. Es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, die steuerliche Behandlung einer bestimmten Baumaßnahme davon abhängig zu machen, ob weitere Aufwendungen des Erwerbers begünstigt sind oder nicht. Ein solches Junktim wäre nur geboten, wenn die Aufwendungen aus anderen sachlichen oder rechtlichen Gründen stets einheitlich behandelt werden müssten. Gerade das ist aber im Rahmen von § 7h EStG nicht der Fall.

43 e) Etwas anderes ergibt sich nicht aus der Entscheidung des BFH in BFH/NV 2006, 1067. Diese ist auf den Streitfall nicht übertragbar. Sie betrifft das FördG, das im entscheidenden Punkt anders strukturiert ist als § 7h EStG. Der Bemessungsgrundlage des § 4 FördG sind als Voraussetzung dem Grunde nach die Tatbestände des § 3 FördG vorgeschaltet. Die Abspaltung bestimmter baulicher Maßnahmen zu Förderzwecken ist dort allein in § 3 Satz 2 Nr. 3 FördG vorgesehen ("soweit Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten ... ."). Die Anschaffung einer neuen Eigentumswohnung wie im Streitfall ist aber als Anschaffung eines neuen Wirtschaftsguts ein Fall des § 3 Satz 2 Nr. 1 FördG. Diese Vorschrift erlaubt die Aufteilung der Anschaffungskosten nach verschiedenen baulichen Maßnahmen nicht und verlangt deshalb nach einer einheitlichen Abschreibung der gesamten Anschaffungskosten. Insoweit unterscheidet sich das FördG maßgebend von § 7h EStG, der tatbestandlich nicht an den Anschaffungs- oder Herstellungsvorgang, sondern unmittelbar an das Vorliegen bestimmter Maßnahmen anknüpft.

44 4. Im Streitfall liegen Bescheinigungen im o.g. Sinne vor. Das Bezirksamt hat mit den beiden Bescheinigungen vom 29. November 2010 und vom 29. Februar 2012 festgestellt, dass an der in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet belegenen Eigentumswohnung der Kläger Nr. 56 im Objekt D in dem dort bezeichneten Umfang (der in der Sache auch nie bestritten wurde) Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB nach dem Erwerb durchgeführt worden sind. Diese Bescheinigungen sind bindend.

45 a) Zunächst deutet die äußere Aufmachung beider Bescheinigungen darauf hin, dass das Bezirksamt nicht nur eine unverbindliche Information, sondern eine bindende Bescheinigung erteilen wollte. Eine behördliche "Bescheinigung" nimmt aus Sicht des Empfängers im Zweifel Bindungswirkung für sich in Anspruch. Nicht zuletzt wegen der Rechtsbehelfsbelehrung mussten die Kläger als Empfänger die Bescheinigung als einen der Bestandskraft fähigen Verwaltungsakt auffassen.

46 b) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den Hinweisen, namentlich dem Hinweis 3: "Die Finanzbehörde prüft weitere steuerrechtliche Voraussetzungen, insbesondere ...". Denn "weitere" Voraussetzungen sind gerade nicht dieselben, sondern andere Voraussetzungen. Auch die folgende Aufzählung nach "insbesondere" erlaubt keinen anderen Schluss. Da die Frage, ob das jeweilige Objekt bei dem Eigentümer Betriebsvermögen oder Privatvermögen ist und wie es genutzt wird, nicht in die Zuständigkeit der Bescheinigungsbehörde gehört, ist es zunächst folgerichtig, die Zuordnung zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben der Finanzbehörde vorzubehalten. Ebenso kann und darf die Bescheinigungsbehörde keine Aussage dazu treffen, wie der betreffende Aufwand im Rahmen der ertragsteuerlichen Einkünfteermittlung zu behandeln ist; dies erklärt den Vorbehalt betreffend die "Zugehörigkeit der Aufwendungen zu den Anschaffungskosten oder den Herstellungskosten, zu den Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand, oder zu den nicht abziehbaren Kosten". Diese Gesichtspunkte haben jedoch auch keinen Einfluss auf die Frage, ob es sich um Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB handelt. Sie geben deshalb auch keinen Anlass, der diesbezüglichen Aussage des Bezirksamts Bindungswillen und Bindungswirkung abzusprechen.

47 c) Auch die Erläuterungen des Bescheides vom 29. November 2010 betreffend die Frage des Neubaus lassen keinen anderen Schluss zu. Allgemeine Äußerungen zu § 7h EStG sind nicht Aufgabe der Bescheinigungsbehörden und deshalb unerheblich, weswegen das Bezirksamt folgerichtig diese Fragen den Finanzbehörden überlassen hat.

48 Dem ist gerade nicht zu entnehmen, dass es seine Aussagen zu Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen relativieren wollte. Im Gegenteil bedeutet die Aussage, die Bescheinigungsbehörde habe "nur" die Feststellung betreffend die von der Leistung her begünstigten Maßnahmen getroffen, dass zumindest diese Feststellung aber getroffen werden sollte. Die Aussage "von der Leistung her begünstigt" ist nur auf den ersten Blick unklar. Sie bedeutet, dass diese Maßnahmen die entscheidenden Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG erfüllen, deshalb begünstigt sind.

49 5. Weitere Voraussetzungen stehen nicht im Streit, so dass der Feststellungsbescheid antragsgemäß zu ändern ist.

50 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

51 7. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de