Urteil vom 10. Oktober 2017, X R 1/17

Erhöhte Absetzungen nach § 7h EStG für Eigentumswohnung - Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 10.10.2017 X R 6/16

ECLI:DE:BFH:2017:U.101017.XR1.17.0

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, BauGB § 177, WoEigG § 1, WoEigG § 3, WoEigG § 5 Abs 2, WoEigG § 8, FöGbG § 3, FöGbG § 4, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 23. November 2016, Az: 12 K 15162/14

Leitsätze

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

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

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

4. NV: 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 24. November 2016 12 K 15162/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Mit Kaufvertrag vom 30. Juli 2004 erwarb die C KG das mit einem Wohnhaus bebaute Grundstück D. Nach Teilung in Wohnungs- und Teileigentum erwarben die Kläger und Revisionskläger (Kläger) mit Kaufvertrag vom 30. November 2005 für insgesamt 300.000 € die noch zu bildende Eigentumswohnung Nr. 31 im Dachgeschoss mit Bauverpflichtung. Das Gebäude wurde in den Jahren 2005 und 2006 umfassend saniert.

2 Der Erklärung der C KG entsprechend stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit einem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid im Wege der gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung (VO zu § 180 Abs. 2 AO) und §§ 7h, 10f des

Einkommensteuergesetzes (EStG) für 2005 und 2006 für die Kläger zunächst einen Anteil für den Grund und Boden von 45.000 € und für Sanierungskosten nach §§ 7h, 10f und 11b EStG von 255.000 € fest.

3 Am 17. April 2008 erließ das Bezirksamt ... für die Wohnung Nr. 31 gegenüber den Klägern eine Bescheinigung gemäß § 7h bzw. § 10f EStG, der eine Rechtsbehelfsbelehrung beigefügt war. Darin wurde bestätigt, dass die Anlage D in einem durch Rechtsverordnung förmlich festgelegten Sanierungsgebiet gelegen 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 Die auf der Grundlage des Generalübernehmer- bzw. -unternehmervertrages durchgeführten Baumaßnahmen hätten zu anteilig nachgewiesenen begünstigten Bruttobauaufwendungen i.S. des § 7h bzw. § 10f EStG in Höhe von 41.948,27 € geführt. Weitere Leistungen i.S. des § 7h bzw. § 10f EStG seien auf der Grundlage von Einzelrechnungen in Höhe von 2.708,73 € nachgewiesen worden. Weitere, nicht nach § 7h EStG begünstigte Maßnahmen seien in Höhe von insgesamt 17.320,01 € angefallen. Die grundsätzlich nicht begünstigten Neubaukosten (Ausbaukosten Dach) seien in Höhe von 103.826,55 € festgestellt worden.

5 Weiter heißt es:
"Die mit vorliegendem Bescheid begünstigte Wohnung ist durch den Ausbau des Dachgeschosses entstanden. Im Rahmen des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) entstehen mit neuen Wohnungen im Dachgeschoss 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 Feststellungen getroffen, dass anteilig auf die betreffende Dachwohnung im zugehörigen Gemeinschaftseigentum auch Maßnahmen angefallen sind, die von der Leistung her begünstigt wären. Es sind im Rahmen der Baumaßnahme auf die Einheit entfallende weitere sogenannte Funktionsträgergebühren auf Bauträgerebene in Höhe von nachgewiesenen 27.300,85 € der Bescheidbehörde eingereicht worden (siehe Hinweise 5 und 6).
Für die begünstigten und bescheinigten Maßnahmen wurden keine öffentlichen Mittel gewährt.
Die Baumaßnahme wurde 2006 fertiggestellt.
Dieser Bescheid ist im Sinne 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."

6 Zusätzlich erläuterte das Bezirksamt, wie die Finanzbehörden zur Ermittlung eines erhöhten Abschreibungsbetrages vorgehen würden (Hinweis 3). Unter Hinweis 4 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."

7 Nach einer Außenprüfung bei der C KG kam das FA zu dem Ergebnis, dass die Sanierungsmaßnahmen nicht nach § 7h EStG begünstigt seien, und änderte mit Bescheid vom 12. August 2009 den Feststellungsbescheid entsprechend. Zeitpunkt der Fertigstellung der Baumaßnahme sei Dezember 2006. Durch die Baumaßnahmen an den Dachgeschosswohnungen seien neue Wirtschaftsgüter entstanden. Anschaffungskosten für den Grund und Boden wurden in Höhe von 23.641,66 € (7,88 %) sowie die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 EStG in Höhe von 276.358,34 € festgestellt. Die Bemessungsgrundlage nach §§ 7h, 10f und 11b EStG wurde mit Null festgestellt.

8 Nach erfolglosem Einspruch hat das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1163 veröffentlichtem Urteil die Klage abgewiesen. Die Aufwendungen der Kläger seien nicht begünstigt, da die Kläger einen Neubau errichtet hätten. Dies ergebe sich bereits aus der Bescheinigung des Bezirksamtes, das zudem die

Entscheidung über das Vorliegen der steuerrechtlichen Voraussetzungen ausdrücklich den Finanzbehörden überlassen habe. Zwar entscheide die zuständige Gemeindebehörde mit der Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG für die Finanzbehörden bindend im Wege des Grundlagenbescheides nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO über die in Abs. 1 der Vorschrift genannten Tatbestandsmerkmale einschließlich der Frage, ob ein Neubau in bautechnischem Sinne vorliege. Der Umfang der Bindungswirkung hänge aber vom Inhalt der jeweiligen Bescheinigung ab. Entscheide die Gemeindebehörde über ein Tatbestandsmerkmal nicht abschließend und überlasse sie die Prüfung der Finanzbehörde, so falle die Entscheidungsbefugnis der Finanzbehörde zu. So verhalte es sich im Streitfall, nachdem das Bezirksamt selbst bescheinigt habe, dass das FA über die Frage entscheide, ob ein selbständiges Wirtschaftsgut entstanden sei.

9 Eine anteilige Begünstigung der auf die Wohnung der Kläger entfallenden Anteile an den Modernisierungskosten der im Gemeinschaftseigentum stehenden Gebäudesubstanz sei nicht möglich. Eine Aufspaltung der Anschaffungskosten in einen Teil für die Neuherstellung der Wohnung und in einen Teil für die baulichen Sanierungsmaßnahmen am Gemeinschaftseigentum sei nicht zulässig, da das Sondereigentum und der Miteigentumsanteil am Gemeinschaftseigentum zusammengenommen ein einheitliches Wirtschaftsgut "Eigentumswohnung" bildeten, das einheitlich abzuschreiben sei. Einer gesonderten Sonderabschreibung für die auf das anteilige Gemeinschaftseigentum bezogenen Aufwendungen fehle die Rechtsgrundlage.

10 Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter.

11 Die durch den Ausbau des Dachgeschosses entstandene Wohnung sei zwar ein neues Wirtschaftsgut, aber kein Neubau im steuerlichen Sinne, der der Begünstigung nach § 7h EStG entgegenstünde. Im Rahmen des § 7h EStG komme es nur auf die Kriterien des BauGB an. Danach wäre nur schädlich, wenn ein neuer Baukörper errichtet worden wäre. Die Wohnung sei aber innerhalb der Kubatur des vorhandenen Gebäudes ausgebaut worden. Ob ein sog. bautechnischer Neubau vorliege, sei im Rahmen von § 177 BauGB ebenfalls unerheblich, denn diese im Übrigen auch steuerrechtliche Kategorie diene lediglich dazu, bei nicht neu errichteten, wohl aber umfassend modernisierten Gebäuden mit deshalb verlängerter Lebensdauer die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 EStG zu ermöglichen. Soweit das Bezirksamt den Ausbau des Dachbodens nicht als begünstigt bescheinigt habe, beruhe das darauf, dass der Verkäufer der Wohnung gegenüber dem Bezirksamt nicht zum Ausbau des Dachbodens, sondern nur zu der Instandsetzung des Gemeinschaftseigentums verpflichtet gewesen sei.

12 Folgerichtig seien die dafür angefallenen Aufwendungen bescheinigt worden, was für das FA nach mittlerweile übereinstimmender Rechtsprechung des IX. und des X. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) bindend sei. Diese Bindung beruhe auf einer gesetzlichen Kompetenzverteilung. Das Bezirksamt könne sie nicht dadurch einschränken, dass es dem FA ausdrücklich die Prüfung überlasse, ob ein neues Wirtschaftsgut entstanden sei, und selbst die Entstehung eines neuen Wirtschaftsguts für schädlich halte. Das FA habe lediglich prüfen dürfen, ob ein Teil der Baukosten bereits vor Abschluss des Kaufvertrages angefallen sei.

13 Nicht richtig sei die Auffassung des FG, die Anschaffungskosten für die Wohnung könnten nur einheitlich abgeschrieben werden. Es sei zutreffend, dass das Sondereigentum und der Miteigentumsanteil am Gemeinschaftseigentum ein einziges Wirtschaftsgut darstellten. Gegenüber dem Grundsatz einheitlicher Abschreibung schüfen §§ 7h, 7i EStG aber eine Ausnahme. Erfüllten nachträgliche Herstellungskosten die Voraussetzungen des § 7h EStG, müssten sie gerade nicht mit den ursprünglichen Anschaffungskosten abgeschrieben werden. Erst nach Ablauf des Begünstigungszeitraums seien die Restwerte zusammenzuführen. Nicht anders verhalte es sich, wenn noch der Veräußerer die Sanierung übernehme und deshalb ein entsprechender Teil der Anschaffungskosten begünstigt sei. Entsprechend komme es zu einer teilweisen Abziehbarkeit als Sonderausgaben über § 10f EStG. In derartigen Fällen gehe es nicht um eine getrennte Abschreibung von Gemeinschafts- und Sondereigentum, sondern um die Aufteilung der Anschaffungskosten in einen begünstigten und einen nicht begünstigten Teil.

14 Nachdem das Bezirksamt bei Werten von insgesamt 212.709,61 € (für Grund und Boden, Altbau, begünstigte und nicht begünstigte Baukosten) dem Grunde nach begünstigte Baukosten von 44.657 € bescheinigt habe, von denen nach den Feststellungen der Außenprüfung indes 4.773,07 € vor Abschluss des Kaufvertrages entstanden seien, seien Baukosten von 39.883,93 € begünstigt. Dies entspreche einem Anteil von 18,75 % von 212.709,61 €, so dass ein Teilbetrag von 56.250,90 € (18,75 % von 300.000 €) begünstigt sei.

15 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 für die Kalenderjahre 2005 bis

2006 vom 12. August 2009 betreffend das Objekt D (ETW 31) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. September 2012 dahingehend zu ändern, dass die Bemessungsgrundlage für den Abzug nach §§ 7h, 10f EStG mit 56.250 € und die Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 7 Abs. 4 EStG mit 220.106,70 € festgestellt wird.

16 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

17 Das Bezirksamt habe bescheinigt, dass der Dachgeschossausbau grundsätzlich nicht nach § 7h EStG begünstigt sei, aber die Prüfung, ob ein selbständiges Wirtschaftsgut entstanden sei, der Finanzbehörde überlassen. Es gebe auch keine bindende Entscheidung, dass die Förderung für einen Teil der Baumaßnahmen zu gewähren sei. Das Bezirksamt habe lediglich festgestellt, dass anteilig auf die betreffende Dachwohnung im zugehörigen Gemeinschaftseigentum auch Maßnahmen angefallen seien, die von der Leistung her begünstigt wären. Mit der Dachgeschosswohnung hätten die Kläger aber einen Neubau sowie ein neues und damit nicht begünstigtes Wirtschaftsgut angeschafft. Eine Aufspaltung der Anschaffungskosten in einen Teil für die Neuerstellung der Wohnung und einen Teil für die Sanierungsmaßnahmen am Gemeinschaftseigentum sei unzulässig, da Sondereigentum und Miteigentumsanteil zusammen ein einheitliches Wirtschaftsgut "Eigentumswohnung" bildeten, das einheitlich abzuschreiben sei.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision ist begründet mit der Maßgabe, dass nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen ist. Der Senat vermag anhand der Feststellungen des FG die Bemessungsgrundlage für die Begünstigungen nach §§ 7h, 10f EStG nicht selbst zu errechnen.

19 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 Erwerbsvertrages 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.

20 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.

21 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.

22 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.

23 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).

24 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).

25 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.).

26 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.

27 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.

28 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.

29 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.

30 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.

31 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.

32 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.

33 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.

34 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.

35 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.

36 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.

37 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 Erwerbsvertrages 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.

38 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.

39 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.

40 e) Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem BFH-Urteil vom 12. Oktober 2005 IX R 37/04 (BFH/NV 2006, 1067). Diese ist auf den Streitfall nicht übertragbar. Sie betrifft das Fördergebietsgesetz (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.

41 4. Im Streitfall liegt eine Bescheinigung im o.g. Sinne vor. Das Bezirksamt hat mit der Bescheinigung vom 17. April 2008 festgestellt, dass an der in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet belegenen Eigentumswohnung der Kläger Nr. 31 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 Bescheinigung ist bindend.

42 a) Zunächst deutet die äußere Aufmachung der Bescheinigung 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.

43 b) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den Hinweisen, namentlich dem Hinweis 4: "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.

44 c) Auch die Erläuterungen des Bescheides 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.

45 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.

46 5. Die Kläger haben eine Quotelung vorgenommen, um auf Grundlage der bescheinigten Werte die Bemessungsgrundlage für die Begünstigung nach §§ 7h, 10f EStG zu errechnen. Der Senat vermag auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht zu beurteilen, ob die weiteren Berechnungsgrundlagen zutreffend sind, so dass die Sache zurückzuverweisen ist.

47 6. Die Entscheidung über die Übertragung der Kosten folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

48 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