

Az.: 1 A 173/18
7 K 2282/15



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

des Herrn

- Kläger -
- Berufungskläger -

prozessbevollmächtigt:
Rechtsanwalt

gegen

die Landeshauptstadt Dresden
vertreten durch den Oberbürgermeister
Dr.-Külz-Ring 19, 01067 Dresden

- Beklagte -
- Berufungsbeklagte -

wegen

Erteilung einer Bescheinigung nach §§ 7 i, 10 f und 11 b EStG über
Denkmalaufwendungen
hier: Berufung

hat der 1. Senat des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts durch den Vorsitzenden Richter am Oberverwaltungsgericht Meng, die Richterin am Oberverwaltungsgericht Schmidt-Rottmann und den Richter am Oberverwaltungsgericht Kober aufgrund der mündlichen Verhandlung

vom 17. September 2020

für Recht erkannt:

Auf die Berufung des Klägers wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 14. November 2017 - 7 K 2282/15 - geändert.

Die Beklagte wird unter teilweiser Aufhebung ihres Bescheids vom 21. Oktober 2013 und ihres Widerspruchsbescheids vom 24. November 2015 verpflichtet, dem Kläger für die Eigentumswohnung Aufwendungen nach §§ 7i, 7h Einkommenssteuergesetz in Höhe von 112.969,00 € zu bescheinigen. Im Übrigen wird die Berufung zurückgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen tragen die Beteiligten jeweils zur Hälfte.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Kläger und die Beklagte können die Vollstreckung jeweils durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht der jeweils andere Beteiligte vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1 Der Kläger begehrt die Erteilung einer Bescheinigung über weitere erhöhte Absetzungen nach § 7i EStG für die von einem Bauträger erworbene Eigentumswohnung
- 2 Mit seiner durch Senatsbeschluss vom 12. April 2019 - 1 A 173/18 - (juris und SächsVBl. 2019, 200) nur teilweise zugelassenen Berufung wendet sich der Kläger, der neben dem Sondereigentum an der genannten Eigentumswohnung einen Miteigentumsanteil von 76/1.000 an dem Gebäude hat, wie es seiner anteiligen Nutzfläche entspricht, gegen die von der Beklagten vorgenommene Aufteilung der für die Sanierung und den Umbau insgesamt nach § 7i EStG bescheinigungsfähigen

Aufwendungen

i. H. v. - nunmehr unstreitig - 1.486.434,22 € auf sein Wohnungseigentum.

- 3 Nach einer „unverbindlichen Vorkunft“ des damals zuständigen Regierungspräsidiums Dresden vom 12. Dezember 2006 über die Bescheinigungsfähigkeit geplanter Baumaßnahmen nach Art und Umfang wurde die denkmalgeschützte Villa in den Jahren 2007 und 2008 auf der Grundlage einer Baugenehmigung vom 11. September 2006 vom Bauträger in Abstimmung mit der Unteren Denkmalbehörde als Mehrfamilienhaus mit zehn unterschiedlich geschnittenen Eigentumswohnungen umgebaut und saniert, wobei u. a. das erste Dachgeschoss teilweise zu Wohnzwecken ausgebaut wurde. Die vom Kläger für einen Kaufpreis von 295.850 € erworbene Eigentumswohnung mit einer Fläche von 100,3 m² erstreckt sich als Maisonettewohnung über das Obergeschoss (80,86 m²) sowie das erste Dachgeschoss (19,38 m²), in dem auch die Wohnungen (191,40 m²) und. (116,16 m²) liegen.
- 4 Am 19. Juni 2008 beantragte der Bauträger namens des Klägers die Ausstellung einer Bescheinigung nach § 7i EStG für anteilige Aufwendungen am Gebäude i. H. v. 222.390,25 € sowie nach § 10g EStG für anteilige Aufwendungen an Außenanlagen i. H. v. 14.822,72 € (Summe 237.212,97 €) beim Regierungspräsidium Dresden.
- 5 Unter dem 21. Oktober 2013 bescheinigte die zwischenzeitlich zuständig gewordene Beklagte dem Kläger anteilige Aufwendungen i. H. v. 86.947,91 € für seine Eigentumswohnung. Die am Gebäude durchgeführten Arbeiten seien hinsichtlich eines Gesamtbetrags i. H. v. 1.462.425,62 € (einschließlich Mehrwertsteuer) zu dessen Erhaltung oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich gewesen. Die vom Bauträger angegebenen Funktionsträgerkosten i. H. v. 1.129.555,53 € seien nicht Bestandteil der bescheinigten Summe, weil sie von dem dafür zuständigen Finanzamt zu prüfen seien. Ein Teil der geltend gemachten Aufwendungen (etwa für Einrichtungsgegenstände, für die Aufzugsanlage, für Balkonanbauten und für den Dachgeschossausbau) sei nicht bescheinigungsfähig. Aufgrund des zur Aufteilung gehörenden Sondereigentums („wie Terrassen, Balkone, Dachgeschoss“) sei eine „differenzierte Betrachtung“ der jeweiligen Eigentumswohnung entsprechend der dem Bescheid beigefügten Rechenblatt erforderlich.

- 6 Mit Schreiben vom 6. November 2013 legte der Kläger Widerspruch ein, mit dem er sich gegen u. a. gegen die „differenzierende Betrachtung“ hinsichtlich der einzelnen Eigentumswohnungen wandte. Die Summe der bescheinigungsfähigen Aufwendungen für das Gebäude sei entsprechend den jeweiligen Miteigentumsanteilen aufzuteilen.
- 7 Durch (Teilabhilfe- und) Widerspruchsbescheid vom 24. November 2015 bescheinigte die Beklagte dem Kläger anteilig 94.407,04 € für Aufwendungen am Gebäude. Der zulässige Widerspruch sei teilweise begründet. Dies betreffe notwendige Zimmerarbeiten im Dachgeschoss wegen des gutachterlich festgestellten Hausschwammbefalls sowie Kosten für die denkmalrechtlich angeordnete Instandsetzung eines zum Gebäude gehörenden Brunnens. Im Übrigen sei der Widerspruch hinsichtlich der Gebäudekosten unbegründet, weil es sich - wie im Einzelnen ausgeführt wurde - jeweils nicht um erforderliche Herstellungskosten i. S. v. § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG handle.
- 8 Die am 23. Dezember 2015 erhobene Verpflichtungsklage auf die Erteilung einer Bescheinigung für Aufwendungen in der ursprünglich beantragten Höhe hat das Verwaltungsgericht Dresden durch Urteil vom 14. November 2017 - 7 K 2282/15 - (zugestellt am 10. Januar 2018) insgesamt abgewiesen. Dem Kläger stehe ein Anspruch auf die Erteilung einer Bescheinigung über höhere Aufwendungen nicht zu, weil die nach § 7i Abs. 1 Satz 1 und § 10g EStG jeweils erforderlichen Tatbestandsvoraussetzungen nicht vorlägen. Die Bescheinigungsfähigkeit der streitgegenständlichen Aufwendungen ergebe sich auch nicht aus der „unverbindlichen Vorkunft“ des ehemals zuständigen Regierungspräsidiums Dresden oder aus dessen damaliger Verwaltungspraxis. Die vom Kläger angegriffene Berechnungsweise der Beklagten bei der Verteilung der für das gesamte Vorhaben nachgewiesenen bescheinigungsfähigen Aufwendungen auf einzelne Wohnungseigentümer sei letztlich nicht zu beanstanden. Angesichts der nicht auf die jeweils im Sondereigentum stehenden Wohnungen und auf im Miteigentum stehende Teile des Denkmals aufgeschlüsselten Rechnungen, die der Bauträger vorgelegt habe, sei die Beklagte nicht gehalten gewesen, die bescheinigungsfähigen Kosten des Gesamtvorhabens anhand einer Flächenquote zu bestimmen. Eine solche Form der Abgrenzung wäre zu pauschal; im Übrigen habe sich die Beklagte bei der Abgrenzung an die vom Bauträger im Auftrag des Klägers „vorgegebenen“ Positionen gehalten.

- 9 Auf den Antrag des Klägers hat der Senat die Berufung gegen das vorgenannte Urteil durch Beschluss vom 12. April 2019 - 1 A 173/18 - (dem Kläger zugestellt am 3. Mai 2019) insoweit zugelassen, als sich der Kläger gegen die Aufteilung des Gesamtbetrags der Sanierungsaufwendungen für das Gebäude ... auf seine Eigentumswohnung („...“) wendet; im Übrigen hat der Senat den Zulassungsantrag abgelehnt.
- 10 Der Kläger hat seine Berufung innerhalb der verlängerten Berufungsfrist mit Schriftsatz vom 21. Juni 2019 begründet: Die Berechnung der Beklagten sei in mehrfacher Hinsicht fehlerhaft; bei zutreffender Berechnung seien ihm anteilige Aufwendungen i. H. v. 128.024,85 € mindestens aber i. H. v. 119.622,32 € zu bescheinigen.
- 11 Die „differenzierende Betrachtung“ bei der Berechnung der Beklagten entbehre jeder Grundlage. Die Zuordnung der Aufwendungen habe ausschließlich nach den Maßstäben des Wohnungseigentumsgesetzes erfolgen, zumal das Steuerrecht an das Zivilrecht anknüpfe. Wohnungseigentum sei das Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum, § 1 Abs. 2 WEG. Gemeinschaftseigentum und Sondereigentum seien untrennbare Bestandteile des einheitlichen Objekts Eigentumswohnung. Das Gemeinschaftseigentum der Wohnungseigentümer sei entsprechend ihrer Miteigentumsanteile zuzuordnen, weil eine Bruchteilsgemeinschaft (§1008 BGB) vorliege. In der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urt. v. 10. Oktober 2017 - X R 6/16 -, juris zu § 7h EStG im Fall der Errichtung eines neuen Dachgeschosses) sei geklärt, dass nicht begünstigte Baumaßnahmen im anteiligen Gemeinschaftseigentum *allen* Eigentümern der Wohnungseigentümergeinschaft zuzuordnen seien. Abweichend davon habe die Beklagte zunächst eine „Grundsumme“ aus bescheinigungsfähigen und nicht bescheinigungsfähigen Aufwendungen ermittelt und diese entsprechend den Miteigentumsanteilen auf die Eigentümer aufgeteilt. Von den so ermittelten Beträgen seien anschließend die Kosten des als nicht bescheinigungsfähigen angesehenen Dachausbaus von den Wohnungen, . und. abgezogen worden, ohne danach zu differenzieren, ob sich die Wohnungen im ersten Dachgeschoss, im zweiten Dachgeschoss oder - wie die Wohnung des Klägers - teilweise im ersten Dachgeschoss und teilweise im Obergeschoss befänden. Ein Abzug

für den Ausbau des zweiten Dachgeschosses sei für die Wohnung nicht gerechtfertigt. Treppen und Fahrstuhl stünden im Gemeinschaftseigentum, weshalb eine Aufteilung nach den Verhältnissen der Miteigentumsanteile geboten sei, für den Kläger statt 6.694,82 € also nur 1.214,47 € ($76/1.000$ von 15.979,91 €). Beim Aufzug hätten statt 5.098,48 € nur 4.076,16 € abgezogen werden dürfen. Für die Gauben der Wohnung hätte kein Abzug erfolgen dürfen, weil es sich ausweislich der in der Berufungsverhandlung vorgelegten Fotos um Bestandsgauben gehandelt habe, nicht etwa um neu hergestellte Gauben.

12 Ausgehend davon, dass es sich bei den Gauben und dem Dachausbau um Sondereigentum handle, hätte der Dachausbau (seine fehlende Bescheinigungsfähigkeit unterstellt) mit einer Fläche von 326,94 m² im Verhältnis der jeweils betroffenen Wohnflächen Berücksichtigung finden müssen, weshalb für die Wohnung des Klägers nicht 100,3 m², sondern allenfalls die im ersten Dachgeschoss gelegenen 19,44 m² hätten angesetzt werden dürfen. Die Wohnungen und. hingegen lägen vollständig im Dachgeschoss. Sein Anteil am Dachgeschoss betrage lediglich 5,93 %, weshalb lediglich 5.838,91 € abzuziehen seien. Handle es sich bei den Gauben und dem Dachausbau um Gemeinschaftseigentum, seien ihm $76/1.000$ der Aufwendungen zuzurechnen.

13 Der Kläger beantragt,

das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 14. November 2017 - 7 K 2282/15 - zu ändern und die Beklagte unter teilweiser Aufhebung ihres Bescheids vom 21. Oktober 2013 in der Gestalt ihres Widerspruchsbescheids vom 24. November 2015 zu verpflichten, für die Eigentumswohnung des Klägers anteilige anerkannte Aufwendungen i. H. v. 128.024,85 € hinsichtlich der am Gebäude durchgeführten Arbeiten zu bescheinigen.

14 Die Beklagten beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

15 Sie verteidigt das angefochtene Urteil. Zugelassen worden sei die Berufung ausschließlich hinsichtlich der Aufteilung der in ihrer Gesamthöhe feststehenden Sanierungsaufwendungen für das Gebäude bezogen auf die Eigentumswohnung des Klägers. Auf Einwendungen gegen die Nichtberücksichtigung anderweitiger

Aufwendungen (etwa „bereits vorhandener“ Gauben) könne der Kläger die Berufung nicht stützen. Auch soweit der Bescheid vom 21. Oktober 2013 in der Gestalt des Teilabhilfe- und Widerspruchsbescheids vom 24. November 2015 im Berufungsverfahren in zulässiger Weise zur Überprüfung gestellt werde, sei die Berechnung der dem Kläger zu bescheinigenden anteiligen Sanierungsaufwendungen rechtmäßig erfolgt. Aus der finanzgerichtlichen Rechtsprechung lasse sich nichts Abweichendes herleiten. Dies gelte auch für das vom Kläger erstrittene Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 1. August 2018 - 6 K 282/18 -, juris, das sich nicht zur denkmalschutzrechtlich gebotenen Berechnungsmethode hinsichtlich seiner Eigentumswohnung verhalte, sondern die Bindungswirkung der verwaltungsbehördlichen Bescheinigung nach §§ 7i ff. EStG für die Finanzverwaltung bestätige.

16 Die Prüfung der Bescheinigungsfähigkeit von Aufwendungen erfolge in einem Verwaltungsverfahren (§ 1 SächsVwVfZG und § 1 VwVfG) nach § 7i Abs. 2 EStG i. V. m. § 4 Abs. 4 Satz 1 SächsDSchG, für das eine Bindung an die zivilrechtlichen Regelungen des Wohnungseigentumsgesetzes nicht bestehe (so bereits SächsOVG, Urt. v. 20. Oktober 2016 - 1 A 369/14 -, juris). Zunächst sei zu prüfen, ob die jeweilige Baumaßnahme die erforderlichen tatbestandlichen Voraussetzungen erfülle. Abzulehnen sei die Erteilung einer Bescheinigung auch dann, wenn erforderliche Zahlungsnachweise nicht vorlägen. Im Rahmen einer sog. Abgrenzung sei zwischen bescheinigungsfähigen und nicht bescheinigungsfähigen Aufwendungen zu unterscheiden, was unter Umständen nur unter Mitwirkung des jeweiligen Antragstellers möglich ist. Bei Wohnungseigentum sei die Erteilung der vom Gesetz geforderten objektbezogenen Bescheinigung für jede Wohneinheit gesondert vorzunehmen, was sich bei nicht wohnungseigentums- oder teileigentumsbezogenen Baumaßnahmen namentlich von Bauträgern als schwierig erweise. Die in der gesetzlichen Regelung zum Ausdruck kommende Vorstellung des Gesetzgebers von rein wohnungsbezogenen Sanierungen erscheine praxisfern. Üblicherweise gebe es auch wegen der Gewinnoptimierungsabsicht der Bauträger keine auf einzelne Wohnungen bezogenen Rechnungen, sondern nur Rechnungen für einzelne Gewerke.

17 Vor diesem Hintergrund sei die vom Verwaltungsgericht Dresden in ständiger Rechtsprechung bestätigte Berechnungsmethode der Beklagten nicht zu beanstanden

(vgl. SächsOVG, Urt. v.20. Oktober 2016 - 1 A 368/14 -, juris). Sie berücksichtige denkmalschutzrechtliche Belange und gewährleiste, dass nicht bescheinigungsfähige Aufwendungen (etwa von Dachgeschossausbauten oder Gauben) nur bei den Wohnungseigentümern abgezogen würden, die sie nutzten. Wohnungseigentümer, die ohne Erweiterungsanbauten mehr in das Denkmal investiert hätten, bekämen höhere Aufwendungen bescheinigt als jene mit nichtbescheinigungsfähigen Anbauten. Eine andere Berechnungsweise werde den denkmalschutzrechtlichen Belangen und den Grundsätzen des Verwaltungsrechts nicht in gleicher Weise gerecht; dies gelte auch für die vom Kläger geforderte Anwendung der Maßstäbe des Wohnungseigentumsgesetzes, die das Gesetz nicht vorschreibe. Eine „gleichmäßige“ Aufteilung nach dem Wohnungseigentumsgesetz wäre rechtlich und tatsächlich äußerst schwierig umsetzbar, hinge von den jeweiligen Vereinbarungen im Einzelfall (etwa über Teile einer Balkon- oder Heizungsanlage) sowie von einer entsprechenden Rechnungslegung ab, die es in Bauträgerfällen üblicherweise nicht gebe, und liefere nicht zuletzt dem von § 7i EStG bezweckten Ausgleich denkmalbedingter Mehraufwendungen zuwider. In vielen Fällen seien die Aufwendungen für einzelne Wohnungen selbst durch einen Gutachter nicht mehr ermittelbar.

- 18 Die in WEG-Fällen erforderliche Aufteilung der bescheinigungsfähigen Aufwendungen erfolge je nach Art der Maßnahme etwa nach Quadratmetern oder Stückzahlen (etwa bei Türen oder Waschbecken), wobei es dem jeweiligen Antragsteller sowohl obliege, darzulegen, welcher Anteil und wieviel an bescheinigungsfähigen Gesamtaufwendungen eines Gewerks sein Wohneigentum betreffe, als auch wie und in welchem Umfang abzugrenzende Aufwendungen in Abzug zu bringen seien. In Fällen der eindeutigen Zuordnungsmöglichkeit für alle Einheiten (etwa bei einer nicht bescheinigungsfähigen Tiefgarage oder Dacheindeckung) bedürfe es in der Regel keiner weiteren Überlegungen, weil die Aufwendungen vorab von den Gesamtkosten abgezogen werden könnten. Gebe es weder eine eindeutige Zuordnungsmöglichkeit noch eine auf das jeweilige Wohneigentum bezogene Rechnungslegung, lehne die Beklagte nicht die „gesamte Rechnung“ ab, sondern bediene sich ihrer Berechnungsmethode, die von der Abgrenzung durch den jeweiligen Antragsteller ausgehe. Streitige Aufwendungen, die nicht bescheinigungsfähig seien und nicht alle Einheiten gleichermaßen beträfen, würden der Summe der bescheinigungsfähigen Aufwendungen für das Gesamtobjekt

zunächst zur Bildung der sog. Grundsumme hinzugerechnet und anschließend nach der Aufteilung auf alle Eigentümer anhand der Miteigentumsanteile nur bei jenem Wohnungs- und Teileigentumseigentümer in Abzug gebracht, der sie nutze. Der Abzug erfolge unabhängig davon, ob es sich um Aufwendungen für das Gemeinschaftseigentum oder das Sondereigentum handle. Damit erhöhe sich der Anteil der nicht betroffenen Wohnungseigentümer an den bescheinigungsfähigen Aufwendungen gegenüber dem Anteil der Wohnungseigentümer, die die nicht bescheinigungsfähigen Erweiterungen nutzten. Zugleich würden alle Eigentümer an der Grundsumme mit ihrem Miteigentumsanteil unabhängig davon beteiligt, ob jeder von ihnen einen Nutzen von der in der Grundsumme enthaltenen Aufwendungen habe oder nicht. Entgegen den Ausführungen des Klägers seien nur die Aufwendungen für den Dachgeschossausbau in Abzug gebracht worden; seine Berechnungen seien unzutreffend.

- 19 In der Berufungsverhandlung haben die Beteiligten übereinstimmend erklärt, dass von bescheinigungsfähigen Aufwendungen für das Gebäude in einer Gesamthöhe von 1.486.434,22 € auszugehen ist. Auf Nachfrage des Senats hat die Beklagte ihre Berechnung auf Seite 4 ihres Schriftsatzes vom 16. Juli 2020 unwidersprochen dahingehend erläutert, dass der Betrag i. H. v. 6.694,82 € für die Position „Neubau Treppe“ in der zugrundeliegenden Rechnung ausgewiesen war, also nicht wie bei der dortigen Position „Ausbau Dachgeschoss“ i. H. v. 22.664,78 € entsprechend der Abgrenzung des Baurägers vorgenommen habe, was der Kläger in der Berufungsverhandlung bezweifelt hat.
- 20 In einem parallel geführten finanzgerichtlichen Verfahren des Klägers änderte das Sächsische Finanzgericht durch bislang nicht rechtskräftiges Urteil vom 1. August 2018 - 6 K 282/18 - (in Kopie vorgelegt als Anlage zum Schriftsatz v. 7. September 2018; Revisionsverfahren beim BFH anhängig unter dem Aktenzeichen IX R 8/19) einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung des Klägers vom 13. November 2017. In den Urteilsgründen äußerte sich das Finanzgericht zum „Zusammenspiel“ von verwaltungsbehördlichen Bescheinigungen nach § 7h EStG und Folgebescheiden, zur Bindungswirkung bei Gebäuden und bei Eigentumswohnungen auch hinsichtlich der Funktionsträgerkosten, die vom jeweiligen Finanzamt zuzuordnen sind.

21 Die vom Senat am 18. September 2020 niedergelegte Entscheidungsformel des Urteils wurde der Beklagten am 21. September 2020 auf telefonische Anfrage mitgeteilt. Mit nachgereichtem Schriftsatz vom 20. Oktober 2020 hat der Kläger seine in der mündlichen Verhandlung erläuterten Rechtsausführungen zur Aufteilung der unstreitig gestellten Gesamtaufwendungen für das Gebäude i. H. v. 1.486.434,22 € anhand der Flächen der jeweiligen Eigentumswohnungen bekräftigt.

22 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf die Gerichtsakte (zwei Bände) sowie die von der Beklagten vorgelegten Verwaltungsvorgänge verwiesen (elf Ordner und eine Heftung), die Gegenstand der mündlichen Verhandlung gewesen sind.

Entscheidungsgründe

23 Auf die Berufung des Klägers ist das angefochtene Urteil in dem aus der Entscheidungsformel ersichtlichen Umfang zu ändern.

24 Gegenstand der vom Senat nur teilweise zugelassenen (§ 124a Abs. 5 Satz 5 VwGO) Berufung ist das klageabweisende Urteil insoweit, als sich der Kläger gegen die Aufteilung des Gesamtbetrags der nach § 7i Abs. 1 i. V. m. § 7h Abs. 3 EStG bescheinigungsfähigen Sanierungsaufwendungen für das denkmalgeschützte Gebäude auf seine Eigentumswohnung wendet. Dies betrifft einen Gesamtbetrag i. H. v. 1.486.424,22 € wie es im Berufungsverfahren unstreitig gestellt wurde. Soweit sich die Verpflichtungsklage ursprünglich auch auf anteilige Aufwendungen für Außenanlagen des Gebäudes (§ 10g Abs. 1 EStG) sowie auf anteilige Aufwendungen für sog. Funktionsträgergebühren (vgl. Schreiben des BMF v. 20. Oktober 2003, BStBl. I S. 546) bezogen hat, sind diese abtrennbaren Aufwendungen weder von der Berufungszulassung umfasst noch - wie in der mündlichen Verhandlung klargestellt wurde - Gegenstand des klägerischen Berufungsantrags (§ 129 VwGO).

25 Im vorbezeichneten Umfang ist die Berufung zulässig und teilweise begründet.

- 26 Die auf die Ausstellung einer Bescheinigung über erhöhte anteilige Absetzungen nach § 7i Abs. 1 i. V. m. § 7h Abs. 3 EStG i. H. v. 128.024,85 € also auf den Erlass eines Grundlagenbescheids, gerichtete Verpflichtungsklage ist zulässig und insoweit begründet, als die Beklagte dem Kläger für dessen Eigentumswohnung Aufwendungen von weniger als 112.969,00 € bescheinigt hat. In diesem Umfang ist der Bescheid der Beklagten vom 21. Oktober 2013 in der Gestalt ihres Teilabhilfe- und Widerspruchsbescheids vom 24. November 2015 rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 113 Abs. 5 Satz 1 VwGO); im Übrigen ist die Klage unbegründet.
- 27 Gemäß § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige bei einem im Inland gelegenen Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 EStG im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 % und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 % der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, absetzen. Nach § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG müssen die Baumaßnahmen in Abstimmung mit der in Absatz 2 der Vorschrift bezeichneten Stelle durchgeführt worden sein. Gemäß § 7i Abs. 2 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle die Voraussetzungen des Absatzes 1 der Vorschrift für das Gebäude oder den Gebäudeteil und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweist. Über die Verweisung des § 7h Abs. 3 EStG sind die Vorschriften des § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für Eigentumswohnungen in denkmalgeschützten Gebäuden anzuwenden.
- 28 Die verwaltungsbehördliche Bescheinigung dient dem Nachweis des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 7i Abs. 1 EStG für das Gebäude oder die darin gelegene Eigentumswohnungen (vgl. BFH, Urt. v. 16. September 2014 - X R 29/12 -, juris Rn. 15; Senatsbeschl. v. 7. Juli 2015 - 1 A 78/14 -, juris Rn. 17) und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen (§ 7i Abs. 2 Satz 1 EStG). Es handelt sich um einen objekt- und maßnahmebezogenen Grundlagenbescheid, dessen verbindliche Feststellungen sich auf die Tatbestände des

- zum Landesrecht gehörenden Denkmalrechts beschränken, nämlich die Denkmaleigenschaft des Gebäudes, sowie darauf, ob die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind (vgl. BFH, Urt. v. 24. Juni 2009 - X R 8/08 -, juris Rn. 14; Senatsurt. v. 28. Februar 2019 - 1 A 292/17 -, juris Rn. 11).
- 29 Ist Wohnungseigentum gebildet worden, können die erhöhten Absetzungen lediglich für die jeweilige Eigentumswohnung in Anspruch genommen werden. Insoweit ist in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung höchstrichterlich geklärt, dass das Zuordnungsobjekt durch das Sondereigentum an den Räumen der Wohnung und dem Miteigentumsanteil am Gemeinschaftseigentum gebildet wird, wie es der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 WEG entspricht (vgl. BFH, Urt. v. 10. Oktober 2017 - X R 6/16 -, juris Rn. 41: „die aus beiden Eigentumsformen zusammengesetzte Eigentumswohnung“). Dies ist nach Überzeugung des Senats auch für das verwaltungsbehördliche Bescheinigungsverfahren nach § 7i Abs. 1 i. V. m. § 7h Abs. 3 EStG zugrunde zulegen (vgl. bereits SächsOVG, Urt. v. 20. Oktober 2016 - 1 A 369/14 -, juris Rn. 21).
- 30 Die Höhe der nach § 7i Abs. 2 Satz 1 EStG zu bescheinigenden Aufwendungen steht nicht im Ermessen der zuständigen Behörde (BVerwG, Beschl. v. 28. Juni 2017 - 4 B 22.17 -, juris Rn. 14). Im Ausgangspunkt handelt es sich um eine gebundene Entscheidung, weshalb es für die gerichtliche Überprüfung weder auf eine Verwaltungspraxis der Beklagten oder des vormals zuständigen Freistaats Sachsen ankommt, noch auf die in der Berufungsverhandlung erörterte Bescheinigungsrichtlinien des Sächsischen Staatsministeriums des Innern (SMI) zur Anwendung der §§ 7h, 10f und 11a des Einkommenssteuergesetzes vom 1. Juli 2016 oder auf Runderlasse, mögen sie auch Anhaltspunkte für die Sichtweise und die Praxis der Bescheinigungsbehörden vermitteln (vgl. BVerwG, Beschl. v. 28. Juni 2017 a. a. O. Rn. 12 für eine als unzutreffend angesehenen „Verwaltungsempfehlung“ des SMI vom 2. Februar 2011 zum Ausbau ungenutzter Dachgeschosse).
- 31 Betreffen Sanierungsmaßnahmen in einem denkmalgeschützten Gebäude mehrere Eigentumswohnungen, ist die Verwaltungsbehörde zur Aufteilung des bescheinigungsfähigen Gesamtbetrags auf die jeweiligen Eigentumswohnungen

berufen (BFH, Urt. v. 16. September 2014 - XR 29/12 -, juris Rn. 15; Urt. v. 10. Oktober 2017 - XR 1/17 -, juris Rn. 25 ff.; Senatsurt. v. 20. Oktober 2016 - 1 A 369/14 -, juris 21), wobei sie den entscheidungserheblichen Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln hat, ohne an das Vorbringen der Beteiligten gebunden zu sein (§ 1 SächsVwVfZG i. V. m. § 26 Abs. 2 VwVfG). Der Amtsermittlungsgrundsatz findet seine Grenze in der Mitwirkungspflicht der Beteiligten, die insbesondere gehalten sind, die ihnen geläufigen Tatsachen, mit denen sie ihre Anträge begründen, selbst vorzutragen. Die materielle Beweislast für das Vorliegen bescheinigungsfähiger Aufwendungen liegt bei demjenigen, der sie für sich beansprucht (BFH, Urt. v. 24. Juni 2009 - XR 8/08 -, juris Rn. 21; Senatsurt. v. 28. Februar 2019 - 1 A 292/17 -, juris Rn. 31 m. w. N.)

- 32 Zur Aufteilung der bescheinigungsfähigen Aufwendungen in Bauträgerfällen, bei denen eine Gesamtsanierung von denkmalgeschützten Gebäuden ohne gesonderte Rechnungslegung für die einzelnen Wohnungen erfolgt und sich die jeweils gebildeten Eigentumswohnungen wesentlich unterscheiden, liegt eine gesetzliche Regelung nicht vor. Verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung zu den rechtlichen Maßstäben für die behördliche Zuordnung von bescheinigungsfähigen Sanierungsaufwendungen i. S. v. § 7i Abs. 1 i. V. m. § 7h Abs. 3 EStG auf wesentlich unterschiedliche Eigentumswohnungen eines denkmalgeschützten Gebäudes ist - soweit ersichtlich - nicht veröffentlicht, obwohl sich die damit verbundenen Rechtsfragen in zahlreichen Bescheinigungsverfahren stellen. Soweit die Beklagte in diesem Zusammenhang auf das rechtskräftige Senatsurteil vom 20. Oktober 2016 - 1 A 369/14 -, juris, verweist, hat sich der erkennende Senat nicht abschließend zur Berechnungsmethode der Beklagten geäußert, die das Verwaltungsgericht Dresden in ständiger Rechtsprechung als rechtmäßig ansieht. Im Berufungsverfahren 1 A 369/14 hatte der Senat lediglich zu entscheiden, ob die dortigen Kläger einen Anspruch auf die Bescheinigung höherer Aufwendungen nach §§ 7i, 10 f und 11b EStG zustand, obwohl sich ihre Eigentumswohnung nicht in dem denkmalgeschützten Hauptgebäude, sondern in einem nicht denkmalgeschützten Nebengebäude befand. Mit dem genannten Urteil hat der Senat einen weitergehenden Anspruch der dortigen Kläger verneint, ohne dass es auf die Berechnungsmethode der Beklagten im Einzelnen entscheidungstragend ankam. In diesem Zusammenhang hat der Senat ausgeführt, dass dem Gesetzeswortlaut eine Aufspaltung der Herstellungskosten in einen Anteil für das

Gemeinschafts- und einen Anteil in das Sondereigentum nicht zu entnehmen ist (Urt. v. 20. Oktober 2016 a. a. O. juris Rn. 21; vgl. auch BFH, Urt. v. 10. Oktober 2017 - X R 6/16 -, juris Rn. 39: „Gemeinschafts- und Sondereigentum“ [gehören] als untrennbare Bestandteile“ zu dem einheitlichen Objekt Eigentumswohnung).

- 33 Soweit der Kläger auf die finanzgerichtliche Rechtsprechung verweist, greift dies nicht ohne weiteres durch, weil die Finanzbehörden und nachfolgend die Finanzgerichte an die jeweils erteilten Grundlagenbescheide der Verwaltungsbehörden gebunden sind, mögen sie im Einzelfall auch rechtswidrig sein. Sollten sich Bescheinigungen als unvollständig oder unklar erweisen, berechtigt dies die Finanzverwaltung nicht zur eigenständigen Festsetzung, sondern es besteht eine Remonstrationspflicht gegenüber der jeweiligen Bescheinigungsbehörde. Nur mittelbar kann der finanzgerichtlichen Rechtsprechung ein Verteilungsmaßstab entnommen werden, so etwa bei der Zuordnung der Funktionsträgerkosten eines Bauträgermodells (vgl. SächsFG, Urt. v. 1. August 2018 - 6 K 282/18 -, juris Rn. 31 ff. zur Aufteilung der Funktionsträgerkosten des hiesigen Klägers zwischen Gebäude und Außenanlagen).
- 34 Das Fehlen eines gesetzlich geregelten Verteilungsmaßstabs spricht nach Auffassung des Senats für die Annahme eines behördlichen Beurteilungsspielraums mit der Folge einer eingeschränkten gerichtlichen Prüfungsmaßstabs. In Fällen dieser Art beschränkt sich die vollständige gerichtliche Kontrolle auf die rechtlichen und tatsächlichen Grundlagen der Bewertung; soweit der Bewertungsspielraum reicht, findet eine eingeschränkte gerichtliche Prüfung in Form einer Plausibilitätskontrolle statt (vgl. BVerwG, Beschl. v. 24. Juli 2020 - 4 B 18.19 -, juris für Wertermittlungen nach § 154 BauGB).
- 35 Auch bei Anwendung dieses begrenzten Prüfungsmaßstabs hält der Senat die „differenzierende Betrachtung“, die der Berechnungsmethode der Beklagten zugrunde liegt, jedoch für nicht überzeugend. Im Ausgangspunkt zutreffend ist die Erwägung, dass die erhöhten Absetzungen nach § 7i EStG als „Teilausgleich für die Opfer“ dienen, die sich aus den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzrechts ergeben (vgl. bereits BVerwG, Beschl. v. 18. Juli 2001 - 4 B 45.01 -, juris Rn. 7). Anders als die Beklagte (und die vorzitierte Bescheinigungsrichtlinien des SMI unter

Nr. 5, soweit sie auf Fallgruppe der Veräußerung von Eigentumseinheiten zu „unterschiedlichen Quadratmeterpreisen“ abstellt, für die besondere Verteilungsregeln „in Betracht kommen“ sollen, die nicht erläutert werden) hält es der erkennende Senat für sachwidrig, die Höhe des Kaufpreises in den Aufteilungsmaßstab einzubeziehen. Die Höhe des Kaufpreises für einer Eigentumswohnung richtet sich erfahrungsgemäß wesentlich nach den örtlichen Marktbedingungen sowie der Attraktivität des jeweiligen Objekts (Stichwort: „Wohnung mit Südbalkon in bevorzugter Lage“), nicht nach der Bedeutung der jeweiligen Wohnung für die Erhaltung des Denkmals (etwa im Falle eines erhöhter Sanierungsaufwands einer Erdgeschosswohnung wegen aufsteigender Bodennässe). Die von der Beklagten gewählte „differenzierende Betrachtung“, bei der nicht bescheinigungsfähige Aufwendungen zunächst in die sog. Grundsumme eingerechnet und anschließend einzelnen Wohnungen als Abzugsposten zugeordnet werden, führt darüber hinaus zu einer nicht gerechtfertigten anteiligen Erhöhung der bescheinigungsfähigen Aufwendungen für die übrigen Eigentumswohnungen und entfernt sich damit von dem in § 7i EStG zugrunde gelegten Objekt- und Maßnahmebezug des Grundlagenbescheids.

36 Erweist sich der von der Beklagten gewählte Aufteilungsmaßstab danach aus den vorstehenden Gründen als nicht überzeugend, ist nach Auffassung des Senats auf einen pauschalierenden Flächenmaßstab zurückzugreifen, wenn der auf das Wohneigentum entfallende Miteigentumsanteil - wie hier - nach der Teilungserklärung dem anteiligen Nutzfläche der Wohnung am Gesamtgebäude entspricht. Dieser Maßstab trägt der Regelung des § 1 Abs. 2 WEG bestmöglich Rechnung, nach die Eigentumswohnung durch die unabtrennbaren Bestandteile Sonder- und Gemeinschaftseigentum gebildet wird, weshalb sie steuerrechtlich als einheitliches Wirtschaftsobjekt zu betrachten ist (vgl. BFH, Urt. v. 10. Oktober 2017 - X R 6/16 -, juris Rn. 39, 41). Für einen davon abweichenden Begriff der Eigentumswohnung bietet das Landesrecht hinsichtlich des Bescheinigungsverfahrens keine Grundlage.

37 Bei Anwendung dieses Verteilungsmaßstabs kann der Kläger für seine Eigentumswohnung 76/1.000 der für das Gebäude insgesamt nach § 7i EStG bescheinigungsfähigen Aufwendungen i. H. v. 1.486.434,22 € als erhöhte Absetzungen beanspruchen, also 112.969 €

- 38 Eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung (§ 104 Abs. 3 Satz 2 VwGO) aufgrund des nachgereichten Schriftsatzes des Klägers vom 20. Oktober 2020 ist nicht veranlasst.
- 39 Die Kostenentscheidung beruht auf § 155 Abs. 1 VwGO, wobei das Teilunterliegen des Klägers im Zulassungsverfahren mit zu berücksichtigen ist.
- 40 Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 167 VwGO i. V. m. § 708 Nr. 11, § 709 ZPO.
- 41 Die Revision ist gemäß § 132 Abs. 2 Nr. 2 VwGO zuzulassen, weil die rechtlichen Maßstäbe für die verwaltungsbehördliche Zuordnung von bescheinigungsfähigen Sanierungsaufwendungen i. S. v. § 7i Abs. 1 i. V. m. § 7h Abs. 3 EStG auf wesentlich unterschiedliche Eigentumswohnungen eines denkmalgeschützten Gebäudes bislang nicht abschließend geklärt sind.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen das Urteil steht den Beteiligten die Revision an das Bundesverwaltungsgericht zu.

Die Revision ist beim Sächsischen Oberverwaltungsgericht, Ortenburg 9, 02625 Bautzen, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe des § 55a der Verwaltungsgerichtsordnung und der Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung) vom 24. November 2017 (BGBl. I S. 3803) in der jeweils geltenden Fassung einzulegen. Die Revisionsfrist ist auch gewahrt, wenn die Revision innerhalb der Frist bei dem Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig, schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe des § 55a der Verwaltungsgerichtsordnung und der Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung eingelegt wird. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen.

Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem Bundesverwaltungsgericht, Simsonplatz 1, 04107 Leipzig schriftlich oder in elektronischer Form nach Maßgabe des § 55a der Verwaltungsgerichtsordnung und der Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung einzureichen.

Die Begründung muss einen bestimmten Antrag enthalten, die verletzte Rechtsnorm und, soweit Verfahrensmängel gerügt werden, die Tatsachen angeben, die den Mangel ergeben.

Für das Revisionsverfahren besteht Vertretungszwang; dies gilt auch für die Einlegung der Revision und für die Begründung

gez.:

Meng

Schmidt-Rottmann

Kober

Beschluss

Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 11.205,94 € festgesetzt.

Gründe

- 1 Bei der nach § 47 Abs. 1 und 2, § 52 Abs. 1 GKG zu bemessenden Höhe des Streitwerts legt der Senat in ständiger Rechtsprechung 1/3 der streitigen Aufwendungen zugrunde; insoweit ist auf den Senatsbeschluss v. 26. Februar 2019 - 1 E 19/18 - zu verweisen, mit dem der Senat die Streitwertbeschwerde des Klägers zurückgewiesen hat. Ausgehend von dem Berufungsantrag des Klägers, der auf die Bescheinigung von Aufwendungen in Höhe von insgesamt 128.024,85 € gerichtet war, und den ihm durch den Teilabhilfe- und Widerspruchsbescheid vom 24. November 2015 bereits bescheinigten 94.407,04 € für die Aufwendungen am Gebäude belaufen sich die streitigen Aufwendungen auf 33.617,81 €
- 2 Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 68 Abs. 1 Satz 5 i. V. m. § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG).

gez.:

Meng

Schmidt-Rottmann

Kober