

Az.: 1 A 625/19
7 K 1489/16



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

der GbR
vertreten durch
den geschäftsführenden Gesellschafter

- Klägerin -
- Berufungsklägerin -

prozessbevollmächtigt:

gegen

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

- Beklagte -
- Berufungsbeklagte -

wegen

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

hat der 1. Senat des Sächsischen Obergerverwaltungsgerichts durch den Vorsitzenden Richter am Obergerverwaltungsgericht Meng, die Richterin am Obergerverwaltungsgericht Schmidt-Rottmann und den Richter am Obergerverwaltungsgericht Ranft

aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 2. Dezember 2021

am 8. Dezember 2021

für Recht erkannt:

Die Berufung der Klägerin gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 9. April 2019 - 7 K 1489/16 - wird zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtszügen.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des vollstreckbaren Betrags abwenden, wenn nicht die Beklagte vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Klägerin, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Gesellschafter:), begehrt die Erteilung einer Bescheinigung über weitere erhöhte Absetzungen nach § 7i i. V. m. § 7h Abs. 3 EStG i. H. v. 79.347,42 € für die von einem Bauträger erworbenen sechs Eigentumswohnungen in der denkmalgeschützten Gründerzeitvilla.
- 2 Das zuvor als Kindertagesstätte genutzte Gebäude wurde 2003 von der Beklagten an einen Dritten veräußert. Nach der Erteilung einer Baugenehmigung unter dem 3. Februar 2004 sowie anschließender Änderungsgenehmigungen wurde das Haus bis 2007 als Wohngebäude umgebaut und saniert. Durch den Umbau (u. a. Grundrissänderungen, Anbau von Balkonen, Dachgeschossausbau) entstanden neun unterschiedlich geschnittene Wohneinheiten. Die Projektgesellschaft mbH & Co. KG, die 2005 als Grundstückseigentümerin in das Grundbuch eingetragen worden war, erwarb im Juli 2006 das Sondereigentum an den Wohnungen Nrn. 1, 2, 3, 4, 7 und 8 (Miteigentumsanteile: 163/1.000, 170/1.000, 93/1.000, 73/1.000, 113/1.000 und 124/1.000, insgesamt: 736/1.000). Nachfolgend wurde die Projektgesellschaft

- die Beklagte zu verpflichten, ihr über den Betrag von 741.0202,08 € hinaus weitere Aufwendungen in Höhe von insgesamt 89.361,40 € gemäß §§ 7i,10f, 11b und 10g EStG zu bescheinigen und den Bescheid des Beklagten vom 25.

Februar 2013 in Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 1. Juli 2016 aufzuheben, soweit er dem entgegensteht.

- 7 Die Beklagte hat Klageabweisung beantragt und unter Vertiefung der Begründung ihrer Bescheide ausgeführt, sowohl die Ermittlung der bescheinigungsfähigen Aufwendungen als auch deren Zuordnung zu den sechs Eigentumswohnungen der Klägerin seien rechtmäßig.
- 8 Das Verwaltungsgericht Dresden hat die Beklagte durch Urteil vom 9. April 2019 - 7 K 1489/16 - zur Bescheinigung von weiteren Aufwendungen i. H. v. 104,42 € (736/1.000 der Kosten für eine Schleifscheibe unter Rechnungsposition Nr. 66) verpflichtet und die Klage im Übrigen abgewiesen. Soweit sich die Klägerin gegen die von der Beklagten angewandte Berechnungsmethode wende und stattdessen einen allein anhand des Miteigentumsanteils (736/1.000) ermittelten Absetzungsbetrags begehre, sei ein Rechtsschutzbedürfnis nicht ersichtlich. Bei einer solchen Berechnung stünde der Klägerin anstelle des bereits bestandskräftig bescheinigten Betrags i. H. v. 691.240,45 € nur ein Betrag i. H. v. 686,752,20 € zu. Im Übrigen sei die Verpflichtungsklage zulässig, aber - mit Ausnahme der für den Treppenaufbau vollständig verschlissenen Schleifscheibe, deren Erforderlichkeit die Beklagte in der mündlichen Verhandlung zugestanden habe - unbegründet. Der Klägerin stehe kein Anspruch auf Bescheinigung von Aufwendungen für An- und Ausbauten in Form des Dachgeschossausbaus, des Balkonanbaus und der Errichtung von Dachterrassen zu. Die Berechnungsweise der Beklagten bei der Verteilung der für das gesamte Gebäude nachgewiesenen und bescheinigungsfähigen Aufwendungen auf die einzelnen Wohnungseigentümer sei ebenfalls nicht zu beanstanden. Danach würden die für den Anbau der Balkone, Errichtung der Dachterrassen und den Ausbau des Dachgeschosses zu Wohnungseigentum angefallenen nicht bescheinigungsfähigen Aufwendungen der Summe der bescheinigungsfähigen Aufwendungen für das Gesamtobjekt hinzugerechnet und nur bei den Sondereigentümern in Abzug gebracht, die sie nutzten. Dies gelte unabhängig davon, ob es sich um Aufwendungen für gemeinschaftliches Eigentum oder Sondereigentum handele. Eine Berechnung ausgehend von einer Grundsumme, die allein die bescheinigungsfähigen Aufwendungen für das Gemeinschaftseigentum enthalte und anteilmäßig auf alle Miteigentümer verteilt werde, sei nicht geboten. Eine Bescheinigung der Aufwendungen, die nicht durch Originalrechnung nachgewiesen seien, komme ebenso wenig in Betracht wie bei Pauschalrechnungen ohne detailliertes Leistungsverzeichnis oder zugrundeliegendes Angebot. Die Forderung der Beklagten nach der Vorlage von Originalrechnungen diene der Vermeidung der mehrfachen Inanspruchnahme von

„Fördermitteln“ durch unterschiedliche Personen bei verschiedenen Institutionen. Durch das Anbringen eines behördlichen Stempelaufdrucks auf den Originalen würde sichergestellt, dass andere Stellen von der Prüfung nach § 7i EStG Kenntnis erhielten. Eine unverhältnismäßige Benachteiligung des jeweiligen Antragstellers sei damit nicht verbunden, da es in seiner Interessenshäre liege, für den Erhalt und die Verwahrung der Belege Sorge zu tragen.

- 9 Die Klägerin hat 5. Juni 2019 die Zulassung der Berufung gegen das ihr am 6. Mai 2019 zugestellte Urteil beantragt und den Zulassungsantrag am Montag, den 8. Juli 2019 begründet.
- 10 Durch Beschluss vom 23. Februar 2021, der Klägerin zugestellt am 4. März 2021, hat der Senat die Berufung gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 9. April 2019 - 7 K 1491/16 - zugelassen, soweit die Klägerin die Erhöhung des ihr bescheinigten Betrags um die anteilige Berücksichtigung der Rechnungspositionen Nrn. 98, 126, 127, 166 bis 174 und 174b der Anlage BK1 zu ihrem Schriftsatz vom 8. Juli 2019 begehrt. Im Übrigen hat der Senat den Zulassungsantrag abgelehnt.
- 11 Die Klägerin hat die Berufung am 6. April 2021 (Osterdienstag) begründet. Sie macht geltend, ihr stehe ein Anspruch gegen die Beklagte auf Bescheinigung weiterer 79.347,42 € zu (736/1.000 von 107.8009,00 € als der Summe aus den Rechnungspositionen Nrn. 98, 126, 127, 166 bis 174 und 174b der Anlage BK1). Hinsichtlich der genannten Rechnungspositionen befinde sich die Klägerin in unverschuldeter Beweisnot. Sie sei nicht in der Lage, die von der Beklagten geforderten Originalrechnungen vorzulegen. Daran treffe sie aber keine Schuld. Im Zusammenhang mit Streitigkeiten zwischen dem ersten und dem nachfolgenden Bauträger seien Originalrechnungen „verschwunden“. Die Klägerin bzw. deren geschäftsführender Gesellschafter hätten umfangreiche gerichtliche Auseinandersetzungen gegen die GmbH sowie gegen deren Geschäftsführer geführt, der sich zwischenzeitlich in das Ausland abgesetzt habe. Vollstreckungsversuche bei mehreren Amtsgerichten und anderen Vollstreckungsorganen (etwa Gerichtsvollzieher) seien erfolglos geblieben. Im verwaltungsbehördlichen Bescheinigungsverfahren müsse der erforderliche Nachweis nicht zwingend durch Originalrechnungen geführt werden; die von der Klägerin vorgelegten Rechnungskopien, die im Ausland beschafften Duplexrechnungen und die Originalkontoauszüge, die den tatsächlichen Zahlungsfluss belegten, reichten aus. Die insoweit im Steuerrecht geltenden Maßstäbe müssten auch hier Anwendung finden.

- 12 Die Klägerin beantragt (sachdienlich gefasst),

das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 9. April 2019 - 7 K 1489/16 - zu ändern und die Beklagte unter teilweiser Aufhebung ihres Bescheids vom 25. Februar 2013 in der Gestalt ihres Widerspruchsbescheids vom 1. Juli 2016 zu verpflichten, der Klägerin über den Betrag von 741.306,50 € hinaus weitere Aufwendungen in Höhe von 79.347,42 € zu bescheinigen.

- 13 Die Beklagte beantragt,

die Berufung zurückzuweisen.

- 14 Sie verteidigt das angefochtene Urteil. Auf die Frage, ob eine Nachweisführung im Bescheinigungsverfahren entgegen der ständigen Verwaltungspraxis der Beklagten auch ohne Originalrechnungen geführt werden könne, komme es nicht streitentscheidend an, weil die von der Klägerin geltend gemachten Beträge, soweit sie vom Zulassungsbeschluss erfasst seien (daran fehle es bei der Rechnungsposition Nr. 174b), bereits den einzelnen Positionen nicht zugeordnet werden könnten. Eine unverschuldete Beweisnot, wie sie etwa in einem Hochwasserfall vorstellbar sei, werde von der Klägerin lediglich pauschal und unsubstantiiert behauptet. Im Übrigen seien die klägerseitig vorgelegten Unterlagen auch nicht aussagekräftig. Eine bloße Schätzung von denkmalbedingten Aufwendungen scheide aus. Die Klägerin habe lediglich Pauschalrechnungen vorgelegt, die eine Abgrenzung und Zuordnung der Leistungen zu den einzelnen Gewerken nicht ermöglichten. Teilweise fehlten auch Zahlungsnachweise (Position Nr. 170). Die unter den Positionen Nrn. 172 und 173 geltend gemachten 3.000 € seien möglicherweise doppelt beantragt worden. Jedenfalls existiere über die Zahlungsbeträge nur ein Zahlungsnachweis. Die entsprechende Kontoauszugskopie über 3.000 € sei doppelt eingereicht worden. Bei den Positionen Nrn. 126 und 127 lasse sich keine Abgrenzung zu den nicht bescheinigungsfähigen Elektromotoren der Rollläden entnehmen. Die unter Nr. 127 geltend gemachten Aufwendungen von 7.600,45 € bezögen sich auf eine „Restzahlung“ für nicht konkret zuordenbaren Leistungen. Bei der Position Nr. 98 seien 11.600 € der geltend gemachten 14.618,30 € bescheinigt worden. Die Differenz habe nicht bescheinigt werden können, da insoweit Rechnungen fehlten. Ein Angebot über 2.469,16 € genüge nicht. Der weitergehende Differenzbetrag sei unter Nr. 97 geltend gemacht und bescheinigt worden (549,14 €).

- 15 Im Rahmen des Rechtsgesprächs in der Berufungsverhandlung hat der Senat u. a. darauf hingewiesen, dass sein im Zulassungsbeschluss vom 23. Februar 2021 zitiertes

Urteil vom 17. September 2020 - 1 A 173/18 -, juris, zum Maßstab für die Aufteilung von bescheinigungsfähigen Gesamtaufwendungen für ein denkmalgeschütztes Wohngebäude auf einzelne Eigentumswohnungen (§ 7i i. V. m. § 7h Abs. 3 EStG) nach der Rücknahme der Revision im Verfahren - 4 C 1.21 - des Bundesverwaltungsgerichts durch die hiesige Beklagte zwischenzeitlich rechtskräftig geworden ist. Zudem wurde die Rechtsfrage erörtert, ob der Klägerin ein weitergehender Bescheinigungsanspruch auch für den Fall zustehen kann, dass ihr durch die Anwendung des von der Beklagten herangezogenen Aufteilungsmaßstabs bereits Absetzungen in einer Höhe bescheinigt wurden, die jenen Absetzungsbetrag übersteigt, der sich bei Anwendung des Aufteilungsmaßstabs aus dem vorgenannten Senatsurteil ergibt.

- 16 Mit nachgereichtem Schriftsatz vom 2. Dezember 2021 hat die Beklagte ihre Rechtsauffassung bekräftigt, dass eine Schätzung bescheinigungsfähiger Aufwendungen ausscheide; im Bereich der Leistungsverwaltung sei es anerkanntermaßen Sache des jeweiligen Antragstellers, die Voraussetzungen eines Begünstigungstatbestands zu schaffen.
- 17 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf die Gerichtsakte (zwei Bände), die von der Beklagten vorgelegten Verwaltungsvorgänge (eine Heftung), die von der Klägerin vorgelegten Rechnungsunterlagen (drei Ordner) sowie die Gerichts- und Behördenakten des zur gemeinsamen Verhandlung verbundenen Parallelverfahrens 1 A 624/19 (zwei Bände Gerichtsakten, fünf Ordner und zwei Heftungen) verwiesen. Diese Akten waren Gegenstand der mündlichen Verhandlung.

Entscheidungsgründe

- 18 Die zulässige Berufung der Klägerin ist unbegründet.
- 19 Gegenstand der vom Senat nur teilweise zugelassenen Berufung (§ 124a Abs. 5 Satz 5 VwGO) ist das angefochtene Urteil insoweit, als das Verwaltungsgericht die auf die Erteilung einer Bescheinigung über weitere erhöhte Absetzungen gerichtete Klage für ihre sechs Eigentumswohnungen im denkmalgeschützten Gebäude hinsichtlich der Rechnungspositionen Nrn. 98, 126, 127, 166 bis 174 und 174b der Anlage BK 1 zum Schriftsatz der Klägerin vom 8. Juli 2019 abgewiesen hat. Dies betrifft einen Betrag i. H. v. 79.347,42 € (736/1.000 von 107.809,00 €), wie ihn die Klägerin mit ihrem Berufungsantrag zur Entscheidung

gestellt hat. Aufwendungen für die Außenanlagen des Denkmals nach § 10g Abs. 1 EStG, wie sie der Klägerin im Verwaltungsverfahren bescheinigt wurden, sind nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens.

- 20 Auf die nur von der Klägerin eingelegte Berufung hat der Senat im Hinblick auf die Antragsbindung nach § 129 VwGO (Verbot der reformatio in peius, vgl. Happ, in Eyermann, VwGO, 15. Aufl., § 129 Rn. 1) nicht darüber zu befinden, ob das Verwaltungsgerichte die Beklagte zu Recht zur Bescheinigung von weiteren erhöhten Absetzungen i. H. v. 104,42 € (736/1.000 der Kosten für eine Schleifscheibe unter Rechnungsposition Nr. 66) verpflichtet hat.
- 21 Die auf die Erteilung einer Bescheinigung über weitere erhöhte anteilige Absetzungen nach § 7i Abs. 1 und 3 i. V. m. § 7h Abs. 3 EStG, also auf den Erlass eines Grundlagenbescheids durch die Beklagte als Rechtsträgerin der i. S. v. § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG „nach Landesrecht zuständigen ... Stelle“, gerichtete Verpflichtungsklage ist zulässig, aber unbegründet.
- 22 Die Klägerin hat keinen Anspruch gegen die Beklagte auf Erteilung einer Bescheinigung über weitere erhöhte Absetzungen nach § 7i Abs. 1 und 3 i. V. m. § 7h Abs. 3 EStG für den Umbau und die Sanierung ihrer sechs Wohnungen (Nr. 1, 2, 3, 4, 7, 8) in dem denkmalgeschützten Gebäude. Durch die Ablehnung der Erteilung einer Bescheinigung hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Rechnungsposten über einen Betrag i. H. v. 79.347,42 € ist die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt (§ 113 Abs. 5 Satz 1 VwGO). Ob die Beklagte ihre Teilablehnung des klägerischen Bescheinigungsantrags hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Rechnungspositionen „richtig“ begründet hat, ist für den Erfolg der Verpflichtungsklage unerheblich (vgl. BVerwG, Beschl. v. 21. März 2012 - 2 B 101.11 -, juris Rn. 7; Decker, in Posser/Wolff, BeckOK VwGO, Stand 1. Oktober 2021, § 113 Rn. 69a m. w. N.). Entscheidend für den Erfolg der Verpflichtungsklage ist das Bestehen eines Anspruchs der Klägerin auf Erteilung einer Bescheinigung über weitere erhöhte Absetzungen hinsichtlich der sechs Eigentumswohnungen, der den Betrag i. H. v. 691.344,87 € übersteigt, also die Summe aus dem von der Beklagten im Verwaltungsverfahren bescheinigten Betrag i. H. v. 691.240,45 € und dem vom Verwaltungsgericht darüber hinaus zugesprochenen Betrag i. H. v. 104,42 €. Daran fehlt es hier.
- 23 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 „zumindest nicht offensichtlich rechtswidrige“ (so die Regelung i. d. F. des Gesetzes v. 21. Dezember 2020, BGBl. I S. 3096) 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 u. a. für Eigentumswohnungen in denkmalgeschützten Gebäuden anzuwenden.

- 24 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 für 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).
- 25 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 zu legen (vgl. SächsOVG, Urt. v. 17. September 2020 - 1 A 173/18 -, juris 29); für einen abweichenden Begriff der Eigentumswohnung als Zuordnungsobjekt des Steuerrechts bietet das Landesrecht keine Grundlage.

- 26 Hinsichtlich der Aufteilung der bescheinigungsfähigen Aufwendungen auf die einzelnen Wohnungen hat der Senat in seinem vorzitierten Grundsatzurteil vom 17. September 2020 - 1 A 173/18 - (a. a. O.) unter Rn. 31 ff. Folgendes ausgeführt:

„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.)

Zur Aufteilung der bescheinigungsfähigen Aufwendungen in Bauträgerfällen, bei denen eine Gesamtanierung 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.(...) Im Berufungsverfahren 1 A 369/14 (...) 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).

(...)

Das Fehlen eines gesetzlich geregelten Verteilungsmaßstabs spricht nach Auffassung des Senats für die Annahme eines behördlichen Beurteilungsspielraums mit der Folge eines 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).

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 vorzitierten Bescheinigungsrichtlinien des ... [Sächsischen Staatsministeriums des Innern zur Anwendung der §§ 7h, 10f und 11a des Einkommenssteuergesetzes vom 1. Juli 2016] 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 eine 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 erhöhten 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.

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 der anteiligen Nutzfläche der Wohnung am Gesamtgebäude entspricht. Dieser Maßstab trägt der Regelung des § 1 Abs. 2 WEG bestmöglich Rechnung, nach der 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.“

- 27 Daran hält der Senat fest. Ausgehend von diesen Maßstäben kann die Klägerin für ihre sechs Eigentumswohnungen 736/1.000 der für das Gebäude insgesamt als bescheinigungsfähig anzusehenden Aufwendungen (936.529,11 €) als erhöhte Absetzungen beanspruchen. Dies sind 689.285,42 € und damit weniger als jener Betrag, den die Beklagte der Klägerin bereits durch den Ausgangsbescheid vom 25. Februar 2013 für die anteiligen Aufwendungen am Gebäude bescheinigt hat (691.240,45 €).
- 28 Nicht anders als im Parallelverfahren 1 A 624/19, über das der Senat mit Urteil vom heutigen Tag entschieden hat, setzen sich die für das Gebäude insgesamt als bescheinigungsfähig anzusetzenden Aufwendungen zusammen aus den von der

Beklagten bescheinigten Aufwendungen in Höhe von 933.087,23 €, den Aufwendungen für die bei der Treppenaufarbeitung verbrauchte Schleifscheibe i. H. v. 141,88 €, über die das Verwaltungsgericht durch das insoweit nicht angefochtene Urteil vom 9. April 2019 entschieden hat, und den Aufwendungen für Rollläden (Rechnungsposition Nr. 126) i. H. v. 3.300 € (Summe 936.529,11 €).

- 29 Die Aufwendungen für den Einbau von Rollläden hat die Klägerin durch die Rechnung der Firma vom 26. Oktober 2005 zur Überzeugung des Senats nachgewiesen belegt. Sie sind bescheinigungsfähig (vgl. Position 126 der sog. „Mutterakte“), da sie im Zusammenhang mit der Sanierung und dem Umbau des Denkmals zu dessen zeitgemäßer Sanierung erforderlich sind, weil nur so eine dauerhafte Wohnnutzung im Erdgeschoß des denkmalgeschützten Gebäudes gesichert ist. Nach den Umständen des Falles kann davon ausgegangen werden, dass eine dauerhafte Vermietung nur möglich ist, wenn gewährleistet ist, dass Einblicke in die Wohnräume vor allem in den Abend- und Nachtstunden - vermieden werden können und die Wohnnutzung angesichts in dem Altbau angesichts seiner baulich bedingten Nachteile (u. a. bei der Wärmedämmung, vgl. Senatsbeschl. v. 12. April 2018 - 1 A 173/18 -, juris Rn. 13) vor Witterungseinflüssen und Feuchtigkeit geschützt werden kann (zum Prüfungsmaßstab vgl. BVerwG, Beschl. v. 11. November 2020 - 4 B 26.20 -, juris Rn. 5). Dies wurde von der Beklagten auch im Berufungsverfahren nicht grundsätzlich in Abrede gestellt. Bescheinigungsfähig sind insoweit dann aber entgegen der Auffassung der Beklagten die Baukosten für die Rollläden insgesamt, ohne dass es darauf ankommt, ob es sich um eine Rollladenanlage handelt, die mit einem Motor oder einem Gurt ausgestattet ist. Im Übrigen differenziert die Beklagte nach der Kenntnis des Senats aus einer Vielzahl weiterer Verfahren auch nicht danach, ob einfachere Anlagen zur Verfügung stehen, so unterscheidet sie beispielsweise bei dem Einbau von Heizungsanlagen regelmäßig nicht danach, ob ein günstigeres oder technisch einfacheres Modell ausreichend gewesen wäre.
- 30 Hinsichtlich der weiteren im Berufungsverfahren streitigen Baukosten ist jedoch nicht zur Überzeugung des Senats (§ 108 Abs. 1 VwGO) nachgewiesen, dass sie entstanden sind. Zum Nachweis der Aufwendungen bedarf es regelmäßig der Vorlage der Schlussrechnungen, wobei grundsätzlich auch eine Kopie ausreichen kann, wenn es für die Erbringung des Beweises unerheblich ist, ob das Original oder die Kopie vorgelegt wird (vgl. BFH, Urt. v. 31. August 1994 - X R 2/93 -, juris Rn. 8). Dabei bedarf die erforderliche Schlussrechnung bei umfänglichen Baumaßnahmen zusätzlich der Gliederung nach Bauteilen und Gewerken. Der Rechnung muss jedenfalls aber zu

entnehmen sein, für welche konkrete Leistung, welche Kosten erhoben werden. Diesen Anforderungen genügen die klägerseitig vorgelegten Unterlagen nicht.

- 31 Zunächst lassen sich Kosten i. H. v. 3018,30 € (Position Nr. 98) dem Angebot vom 25. Januar 2005 nicht entnehmen. Mit dieser Unterlage wurde weder die Annahme des Angebots noch die Entstehung von Baukosten über 3.018,30 € nachgewiesen. Auch dem Rechnungsposten Nr. 127 lässt sich keine Schlussrechnung mit der Abrechnung konkreter Leistungen entnehmen. Hingewiesen wird in dieser Unterlage allein auf einen noch offenen Betrag über 7.600,45 €, ohne diesen Betrag mit konkreten Leistungen zu verknüpfen und ohne die u. a. in Bezug genommene Auftragssumme über 58.865,18 € zu erläutern oder aufzuschlüsseln. Die Positionen Nrn. 166 bis 174 betreffen Abschlagszahlungen und Anzahlungen für Gewerke, ohne dass belegt wird, in welchem Umfang, welche konkreten Leistungen erbracht wurden. Die Bescheinigung von konkreten Baukosten ist damit bereits nicht möglich, da sich Abschlagszahlungen keiner einzelnen Bauleistung zuordnen lassen. Der im Weiteren geltend gemachte Betrag von 9.387 € ist der Klägerin aufgrund von Rückforderungen bereits nicht entstanden, wie es sich aus dem Stempel über die Rechnungsprüfung des Dipl.-Ing. F. W..... vom 19. Juni 2007 auf dem Schreiben vom 19. Juni 2007 (Position Nr. 174b) und der als Anlage beigefügten „Schlussfreigabe“ ergibt.
- 32 Fehlt eine Rechnungslegung und fehlen sonst greifbare Anhaltspunkte für das Entstehen der Herstellungskosten, dann scheidet auch eine Schätzung aus (vgl. Senatsurt. v. 20. Oktober 2016 - 1 A 369/14 - juris Rn. 21 m. w. N.).
- 33 Nach alledem ist die Berufung mit der Kostenfolge aus § 154 Abs. 2 VwGO zurückzuweisen.
- 34 Eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung (§ 104 Abs. 3 Satz 2 VwGO) aufgrund des nachgereichten Schriftsatzes der Beklagten vom 2. Dezember 2021 war nicht veranlasst.
- 35 Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 167 VwGO i. V. m. § 708 Nr. 11, § 709 ZPO.
- 36 Die Revision ist nicht zuzulassen, weil keiner der in § 132 Abs. 2 VwGO genannten Gründe vorliegt. Dies gilt - mit Blick auf die Rücknahme der vom Senat wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassenen Revision im Berufungsverfahren 1 A 173/18 durch die hiesige Beklagte - auch für den gesetzlich nicht ausdrücklich geregelten

Aufteilungsmaßstab bei unterschiedlich ausgestatteten Eigentumswohnungen in einem denkmalgeschützten Gebäude.

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist beim Sächsischen Obergericht, Ortenburg 9, 02625 Bautzen, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils schriftlich einzulegen. Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem oben genannten Gericht schriftlich einzureichen.

Die Schriftform ist auch bei Übermittlung als elektronisches Dokument nach Maßgabe des § 55a der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) sowie der Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung - ERVVV) vom 24. November 2017 (BGBl. I 3803), die durch Artikel 6 des Gesetzes vom 5. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607, 4611) zuletzt geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung gewahrt. Verpflichtet zur Übermittlung als elektronisches Dokument in diesem Sinne sind ab 1. Januar 2022 nach Maßgabe des § 55d VwGO Rechtsanwälte, Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse; ebenso die nach der Verwaltungsgerichtsordnung vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 55a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 VwGO zur Verfügung steht. Ist eine Übermittlung aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich, bleibt die Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften zulässig. Die vorübergehende Unmöglichkeit ist bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft zu machen; auf Anforderung ist ein elektronisches Dokument nachzureichen.

In der Begründung der Beschwerde muss die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts, des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes oder des Bundesverfassungsgerichts, von der das Urteil abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden.

Für das Beschwerdeverfahren besteht Vertretungszwang; dies gilt auch für die Einlegung der Beschwerde und für die Begründung. Danach muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt oder einen Rechtslehrer an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Hochschule eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz, der die Befähigung zum Richteramt besitzt, als Bevollmächtigten vertreten lassen.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer

Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Ein Beteiligter, der zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

gez.:

Meng

Schmidt-Rottmann

Ranft