

Finanzgericht Köln: Urteil vom 25.02.2016 – [11 K 1423/14](#)

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens zu 80% und der Beklagte zu 20%.

1 Tatbestand

2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von erhöhten Absetzungen gemäß § [7h](#) EStG in den Jahren 2004 bis 2007 und 2009 bis 2011 vorliegen.

3 Die Kläger sind Ehegatten und wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte als Arzt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit; die Klägerin war im Wesentlichen nichtselbständig tätig und erzielte darüber hinaus Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

4 Mit Notarvertrag vom ...2.2003 erwarb der Kläger ein zu sanierendes Mehrfamilienhaus in E, ... zu einem Kaufpreis von 160.248 Euro. Für nähere Einzelheiten wird auf den Notarvertrag Bezug genommen (Bl. 71 ff. d.A.). Zur Sanierung des Objekts schloss er am6.2003 einen Bauvertrag mit einem Generalbauunternehmer zu einem Festpreis von 386.538 Euro ab. Für nähere Einzelheiten wird auf den Bauvertrag nebst Anlagen Bezug genommen (Bl. 87 ff. d.A.). Eine förmliche Anordnung nach § [177](#) BauGB lag in Bezug auf das Objekt des Klägers nicht vor.

5 Mit Schreiben vom 16.7.2003 beantragte der Kläger bei der Stadt E eine sanierungsrechtliche Genehmigung für das Bauvorhaben. In dem Antrag teilte er mit, dass eine Bescheinigung nach „§§ [7h](#), [10f](#) oder [11a](#) EStG beantragt werden“ solle. Für nähere Einzelheiten wird auf den Antrag vom 16.7.2003 nebst Anlagen Bezug genommen (Bl. 115 ff. d.A.).

6 Mit Bescheid vom 30.7.2003 genehmigte die Stadt E die Sanierung und Modernisierung des Objekts und wies gleichzeitig darauf hin, dass die sanierungsrechtliche Genehmigung nicht ausreiche, um eine steuerliche Förderung nach §§ [7h](#), [10f](#) EStG in Anspruch nehmen zu können. Hierfür sei vielmehr eine freiwillige vertragliche Verpflichtung zwischen dem Eigentümer und der Stadt E erforderlich, in der sich der Eigentümer des Objekts zur Durchführung bestimmter Maßnahmen verpflichte. Für nähere Einzelheiten wird auf den Bescheid vom 30.7.2003 Bezug genommen (Bl. 148 f. d.A.). Eine ausdrückliche Vereinbarung zwischen dem Kläger und der Stadt E, in der sich der Kläger zur Durchführung von bestimmten Maßnahmen im Sinne des § [7h](#) Abs. 1 Satz 2 EStG verpflichtet hätte, wurde nicht getroffen.

7 Mit Datum vom 16.9.2003 erteilte die Stadt E die Baugenehmigung/denkmalrechtlich Genehmigung für die Durchführung der

Baumaßnahmen. Mit Datum vom 8.6.2006 beantragte der Kläger bei der Stadt E die Ausstellung einer Bescheinigung nach § [7i](#) EStG. Die Stadt E bescheinigte den Eingang des Antrags mit Schreiben vom 3.7.2006 und bezifferte die dem Antrag zugrunde liegende Bausumme auf 386.538 Euro. Dieser Antrag wurde in der Folgezeit mit Bescheid vom 28.9.2011 abgelehnt. Der Ablehnungsbescheid wurde mangels Anfechtung bestandskräftig. Für nähere Einzelheiten wird auf den Antrag und den Ablehnungsbescheid Bezug genommen (Bl. 120 ff. d.A.).

8 Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen berücksichtigte der Beklagte in den Jahren 2004 bis 2011 mit Blick auf die Eingangsbestätigung vom 3.7.2006 zunächst erhöhte Absetzungen nach § [7i](#) EStG und setzte die Einkommensteuer insoweit für die Jahre 2004 bis 2007 sowie 2009 bis 2010 vorläufig fest. Die Einkommensteuerfestsetzung für 2011 erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

9 Die Stadt E setzte den Beklagten auf eine entsprechende Nachfrage durch Schreiben vom 10.4.2012 über den gegenüber dem Kläger ergangenen Ablehnungsbescheid vom 28.9.2011 in Kenntnis. Für nähere Einzelheiten wird auf das in der Rechtsbehelfsakte des Beklagten befindliche Schreiben vom 10.4.2012 nebst Anlagen Bezug genommen.

10 Daraufhin änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzungen für die Jahre 2004 bis 2011 mit Steuerbescheiden vom 7.2.2013 und versagte mangels Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung nachträglich die Berücksichtigung der erhöhten Abschreibungen nach § [7i](#) EStG.

11 Im Rahmen des gegen die geänderten Steuerbescheide geführten Rechtsbehelfsverfahrens beantragte der Kläger nunmehr die Berücksichtigung von erhöhten Abschreibungen nach § [7h](#) EStG und nahm zur Begründung Bezug auf die sanierungsrechtliche Genehmigung vom 30.7.2003. Darüber hinaus legte er ein Schreiben der Stadt E mit folgendem Inhalt vor:

12 „Sehr geehrter Herr,

13 [...]

14 Hiermit bescheinigen wir Ihnen, dass das o.g. Grundstück, im förmlich festgelegten Sanierungsgebiet, E, liegt.

15 Ein Antrag auf Genehmigung des Bauvorhabens nach § [144](#) Abs. 1 Nr. 1 BauGB wurde am 16.7.2003 von Ihrem damaligen Bevollmächtigten Architekten Herrn gestellt und von uns per Sanierungsgenehmigung am 30.7.2003 ohne Auflagen bzw. Bedingungen genehmigt.

16 Die Modernisierung/Instandsetzung des Gebäudes erfolgt im Anschluss darauf. Der genau datierte Abschluss der Maßnahme ist uns nicht bekannt, erfolgte aber offensichtlich im Zeitraum 2003/2004. Aus unserer Sicht ist die Modernisierung/Instandsetzung des Gebäudes erfolgreich und nach den damals eingereichten Plänen durchgeführt worden.

17

[...]"

18 Für nähere Einzelheiten wird auf das in der Rechtsbehelfsakte des Beklagten befindliche Schreiben vom 9.4.2013 Bezug genommen.

19 Ein weiteres Schreiben der Stadt E vom 11.6.2013 hatte folgenden Inhalt:

20 „...Sehr geehrter Herr,

21 zu Ihrer o.g. Anfrage teilen wir Ihnen mit, dass das o.a. Gebäude/Grundstück im mit Sanierungssatzung vom 9.12.1991 förmlich festgelegten Sanierungsgebiet E liegt.

22 An dem o.a. Gebäude/Grundstück sind Maßnahmen durchgeführt worden, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung des Gebäudes/Grundstückes, welches wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung entsprechend des für das Sanierungsgebiet „E“ aufgestellte städtebauliche Erneuerungskonzept erhaltenswert ist (sic!).

23 Die durchgeführten Maßnahmen haben, entsprechend der übergeben[en] Belege, zu Aufwendungen i.H.v. 382.149,37 € (brutto) geführt.

24 Die Aufwendungen sind in dem anliegenden Kostenverzeichnis, welches Bestandteil dieses Schreibens ist, aufgeführt. Die aufgeführten Kosten wurden als glaubhaft eingeschätzt.

25 Für die durchgeführten Maßnahmen wurde aus Städtebaufördermitteln kein Zuschuss gewährt.

26 Mit freundlichen Grüßen...“

27 Für nähere Einzelheiten wird auf das Schreiben vom 11.6.2013 nebst Anlage Bezug genommen (Bl.128 ff. d.A.).

28 Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 17.4.2014 zurück und führte zur Begründung aus, dass weder die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme erhöhter Abschreibungen nach § [7i](#) EStG noch nach § [7h](#) EStG gegeben seien. Die erhöhte Abschreibung nach § [7i](#) EStG sei bereits mit Blick auf den Ablehnungsbescheid vom 28.9.2011 zu versagen. Die erhöhte Abschreibung nach § [7h](#) EStG komme nicht in Betracht, weil es an der hierfür erforderlichen Bescheinigung fehle. Die Schreiben der Stadt E vom 9.4.2013 und vom 11.6.2013 seien hierfür nicht ausreichend. Die Vorlage einer ordnungsgemäßen Bescheinigung sei für die Inanspruchnahme der erhöhten Abschreibungen nach § [7h](#) EStG erforderlich, da es sich hierbei um eine notwendige materiell-rechtliche Tatbestandsvoraussetzung des § [7h](#) EStG handele. Für nähere Einzelheiten wird auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

29 Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr ursprüngliches Begehren weiter und tragen zur Begründung vor, dass die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach § [7h](#) EStG vorlägen. Dies ergebe sich aus der Bescheinigung der Stadt E vom 11.6.2013. Dem stehe nicht entgegen, dass eine mit gesondertem Schreiben festgestellte Verpflichtung gegenüber der Stadt E zur Durchführung von Modernisierungsmaßnahmen tatsächlich nicht existiere. Denn es sei zu berücksichtigen, dass die Erteilung einer Bescheinigung nach § [7h](#) EStG am 16.7.2003 beantragt worden sei. Es sei nicht erkennbar, weshalb diese Bescheinigung in der Folgezeit nicht erteilt worden sei. Der Erteilung der Bescheinigung hätte jedenfalls nichts entgegengestanden, denn dem Schreiben vom

11.6.2013 könne offensichtlich entnommen werden, dass zum damaligen Zeitpunkt alle Voraussetzungen für die Erteilung einer entsprechenden Bescheinigung nach § [7h](#) EStG vorgelegen hätten. Da die zuständige Behörde das Vorliegen aller Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nach § [7h](#) EStG mit Schreiben vom 11.6.2013 bestätigt habe, sei nicht nachvollziehbar, weshalb dieses Schreiben nicht als Grundlagenbescheid anerkannt werden könne. Das Erfordernis der Abstimmung zwischen der Behörde und dem Eigentümer über die erforderlichen Maßnahmen diene der Sicherstellung der Interessen der Allgemeinheit, damit nur solche Maßnahmen durchgeführt würden, die von den Behörden zu Instandhaltung/Restaurierung eines Gebäudes gewünscht seien, und die den städtebaulichen Anforderungen entsprächen. Da diese Voraussetzungen im vorliegenden Fall erfüllt seien, könne es nicht darauf ankommen, dass seinerzeit aus heute nicht mehr nachvollziehbaren Gründen keine gesonderte Bestätigung über die Anerkennung dieser Maßnahmen erteilt worden sei. Hilfsweise werde im Hinblick auf die für die Sanierung des Gebäudes aufgewandten Baukosten von 382.150 Euro die reguläre AfA nach § [7](#) Abs. 4 EStG geltend gemacht. Die gesamte jährliche AfA für das Objekt belaufe sich daher auf 10.463 Euro.

30 Der Beklagte hat dem hilfsweise geltend gemachten Begehren der Kläger entsprochen und die Einkommensteuerfestsetzungen für 2004 bis 2011 jeweils mit Bescheiden vom 26.1.2015 unter Berücksichtigung einer gesamten jährlichen AfA für das Objekt von 10.463 Euro geändert. Für nähere Einzelheiten wird auf die geänderten Steuerbescheide vom 26.1.2015 Bezug genommen (Bl. 146 ff. d.A.). In der Folgezeit hat der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung für 2008 nach einem Hinweis des Berichterstatters vom 15.2.2016 dahingehend geändert, dass darin wieder die im ursprünglichen Steuerbescheid vom 3.1.2011 enthaltene erhöhte Absetzung berücksichtigt ist, da der seinerzeitige Steuerbescheid vom 3.1.2011 hinsichtlich der Inanspruchnahme der erhöhten Absetzungen nicht vorläufig ergangen sei und daher nicht durch Bescheid vom 7.2.2013 habe geändert werden dürfen. Das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2008 ist daraufhin durch Beschluss vom 25.2.2016 abgetrennt worden.

31 Die Kläger beantragen,

32 die Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2007 und 2009 bis 2011, jeweils vom 26.1.2015, sowie die dazugehörige Einspruchsentscheidung vom 17.4.2014 dahingehend zu ändern, dass unter Rückgängigmachung der AfA nach § [7](#) Abs. 4 EStG in Höhe eines Teilbetrags von jeweils 7.643 Euro weitere Abschreibungen nach § [7h](#) EStG für das Objekt, E, in Höhe von jeweils 34.788 Euro berücksichtigt werden.

33 Der Beklagte beantragt,

34 die Klage abzuweisen.

35 Der Beklagte verweist zur Begründung auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass die Berücksichtigung der erhöhten Abschreibungen nach § [7h](#) EStG nicht in Betracht komme, da keine Bescheinigung im Sinne des § [7h](#) Abs. 2 EStG vorliegt.

36

Entscheidungsgründe:

37 Die Klage ist unbegründet.

38 1.

39 Der Beklagte hat in den Streitjahren 2004 bis 2007 und 2009 bis 2011 zu Recht keine erhöhten Abschreibungen nach § [7h](#) EStG berücksichtigt, da die Voraussetzungen hierfür nicht gegeben waren.

40

41 Der Beklagte durfte die ursprünglichen Einkommensteuerfestsetzungen für 2004 bis 2007 und 2009 bis 2011 jeweils durch die Einkommensteuerbescheide vom 7.2.2013 ändern und die zunächst gewährten erhöhten Abschreibungen rückgängig machen.

42 Da die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide für 2004 bis 2007, 2009 und 2010 hinsichtlich der zunächst gewährten erhöhten Abschreibungen vorläufig im Sinne des § [165](#) Abs. 1 Satz 1 AO ergangen waren, war die Änderung nach § [165](#) Abs. 2 AO zulässig. Die Änderung erfolgte innerhalb der Festsetzungsfrist, zumal die Festsetzungsfrist gemäß § [171](#) Abs. 8 AO nicht vor Ablauf eines Jahres nach Beseitigung der Ungewissheit endet und die Finanzbehörde hiervon Kenntnis erhalten hat. Der Beklagte hatte erstmals am 10.4.2012 Kenntnis davon erhalten, dass die Voraussetzungen des § [7i](#) EStG endgültig nicht vorlagen und die geänderten Steuerbescheide innerhalb eines Jahres am 7.2.2013 erlassen.

43 Da die ursprüngliche Steuerfestsetzung für 2011 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand, war die Änderung insoweit nach § [164](#) Abs. 2 AO zulässig.

44 b)

45 Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen nach § [7h](#) EStG liegen nicht vor.

46 Bei einem im Inland in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich belegenen Gebäude kann der Steuerpflichtige nach § [7h](#) Abs. 1 Satz 1 EStG abweichend von § [7](#) Abs. 4 und 5 EStG im Jahr der Herstellung und in den folgenden neun Jahren jeweils bis zu 10% der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § [177](#) BauGB absetzen. Das gilt nach § [7h](#) Abs. 1 Satz 2 AO entsprechend für Herstellungskosten für Maßnahmen, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes im Sinne 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 verpflichtet hat.

47 § [7h](#) Abs. 1 Satz 1 EStG erfasst Herstellungskosten für Modernisierung und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § [177](#) BauGB. Hierbei handelt es sich ausschließlich um Maßnahmen zur Beseitigung von Missständen und Mängeln, zu deren Durchführung die Gemeinde den Eigentümer im Wege der Anordnung eines Instandsetzungs- oder Modernisierungsgebots zwingen kann. Nach § [7h](#) Abs. 1 Satz

2 EStG sind Herstellungskosten für Maßnahmen begünstigt, die der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes dienen sollen, sofern sich der Eigentümer zur Durchführung dieser Maßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat; ein Gebot nach § [177](#) BauGB kann in diesem Fall nicht ergehen.

48 Gemäß § [7h](#) Abs. 2 Satz 1 EStG müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 für das Gebäude und die Maßnahmen durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachgewiesen werden. Die Bescheinigung ist eine materiellrechtliche Abzugsvoraussetzung für die Begünstigung des § [7h](#) EStG; sie ist ein Grundlagenbescheid im Sinne der §§ [171](#) Abs. 10, [175](#) Abs. 1 Nr. 1 AO (vgl. BFH-Urteile vom 22.10.2014 – [X R 15/13](#), BStBl. II 2015, 367 und vom 22.9.2005 – [IX R 13/04](#), [BStBl. II 2007, 373](#)). Dies folgt aus dem Zweck des § [7h](#) Abs. 2 EStG. Denn mangels eigener Sachkunde ist es den Finanzbehörden nicht möglich, zu überprüfen, ob Maßnahmen im Sinne des § [7h](#) Abs. 1 EStG durchgeführt worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.2014 – [X R 15/13](#), BStBl. II 2015, 367). Die Bescheinigung muss unmissverständlich zum Ausdruck bringen, dass alle Voraussetzungen des § [7h](#) Abs. 1 EStG gegeben sind (vgl. BFH-Urteil vom 18.9.2002 – [X R 183/96](#), [BFH/NV 2003, 370](#)); der Regelungsinhalt der Bescheinigung ist gegebenenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln (BFH-Urteil vom 2.9.2008 – [X R 7/07](#), [BFH/NV 2009, 28](#)). Die Bescheinigung, mit der die Voraussetzungen des § [7h](#) Abs. 1 Satz 2 EStG nachzuweisen sind, muss nicht nur die Angabe enthalten, dass die jeweiligen Maßnahmen durchgeführt wurden, sondern darüber hinaus auch feststellen, dass es eine Verpflichtung des Eigentümers zur Durchführung der Maßnahmen gab (vgl. nur BFH-Beschluss vom 6.12.2002 – [IX B 109/02](#), [BFH/NV 2003, 469](#); siehe auch FG Sachsen, Urteil vom 31.8.2011, [3 K 80/11](#), juris).

49 c)

50 Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt.

51 Da im vorliegenden Fall keine Maßnahmen nach § [177](#) BauGB angeordnet wurden, kommt alleine § [7h](#) Abs. 1 Satz 2 EStG in Betracht. Die Gewährung einer Sonderabschreibung nach § [7h](#) Abs. 1 Satz 2 AO setzt voraus, dass sich der Eigentümer zur Durchführung der Maßnahmen gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat. Eine Bescheinigung der Stadt E mit einem solchen Inhalt existiert jedoch nicht. Insbesondere lässt sich den Schreiben vom 9.4.2013 und vom 11.6.2013 nicht entnehmen, dass sich der Kläger gegenüber der Stadt E zur Durchführung der Maßnahmen verpflichtet hätte. Eine solche Verpflichtungsvereinbarung kann – entgegen der von den Klägern vertretenen Ansicht – auch nicht darin gesehen werden, dass der Kläger in seinem Antrag auf die Erteilung einer sanierungsrechtlichen Genehmigung vom 16.7.2003 auch mitgeteilt hatte, dass eine Bescheinigung nach § [7h](#) EStG beantragt werden solle. Denn bei dieser Mitteilung handelt es sich allenfalls um einen Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung nach § [7h](#) EStG, nicht aber um eine im Rahmen des § [7h](#) Abs. 1 Satz 2 EStG erforderliche Verpflichtung des Klägers gegenüber der Stadt E zur Durchführung bestimmter Maßnahmen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich dem angekreuzten Textfeld der Abschluss einer solchen Verpflichtung bereits nicht entnehmen lässt. Im Übrigen ist auch nicht erkennbar, zu welchen konkreten Maßnahmen sich der Kläger in dem

lediglich auf die Erteilung der sanierungsrechtlichen Genehmigung gerichteten Antrag vom 16.7.2003 gegenüber der Stadt E verpflichtet haben könnte. Es ging dem Kläger offensichtlich vielmehr alleine darum, die sanierungsrechtliche Genehmigung zu erhalten, um die Baumaßnahmen durchführen zu können. Die Schreiben der Stadt E vom 9.4.2013 und vom 11.6.2013 sind daher hinsichtlich der Voraussetzung der Verpflichtung des Eigentümers unvollständig.

52 Da auch nach dem eigenen Sachvortrag der Kläger keine gesonderte Verpflichtung des Klägers zur Durchführung von Modernisierungsmaßnahmen existiert, kann offen bleiben, zu welchem Zeitpunkt eine solche Verpflichtung vorliegen müsste. Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine nachträglich abgeschlossene Verpflichtung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs den Anforderungen des § [7h](#) Abs. 2 EStG nicht genügt (vgl. BFH-Beschluss vom 6.12.2002 – [IX B 109/02](#), [BFH/NV 2003, 469](#)). Unerheblich ist zudem, ob eine Verpflichtungserklärung mündlich abgeschlossen wurde. Denn eine mündliche Vereinbarung wäre wegen eines Formmangels unheilbar nichtig (vgl. BFH-Beschluss vom 6.12.2002 – [IX B 109/02](#), [BFH/NV 2003, 469](#)).

53 d)

54 Die Inanspruchnahme erhöhter Absetzungen nach § [7i](#) EStG kommt mangels einer Bescheinigung im Sinne des § [7i](#) Abs. 2 EStG nicht in Betracht und wird von den Klägern zu Recht nicht (mehr) geltend gemacht.

55 2.

56 Die Kostenentscheidung folgt aus § [136](#) Abs. 1 FGO. Der Beklagte hat erst während des Klageverfahrens die Einkommensteuerbescheide geändert und nachträglich die Abschreibung für das Objekt in E nach § [7](#) Abs. 4 Nr. 2a EStG gewährt.