

Finanzgericht Hessen Urteil vom 12.12.2011 – 8 K 1754/08 – Rechtskräftig Veröffentlicht in EFG 2012, 829 = EzD 6.1.3 Nr. 12

Leitsätze

- 1. Nach § 10f Abs. 5, Abs. 1 EStG sind grundsätzlich nur Herstellungskosten an einem im Sanierungsgebiet liegenden, (bereits) bestehenden Gebäude begünstigt, nicht hingegen der Neubau oder Wiederaufbau von Gebäuden.**
- 2. Eine neu erstellte Eigentumswohnung in einem bereits vorhandenen Gebäude fällt nicht unter die Vergünstigungen des § 10f Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 EStG.**
- 3. Die Bescheinigung nach § 7 Abs. 2 EStG ist ein Grundlagenbescheid im Sinne der §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO.**
- 4. Die verbindlichen Feststellungen der Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG sind auf die anhand der Satzung der jeweiligen Gemeinde zu treffenden Feststellungen beschränkt. Die Bindungswirkung erstreckt sich nicht darauf, ob auch Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S.d. § 177 BauGB oder solche Maßnahmen im Sinne des Satzes 2 durchgeführt worden sind, die zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes im Sinne des Satzes 1 dienen.**

Zum Sachverhalt

Die Beteiligten streiten darum, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe den Klägern eine Steuerbegünstigung für Aufwendungen an einem im Sanierungsgebiet gelegenen und zu eigenen Zwecken genutzten Gebäude zusteht.

Es handelt sich um ein mindestens 100 Jahre altes Hauptgebäude, das aus einer Wohneinheit im Erd- und 1. Obergeschoss sowie einem separat zugänglichen Laden besteht; das Dachgeschoss war nicht ausgebaut.

Im Jahr 2002 stellten die Kl. einen Bauantrag auf „Dachgeschoss-Ausbau und Umbau eines Einfamilienhauses zu einem Zweifamilienhaus mit abgeschlossenem Treppenhaus und Gasheizung“.

Es wurde ein mehrstöckiges Treppenhaus angebaut, um den gesonderten Zugang zur neuen Wohneinheit II zu eröffnen. Der Zugang zur Wohneinheit I verblieb unverändert. Der Baumaßnahme am über 100 Jahre alten Gebäude lag eine Modernisierungsvereinbarung zwischen den Kl. und der Gesellschaft für Stadtentwicklung und Städtebau mbH (GSW), zugrunde. Die Kl. verpflichteten sich, an dem Gebäude gemäß der vorgelegten Kostenschätzung und der Stellungnahme des Sanierungsplaners die aufgeführten Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen durchzuführen. Im Gegenzug verpflichtete sich der Sanierungsträger, die Maßnahmen mit einem unrentierlichen Zuschuss zu fördern (§ 1 Nr. 6, § 4). Hierfür gingen die Kl. in den §§ 7 und 8 der Vereinbarung verschiedene Verpflichtungen hinsichtlich der Miethöhe und des Belegungsrechtes ein.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2004 machten die Kl. als Sonderausgabenabzug berücksichtigungsfähige Aufwendungen geltend, welche anteilig schon bis 2004 angefallen waren.

Im Bescheid aus dem Jahre 2006 blieb der begehrte Abzugsbetrag unberücksichtigt, da es sich nach der Ansicht des Finanzamts um einen nicht begünstigten Neubau handelte.

Mit ihrem Einspruch legten die Kl. eine Bescheinigung nach §§ 7h, 10f und 11a des Einkommensteuergesetzes (EStG) der Stadt A vom 15.3.2006 zur Vorlage beim Finanzamt vor. Auch in den Einkommensteuerbescheiden für 2005 sowie für 2006 blieben die Steuerbegünstigungen nach § 10f EStG unberücksichtigt. Diese Bescheide wurden ebenfalls rechtzeitig mit dem Einspruch angefochten.

Zur Begründung ihrer Einsprüche beriefen sich die Kl. auf die Bindungswirkung der genannten Bescheinigung. Der Finanzbehörde sei eine eigenständige Prüfung, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen durchgeführt worden seien, verwehrt. Dazu gehöre auch, welchen

Umfang eine Baumaßnahme haben dürfe, um noch als steuerbegünstigte Sanierung zu gelten. Daher sei die Einstufung durch das Finanzamt als Neubau unerheblich.

Mit Entscheidung aus dem Jahre 2008 wies das Finanzamt die Einsprüche als unbegründet zurück. Hier sei mit dem Dachgeschossausbau über zwei Etagen und dem neuen Treppenhaus eine völlig neue Wohneinheit mit mehr als x qm entstanden, was mit der Instandsetzung vorhandenen Wohnraums nichts mehr zu tun habe. Das Entstehen der neuen Wohneinheit habe demnach weder der Sicherung, Stärkung oder Wiederherstellung des ursprünglich vorhandenen Wohnraums noch objektiv dem Ziel und Zweck der städtebaulichen Sanierung und Entwicklung, sondern lediglich der Befriedigung der gewachsenen Wohnbedürfnisse der klägerischen Familie gedient.

Unabhängig davon dürfe das Finanzamt zudem in eigener Zuständigkeit prüfen, ob durch die Baumaßnahme ein Neubau bzw. bautechnisch neues Gebäude entstanden sei. Hierauf sei in der Bescheinigung auch hingewiesen worden.

Mit ihrer Klage verfolgen die Kl. ihr Begehren weiter. Die Einschätzung, ob die durchgeführten Baumaßnahmen den Voraussetzungen des § 177 BauGB entsprechen, obliege ausdrücklich der Gemeinde. Dem Finanzamt komme mangels Sachkunde kein eigenes Prüfungsrecht zu.

Im Übrigen hätten die Kl. auch inhaltlich weder einen Neubau noch ein bautechnisch neues Gebäude hergestellt, denn es habe sich im Wesentlichen (nur) um die Erneuerung bereits vorhandener beschädigter bzw. veralteter Bestandteile gehandelt. Das Gebäude sei in seiner Grundsubstanz nicht verändert worden. Eine sinnvolle Nutzung des mehr als 350 qm umfassenden Gebäudes sei ohne eine Aufteilung in verschiedene Wohneinheiten und den Anbau des Treppenhauses nicht mehr möglich gewesen. Die Einfügung von acht Dachgauben habe weder am Erscheinungsbild noch an der Bausubstanz etwas verändert. Die Grundfläche des Dachbodens sei bereits vor dem Umbau vorhanden gewesen.

Die Kl. meinen, die Fördermöglichkeit des § 7h EStG stelle selbst unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des X. Senates des BFH nicht darauf ab, ob – wie hier – durch den Umbau eine neue Wohneinheit entstanden sei. Ausschlaggebend sei allenfalls die Frage, ob das Gebäude nun insgesamt als Neubau zu bewerten sei, was hier aber nach den vorstehend geschilderten und erforderlichen Baumaßnahmen ausscheide.

Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid für 2004 zu ändern, den Einkommensteuerbescheid für 2005 zu ändern und den Einkommensteuerbescheid für 2006 zu ändern, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

Er verweist zur Begründung zunächst auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, dass dem Finanzamt nach der Weisung des Bundesministeriums der Finanzen in BStBl. I 2007, 475 für die Beurteilung, ob durch die Baumaßnahme ein Neubau oder bautechnisch neues Gebäude im Sinne des Steuerrechts entstanden sei, ein eigenes Prüfungsrecht zustehe. Dies sei im Hinblick auf die vom Steuerrecht abweichende Interessenlage der Gemeinden auch erforderlich. Der Dachausbau, der Anbau der Dachgauben sowie die neu geschaffene Dachterrasse seien nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung in BStBl. II 1992, 73 als Herstellungsmaßnahmen zu würdigen. Im Übrigen seien die durchgeführten Maßnahmen allein angesichts des Bau- und Kapitalaufwandes einem Neubau gleichzusetzen.

Für die Bindungswirkung der Bescheinigung komme es nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung, z.B. dem Urteil in Sachen X R 7/07, immer auf den konkreten Inhalt der Bescheinigung an. Damit sei das Vertrauen der Kl. hier nicht schutzwürdig, da die Stadt A ausdrücklich darauf hingewiesen habe, dass die Bescheinigung nicht alleinige Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbegünstigung sei.

Aus den Gründen

Die Klage hat keinen Erfolg.

Nach § 10f Abs. 1 Satz 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung kann der Steuerpflichtige Aufwendungen an einem Gebäude im Kalenderjahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 10 % wie Sonderausgaben abziehen, wenn die Voraussetzungen des § 7h EStG vorliegen. Die Aufwendungen sind nur begünstigt, soweit der Steuerpflichtige das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt und die

Aufwendungen nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 10e EStG oder dem Eigenheimzulagegesetz einbezogen worden sind, § 10f Abs. 1 Satz 2 EStG. Gemäß § 10f Abs. 5 EStG ist Abs. 1 auf Eigentumswohnungen entsprechend anzuwenden.

Steuerpflichtige können nach § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung bei im Inland belegenen Gebäuden in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet erhöhte Absetzungen für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 des BauGB vornehmen. Satz 1 ist nach Satz 2 entsprechend anzuwenden auf 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 gegenüber der Gemeinde verpflichtet hat. Die erhöhten Absetzungen können jedoch nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Gebäude und die Maßnahmen durch eine Bescheinigung der zuständigen Gemeindebehörde nachweist. Sind ihm Zuschüsse aus Sanierungs- oder Entwicklungsförderungsmitteln gewährt worden, so hat die Bescheinigung auch deren Höhe zu enthalten, § 7h Abs. 2 EStG. Gemäß § 7h Abs. 3 EStG sind die Abs. 1 und 2 auf Eigentumswohnungen entsprechend anzuwenden.

1. Die begehrte Steuerbegünstigung kann bereits dem Grunde nach nicht gewährt werden.

a) Denn die Kl. haben mit ihrer in dem Gebäude vorher nicht vorhandenen Eigentumswohnung eine neue Wohneinheit errichtet, welche nach § 10f Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 EStG, der Baumaßnahmen „an einer Eigentumswohnung“ voraussetzt, nicht gefördert werden kann.

Nach Wortlaut und Zielsetzung dieser Vorschrift sind grundsätzlich nur Herstellungskosten an einem im Sanierungsgebiet liegenden, (bereits) bestehenden Gebäude begünstigt, nicht hingegen der Neubau oder Wiederaufbau von Gebäuden (vgl. BVerwG, Beschluss vom 27.8.1996 8 B 165/96, Buchholz 401.1 § 7h EStG Nr. 1; vgl. auch BFH, Urteile vom 14.1.2003 IX R 72/00, BFHE 201, 250, BStBl. II 2003, 916 und vom 14.1.2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711, wonach der Neubau oder Wiederaufbau von Gebäuden auch nicht nach § 7i EStG begünstigt ist). § 7h Abs. 1 Satz 1 erkennt als steuerbegünstigt ausdrücklich nur die Herstellungskosten von Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne von § 177 BauGB an. Die völlige Neuerrichtung eines Gebäudes fällt jedoch weder unter den Begriff der Instandsetzung noch unter den der Modernisierung. Eine Instandsetzung ist vielmehr auf die Behebung von Mängeln zur Wiederherstellung des zum bestimmungsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustandes gerichtet und soll nur die weitere Nutzung des bisherigen Bestandes in der bisherigen Weise ermöglichen (BVerwG-Beschluss in Buchholz 401.1 § 7h EStG Nr. 1, m.w.N.; so auch die sog. Bescheinigungs-Richtlinien in Staatsanzeiger für das Land Hessen 1998, 2184 unter 3.1.2). Ebenso schließt eine Modernisierung i.S. von § 177 BauGB nur Maßnahmen zur Beseitigung von Mängeln ein, die den bestimmungsgemäßen Gebrauch des Gebäudes beeinträchtigen (BVerwG-Beschluss in Buchholz 401.1 § 7h EStG Nr. 1, m.w.N.). Erhebliche bauliche Änderungen eines Gebäudes wie dessen Ausbau, Umbau oder Erweiterung stellen weder eine Instandsetzung noch eine Modernisierung dar, weil Maßnahmen dieser Art nicht der Wiederherstellung eines vormals gegebenen, sondern der erstmaligen Herstellung eines neuen Zustandes dienen (BVerwG, Beschluss in Buchholz 401.1 § 7h EStG Nr. 1). Ebenso wenig umfasst der in § 7h Abs. 1 Satz 2 EStG verwendete Begriff der „Erneuerung“ eines Gebäudes einen Neubau. Denn diese Vorschrift fordert ausdrücklich, dass das Gebäude wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen und städtebaulichen Bedeutung gerade erhalten bleiben soll. Das schließt ihre Anwendung auf den Fall eines Ersatz- oder Neubaus aus (BVerwG-Beschluss in Buchholz 401.1 § 7h EStG Nr. 1; so auch die sog. Bescheinigungs-Richtlinien in Staatsanzeiger für das Land Hessen 1998, 2184 unter 3.2; zu allen Alternativen: BFH, Urteil vom 2.9.2008 X R 7/07, BFHE 224, 484, BStBl. II 2009, 596 m.w.N. aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung).

Im Streitfall ist diese das Gesetz auslegende Rechtsauffassung, die sich im Regelfall auf ein Gebäude bezieht, sinngemäß auf die neu erstellte Eigentumswohnung zu übertragen, da die Steuerbegünstigung des § 10f Abs. 1 EStG für die Kl. nur über den die Eigentumswohnung beinhaltenden Abs. 5 der Norm eröffnet wird. Denn nach Abs. 1 alleine wäre das Vorhaben der Kl. schon deshalb nicht begünstigt, weil es an einem eigenen Gebäude der Kl. mangelt. Damit kann entgegen der Ansicht des Prozessbevollmächtigten vorliegend zugunsten der Kl. nicht darauf abgestellt werden, dass das Gebäude als solches und damit auch der umbaute Raum für die klägerische Eigentumswohnung im Wesentlichen schon vor der Baumaßnahme vorhanden war (im Ergebnis ebenso: FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17.11.2010 2 K 3060/06 B, EFG 2011, 955 unter Rn. 18).

b) Entgegen der Ansicht der Kl. ergibt sich aus dem Urteil des BFH vom 24.6.2009 X R 8/08, BFHE 225, 431, BStBl. II 2009, 960, nichts anderes zu ihren Gunsten. Danach ist im Rahmen der Förderung von Baudenkmälern nach § 7i EStG der Begriff des Neubaus dahin gehend tatbestandsspezifisch einzuschränken, dass hiervon nur der Wiederaufbau oder die völlige Neuerrichtung eines Gebäudes erfasst ist, nicht aber schon ein steuerrechtlicher Neubau im (bloß) bautechnischen Sinn.

Insoweit bestehen bereits erhebliche Zweifel, ob dieses denkmalschutzrechtliche Verständnis auf die Gebäude des § 7h EStG in Sanierungsgebieten oder städtebaulichen Entwicklungsbereichen übertragen werden kann (siehe hierzu: FG B-BB, Urteil vom 17.11.2010 2 K 3060/06 B, EFG 2011, 955 unter Rn. 28).

Selbst wenn man dies im Interesse einer weitestgehenden Erhaltung gewachsener Wohnviertel und der Altbausubstanz für vertretbar hielte (zum Zweck der Regelung siehe Bundestags-Drucksache 11/5680, 12; Kirchhof / Söhn / Mellinshoff, EStG, Stand 224. Aktualisierung November 2011, § 7h Rn. A 31 und A 37), würde dies den Kl. aber nicht zum Erfolg verhelfen, da ihre – maßgebliche – Eigentumswohnung nicht nur bautechnisch neu ist, sondern vielmehr einen völligen Neubau darstellt.

c) Entgegen der Auffassung der Kl. enthält die Bescheinigung der Stadt A vom ...2006 keine das Finanzamt bindende Entscheidung, wonach die steuerrechtliche Förderung nach §§ 10f, 7h EStG zu gewähren ist.

aa) Bei der Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG handelt es sich – wie bei der Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG – um einen Grundlagenbescheid im Sinne der §§ 171 Abs. 10, 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO.

Dessen verbindliche Feststellungen beschränken sich jedoch nach der Ansicht des Senats auf die anhand der Satzung der jeweiligen Gemeinde zu treffenden Feststellungen, ob das Gebäude in einem Sanierungsgebiet belegen ist, ob Zuschüsse aus Sanierungs- und Entwicklungsfördermitteln gewährt worden sind, und, im Falle des Satzes 2, ob das Gebäude wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll. Hingegen erstreckt sich die Bindungswirkung nicht darauf, ob auch Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB oder solche Maßnahmen im Sinne des Satzes 2 durchgeführt worden sind, die zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung eines Gebäudes im Sinne des Satzes 1 dienen (gegen BFH, Urteile vom 22.9.2005 IX R 13/04, BFHE 215, 158, BStBl II 2007, 373 und vom 4.5.2004 XI R 38/01, BFHE 207, 100, BStBl II 2005, 171).

Erfasst die Bescheinigung Tatbestandsmerkmale, die zugleich satzungsmäßige wie auch steuerrechtliche Bedeutung haben, muss der Finanzbehörde ein eigenes Entscheidungsrecht verbleiben. Das arbeitsteilige (Bescheinigungs-) Verfahren ist (...) grundsätzlich sinnvoll, weil und soweit die Gemeinde – bzw. im Falle des § 7i EStG die Denkmalschutzbehörde – Sachverhalte beurteilt, welche die Finanzbehörde mangels eigener Sachkunde nicht selbst prüfen könnte (vgl. BFH, Entscheidungen vom 22.9.1989 III R 167/86, BFHE 158, 375, BStBl II 1990, 60; vom 27.5.1998 III B 22/98, BFH/NV 1998, 1474).

Grenzt man die Verwaltungskompetenzen hiernach funktionsgerecht ab, obliegen die Anwendung der steuerlichen Rechtsgriffe „Erhaltungsaufwendungen“ und „Herstellungskosten an einem Gebäude“ ebenso wie die Beurteilung des steuerlichen Terminus „Neubau“ und schließlich die Deutung des Sinn und Zwecks steuerlicher Vorschriften, der wie vom BVerwG dargelegt aus dem Gesamtzusammenhang der Fördernormen zu ermitteln ist, ausschließlich der insoweit rechts- und sachkundigen Finanzbehörde. Ein Verständnis, dass bei in beiden Rechtsbereichen relevanten Begriffen die Gemeinde oder Denkmalbehörden zu spezifisch steuerlichen Voraussetzungen von Fördertatbeständen verbindlich entscheiden könnten (so BFH, Urteil vom 30.10.2002 IX R 13/99, BFH/NV 2003, 744), verstieße gegen die verfassungsmäßig vorgenommene Aufgabenzuweisung. Denn die Beurteilung der Steuerbegünstigung der §§ 10f, 7h EStG als funktional zur Steuerverwaltung gehörende Verwaltungstätigkeit ist gemäß Art. 108 Abs. 2 Satz 2 GG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Finanzverwaltungsgesetzes (FVG) allein den Finanzbehörden vorbehalten. Nur die Finanzbehörde hat das verfahrensrechtliche Instrumentarium zur „Durchführung der Besteuerung“ (Amtliche Überschrift zum Vierten Teil der AO 1977) einschließlich der Steueraufsicht. Die nach den Verwaltungsverfahrensgesetzen gegebenen Möglichkeiten, rechtswidrige Verwaltungsakte zu korrigieren, sind anders als die entsprechenden Vorschriften über die Steuerfestsetzung nicht darauf ausgerichtet, die Interessen der Steuergläubiger zu wahren (BFH, Urteil vom 14.1.2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711).

Da sich die Begriffe „Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 BauGB“ und „solche Maßnahmen im Sinne des Satzes 2, die zur Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten

Verwendung eines Gebäudes im Sinne des Satzes 1 dienen“ mit den steuerrechtlichen Begriffen der Erhaltungsaufwendungen, Herstellungskosten sowie der Errichtung eines Neubaus überschneiden, bleibt ihre Würdigung der Finanzbehörde vorbehalten. Ansonsten könnte das Finanzamt bei einer aus seiner Sicht steuerrechtlich unzutreffenden Bescheinigung nur auf ein rechtlich unverbindliches Remonstrationsverfahren gegenüber der ausstellenden Gemeinde bzw. Denkmalbehörde verwiesen werden (Frotscher, EStG, Stand 166. Lieferung November 2011, § 7h Rn. 52; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand 224, Aktualisierung November 2011, § 7h Rn. A 26 und C 9a; R 83 a Abs. 4 EStR 2004 bzw. R 7h Abs. 4 EStR 2005).

Unabhängig von dann auftretenden verfahrensrechtlichen Fragen im Verhältnis von Bescheinigungsaussteller und Bürger bliebe das Finanzamt trotz der geschilderten grundgesetzlichen Aufgabenzuweisung immer auf den guten Willen der Behörde zur Rücknahme oder Änderung der rechtswidrigen Bescheinigung angewiesen, da ihr in diesem Verhältnis wohl kein subjektives Klagerecht zukommen dürfte (anders: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 29.7.2010 2 K 5606/08, EFG 2011, 457; BFH, Urteil vom 21.8.2001 IX R 20/99, BFHE 196, 191, BStBl. II 2003, 910).

An dieser Stelle darf nach der Ansicht des Senats nicht verkannt werden, dass sich das dem Steuerrecht fremde Interesse der Gemeinde an einer Sanierung der Häuser innerhalb der in ihrer Satzung ausgewiesenen Gebiete bedeutend leichter verwirklichen lässt, wenn der Bauherr für sein Vorhaben neben echten Zuschüssen aus Gemeinde- oder Landesmitteln auch noch eine steuerliche Förderung erhält, welche die Gemeinde finanziell nicht belastet. Damit lässt sich auch die Gefahr einer Erteilung von Gefälligkeitsbescheinigungen ausschließen.

Letztlich sprechen für eine umfassende Bindungswirkung auch keine Vertrauensschutzgesichtspunkte. Denn ein schutzwürdiges Vertrauen auf eine – auch – steuerrechtliche Förderung kann, unabhängig von den geschilderten verfassungsrechtlichen Bedenken, durch die Bescheinigung schon deshalb nicht begründet werden, weil diese regelmäßig erst nach dem Ende der Baumaßnahme und damit erst nach Abschluss der Investitionen ausgestellt wird. Insoweit begründet es, wenn der Steuerpflichtige zur Realisierung des Bauvorhabens auf eine zusätzliche steuerliche Förderung angewiesen ist, keine unzumutbare Erschwerung, wenn er – wie bei anderen Entscheidungen großer finanzieller Reichweite auch – auf die Einholung einer verbindlichen Zusage beim Finanzamt vor Beginn seiner Maßnahmen verwiesen wird.

bb) Jedenfalls aber hängt die Frage, wie weit die Bindungswirkung der von der Gemeinde erteilten Bescheinigung im Einzelfall reicht, d.h. welche Sachverhaltselemente sie der städtebaulichen Beurteilung unterzogen hat, immer vom jeweiligen konkreten Inhalt der Bescheinigung ab. Ihr Regelungsinhalt ist erforderlichenfalls im Wege der Auslegung zu ermitteln. Für die Auslegung von Willenserklärungen des öffentlichen Rechts sind die Vorschriften des BGB ergänzend heranzuziehen (BFH, Urteil vom 14.1.2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711).

Dabei ist zwar im Zweifel grundsätzlich das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus ihrer Sphäre nicht benachteiligt werden darf (BFH, Urteile vom 27.11.1996 X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl II 1997, 791; vom 13. September 2001 IX R 62/98, BFHE 196, 550, BStBl II 2003, 912). Im Übrigen gilt der Grundsatz, dass empfangsbedürftige Willenserklärungen so auszulegen sind, wie sie der Erklärungsempfänger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Umstände verstehen musste (Empfängerhorizont; vgl. BFH, Urteil vom 10.10.2002 VI R 13/01, BFHE 200, 363, BStBl II 2003, 156). 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 (BFH, Urteil vom 14.1.2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711; BFH, Urteil vom 2.9.2008 X R 7/07, BFHE 224, 484, BStBl. II 2009, 596).

Nach diesen Maßstäben sind die Voraussetzungen des § 7h Abs. 1 EStG für die von den Klägern „modernisierte“, „instand gesetzte“ bzw. „erhaltene“ Eigentumswohnung nicht umfassend bescheinigt worden. Denn die von der Gemeindebehörde getroffene verbindliche Feststellung bezieht sich zur Überzeugung des Senats nicht auf die Frage, ob die Wohnung der Kläger eine modernisierte, instand gesetzte bzw. erhaltene Wohnung oder aber einen Neubau im steuerrechtlichen Sinn darstellt. Dies ergibt sich aus folgendem: Nach Tz. 1.2 der Bescheinigungsrichtlinien der zuständigen Hessischen Ministerien der Finanzen sowie für Wirtschaft, Verkehr und Landesentwicklung im Staatsanzeiger für das Land Hessen 1998, 2184 umfasst das Bescheinigungsverfahren zwar u.a. die Prüfung, ob Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 7h Abs. 1 Satz 1 oder 2 EStG durchgeführt worden sind. Tz. 1.2 trifft jedoch die weitere Regelung, dass die Entscheidung über das Vorliegen der übrigen steuerrechtlich bedeutsamen Tatbestandsmerkmale in die Zuständigkeit der

Finanzbehörden fällt und verweist insoweit auf Tz. 7. Danach bezieht sich das Prüfungsrecht der Finanzbehörden u.a. auf die Frage, ob die bescheinigten Aufwendungen zu den Herstellungskosten (an einem bereits bestehenden Gebäude) oder den nach § 7h Abs. 1 Satz 3 EStG begünstigten Anschaffungskosten, zu den sofort abziehbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten, insbesondere zum Erhaltungsaufwand oder zu den nicht abziehbaren Ausgaben gehören und ob die Aufwendungen bei einer Einkunftsart oder bei einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude wie Sonderausgaben berücksichtigt werden können.

Entsprechend dieser Bescheinigungsrichtlinien findet sich im Streitfall in der Bescheinigung der Gemeindebehörde der Hinweis, dass die Bescheinigung nicht alleinige Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung sei. Die Finanzbehörde prüfe weitere steuerliche Voraussetzungen, insbesondere (...) 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. Die Bescheinigung der Gemeindebehörde behält damit die Prüfung der steuerlichen Voraussetzungen des Fördertatbestandes ausdrücklich der Finanzbehörde vor. Angesichts des insoweit eindeutigen Wortlauts der Bescheinigung mussten auch die Kläger nach Treu und Glauben unter Berücksichtigung aller ihnen bekannten Umstände davon ausgehen, dass die Gemeinde keine abschließende Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 10f, 7h EStG getroffen hat (bei einem entsprechenden Hinweis auf das eigenständige Prüfungsrecht der Finanzbehörde entsprechend den Bescheinigungsrichtlinien im Ergebnis ebenso: BFH, Urteile vom 14.1.2004 X R 19/02, BFHE 205, 87, BStBl. II 2004, 711, vom 24.6.2009 X R 8/08, BFHE 225, 431, BStBl. II 2009, 960 sowie vom 2.9.2008 X R 7/07, BFHE 224, 484, BStBl. II 2009, 596 und BFH-Beschluss vom 22.10.2008 X B 91/08, BFH/NV 2009, 155).

2. Darüber hinaus scheidet eine Steuerbegünstigung für das Jahr 2004 unabhängig von dem vorstehend Ausgeführten auch allein aus zeitlichen Gründen aus. Denn die Förderung des § 10f EStG knüpft ausdrücklich an den Abschluss der Baumaßnahme an, der hier im Jahr 2005 lag. Denn neben dem Einbau einer Dusche im ... (Fa.) wurden bis ... noch Maler- (Fa.) und im ... noch Bedachungs- (Fa.) und Fliesenarbeiten (Fa.) erbracht. Im Übrigen hat der die Bauarbeiten leitende Architekt E am ...2005 bei der Unteren Bauaufsichtsbehörde einen Antrag auf Benutzung vor Fertigstellung gemäß § 74 Abs. 7 der Hessischen Bauordnung gestellt. Hingegen wäre für das Jahr 2005 nach Auffassung des Senats keine zeitanteilige Kürzung für die Monate vor dem Abschluss der Bauarbeiten vorzunehmen (vgl. hierzu Frotscher, EStG, Stand 166. Lieferung November 2011, § 10f Rn. 12 sowie § 7h Rn. 46; Schmidt, EStG, 30. Aufl. 2011, § 10f Rn. 4; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand 224. Aktualisierung November 2011, § 10f Rn. B 16).

3. Die Höhe der geltend gemachten Aufwendungen war damit vom Senat nicht mehr zu prüfen. Der Senat weist jedoch darauf hin, dass Aufwendungen an anderen Wirtschaftsgütern als der Eigentumswohnung wie etwa der Hofbefestigung insgesamt nicht zu berücksichtigen wären (Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand 224. Aktualisierung November 2011, § 7h Rn. C 3). Im Übrigen wären auch noch die tatsächlichen Zahlungsabflüsse zu prüfen und die dann verbleibende Restsumme noch anteilig um die auf die Wohneinheit I entfallenden Aufwendungen zu kürzen.