
Datum: 08.12.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1308/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:1208.7K1308.02.00

Tenor:

Die Feststellungsbescheide 1998 und 1999 werden geändert. Dem Beklagten wird aufgegeben, die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 1998 und 1999 nach Maßgabe der Entscheidungsgründe neu zu berechnen und der Klägerin entsprechend geänderte Feststellungsbescheide für 1998 und 1999 bekannt zu geben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, in welchem Umfang die Klägerin für die Streitjahre 1998 und 1999 Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz in Anspruch nehmen kann. 1 2

Mit notariellem Vertrag vom erwarb die Klägerin von der FirmaWohnbau GmbH den Grundbesitz in der Innenstadt von Flur Nr. 877 a mit einer Größe von 1.982 qm. 3

Bei dem Kaufgegenstand handelt es sich um ein Grundstück mit einem im Jahre 1912 als Handelsschule errichteten Gebäude, dass 1936 um einem Anbau erweitert wurde. Nach 1945 diente das Gebäude als Lazarett der Sowjetischen Armee. Das Gebäude ist voll unterkellert, besteht aus zwei Vollgeschossen und einem Mansarden-Dachgeschoss.	
Ausweislich des notariellen Kaufvertrages sollte das vorbezeichnete Gebäude in ein 17-Familienwohnhaus umgebaut worden. Der Vertrag hält zudem fest, dass das Gebäude sanierungsbedürftig ist.	5
Gemäß Ziffer III des Kaufvertrags verpflichtete sich die Fa. als Verkäuferin das Vertragsobjekt unter Verwendung normgerechter Baustoffe nach den anerkannten Regeln der Baukunst technisch einwandfrei zu sanieren.	6
Die Baubeschreibung und die Baupläne, die zum Gegenstand dieses Vertrages wurden, waren der notariellen Urkunde als Anlage beigelegt.	7
Die Verkäuferin sicherte des weiteren die Bezugsfertigkeit des Vertragsgegenstandes bis zum 01.11.1998 zu.	8
Der vereinbarte Kaufpreis betrug insgesamt 2.800.000 DM, wobei von diesem Gesamtkaufpreis 150.000 DM auf Grund und Boden, 100.000 DM auf die Altbausubstanz und insgesamt 2.550.000 DM auf die durchzuführenden Sanierungsarbeiten entfallen sollten.	9
Besitz, Nutzung und Lasten sollten von dem Zeitpunkt an auf die Klägerin übergehen, ab dem diese das Vertragsobjekt benutzen konnte oder aufgrund Übergabe benutzen dürfte.	10
Unter Ziffer XV des Vertrages wurde festgehalten, dass die Klägerin das auf dem Vertragsgegenstand befindliche Gebäude zu einem Mehrfamilienhaus umgebaut, saniert und modernisiert erwerbe und eine dauernde Nutzung als Wohnhaus beabsichtige.	11
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Vertrag vom verwiesen.	12
Aus der Baubeschreibung der Fa. von Oktober, die Gegenstand des notariellen Kaufvertrages wurde, ergeben sich u. a folgende Angaben zu den geplanten und Baumaßnahmen:	13
Danach befanden sich die tragenden Holzbalkendecken sowie der zimmermannsmäßig erstellte Dachstuhl in einem sehr guten Zustand.	14
Renovierungsarbeiten sollen u. a. an folgenden Gewerken durchgeführt werden:	15
Erd-/Isolierarbeiten, Maurer-/Betonarbeiten (verschiedene Fenster- und Türöffnungen werden zugemauert; im Kellergeschoss wird die bestehende Bodenplatte mit einem Betonglattstrich überzogen; ansonsten bleibt die bestehende Bausubstanz erhalten), Dachdecker-/Flaschnerarbeiten, Putzerarbeiten (die gesamte Fassade wird mit einem mehrlagigem Außenputz versehen; die Fassade wird farblich in Abstimmung mit dem Bauherrn gestaltet; der Sockel wird als glattverriebener Zementmörtelputz ausgeführt und farbig abgesetzt), Heizung (Versorgung durch Fernwärme oder Gaszentralheizung), Sanitärinstallationen, Elektroinstallationen, Schreiner- und Glaserarbeiten, Fliesenarbeiten an den Wänden, Fußböden, Treppen (die bestehenden Steintreppen werden mit Jura-Marmor belegt, die neu zu erstellenden Treppen werden als Metalltreppen mit Kunststeinbelag samt sämtlichen Geländern mit Metallstäben und Kunststoffhandlauf gefertigt), Balkone (es werden verzinkte Metallbalkone mit verzinkten Geländern an die bestehende Außenwand angeschraubt),	16

Maler-/Tapezierarbeiten, Dachgeschossausbau (das ausgebaute Dachgeschoss ist, wie bei anderen Wohnräumen beschrieben, ausgestattet, jedoch mit Verkleidung der Decken und Dachschrägen durch Trockenputzplatten mit darunter liegender Wärmedämmung aus Mineralfasermatten mit ausreichender Stärke), Innenausbau (soweit neue Wände erstellt werden, sind diese als Gipskartonleichtbauwände ausgeführt).

Die der Fa. seitens des Bauamts der Stadt am 03.04.1998 erteilte Baugenehmigung 17
wurde unter der Bedingung erteilt, dass bei der Baumaßnahme berücksichtigt werde, dass
zur Erhaltung des überlieferten Baukörpers und dessen Fassadengliederung gemäß
Stellungnahme der unteren Denkmalschutzbehörde vom 18.03.1998 das Gebäude der
ehemaligen Handelsschule als Kulturdenkmal im Sinne des Sächsischen
Denkmalschutzgesetzes eingestuft wurde.

Gemäß der von der Klägerin vorgelegten Stellungnahme der Firma Bauprojektierung Dipl.- 18
Ing..... wurden nach Erteilung der Baugenehmigung die Bauarbeiten zur
Herstellung von 17 Wohnungen durch Um- und Ausbau in dem Gesamtkomplex geplant und
durchgeführt. Dabei habe berücksichtigt werden müssen, dass das Gebäude unter
Denkmalschutz steht und somit nur ein enger Spielraum bei der Sanierung zur Verfügung
gestanden habe.

Ausweislich dieser Stellungnahme sind folgende Arbeiten ausgeführt worden: 19

Es wurden keine Wände verändert, die gesamte Außenfassade blieb erhalten, das Dach ist in 20
alter bestehender Form erhalten worden.

Grundsätzlich ist keine Änderung der Außenwände erfolgt, da das Gebäude unter 21
Denkmalschutz steht. Alle tragenden Teile sind erhalten worden, jedoch sind zur
Standsicherheit Balken oder Deckenelemente ausgetauscht worden. Dämmung und Estrich
sind im Fußbodenbereich zusätzlich eingebracht worden. Fundamente sind nicht verändert
worden. Die komplette Dachkonstruktion ist erhalten geblieben, zerstörte Sparren, Pfetten
und Zangen sind ausgetauscht worden. Die Dacheindeckung ist komplett erneuert worden,
einschließlich der Regenrinne und der Fallrohre. Der Außenputz ist komplett dem
Denkmalschutz entsprechend erneuert worden. In einem Gebäudeteil ist eine
Geschossdecke als Massivdecke neu eingebaut worden. Um die Abgeschlossenheit zu
gewährleisten sind zwei Treppen über alle Etagen neu eingebaut worden. Alle Fenster sind
erneuert worden. Heizung, Elektrik und Sanitärbereiche sind komplett neu eingebaut worden.
Der Innenputz ist teilweise erneuert worden.

Der Einbau von Trennwänden ist entsprechend der neuen Raumaufteilung erfolgt, wobei es 22
sich um keine tragenden Wände gehandelt hat. Es ist der Anbau von Balkonanlagen auf der
Süd- und Nordseite erfolgt. Innentüren, Fußböden, Maler- sowie Fliesenarbeiten sind
komplett ausgeführt worden.

Die Hoffläche und Parkplätze sind gepflastert angelegt worden. Die Restfläche ist mit Rasen 23
begrünt worden.

Im Keller des Gebäudes sind durch Raumteilung Abstellbereiche für die Wohnungen 24
geschaffen, ein Wasch- und Trockenraum eingebracht und Elektrik- sowie Heizräume
eingeordnet worden.

Die Durchführung dieser Arbeiten ist sowohl dem Umfang als auch der Art nach zwischen 25
den Beteiligten unstreitig.

Da bereits im Jahre 1997 seitens der Klägerin Anzahlungen auf den Kaufpreis geleistet wurden, machte die Klägerin insoweit Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz in Höhe von 370.000,00 DM geltend, die vom Beklagten bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung für das Jahr 1997 antragsgemäß berücksichtigt wurden.	26
In ihren Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für die Jahre 1998 und 1999 wurden seitens der Klägerin Sonderabschreibungen in Höhe von 40 % nach dem Fördergebietsgesetz geltend gemacht, die sich mit,00 DM auf das Jahr 1998 und00 DM auf das Jahr 1999 verteilten.	27
Da die Klägerin von einer Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung in Höhe von,89 DM ausging, errechnete sie hiervon eine 40 % Sonderabschreibung nach dem Fördergebietsgesetz in Höhe von,56 DM, von der nach Inanspruchnahme von 370.000,00 DM Sonderabschreibung im Jahr 1997 für das Jahr 1998 eine Sonderabschreibung in Höhe von,00 DM und für das Streitjahr 1999 die restliche Sonderabschreibung in Höhe von,56 DM gelten gemacht wurde.	28
Demgegenüber ging der Beklagte im Rahmen der Feststellungsbescheide für die Streitjahre 1998 und 1999 davon aus, dass es im Zuge des Umbaus der ehemaligen Handelsschule in ein 17-Familienwohnhaus zur Herstellung eines anderen Wirtschaftsguts im Sinne von Hinweis 43 der Einkommensteuerrichtlinien zu § 7 EStG gekommen sei, da das Gebäude in seinem Wesen verändert worden sei, die neuen Teile dem umgebauten Gebäude das Gepräge geben würden und die verwendeten Altteile bedeutungslos und wertmäßig untergeordnet seien. Der Beklagte ging daher nur von einer nach dem Fördergebietsgesetz zu gewährenden Sonderabschreibung von 25 % der Herstellungskosten zuzüglich des Restwertes der Altbausubstanz aus.	29
Insoweit ermittelte der Beklagte die zulässigen Abschreibungen wie folgt:	30
Für 1998 ging der Beklagte hinsichtlich der Altbausubstanz im Werte von 100.000,00 DM von einer 2 % Afa aus, die im Streitjahr 1997 im Hinblick auf den Erwerb im Dezember 1997 mit $1/12 = 167,00$ DM berücksichtigt wurde und im Jahre 1998 im Hinblick auf den vom Beklagten angenommenen Zeitpunkt der Fertigstellung im November 1998 mit $10/12 = 1.667,00$ DM angesetzt wurde. Der Restwert der Altbausubstanz wurde daher mit 98.166,00 DM berücksichtigt. Dieser Restwert der Altbausubstanz zuzüglich der erklärten Herstellungskosten in Höhe von,00 DM wurde vom Beklagten als Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen berücksichtigt. Hieraus ergab sich eine Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen in Höhe von,00 DM.	31
Die Sonderabschreibung nach dem Fördergebietsgesetz in Höhe von 25 % errechnete der Beklagte somit in Höhe eines Betrages von,00 DM.	32
Unter Berücksichtigung der bereits im Rahmen der einheitlichen gesonderten Feststellung für das Jahr 1997 zugrunde gelegten Sonderabschreibung in Höhe von 370.000,00 DM gewährte der Beklagte daher für das Streitjahr 1998 nur noch einen Restbetrag in Höhe von,00 DM.	33
Weiterhin wurde zudem die 2 % Afa für das andere Wirtschaftsgut mit Herstellungskosten von 2.815.703,00 DM = 56.315,00 DM zeitanteilig für zwei Monate mit 9.386,00 DM berücksichtigt.	34

Diesen Betrag legte der Beklagte gemäß seinen Erläuterungen im erstmaligen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1998 vom 19.10.1999 zu Grunde.

Im Rahmen des Bescheids für die erstmalige gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 vom 10.4.2001 berücksichtigte der Beklagte dementsprechend keine Sonderabschreibungen mehr. Er legte vielmehr die lineare Abschreibung von 2 % von 100.000,00 DM = 2.000,00 DM für die Altbausubstanz sowie von 2 % für die Herstellungskosten in Höhe von,00 DM =,00 DM zu Grunde und errechnete insoweit einen Gesamtabschreibungsbetrag von,00 DM. 36

Gegen diese Feststellungsbescheide für 1998 und 1999 legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und begründete diesen im wesentlichen dahingehend, dass es sich bei dem von ihr erworbenen Objekt um ein solches handele, dass unter Denkmalschutz stehe. Die durchgeführten Sanierungsarbeiten stellten nachträgliche Herstellungsarbeiten dar, die für Zwecke der Sonderabschreibung wie ein selbständiges unbewegliches Wirtschaftsgut zu behandeln seien. Deshalb greife die Abschreibungsregelung des § 4 Abs. 3 Fördergebietsgesetz ein, die den Abschreibungszeitraum auf insgesamt 10 Jahre begrenze. Soweit der Beklagte darauf abstelle, dass die unterschiedlichen Nutzung des Gebäudes sowie die geänderte Raumaufteilung dazu führten, dass im Streitfall ein anderes Wirtschaftsgut vorliege, so sei dies unzutreffend. Das Objekt sei bereits Jahrzehnte vor der Umbaumaßnahme nicht mehr genutzt worden, sodass von einer Nutzungsänderung keine Rede sein könne. Aus diesem Grunde sei die Sonderabschreibung mit 40 % zu gewähren. Es handele sich eindeutig um eine förderungsfähige Modernisierungsmaßnahme und nicht um die Herstellung eines neuen oder anderen Wirtschaftsguts. 37

Mit Einspruchsentscheidung vom 27.02.2002 wurde der Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Dabei stellte der Beklagte maßgeblich darauf ab, dass im Streitfall ein anderes Wirtschaftsgut hergestellt worden sei, da das Gebäude in seinem Wesen verändert worden sei, die neuen Teile dem umgebauten Gebäude das Gepräge geben würden und die verwendeten Altteile bedeutungslos und wertmäßig untergeordnet seien. Die Wesensänderung ergebe sich bereits aus der unterschiedlichen Nutzung des Gebäudes, das zuvor als Schule und nunmehr als Mehrfamilienhaus genutzt werde. Damit verbunden sei auch eine Berücksichtigung des wesentlichen Bauaufwands. Die Änderung der Raumaufteilung des Gebäudes, der Einbau von Treppen, Fenstern und Balkonen beeinflusse die Gebäudesubstanz so tiefgreifend, dass die neuen Teile dem umgebauten Gebäudeteil das Gepräge geben würden. Auch die weitere Voraussetzung, dass die verwendeten Altteile wertmäßig untergeordnet seien, sei erfüllt. Der Wert der Altbausubstanz in Höhe von 100.000,00 DM sei im Verhältnis zu den Gesamtkosten von untergeordneter Bedeutung. Im übrigen sei in der Praxis regelmäßig dann von einem anderen Wirtschaftsgut auszugehen, wenn von den Anschaffungskosten des gesamten modernisierten Gebäudes nur noch 10 % auf die Altbausubstanz entfallen würden. Somit sei ein anderes Wirtschaftsgut hergestellt worden, für das eine Sonderabschreibung lediglich in Höhe von 25 % gewährt werden könne. 38

Im Rahmen ihrer hiergegen erhobenen Klage macht die Klägerin im wesentlichen geltend, dass das Landratsamt in einem Schreiben vom 04.03.2002 ausdrücklich darauf hingewiesen habe, das entsprechend dem § 2 des Sächsischen Denkmalschutzgesetzes das im Streit befindliche Objekt als Kulturdenkmal zu qualifizieren sei, so dass bautechnische Veränderungen an dem genannten Gebäude aus denkmalschutzrechtlichen Gründen nur in äußerst engen Grenzen und vorbehaltlich einer denkmalschutzrechtlichen Genehmigung des Landratsamtes vorgenommen werden könnten. 39

Vor diesem Hintergrund seien auch nur substanzerhaltende und mit den denkmalschutzrechtlichen Auflagen zu vereinbarende schonende Modernisierungsarbeiten vorgenommen worden. Aus rechtlicher Hinsicht sei darauf hinzuweisen, dass der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung davon ausgehe, dass eine Wohnung nicht deshalb neu hergestellt sei, weil lediglich der umbaute Raum umgestaltet oder grundlegend saniert werde. Insoweit müssten die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge geben. Dies sei insbesondere dann der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt würden, die für die Nutzungsdauer bestimmend seien, wie z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und Dachkonstruktionen. Die Altbausubstanz müsse so tiefgreifend umgestaltet oder in einem solchen Maße erweitert worden sein, dass die neu eingefügten Gebäudeteile der entstandenen Wohnung das Gepräge geben und die verwendeten Altbauteile wertmäßig untergeordnet erscheinen. Unabhängig von der Höhe der Modernisierungsaufwendungen läge dann kein neues Gebäude vor, wenn die tragenden Teile und Fundamente des bisherigen Gebäudes im Wesentlichen unverändert blieben und weiter verwendet würden.	40
Berücksichtige man nunmehr, dass an dem betreffenden Objekt gerade keine Eingriffe in die tragende Bausubstanz, d. h. die Geschossdecken, Außen- und Innenwände, das Fundament und die Dachkonstruktion vorgenommen worden seien, so ergebe sich eindeutig, dass im Streitfall kein anderes oder neues Wirtschaftsgut hergestellt worden sei.	41
Berücksichtige man schließlich den Sinn und Zweck der Gewährung der erhöhten Sonderabschreibung in Höhe von 40 % nach dem Fördergebietsgesetz, nämlich gerade einen Anreiz für potentielle Investoren zu bieten, verwahrloste Altbausubstanzen in den neuen Bundesländern zu sanieren und zu modernisieren, so zeige sich, dass im Streitfall sämtliche Voraussetzungen für die Gewährung einer Sonderabschreibung in Höhe von 40 % gegeben seien.	42
Die Klägerin beantragt,	43
eine Sonderabschreibung i.H.v. 40 % für Modernisierungsmaßnahmen zu gewähren und für 1998 zusätzlich DM und für 1999 zusätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen und die festgestellten Einkünfte für 1998 und 1999 entsprechend herabzusetzen, 44	
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	45
Der Beklagte beantragt,	46
die Klage abzuweisen, 47	
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 48	
Für ihn ist entscheidend, dass das Gebäude derart intensiv in seinem Wesen verändert worden sei, dass die neuen Teile dem umgebauten Gebäude das Gepräge gäben und die verwendeten Altteile bedeutungslos geworden seien. Die Wesensänderung ergebe sich vornehmlich aus der unterschiedlichen Nutzung des Gebäudes, das bislang als Schule und nunmehr als Mehrfamilienhaus genutzt werde. Weiterhin sei zu berücksichtigen, dass es zu einer Änderung der Raumaufteilung des Gebäudes gekommen sei. Insbesondere auch die Wertverhältnisse zwischen den Herstellungskosten für das Mehrfamilienhaus und die Altbausubstanz zeigten deutlich, dass insoweit ein anderes Wirtschaftsgut hergestellt worden sei.	49

Auch wenn aus Gründen des Denkmalschutzes die äußerliche bauliche Gestaltung des Gebäudes weitgehend erhalten werden musste, seien jedoch tiefgreifende Einschnitte in die alte Bausubstanz zur Standsicherung des Gebäudes erforderlich gewesen. Dies spreche dafür, dass die nach der Entkernung vorhandene Bausubstanz von untergeordneter Bedeutung gewesen sei.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Der Beklagte hat es zu Unrecht abgelehnt, der Klägerin für das Objekt in eine Sonderabschreibung in Höhe von 40 % gemäß § 4 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 b i.V.m. Abs. 3 sowie i.V.m. § 3 Satz 1 Fördergebietsgesetz zu gewähren. Die durchgeführten Umbaumaßnahmen an dem Objekt in stellen nicht die Herstellung eines neuen oder anderen Wirtschaftsguts dar, sondern Modernisierungsmaßnahmen bzw. andere nachträgliche Herstellungsarbeiten im Sinne des § 3 Satz 1 Fördergebietsgesetz.

I.1. Gemäß § 3 Satz 1 Fördergebietsgesetz sind die Anschaffung und die Herstellung von abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern sowie Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten an abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgütern begünstigt. Der Umfang der Begünstigung bemisst sich nach § 4 Fördergebietsgesetz. Gemäß § 4 Abs. 2 Fördergebietsgesetz bemisst sich u. a. die Sonderabschreibung bei Investitionen, die nach dem 31.12.1996 und vor dem 01.01.1999 abgeschlossen werden auf bis zu 40 %. Gemäß § 4 Abs. 2 Satz 2 Fördergebietsgesetz tritt bei Baumaßnahmen im Sinne des § 3 Fördergebietsgesetz an die Stelle des Satzes von 40 % jeweils der Satz von 25 %, soweit die unbeweglichen Wirtschaftsgüter nach ihrer Anschaffung oder Herstellung zu Wohnzwecken dienen. Gemäß § 4 Abs. 2 Satz 3 Fördergebietsgesetz gilt dieser Satz 2 nicht bei Modernisierungsmaßnahmen und anderen nachträglichen Herstellungsarbeiten an unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Dies bedeutet, dass die erhöhte Sonderabschreibung von 40 % nur dann zur Anwendung gelangt, wenn es sich bei den betreffenden Maßnahmen um Modernisierungsmaßnahmen oder nachträgliche Herstellungsarbeiten an dem betreffenden abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsgut handelt. Stellen die betreffenden Maßnahmen vielmehr die Anschaffung oder Herstellung eines abnutzbaren unbeweglichen Wirtschaftsguts dar, so kommt nach Satz 2 des § 4 Abs. 2 nur eine Sonderabschreibung in Höhe von 25 % in Betracht.

Ebenso gilt die begünstigte Restwertabschreibung auf 10 Jahre gemäß § 4 Abs. 3 Fördergebietsgesetz nur bei Herstellungskosten, die für nachträgliche Herstellungsarbeiten im Sinne des § 3 Satz 1 Fördergebietsgesetz aufgewendet worden sind und bei Anschaffungskosten, die auf Modernisierungsmaßnahmen und andere nachträgliche Herstellungsarbeiten im Sinne des § 3 Satz 2 Nr. 3 Fördergebietsgesetz entfallen.

Damit kommt der Frage, inwieweit es sich bei den jeweils im Streit befindlichen Baumaßnahmen, Umgestaltungen und Sanierungsvorgängen um Modernisierungsmaßnahmen bzw. nachträgliche Herstellungsarbeiten oder um die Herstellung eines neuen oder anderen Wirtschaftsguts handelt, für die Höhe der zu gewährenden Sonderabschreibung entscheidende Bedeutung zu.

2. Da das Fördergebietsgesetz selbst über die sachlichen Inhalte dieser Tatbestandsvoraussetzungen keinen Aufschluss gibt und auch eine höchstrichterliche Rechtssprechung zur Auslegung dieser Begrifflichkeiten bislang noch nicht ergangen ist, vertritt der erkennende Senat den Rechtsstandpunkt, dass insoweit die Rechtssprechung des

Bundesfinanzhofs zu den Voraussetzungen des Vorliegens eines neuen Gebäudes, die zu den Bestimmungen des § 10 e EStG und 7 Abs. 5 EStG ergangen ist, heranzuziehen ist.

Dafür spricht zum einen, dass es vor dem Hintergrund des Gebots der Einheitlichkeit der Rechtsordnung, zumindest der Steuerrechtsordnung, aus Gründen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes als unverzichtbar angesehen werden muss, identische Begriffe jedenfalls im begrenzten Bereich des Ertragsteuerrechts einheitlich auszulegen und zu verwenden. Zum anderen handelt es sich bei dem Fördergebietsgesetz ebenso wie bei der Wohnungseigentumsförderung gemäß § 10 e EStG bzw. bei der Wohnungsbauförderung gemäß § 7 Abs. 5 EStG um Subventionsnormen, die vor dem Hintergrund eines einheitlichen oder zumindest vergleichbaren Förderungsziels einer einheitlichen Auslegung und Anwendung bedürfen. Nimmt man hinzu, dass in Anbetracht des außergewöhnlich hohen Sonderabschreibungssatzes das Fördergebietsgesetz noch in weitaus höherem Maße effektive Förderziele verfolgt als die Vorschriften des § 10 e und § 7 Abs. 5 EStG, so wird erkennbar, dass auch insoweit restriktive bzw. letztlich den Förderzielen nicht gerecht werdende Auslegungsmaßstäbe nicht angezeigt sind. 58

3. Unter Berücksichtigung dieses Rechtsstandpunktes des erkennenden Senats ist mithin auf der Grundlage der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs festzustellen, dass ein Gebäude nicht schon dann hergestellt ist, wenn Herstellungsaufwendungen im größeren Umfang anfallen. Deshalb führen auch umfassende Reparatur- und Modernisierungsaufwendungen nicht zur Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts. Das Herstellen einer Wohnung bedeutet vielmehr, dass ein bautechnisch neues, bisher nicht vorhandenes Gebäude geschaffen wird. Grundsätzlich kann insoweit auch in einem bestehenden Gebäude eine neue Wohnung hergestellt werden, wenn das Gebäude in seiner wesentlichen Substanz verändert wird. Ein Neubau kann jedoch nicht schon dann angenommen werden, wenn Aufwendungen für die Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes in ihrer Gesamtheit über die zeitgemäße substanzerhaltende Bestandteilerneuerung hinaus den Gebrauchswert des Hauses insgesamt erhöhen und deshalb als Herstellungskosten zu beurteilen sind. Eine Neuherstellung kann deshalb auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Generalüberholung angenommen werden. Denn dieser Begriff spielt nur bei der Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand eine Rolle und umschreibt lediglich in tatsächlicher Hinsicht den Vorgang umfangreicher Instandsetzung und Modernisierungsaufwendungen. 59

Vielmehr kann insoweit nur für den Fall, dass ein Gebäude so sehr abgenutzt ist, dass es völlig unbrauchbar geworden ist (sog. Vollverschleiß), gegebenenfalls von der Herstellung eines neuen Wirtschaftsguts ausgegangen werden. 60

Völlig unbrauchbar im Sinne eines Vollverschleißes ist ein Gebäude jedoch nicht schon dann, wenn es beispielsweise deshalb nicht vermietbar ist, weil es wegen Abnutzung und Verwahrlosung zeitgemäßen Wohnvorstellungen nicht mehr entspricht. Völlig unbrauchbar im Sinne eines Vollverschleißes ist ein Gebäude nur bei schweren Substanzschäden an den für die Nutzbarkeit als Bau und die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmenden Teilen. Eine Wohnung ist deshalb nicht neu hergestellt, wenn lediglich der umbaute Raum umgestaltet oder grundlegend saniert wird. Vielmehr müssen die neueingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge geben. Dies ist insbesondere der Fall, wenn verbrauchte Teile ersetzt werden, die für die Nutzungsdauer bestimmend sind, wie z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und Dachkonstruktion. Die Altbausubstanz muss so tiefgreifend umgestaltet oder in einem solchen Ausmaße erweitert werden, dass die neu eingefügten Gebäudeteile der entstandenen Wohnung das 61

Gepräge geben und die verwendeten Altteile wertmäßig untergeordnet erscheinen. Bei einem Vergleich des Wertes der Altbausubstanz mit dem Wert des angefallenen Bauaufwandes müssen jedoch typische Erhaltungsaufwendungen außer Betracht bleiben. Nur Aufwendungen, durch welche die verwendete Bausubstanz so tiefgreifend umgestaltet oder in einem solchen Ausmaß erweitert wird, dass die eingefügten Teile dem Gebäude das Gepräge geben, sind dem Wert der Altbausubstanz gegenüberzustellen. Aufwendungen, wie z. B. für die Erneuerung der Bodenbeläge, Fenster und Türen, die Modernisierung der Heizung, die Überholung und Erweiterung der Elektroinstallationen, die Badsanierung, die Neueindeckung des Daches und des Außenputzes müssten deshalb außer Betracht bleiben (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 17.12.1997 X R 54/96, BFH/NV 1998, 841 unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des BFH, z. B. Urteile vom 31.03.1992 VIII R 175/87, BStBl. II 1992, 808; vom 24.11.1992 VIII R 62/88, BStBl. II 1993, 188; vom 15.11.1995 X R 102/95, BStBl. II 1998, 92 und vom 11.09.1996 X R 46/93, BStBl. II 1998, 94).

II. Unter Berücksichtigung dieser Tatbestandsvoraussetzungen für die Herstellung eines neuen oder anderen Wirtschaftsgutes ist im Streitfall festzustellen, dass die Baumaßnahmen an dem Objekt in weder das bestehende Fundament noch die tragenden Außen- und Innenwände noch die Geschossdecken oder die Dachkonstruktion in wesentlicher Hinsicht berührt haben. 62

Die Tatsache, dass die Dachkonstruktion durch Austausch zerstörter Sparren, Pfetten und Zangen saniert worden ist und die Dacheindeckung komplett erneuert worden ist einschließlich der Regenrinne und Fallrohre berührt nicht die Tatsache, dass die Dachkonstruktion als solche, schon im Hinblick auf die verbindlichen Vorgaben der Denkmalschutzbehörde erhalten geblieben ist. Diesbezüglich bestätigt auch die Firma Bauprojektierung Wolfgang Mittag, dass die komplette Dachkonstruktion erhalten geblieben sei. 63

Auch die angeführten Außenputzarbeiten haben keinen Bezug zu einem Austausch oder zu einem Ersatz dieser tragenden Außenwände. Diese sind vielmehr erhalten geblieben und nur saniert worden. Auch die Außenfassade musste darüber hinaus schon im Hinblick auf die Vorgaben nach dem Sächsischen Denkmalschutzgesetz erhalten bleiben. Hinsichtlich der Neuerstellung von Zwischenwänden ist festzustellen, dass es sich dabei nicht um tragende Wände gehandelt hat, sondern lediglich auf der Basis von Gipskartonleichtbauwänden Zwischenwände erstellt wurden. Auch die Fundamentanlage wurde weder ersetzt noch ausgetauscht. Vielmehr wurde die bestehende Bodenplatte lediglich mit einem Betonglatterstrich überzogen. 64

Sowohl aus der Baubeschreibung vom Oktober 1997 als auch aus den Angaben der Firma Bauprojektierung Wolfgang Mittag ist erkennbar, dass für die Nutzungsdauer des Gebäudes bestimmende tragende Teile des Objektes im Sinne von Fundamenten, tragenden Außen- und Innenwänden, Geschossdecken und Dachkonstruktion durch die Baumaßnahmen nicht grundlegend berührt worden sind. Auch die vom Beklagten angeführten Arbeiten, der Austausch von Balken und Deckenelementen sowie der Einbau von Treppen, Fenstern und Balkonen beeinflusst die Gebäudesubstanz nicht so tiefgreifend, als dass tatsächlich von der Herstellung eines neuen oder anderen Wirtschaftsgutes gesprochen werden könnte. Denn insoweit kann nicht tatsächlich behauptet werden, dass der Einbau von Treppen, Fenstern und Balkonen sowie eine Neueindeckung des Daches so grundlegend und wesensändernd sind, dass insoweit davon ausgegangen werden müsste, dass diese neuen Elemente dem Gebäude das bautechnische Gepräge geben, dergestalt dass hinsichtlich des betreffenden Gebäudes nicht mehr von einem identischen Wirtschaftsgut oder Gebäude gesprochen 65

werden könnte.

Berücksichtigt man insoweit vielmehr das vom Bundesfinanzhof als entscheidend
angesehene Kriterium, dass die Altbausubstanz vielmehr so tiefgreifend umgestaltet werden
muss oder in einem solchen Ausmaß erweitert worden sein muss, dass die neueingefügten
Gebäudeteile dem entstandenen Gebäude das Gepräge geben und die verwendeten Altteile
wertmäßig untergeordnet erscheinen, so ist vielmehr festzustellen, dass eine solche Wertung
im Streitfall nicht gerechtfertigt ist. Denn insoweit vermag, gerade auch vor dem Hintergrund
der Erhaltungsaufgaben der Denkmalschutzbehörde, die umfassende Modernisierung und
Sanierung des Objekts nicht zu einem neuen oder anderen Wirtschaftsgut zu führen.
Dasjenige was das Gebäude in seiner eigentlichen Denkmalschutzwürdigkeit ausmacht ist
vielmehr erhalten geblieben. Die Tatsache der umfassenden Modernisierung und Sanierung
hat insoweit dem Gebäude nicht das entscheidende Gepräge im Hinblick auf die Schaffung
eines neuen Wirtschaftsguts gegeben. Die neueingefügten Teile geben dem Objekt gerade
nicht das entscheidende Gepräge.

66

Soweit der Beklagte darüber hinaus auch auf das Wertverhältnis der Sanierungsmaßnahmen
zur Altbausubstanz abgestellt hat, so ist demgegenüber darauf hinzuweisen, dass der
Bundesfinanzhof für diesen Wertvergleich jedoch die typischen Erhaltungsaufwendungen
außer Betracht lässt. Der Bundesfinanzhof zieht für diesen Wertvergleich nur diejenigen
Aufwendungen heran, durch die die verwendete Bausubstanz so tiefgreifend umgestaltet
oder in einem solchen Ausmaß erweitert worden ist, dass die eingefügten Teile dem
Gebäude das Gepräge geben. Die typischen Erhaltungsaufwendungen sind insoweit nicht in
die Wertgegenüberstellung mit aufzunehmen.

67

Diesbezüglich ist vielmehr festzustellen, dass die Arbeiten im Bereich der Heizung, der
Sanitärinstallation, der Elektroinstallation, die Putzarbeiten, die Schreiner- und
Glaserarbeiten, die Fliesenarbeiten, die Maler-/Tapezierarbeiten Modernisierungs- und
Sanierungsmaßnahmen und damit letztendlich Erhaltungsmaßnahmen darstellen und die
gesamte Baumaßnahme von dieser Erhaltungszielsetzung geprägt und ausgefüllt worden ist.

68

Wie bereits festgestellt haben grundlegende Arbeiten im Bereich des Fundaments, der
tragenden Außen- und Innenwände, der Geschossdecken sowie Dachkonstruktion gerade
nicht stattgefunden, so dass ein solcher Wertvergleich nicht möglich ist.

69

Auch soweit der Beklagte auf die Nutzungsänderung des Objekts abgestellt hat und hierin
eine Wesensänderung erblickt hat, trägt diese Betrachtungsweise seinen Rechtstandspunkt
hinsichtlich der Herstellung eines neuen oder anderen Wirtschaftsguts nicht.

70

Abgesehen von der Frage, ob im Streitfall tatsächlich von einer Nutzungsänderung
gesprochen werden kann, wenn ein Objekt über Jahrzehnte nicht genutzt worden ist, ist
entscheidend zu berücksichtigen, dass der Bundesfinanzhof in einer solchen
Nutzungsänderung nicht das entscheidende Kriterium für das Vorliegen einer
Wesensänderung bzw. für die Abgrenzung der Herstellung eines neuen oder anderen
Wirtschaftsguts von der bloßen Modernisierung, Sanierung oder Erhaltungsmaßnahme sieht.
Die Tatsache, dass das betreffende Objekt ursprünglich als Handelsschule, zwischenzeitlich
als Lazarett und nunmehr als 17-Familienwohnhaus genutzt wird hat keine, jedenfalls keine
entscheidende und wesentliche Bedeutung für die Beantwortung der Frage, inwieweit es
aufgrund entsprechender Modernisierungs-, Sanierungs- oder sonstiger
Unterhaltungsmaßnahmen tatsächlich zur Entstehung eines neuen oder anderen
Wirtschaftsguts gekommen ist.

71

III. Der Senat überträgt dem Beklagten gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO die Ermittlung des festzustellenden Sonderabschreibungsbetrages für die Streitjahre 1998 und 1999 dem Beklagten.

Dabei hat der Beklagte für das Streitjahr 1998 unter Berücksichtigung eines Gesamtmodernisierungsaufwands von89 DM und unter Ansatz einer 40% Sonderabschreibung gemäß §§ 3, 4 Fördergebietsgesetz einen Sonderabschreibungsbetrag in Höhe von 390.000,00 DM zu gewähren. 73

Unter Berücksichtigung der vom Beklagten für 1998 bereits gewährten Sonderabschreibung i.H.v. von00 DM sind daher für 1998 weitere00 DM an Sonderabschreibung zu berücksichtigen. 74

Für das Streitjahr 1999 ist eine zusätzliche Sonderabschreibung in Höhe von00 DM (Gesamtsonderabschreibungsvolumen 56 DM, = 40 % von89 DM, abzüglich in 1997 gewährter 370.000,00 DM und abzüglich in 1998 gewährter bzw. zu gewährender 390.000,00 DM) zu berücksichtigen, da der Beklagte für diesen Feststellungszeitraum überhaupt noch keine Sonderabschreibung in Ansatz gebracht hat. 75

Die angefochtenen Feststellungsbescheide 1998 und 1999 sind entsprechend zu ändern und der Klägerin neu bekannt zu geben. 76

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 77

V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 155 FGO i.V.m. § 719 ZPO. 78

VI. Der Senat lässt die Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu, da die Frage, ob für die Abgrenzung des Modernisierungsaufwands von der Herstellung eines neuen oder anderen Wirtschaftsguts im Anwendungsbereich des Fördergebietsgesetzes die Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesfinanzhofs zum Begriff der Herstellung eines neuen oder anderen Wirtschaftsguts im Zusammenhang mit den Bestimmungen des § 7 Abs. 5 bzw. des § 10 e EStG herangezogen werden können, grundsätzliche Bedeutung hat. 79