Titel:

Steuerbescheinigung für erhöhte Absetzungen für Denkmalsanierung – Abstimmung mit Landesamt für Denkmalpflege

Normenkette:

EStG § 7i

Leitsätze:

1. "Abstimmen" bedeutet eine einverständliche, bei Bedarf hinsichtlich Art, Umfang und fachgerechter Ausführung ins Detail gehende Festlegung der durchzuführenden Baumaßnahmen. Die beabsichtigten Maßnahmen müssen mit den Vorstellungen der zuständigen Behörde in Einklang gebracht werden; es bedarf eines beiderseitigen Einverständnisses hinsichtlich aller Ausführungsdetails der geplanten Maßnahme zwischen zuständiger Behörde und Steuerpflichtigem/Bauherrn. (Rn. 34) (redaktioneller Leitsatz)
2. Eine Beteiligung des Landesamts für Denkmalpflege im Rahmen des Verfahrens zur Erteilung der denkmalschutzrechtlichen Erlaubnis kann die nach § 7i Abs. 1 S. 6 EStG zwingend erforderliche Abstimmung mit dem Landesamt für Denkmalpflege nicht ersetzen. (Rn. 41) (redaktioneller Leitsatz)
3. Wegen der Bindung der Verwaltung an Gesetz und Recht und der gesetzlich normierten Kompetenzordnung sind im Verwaltungsverfahrensrecht Zuständigkeitsvereinbarungen zwischen Behörden oder zwischen Behörde und Bürger grundsätzlich unzulässig und nur bei gesetzlicher Ermächtigung wirksam. Gleiches gilt für die einseitige Zuständigkeitsübertragung im Wege der Delegation. (Rn. 43) (redaktioneller Leitsatz)
4. Verweigert das Landesamt für Denkmalpflege die im Rahmen des § 7i EStG erforderliche Abstimmung, kann der Steuerpflichtige diese im Wege der Leistungsklage gerichtlich einfordern und gegebenenfalls den Erlass einer einstweiligen Anordnung durch das Gericht beantragen. (Rn. 45) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Steuerbescheinigung für erhöhte Absetzungen, Abstimmung der Baumaßnahmen, Grundlagenbescheinigung, Landesamt für Denkmalpflege, Zuständigkeitsvereinbarung, Delegation, Nachholung der Abstimmung, Leistungsklage

Rechtsmittelinstanz:

VGH München, Beschluss vom 10.01.2023 – 1 ZB 22.1320

Fundstelle:

BeckRS 2021, 60011

Tenor

I. Die Klage wird abgewiesen.

II. Der Kläger hat die Kosten des Verfahrens zu tragen.

Tatbestand

1
Der Kläger begehrt die Erteilung einer Steuerbescheinigung für erhöhte Absetzungen für entstandene Herstellungskosten nach §§ 7i, 11b und 10f bzw. 10g EStG.

2
Der Kläger ist Eigentümer des Grundstücks mit der Fl.Nr. …, Gemarkung …, mit der Anschrift … Straße …, … Das Grundstück ist mit einem Wohngebäude bebaut, das seit den 1980er Jahren in die Denkmalliste eingetragen ist.

3

Dort heißt es: „Villa …, zweigeschossiger Satteldachbau mit Gaube, verbrettertem Giebelfeld, umlaufender Laube, polygonem Eckerker, Veranda und Vorhaus, 1907 von … …“.

4
Anlässlich des Behördensprechtags des Bayerischen Landesamtes für Denkmalpflege (im Folgenden: BLfD) im Landratsamt … am 31. Oktober 2012erörterte der Kläger eine beabsichtigte Sanierung des Gebäudes mit den Vertretern des Landratsamtes und des BLfD. In einer hierzu festgehaltenen Aktennotiz heißt es, eine Aufgabe des bauzeitlichen Treppenhauses, das auch in seiner Substanz erhaltungsfähig wirke, sei aus denkmalfachlicher Sicht ausgeschlossen. Die Schaffung von drei abgetrennten Wohneinheiten, die durch dieses Treppenhaus zu erschließen seien, scheine im Grundsatz aber möglich. Der Innenausbau des Dachgeschosses und die Konstruktion des Dachwerks könnten gegebenenfalls an eine intensivierte Wohnnutzung angepasst werden. Die konstruktiven Voraussetzungen, die für eine Wohnung im Dachgeschoss notwendig seien, sollten unter Hinzuziehung eines qualifizierten Planers geklärt und nochmals separat mit den Behörden abgestimmt werden.

5
Nach Angaben des Klägers habe es am 16. Juli 2013 eine weitere Besprechung gegeben, in der klargestellt worden sei, dass die Entscheidung nach Art. 6 BayDSchG federführend durch das Landratsamt zu treffen sei, wenngleich das BLfD einen kritischen Standpunkt hinsichtlich der Intensität des Dachgeschossausbaus vorgetragen habe. Hierbei sei auch besprochen worden, dass im Dachgeschoss zwei Wohnungen denkmalfachlich geboten seien und die entstehenden Sanierungskosten steuerlich absetzbar seien. Dies habe der Mitarbeiter der unteren Denkmalschutzbehörde dem Kläger wortwörtlich versprochen.

6
Mit Schreiben des BLfD vom 2. Oktober 2013 wandte sich dieses an das Landratsamt und erklärte, der geplante Umbau des Dachgeschosses sei nicht denkmalverträglich. Weder die vorgesehene tiefgreifende Veränderung des Südgiebels noch der Umfang der vorgesehenen Dachflächenfenster seien vertretbar. Auch der vorgesehene Wintergartenanbau auf der Westseite werde nicht mitgetragen. Beim derzeit vorgesehenen Eingriffsumfang könne eine denkmalfachliche Gebotenheit der Maßnahme im Sinne der sogenannten Denkmalabschreibung nicht bescheinigt werden. Zur abschließenden Beurteilung sei ein Raumbuch/Fassadenbuch mit einer systematischen Erfassung von Bau- und Ausbauteilen sowie eine detaillierte Maßnahmenbeschreibung der Planung notwendig.

7
Der Kläger beantragte sodann am 16. Juni 2014 die Erteilung einer Baugenehmigung für den Umbau und die Erweiterung am bestehenden Wohnhaus sowie für eine Nutzungsänderung im Dachgeschoss durch Ausbau von zwei Ferienwohnungen, für den Ausbau des bestehenden Nebengebäudes als Atelier sowie zwei Garagen mit Erweiterung von insgesamt drei weiteren Carports.

8
Im Rahmen des Genehmigungsverfahren wurde eine denkmalschutzfachliche Stellungnahme der unteren Denkmalschutzbehörde eingeholt. In der Stellungnahme vom 26. August 2014 wurde der Baugenehmigung unter anderem mit der Maßgabe zugestimmt, dass rechtzeitig vor Beginn ein detailliertes Instandsetzungskonzept vorzulegen und mit den Denkmalbehörden abzustimmen sei. Weiter wurde in der Stellungnahme darauf hingewiesen, dass das BLfD der Genehmigung nicht in vollem Umfang zugestimmt habe und deshalb steuerliche Vergünstigungen entfallen könnten. Eine gesonderte Abstimmung mit dem BLfD sei erforderlich. Steuerliche Vergünstigungen könnten in Bezug auf die Denkmaleigenschaft nur gewährt werden, wenn die Maßnahme vor Beginn der Arbeiten mit dem BLfD angestimmt und in weiterer stetiger Abstimmung mit den Denkmalbehörden durchgeführt würden.

9
In einem sich in der Akte des BLfD befindlichen handschriftlichen Vermerk des Konservators S. vom 9. Juli 2014 wurde festgehalten, dass aufgrund der inhaltlichen Differenzen der Planung zur Stellungnahme vom 2. Oktober 2013 eine steuerliche Gebotenheit für die Gesamtmaßnahme nicht gegeben sei (Bl. 150 der Akte). Dieser Vermerk wurde offenbar, wie aus einer chronologischen Auflistung des BLfD (Bl. 197 der Akte) zu ersehen ist, an das Landratsamt als untere Denkmalbehörde übersandt. Auf diesem Vermerk findet sich ebenfalls eine handschriftliche Notiz des Mitarbeiters der unteren Denkmalbehörde, wonach am 16. Juli 2014 mit dem Kläger telefoniert worden sei. Dieser habe mitgeteilt, dass er zu einer Finanzierung der Maßnahme nur bei einer entsprechenden Anzahl von Wohneinheiten in der Lage sei. Dem Kläger sei

daraufhin in Aussicht gestellt worden, dass die untere Denkmalschutzbehörde bei den noch relativ geringen Eingriffen in den Bestand (bzw. Änderungen in der Fassade, daher dem Vorhaben zustimme.

10
Mit Bescheid des Landratsamts vom 9. Oktober 2014 wurde die beantragte Baugenehmigung mit folgenden Auflagen erteilt:

11
1. Rechtzeitig vor Beginn ist ein detailliertes Instandsetzungskonzept vorzulegen und mit den Denkmalbehörden abzustimmen. Das Instandsetzungskonzept ist auf der Grundlage einer Befunduntersuchung und eines Raumbuches (enthält den Umgang mit den Baudetails wie Böden, Wänden, Decken, Treppenhaus, Fenster, Türen, Ausstattung usw.) zu entwickeln und zu formulieren. Das abgenommene Instandsetzungskonzept ist Grundlage für die Ausführung.

12
2. Der Umgang mit den Details - außen und innen - (Dacheindeckung, Kamine, Gauben, Fenster, Türen, usw.) ist mit den Denkmalbehörden abzustimmen.

13
Nach Angaben des Klägers sei es am 12. August 2015 zu einem Ortstermin mit den Vertretern des Landratsamtes und eines Vertreters des BLfD gekommen. Dabei habe man Musterfenster vorgestellt und das angeforderte Raumbuch zugesagt. Der Vertreter des BLfD habe daraufhin geäußert, man könne nicht wegen jeder Kleinigkeit vor Ort erscheinen. Man möge sich über die denkmalfachlich gebotene laufende Sanierungs- und Abstimmungserfordernisse mit der unteren Denkmalschutzbehörde direkt kurzschalten.

14
Am 1. April 2016 legte der Kläger dem Landratsamt eine Maßnahmenbeschreibung der geplanten Umbau- und Sanierungsmaßnahmen und Bestandsdokumentation vor. Mit Kurzmitteilung vom 5. April 2016 wurde die Maßnahmenbeschreibung dem BLfD zur Stellungnahme vorgelegt.

15
Mit am gleichen Tag beim Landratsamt eingegangener Formularerklärung hat der Kläger den Baubeginn angezeigt. Die darin enthaltene Bezeichnung des Vorhabens lautet:

„Sanierung, Umbau und Erweiterung am best. Wohnhaus, sowie Nutzungsänderung im DG durch Ausbau von 2 Ferienwohnungen. bereits erfolgt: Abbruch des best. Nebengebäudes und Errichtung eines erdgeschossigen Nebengebäudes mit 1 Wohneinheit (Hausmeister-) als Ersatzbau“

16
Der Kläger beantragte am 19. Juli 2019 (Eingang beim BLfD) die Ausstellung einer Bescheinigung gemäß der §§ 7i, 10f, 11b EStG über eine Gesamtsumme von 621.477,67 €.

17
Mit am 31. Januar 2020 beim BLfD eingegangenen Schreiben beantragte der Kläger die Ausstellung einer Bescheinigung gemäß § 10g EStG über eine Gesamtsumme von 963.522,83 €.

18
Mit Bescheid des BLfD vom 29. April 2020 wurde der Antrag des Klägers vom 12. Juli 2019 abgelehnt. In den Gründen des Bescheides heißt es, die ausgeführten Maßnahmen seien seitens der Denkmalschutzbehörde entgegen dem fachlichen Votum der Denkmalfachbehörde genehmigt worden. Die Genehmigung ersetze nicht die fachliche Abstimmung. Die Maßnahmen griffen so stark in das Denkmal ein, dass sie das denkmalfachlich Gebotene und die Notwendigkeit zur Minimierung von Eingriffen nicht widerspiegelten und zu einer Beeinträchtigung des Denkmals geführt hätten. Eine einverständliche Abstimmung sei daher nicht mehr möglich gewesen. Ferner sei das mit der Baugenehmigung geforderte Instandsetzungskonzept, das notwendige Voraussetzung einer Abstimmung gewesen sei, erst nach Baubeginn vorgelegt worden.

19
Mit der am 26. Mai 2020 beim Bayerischen Verwaltungsgericht München eingegangenen Klage verfolgt der Kläger sein Begehren weiter.

Er ist der Auffassung, das Gebäude sei im Zeitpunkt seines Eigentumserwerbs nahezu abbruchreif gewesen. Er habe sich dann in Absprache mit der oberen und unteren Denkmalschutzbehörde, dem BLfD und dem Bauamt des Landratsamtes unter Einbindung des Kreisheimatpflegers dazu entschlossen, die denkmalgeschützte Villa denkmalschutzfachlich geboten zu sanieren. Dabei sei immer vorausgesetzt gewesen, dass der Kläger entweder Zuschüsse erhalte oder seine Aufwendungen aber steuerlich anerkannt würden. Im Dachgeschoss des Hauses seien historisch zwei mit Einzelöfen beheizte Kinder- und Jugendzimmer des Vaters und des Onkels des Klägers vorhanden gewesen. Diese zwei Dachgeschosswohnungen seien bis zuletzt vom Onkel des Klägers als Schlaf- und Arbeitszimmer benutzt worden. Diese seien einzeln mit abschließbarer Zimmertür auch räumlich durch einen Korridor sowie einen Vorraum und eine Verbindungstüre getrennt nutzbar gewesen. Das Gebäude sei in ständiger und in enger Abstimmung mit dem BLfD, dem Landratsamt und dem Kreisdenkmalpfleger in der gebotenen Weise saniert worden. Bei dem Ortstermin am 16. Juli 2013 sei mit den Beteiligten besprochen worden, dass im Dachgeschoss zwei Wohnungen denkmalfachlich geboten seien. Nachdem das BLfD im Termin vom 12. August 2015 erklärt habe, der Kläger solle sich über die denkmalfachlich gebotenen laufenden Sanierungs- und Abstimmungserfordernisse direkt mit der unteren Denkmalschutzbehörde kurzschalten, habe man den Ausbau der Dachgeschosswohnungen mit moderat vergrößerten Giebelfenstern in Abstimmung mit der unteren Denkmalschutzbehörde, die auch für das BLfD zu handeln und zu entscheiden gehabt habe, vorgenommen. Es seien zudem überobligatorisch weitere Zugeständnisse des Klägers gemacht worden. Insbesondere seien Fenster, obwohl größer genehmigt, verkleinert worden. Der Kläger habe nie daran gezweifelt, dass zwei im Bestand vorhandene Dachgeschosswohnungen genehmigungsfähig und denkmalfachlich geboten seien. Hierüber habe sich der beauftragte Architekt mit den beteiligten Ober- und Unterbehörden auseinandergesetzt. Es sei immer nur um die Giebelfenster und die Fassade gegangen. Insoweit habe der Kläger auch nachgegeben und die ursprünglich geplanten Fenster im Giebelbereich verkleinert. Das Landratsamt habe die Baugenehmigung für die denkmalfachlich gebotene Sanierung erteilt. Das BLfD habe die Verfahrensbehandlung und die Sachbescheidung der unteren Denkmalschutzbehörde überlassen. Die Termins- und Bearbeitungsliste des BLfD sei lückenhaft. Es werde bestritten, dass das Landratsamt das Vorhaben entgegen dem fachlichen Votum der Denkmalfachbehörde genehmigt habe. Das geforderte Instandsetzungskonzept sei vorgelegt worden. Der zuständige Mitarbeiter des BLfD habe das Ergebnis der denkmalfachlich gebotenen Sanierung vor Ort noch nicht besichtigt und stattdessen vom Schreibtisch aus für alle Beteiligten überraschend eine aus seiner Sicht sehr subjektiv von Anfang an „nicht gewollte zweite Dachgeschosswohnung“ als roten Faden in seiner Bearbeitung der Akte eingeführt. Diese sei indes niemals umstritten gewesen. Herr S* … habe die positiven denkmalfachlichen Entwicklungen offenkundig nicht mitbekommen oder mitbekommen wollen. Dies zeige sich auch daran, dass eine selektive Auswahl bei der Anlegung der Terminliste erfolgt sei. Der Beklagte habe sich vor Ablehnung seines Antrags auch damit befassen müssen, ob nicht eine Teilanerkennung unter Abzug der Kosten für die zweite Dachgeschosswohnung verhältnismäßig und erforderlich sei. Es liege eine Ermessenbindung auf Null vor. Der Bescheid enthaltene keine nachvollziehbare und schlüssige Argumentation, die eine Auseinandersetzung der denkmalfachlich gebotenen hochwertigen Sanierungsleistung des Klägers mit dem nach Weisung der Denkmalschutzbehörden ausgewählten fachlich qualifizierten Architekten einerseits, der zustimmenden Genehmigungs- und Erlaubniserteilungsunterstützung von Seiten der Baugenehmigungsbehörde und der unteren Denkmalschutzbehörde andererseits und mit dem hochwertigen Ergebnis der erreichten Denkmalschutzsanierung erkennen lasse. Der Bescheid enthalte keine fundierte Auseinandersetzung mit der baulichen Maßnahme und insbesondere keine erkennbare Abwägungsarbeit. Eine Abstimmung sei stets angestrebt und durch Delegation der Abstimmungsentscheidung an die untere Denkmalschutzbehörde auch erreicht worden. Die Baukosten beliefen sich auf 963.522,82 €, hilfsweise unter (fiktiver) Aussparung der Kosten in Höhe von 621.477,67 € für den Dachgeschossausbau, wobei zumindest die Kosten für eine Dachgeschosswohnung anzuerkennen seien, weil das Denkmal vor der Sanierung auch ein ausgebautes Dachgeschoss gehabt habe. Der angefochtene Bescheid sei weder ordnungsgemäß begründet noch ermessensfehlerfrei. Er sei ferner ungenau. Es fehle darin genau der Ortstermin, in welchem die Möglichkeit eines intensiveren und angepassten Dachgeschossausbaus positiv angesprochen worden sei. Eine sinnvolle Nutzung des Denkmals habe den Dachgeschossausbau und die Fenstergestaltung als denkmalfachlich geboten erscheinen lassen. Die gewählte und abgestimmte Fenstergröße habe sich an sinnvoller und gesunder Wohnnutzung orientiert. Der ablehnende Bescheid des Beklagten enthalte keine Abwägung. Die Akten des BLfD seien in wichtigen Teilen lückenhaft. Eine Abstimmung mit dem BLfD sei am 31.Oktober 2012, am 16.

Juli 2013 und am 12. August 2015 erfolgt. Die untere Denkmalschutzbehörde habe im Übrigen die getroffenen Abstimmungen in ihre Entscheidungen einfließen lassen und für den Beklagten getroffen. Es sei grob missbräuchlich und rechtswidrig, die denkmalfachliche Abstimmung der unteren Denkmalschutzbehörde zu überlassen und erst nachträglich darüber zu entscheiden, ob eine vorherige denkmalfachliche Abstimmung tatsächlich vorgenommen worden sei. Das BLfD habe zu keinem Zeitpunkt eindeutig gegenüber dem Kläger erklärt, dass eine steuerliche Bescheinigung für die Maßnahmen nicht in Betracht komme. Auch die untere Denkmalschutzbehörde habe nach Aktenlage eine solche Erklärung nicht abgegeben.

21
Der Kläger beantragt,

den Bescheid des Bayerischen Landesamts für Denkmalpflege vom 29. April 2020 aufzuheben und den Beklagten zu verurteilen, die steuerliche Bescheinigung nach §§ 7i, 10f und 11b EStG gemäß Antrag vom 28. Januar 2020 für einen nachgewiesenen Aufwendungsbetrag für die denkmalschutzgebotene Sanierung der Villa … in der … Straße … in … in Höhe von

963.522,83 €, hilfsweise in Höhe von 627.477,67 € zu erteilen.

22
Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

23
Zur Begründung trägt er vor, die Aufwendungen zur Renovierung des Denkmals seien nicht in Abstimmung mit dem BLfD erfolgt. Eine denkmalrechtliche Erlaubnis ersetze nicht eine solche Abstimmung. Eine Abstimmung sei auch im Vorfeld der Baugenehmigung nicht in vollem Umfang erzielt worden. Das in der Baugenehmigung geforderte Instandsetzungskonzept sei seitens des Klägers nicht zur Abstimmung mit dem BLfD vorgelegt worden. Die vorgelegte „Maßnahmenbeschreibung der geplanten Umbau- und Sanierungsmaßnahmen und Bestandsdokumentation“ sei offensichtlich keine geeignete Beurteilungsgrundlage für Fragen der denkmalpflegerischen Erforderlichkeit der Einzelmaßnahmen gewesen. Sie sei auch weder vom BLfD abgenommen worden, noch habe die Behörde sonst ihr Einverständnis erteilt. Überdies sei die Unterlage auch erst nach Baubeginn vorgelegt worden. Zwar habe der Kläger erst am 5. April 2016 den Baubeginn angezeigt. In der Kostenübersicht seien allerdings Rechnungen aus dem Jahr 2015 enthalten, was vermuten lasse, dass bereits zu diesem Zeitpunkt gebaut worden sei. Auch habe es im Jahr 2015 zwei Baueinstellungen gegeben.

24
Der Kläger replizierte mit Schriftsatz vom 21. Juni 2021 und führte weiter aus, die Gleichbehandlung des Klägers sei fraglich. Der Beklagte erkläre selbst, dass nahezu 96% aller Anträge positiv beschieden würden, sodass unklar sei, warum der Kläger zur Gruppe der abgelehnten Antragsteller gehöre. Eine Begründung hierfür fehle. Es dürfe nicht zu Lasten des Klägers gehen, dass das BLfD - aus Zeitnot, Überlastung oder aufgrund einer Delegation an die untere Denkmalschutzbehörde - keine Besichtigung oder Bestandsaufnahme durchgeführt habe. Stattgefundene Termine seien in den Behördenakten nicht vermerkt worden. Abstimmungen seien erfolgt und zwar im Einvernehmen mit dem Beklagten durch die untere Denkmalschutzbehörde, das Landratsamt …, das auch folgerichtig die notwendige denkmalfachlich gestützte Baugenehmigung erteilt habe. Der Architekt habe mehrfach den Wunsch geäußert, die Denkmalbehörden mögen die Baustelle besichtigen. Auch sei seitens des Mitarbeiters beim BLfD mehrfach darauf hingewiesen worden, man möge ihm aus Zeitgründen Details ersparen, sodass der Kläger von einer stillschweigenden Zustimmung oder Delegation der Aufgabe an die untere Denkmalschutzbehörde ausgegangen sei. Die Auflagen der Baugenehmigung seien sämtlich eingehalten worden. Überdies seien dem Beklagten alle Details der Villa … aus einer Ortsbesichtigung bekannt gewesen. Zudem sei das geforderte Instandsetzungskonzept in der Baugenehmigung vom 9. Juli 2014 ausführlich gewürdigt worden. Dem Kläger sei zudem der vorzeitige Beginn der Bauarbeiten genehmigt worden, nachdem festgestellt worden sei, dass das einsturzgefährdete Dach sofort saniert werden müsse. Darüber hinaus sei kein Eingriff in die Denkmal- und Bausubstanz erfolgt. Der Baubeginn sei vor Beginn der hier maßgeblichen Arbeiten angezeigt worden. Über den zum Schutz des einsturzgefährdeten Dachs notwendigen Baubeginn seien alle

Denkmalbehörden informiert worden. Der Beklagte habe vor Bescheiderlass den denkmalfachlichen Sachverhalt nicht hinreichend ermittelt.

25
Der Beklagte erwiderte mit Schriftsatz vom 19. Juli 2021, die Rüge, das BLfD habe das Ergebnis der denkmalfachlichen Sanierung nicht geprüft, gehe am Fehlen einer ordnungsgemäßen Abstimmung mit dem BLfD vorbei. Das BLfD sei weder untere, höhere noch oberste Denkmalschutzbehörde, sondern die einzige Fachbehörde, die im Kontext der §§ 7i etc. EStG als Bescheinigungsbehörde fungiere. Notsicherungsmaßnahmen in Zusammenhang mit einem einsturzgefährdeten Dach seien dem BLfD weder bekannt gewesen noch sei insoweit eine Abstimmung erfolgt. Zudem habe es sich bei den vorgenommenen Giebelöffnungen im November und Dezember 2015 augenscheinlich nicht nur um Notsicherungsmaßnahmen gehandelt.

26
In einer weiteren Stellungnahme vom … November 2021 betonte der Kläger nochmals, dass eine allseitige Behördenbeteiligung und Abstimmung stattgefunden habe.

27
Der Kläger habe alle notwendigen Abstimmungen mit der „Unteren Denkmalbehörde“ verhandelt und vorher sowie gleichzeitig den Beklagten eingebunden. Am 12. August 2015 habe zudem ein Gesamtabstimmungstermin stattgefunden. Der Kläger habe sich im Detail an die rechtskräftige Baugenehmigung gehalten. Im Vorfeld kritisch diskutierte Punkte seien fallengelassen worden. Eine Maßnahmenbeschreibung sei zeitgerecht eingereicht worden. Hierzu habe es niemals Beanstandungen gegeben. Das BLfD sei regelmäßig über den Baufortschritt informiert worden (formell durch Einreichung der Statik und des Brandschutzkonzeptes). Zu keiner Zeit seien weitere Nachweise vom Kläger gefordert worden. Der Beklagte könne sich nicht gegen das fachlich entscheidende Genehmigungsvotum der unteren Denkmalschutzbehörde stellen. Ein formell und sachlich begründbarer Widerspruch sei aus der Akte und aus dem Verfahrensverlauf nicht mehr verständlich.

28
Der vom Kläger in der mündlichen Verhandlung gestellte Beweisantrag wurde von der erkennenden Kammer durch Beschluss abgelehnt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu sowie zum Sach- und Streitstand wird auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 15. Dezember 2021 sowie auf die Gerichts- und die vorgelegten Behördenakten verwiesen.

Entscheidungsgründe

29
Die zulässige Klage hat in der Sache keinen Erfolg.

30
Der Bescheid vom 29. April 2020 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, denn er hat keinen Anspruch auf Erteilung einer Grundlagenbescheinigung nach § 7i Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. Art. 25 DSchG für die Sanierung des Anwesens Villa …, … Straße …, … (§ 113 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 VwGO).

31
Nach § 7i Abs. 2 Satz 1 EStG kann der Denkmalinhaber erhöhte Absetzungen nach § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen Behörde - hier gemäß Art. 25 DSchG das Bayerische Landesamt für Denkmalpflege - nachweist, dass die für die Baumaßnahmen angefallenen Herstellungskosten nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Zudem müssen gemäß § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG die Baumaßnahmen in Abstimmung mit der in Absatz 2 bezeichneten Stelle - also dem Bayerischen Landesamt für Denkmalpflege - durchgeführt worden sein. Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung sind demnach die Erforderlichkeit der Baumaßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung sowie die Abstimmung der Baumaßnahmen mit dem Bayerischen Landesamt für Denkmalpflege vor ihrem Beginn.

32

Vorliegend sind die Voraussetzungen für eine Abstimmung zwischen dem Kläger und dem BLfD für die hier in Rede stehenden Baumaßnahmen nicht erfüllt (hierzu unter 1.) Eine Delegation der Zuständigkeit nach Art. 25 DSchG ist weder erfolgt, noch wäre eine solche zulässig gewesen (hierzu unter 2.). Die erforderliche Abstimmung der Maßnahmen mit dem Bayerischen Landesamt für Denkmalpflege kann weder nachgeholt werden noch führt eine etwaige Rechtswidrigkeit der Verweigerung zu einer Entbehrlichkeit der Abstimmung (hierzu unter 3.). Der Bescheid leidet ferner nicht an sonstigen Mängeln (hierzu unter 4.).

33
1. Zweck der Abstimmung ist es, sicherzustellen, dass die Interessen des Denkmalschutzes bei der Durchführung der Baumaßnahmen gewahrt werden. Deshalb muss die zuständige Behörde rechtzeitig vor Beginn der Planung eingeschaltet werden. Die vorherige Abstimmung dient dabei auch der Feststellung von Tatsachen, insbesondere des Zustandes des Bauwerks, an dem die Maßnahmen vorgenommen werden sollen, die notwendig sind, um die Erforderlichkeit der Maßnahmen im Sinne von § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG im Einzelnen beurteilen zu können (grundlegend hierzu BVerwG, B.v. 9.5.2018 - 4 B 40/17 - juris Rn. 10).

34
Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts bedeutet „Abstimmen“ - ausgehend von der Wortbedeutung - eine einverständliche, bei Bedarf hinsichtlich Art, Umfang und fachgerechter Ausführung ins Detail gehende Festlegung der durchzuführenden Baumaßnahmen. Die beabsichtigten Maßnahmen müssen folglich mit den Vorstellungen der zuständigen Behörde in Einklang gebracht werden; es bedarf eines beiderseitigen Einverständnisses hinsichtlich aller Ausführungsdetails der geplanten Maßnahme zwischen zuständiger Behörde und Steuerpflichtigem/Bauherrn. Durch die Formulierung „in Abstimmung“ wird zudem klargestellt, dass der Abstimmungsprozess grundsätzlich bis zum Abschluss der Baumaßnahmen fortzuführen ist (BVerwG, B.v. 9.5.2018 - 4 B 40/17 - juris Rn. 10). Dies gilt hinsichtlich sämtlicher Baumaßnahmen.

35
Eine solche Abstimmung mit dem BLfD ist jedenfalls nicht hinsichtlich sämtlicher Baumaßnahmen erfolgt.

36
Der Kläger selbst benennt hier Gespräche am 31. Oktober 2012, 16. Juli 2013 und 12. August 2015 (S. 43 des Klagebegründungsschriftsatzes), in denen eine Abstimmung erfolgt sei. Im ersten Termin am 31. Oktober 2012 hat dabei ausweislich des sich in der Akte des BLfD befindenden Vermerks lediglich ein Vorgespräch stattgefunden. In dem Vermerk heißt es, die konstruktiven Voraussetzungen sollten unter Hinzuziehung eines qualifizierten Planers geklärt und nochmals separat mit den Behörden abgestimmt werden (Bl. 132 der Akte des BLfD). Hinsichtlich des Gesprächs am 16. Juli 2013 trägt der Kläger vor, es sei vereinbart worden, dass das Genehmigungs- und Erlaubniskonzept anhand des Ergebnisses vom 31. Oktober 2012 überarbeitet werden sollte. Abschließende Planunterlagen lagen dementsprechend offenbar noch nicht vor, was letztlich auch das Datum der im Baugenehmigungsverfahren vorgelegten Planunterlagen, 3. Dezember 2013, belegt. Eine abschließende Abstimmung mit dem BLfD hinsichlich sämtlicher Baumaßnahmen kann daher in diesen Gesprächen nicht stattgefunden haben, zumal der Kläger selbst vorträgt, dass sogar ein Planungsstand vom 20. Mai 2014 nicht (mehr) Gegenstand der durchgeführten Maßnahmen gewesen sei (S. 6 des Schriftsatzes vom 21.06.2021).

37
Dass eine solche Abstimmung auch nach Erteilung der Baugenehmigung am 9. Oktober 2014 erforderlich ist, muss dem Kläger bereits aufgrund der Nebenbestimmungen der Baugenehmigung, wonach rechtzeitig vor Baubeginn ein detailliertes Instandsetzungskonzept vorzulegen und mit den Denkmalbehörden (sic!) abzustimmen ist (Auflage Ziffer 1). Eine Abstimmungspflicht sollte ferner für den Umgang mit den Details bestehen (Auflage Ziffer 2).

38
Hinsichtlich des Ortstermins am 12. August 2015 trägt der Klägerbevollmächtigte vor, es habe an diesem Termin „nur“ das Musterfenster beurteilt werden sollen. Man habe aber auch allgemein über das Prozedere gesprochen. Danach hätten die übergeordneten Angaben aller erforderlichen Gewerke für eine denkmalgerechte Ausführung benannt und mit der unteren Denkmalschutzbehörde sowie dem Bauamt abgesprochen werden sollen (S. 16 des Klagebegründungsschriftsatzes). Wenn der Klägerbevollmächtigte in seinem Schriftsatz vom 29. November 2021 ausführt, es sei anlässlich dieses Termins zu einer allseitigen Einigung über Art und Umfang der denkmalschutzrechtlich gebotenen Sanierung im Sinne der

unanfechtbaren Baugenehmigung gekommen (S. 6 des Schriftsatzes vom 29.11.2021) steht dies in eklatantem Widerspruch zu seinem früheren Vorbringen (S. 16 des Klagebegründungsschriftsatzes) und der Erklärung, eine Abstimmung mit dem BLfD habe wegen Desinteresses oder Zeitnot des Herrn S* … nicht erfolgen können (S. 7 des Schriftsatzes vom 21.06.2021).

39
Selbst wenn anlässlich des Ortstermins am 12. Augsut 2015 eine „allseitigen Einigung über Art und Umfang der denkmalschutzrechtlich gebotenen Sanierung im Sinne der unanfechtbaren Baugenehmigung“ erzielt worden wäre, ist der Kläger anlässlich eines Telefonats mit dem Landratsamt am 17. August 2015, also gut sieben Monate vor seiner Baubeginnsanzeige am 5. April 2016 und etliche Tage nach dem Ortstermin am 12. August 2015, darauf hingewiesen worden, dass eine Denkmalabschreibung für die Gesamtmaßnahme nicht in Frage komme, da die genehmigte Fassadengestaltung nicht mit den denkmalfachlichen Erfordernissen korreliere (Bl. 146 der Akte des BLfD). Spätestens zu diesem Zeitpunkt hätte dem Kläger bewusst werden müssen, dass eine (weitere) Abstimmung erforderlich ist. Überdies war der Kläger auch nach der Baugenehmigung verpflichtet, das detaillierte Instandsetzungskonzept nicht nur rechtzeitig vor Baubeginn vorzulegen, sondern dieses auch mit den Denkmalbehörden abzustimmen, sodass auch nach dem 1. April 2016, dem Tag der Vorlage der Maßnahmenbeschreibung, eine weitere Abstimmung erforderlich gewesen wäre.

40
2. Das BLfD hat seine Zuständigkeit gemäß § 7i Abs. 1 Satz 6 i.V.m. Abs. 2 EStG i.V.m.Art. 25 BayDSchG auch nicht an die untere Denkmalschutzbehörde delegiert. Eine solche Delegation ist weder schriftlich erfolgt, noch finden sich in den Akten des BLfD oder des Landratsamtes Hinweise auf eine solche Delegation. Soweit der Kläger vortragen lässt, der zuständige Mitarbeiter des BLfD habe anlässlich eines Termins am 12. August 2015 geäußert, es sei nicht seine Aufgabe, bei jeder Kleinigkeit vor Ort zu erscheinen, man möge sich über die denkmalfachlich gebotenen laufenden Sanierungs- und Abstimmungsmaßnahmen mit der Unteren Denkmalschutzbehörde direkt kurzschalten (S. 15 des Klagebegründungsschriftsatzes), folgt hieraus keine Delegation der steuerrechtlichen Zuständigkeit im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG. Vielmehr geht es dabei offenkundig um die Zuständigkeit des BLfD gemäß Art. 12 BayDSchG im Rahmen der Mitwirkung beim Denkmalschutz. Gleiches gilt für den klägerischen Vortrag, wonach bei einem Gespräch am 16. Juli 2013 vereinbart worden sei, dass federführend mit Zustimmung des BLfD die untere Denkmalschutzbehörde und das Bauamt zu entscheiden hätten (S. 10 des Klagebegründungsschriftsatzes). Dabei ist es grundsätzlich zutreffend und rechtmäßig, dass das BLfD die Verfahrensbehandlung und die Sachverbescheidung im Rahmen des Genehmigungsverfahrens der unteren Denkmalschutzbehörde überlassen hat (S. 23 des Klagebegründungsschriftsatzes), denn die untere Denkmalschutzbehörde wäre für den Erlass einer denkmalschutzrechtlichen Erlaubnis zuständig gewesen (Art. 11 Abs. 4 Satz 1 BayDSchG), wenn eine solche nicht aufgrund des Erfordernisses einer Baugenehmigung entfallen wäre (Art. 6 Abs. 3 BayDSchG).

41
Der Kläger verkennt bei alldem, dass die Rolle des Landesamtes für Denkmalpflege bei der Erteilung einer denkmalschutzrechtlichen Erlaubnis nach Art. 6 DSchG eine andere ist als bei der Abstimmung nach § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG. Im Rahmen der Erteilung der denkmalschutzrechtlichen Erlaubnis kommt dem Landesamt für Denkmalpflege nach Art. 12 Abs. 2 DSchG lediglich die Aufgabe zu, beim Vollzug des Denkmalschutzgesetzes mitzuwirken. Das Landesamt für Denkmalpflege wird im Erlaubnisverfahren als Fachbehörde beteiligt und angehört. Im Rahmen der Erteilung einer Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG hat das Landesamt für Denkmalpflege die orginäre Aufgabe und Befugnis, diese Bescheinigung zu erteilen. Auch ist der Prüfungsrahmen für die jeweilige Tätigkeit des Landesamtes für Denkmalpflege ein anderer. Während im Rahmen des Art. 6 Abs. 2 DSchG es vor allem um die Erhaltung der Identität des Denkmals geht, werden gemäß § 7i EStG nur Maßnahmen steuerlich begünstigt, die zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal erforderlich sind. Es sind daher Maßnahmen denkbar, die zwar der Erhaltung der Identität des Denkmals nicht schaden, aber dennoch zur Erhaltung der Substanz des Gebäudes nicht geboten sind. Bei der Erteilung der denkmalschutzrechtlichen Erlaubnis hat das Landesamt für Denkmalpflege eine Stellungnahme dahingehend abzugeben, ob gewichtige Gründe des Denkmalschutzes für die unveränderte Beibehaltung des bisherigen Zustandes sprechen. Die Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG darf dagegen nur erteilt werden, wenn die Baumaßnahme nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes erforderlich war. Der Bundesfinanzhof hat hierzu klargestellt (Beschluss vom 8.9.2004, Az.: X B 51/04, juris), dass die

Baumaßnahmen, gemessen am Zustand des Baudenkmals, geboten sein müssen, um den unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten erstrebenswerten Zustand herbeiführen zu können. Es reiche nicht aus, dass die Aufwendungen aus denkmalpflegerischer Sicht angemessen oder vertretbar seien. Hieraus wird deutlich, dass für die Erteilung einer Bescheinigung nach § 7i EStG weitaus strengere Voraussetzungen vorliegen müssen als für die Erteilung einer denkmalschutzrechtlichen Erlaubnis nach Art. 6 DSchG. Eine Beteiligung des Landesamts für Denkmalpflege im Rahmen des Verfahrens zur Erteilung der denkmalschutzrechtlichen Erlaubnis kann daher die nach § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG zwingend erforderliche Abstimmung mit dem Landesamt für Denkmalpflege nicht ersetzen. Ebenso wenig ist es die Aufgabe der unteren Denkmalschutzbehörde, die Abstimmungen mit dem BLfD für den Kläger zu übernehmen (vgl. S. 43 des Klagebegründungsschriftsatzes).

42
Zutreffend verweist der Klägerbevollmächtigte zwar darauf, dass es nicht Sache des Bauherrn sein könne, bei denkmalfachlichen Baumaßnahmen zu differenzieren, ob eine solche Maßnahme denkmalfachlich nur erwünscht oder darüber hinaus auch anerkennungsfähig ist (S. 45 des Klagebegründungsschriftsatzes). Genau aus diesem Grund verlangt der Gesetzgeber aber neben der denkmalschutzrechtlichen Erlaubnis (oder einer sie ersetzenden Baugenehmigung) eine (steuerrechtliche) Abstimmung mit dem BLfD. Erst dann, wenn letzteres erfolgt ist, steht die steuerliche Anerkennungsfähigkeit fest, sodass der Bauherr von den erforderlichen Differenzierungen entlastet wird.

43
Eine Delegation der Zuständigkeit des BLfD nach § 7i Abs. 1 Satz 6 i.V.m. Abs. 2 EStG i.V.m. Art. 25 BayDSchG wäre im Übrigen auch unzulässig gewesen. Wegen der Bindung der Verwaltung an Gesetz und Recht und der gesetzlich normierten Kompetenzordnung sind im Verwaltungsverfahrensrecht Zuständigkeitsvereinbarungen zwischen Behörden oder zwischen Behörde und Bürger grundsätzlich unzulässig und nur bei gesetzlicher Ermächtigung wirksam. Gleiches gilt für die einseitige Zuständigkeitsübertragung im Wege der Delegation (Schmitz, in: Stelkens/Bonk/Sachs, VwVfG, § 3 Rn. 13). Eine solche Ermächtigung liegt nicht vor.

44
3. Eine Nachholung der Abstimmung mit dem BLfD oder gar deren gerichtliche Ersetzung ist ebenfalls nicht möglich. Wie bereits dargelegt, begünstigt § 7i EStG ausschließlich Baumaßnahmen, die gemessen am Zustand des Baudenkmals vor ihrem Beginn geboten sind, um den unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten erstrebenswerten Zustand herbeizuführen. Da diese Entscheidung nicht im Nachhinein getroffen werden kann, muss die Baumaßnahme vor dem Baubeginn mit der für den Erlass einer Steuerbescheinigung zuständigen Behörde abgestimmt werden (vgl. BFH, B.v. 8.9.2004 - X B 51.04 - juris; BVerwG, B.v. 8.7.2014 - 4 B 18.14 - juris; BayVGH, U.v. 20.6.2012 - 1 B 12.78 - NVwZ-RR 201, 981; U.v. 17.10.2013 - 2 B 13.1521 - BayVBl 2014, 179; U.v. 6.4.2017 - 2 B 17.142 - juris). Auch eine gerichtliche Ersetzung der Abstimmung scheidet daher aus. Aus diesem Grund ist die Frage, ob die vom Kläger (ohne Abstimmung mit dem BLfD) durchgeführten Baumaßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, nicht entscheidungserheblich.

45
Soweit der Kläger rügt, das BLfD habe die positiven denkmalfachlichen Entwicklungen an dem Objekt ab dem 2. Oktober 2013 nicht mitbekommen oder nicht mitbekommen wollen (S. 32 des Klagebegründungsschriftsatzes), kommt es hierauf ebenso wenig an, wie auf den Einwand, es sei auch nach Abschluss der Sanierungsarbeiten keine Besichtigung oder Bestandsaufnahme durch das BLfD erfolgt (S. 3 des Schriftsatzes vom 21.06.2021). Gleiches gilt für den klägerischen Vortrag, wonach der Architekt des Klägers mehrfach den Wunsch einer Besichtigung der Baustelle an beide Denkmalbehörden herangetragen habe (S. 5 des Schriftsatzes vom 21.06.2021). Denn eine „Nichtbesichtigung“ ist nicht, wie der Kläger meint, eine stillschweigende Zustimmung oder gar eine Delegation an eine andere Behörde. Es bleibt vielmehr dabei, dass der Kläger eine (vorherige) Abstimmung erzielen muss. Dabei steht der Steuerpflichtige nicht rechtsschutzlos. Verweigert das BLfD nämlich (aus Sicht des Steuerpflichtigen rechtswidrig) die im Rahmen des § 7i EStG erforderliche Abstimmung kann der Steuerpflichtige diese im Wege der Leistungsklage gerichtlich einfordern und gegebenenfalls den Erlass einer einstweiligen Anordnung durch das Gericht beantragen.

46
4. Schließlich leidet der angefochtene Bescheid weder an einem Abwägungsmangel noch an einem Ermessenfehler, da die Erteilung einer Grundlagenbescheinigung weder eine Abwägung voraussetzt noch ein Ermessen der Behörde eröffnet.

47
Soweit der Kläger im Hilfsantrag eine Steuerbescheinigung über einen geringeren Betrag begehrt, ist diese Klage ebenfalls unbegründet, da es auch insoweit jedenfalls an der erforderlichen Abstimmung mit dem BLfD fehlt.

48
Nach alldem ist die Ablehnung der Erteilung einer Steuerbescheinigung durch den Beklagten rechtmäßig, sodass die Klage mit der Kostenfolge des § 154 Abs. 1 VwGO abzuweisen ist.