

Urteil Az. 2 B 13.2417*

Bayerischer VGH

23. Januar 2014

Tenor

- 1 I. Unter Abänderung von Ziffer I. Satz 2 des Urteils des Verwaltungsgerichts München vom 8. Oktober 2012 wird die Klage insgesamt abgewiesen.
- 2 II. Die Berufung der Klägerin wird zurückgewiesen.
- 3 III. Von den Kosten des erstinstanzlichen Verfahrens haben die Klägerin 18/35 und der Beklagte 17/35 zu tragen, die Kosten des Berufungsverfahrens trägt die Klägerin.
- 4 IV. Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der jeweilige Vollstreckungsschuldner darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe der zu vollstreckenden Kosten abwenden, wenn nicht der jeweilige Vollstreckungsgläubiger vor der Vollstreckung Sicherheit in gleicher Höhe leistet.
- 5 V. Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 6 Die Klägerin begehrt die Ausstellung einer Bescheinigung gemäß §7i EStG für die Kosten eines Aufzugeinbaus in Höhe von 142.065,53 Euro. Sie ist Eigentümerin des Anwesens in der L...-Straße ... auf dem Grundstück FlNr. ... der Gemarkung P... Für die in den Jahren 2007 und 2008 durchgeführten Arbeiten am denkmalgeschützten Vordergebäude beantragte sie beim Bayerischen Landesamt für Denkmalpflege (nachfolgend: LfD) mit Schreiben vom 31. Juli 2009 die Ausstellung einer Bestätigung für Baukosten in Höhe von insgesamt 959.694,75 Euro. Die Arbeiten bestanden unter anderem in der Installierung einer Gaszentralheizung, dem Einbau eines innenliegenden Lifts, dem Anbau von Südbalkonen vom ersten bis zum vierten Obergeschoss nach Abbruch des nicht mehr

*<http://openjur.de/u/680820.html> (= openJur 2014, 5445)

standfesten Balkons, der Überarbeitung der Kastendoppelfenster, der Sanierung von zwei Büroeinheiten im Erdgeschoss (Restarbeiten), der Sanierung von zwei Einheiten im ersten Obergeschoss sowie der Einheiten links im dritten und vierten Obergeschoss, Reparaturarbeiten an der Dachhaut im Zug des Dachgeschossausbaus sowie der Erstellung zweier neuer Maisonette-Wohnungen im Dachgeschoss. Mit Schreiben vom 21. Februar 2011 lehnte das LfD den Antrag auf Erstellung einer Bescheinigung nach §7i EStG vollumfänglich ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass für die Baumaßnahmen „Dachgeschossausbau“ und „Einbau eines Aufzugs“ eine Erforderlichkeit für das Gebäude als Denkmal nicht vorliege. Außerdem fehle die nach §7i Abs. 1 Satz 6 EStG insoweit zwingend notwendige vorherige Abstimmung.

- 7 Mit Urteil vom 8. Oktober 2012 stellte das Verwaltungsgericht das Verfahren ein, soweit die Parteien den Rechtsstreit hinsichtlich der Baukosten für die Bestandswohnungen und den Gemeinschaftsbereich übereinstimmend in Höhe von 466.369,60 Euro für erledigt erklärt haben. Der Beklagte wurde verpflichtet, den Antrag der Klägerin auf Bescheinigung der Kosten für den Aufzugseinbau in Höhe von 142.065,53 Euro unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu verbescheiden. Im Übrigen wurde die Klage hinsichtlich der Kosten für den Dachgeschossausbau in Höhe von 351.259,67 Euro abgewiesen. Hinsichtlich der Bescheinigung der Kosten für den Aufzugseinbau sei die Klage insoweit begründet, als der Klägerin dem Grunde nach ein Rechtsanspruch auf die Erteilung der entsprechenden Bescheinigung zustehe und der Antrag unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu verbescheiden sei. Vorliegend könne von der Notwendigkeit des Aufzugseinbaus aus denkmalpflegerischer Sicht ausgegangen werden. Bei einem fünfgeschossigen denkmalgeschützten wohngenutzten Gebäude werde diese Nutzung langfristig – jedenfalls in den Obergeschossen – ohne Aufzug nicht sichergestellt werden können. Sowohl für ältere Menschen als auch für Familien mit Kleinkindern seien die Erschwernisse bei der Erreichbarkeit der Wohnungen in den Obergeschossen ohnehin nicht akzeptabel. Auch für andere Bewohner würde die schwierige Erreichbarkeit der höher gelegenen Wohnungen bei Investitionsüberlegungen eine entscheidende Rolle spielen. Der Einbau oder Anbau eines Aufzugs diene daher keineswegs nur der Erfüllung gehobener Ansprüche, sondern stelle eine Maßnahme zur Anpassung an zeitgemäße Nutzungsverhältnisse dar. Auch die nach §7i Abs. 1 Satz 6 EStG erforderliche Abstimmung sei vorliegend erfolgt. In der mündlichen Verhandlung habe der Mitarbeiter des LfD bestätigt, dass das LfD im Rahmen des Baugenehmigungsverfahrens seinerzeit in die Frage der Genehmigung beziehungsweise Ausführung des Aufzugs eingebunden gewesen sei. Auf Grund der anspruchsvoll gestalteten Außenfassade des Denkmals im rückwärtigen Bereich habe er sich seinerzeit gegen einen Außen- und für einen Innenaufzug ausgesprochen. Die jetzige Ausführung als Innenaufzug sei daher das Ergebnis der Forderung des LfD gewesen, auf einen Außenaufzug zu verzichten. Damit habe die für die Erteilung der steuerrechtlichen Bescheinigung zuständige Behörde vor Durchführung der Baumaßnahmen zum einen die wesentlichen Tatsachen feststellen können und zum anderen maßgeblich auf die Ausführung der Maßnahme Ein-

fluss genommen. Weitergehende Anforderungen verlange das Erfordernis der vorherigen Abstimmung nicht. Eine dem Begehren nach einer Bescheinigung im Sinn von §7i EStG für den Aufzugeinbau in vollem Umfang stattgebende Entscheidung sei der Kammer aber verwehrt. Es sei davon auszugehen, dass die verlässliche Festlegung der anerkennungsfähigen Aufwendungen noch einer detaillierten Prüfung durch den Beklagten bedürfe, bei der diesem möglicherweise ein Ermessens- oder fachlicher Beurteilungsspielraum zustehe, über den sich die Kammer nicht hinwegsetzen könne.

- 8 Mit Beschluss vom 20. November 2013 (Az. 2 ZB 13.2368) hat der Verwaltungsgerichtshof die Berufungen der Klägerin und des Beklagten hinsichtlich der Kosten für den Aufzugeinbau zugelassen. Hinsichtlich der Bescheinigung der Kosten für den Dachgeschossausbau hat der Senat den Antrag auf Zulassung der Berufung mit Beschluss vom 27. November 2013 (Az. 2 ZB 12.2680) abgelehnt.
- 9 Der Beklagte beantragt,
- 10 unter Abänderung des Urteils des Verwaltungsgerichts München vom 8. Oktober 2012 die Klage insgesamt abzuweisen.
- 11 Er begründet seine Berufung im Wesentlichen damit, dass entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts die erforderliche Abstimmung mit dem LfD im Sinn von §7i Abs. 1 Satz 6 EStG nicht erfolgt sei. Die beweispflichtige Klägerin habe dies nicht nachgewiesen. Auch wenn der Aufzugeinbau denkmalschutzrechtlich erlaubt worden sei, bedeute dies keine automatische Abstimmung im Sinn von §7i Abs. 1 Satz 6 EStG. Im Rahmen der Erteilung der denkmalschutzrechtlichen Erlaubnis wirke das LfD als für die Belange des Denkmalschutzes zuständige Fachbehörde mit und werde gemäß Art. 15 Abs. 2 Satz 1 DSchG gehört. Die Beteiligung des LfD im Rahmen des denkmalschutzrechtlichen Erlaubnisverfahrens und die Abstimmung nach §7i Abs. 1 Satz 6 EStG seien unterschiedliche gesetzliche Aufgaben, die damit auch unterschiedlichen Voraussetzungen folgten und nicht gleichgestellt werden könnten. Aus der Beteiligung im Rahmen des Erlaubnisverfahrens und den Vorschlägen zur Ausführung einer Maßnahme könne nicht geschlossen werden, dass damit automatisch die erforderliche einkommenssteuerrechtliche Abstimmung erfolgt wäre. Das Verwaltungsgericht lasse unberücksichtigt, dass eine Maßnahme zwar denkmalschutzrechtlich erlaubnisfähig sein könne, aber nicht automatisch erforderlich im Sinn von §7i Abs. 1 Satz 1 EStG zu sein brauche. Die Beteiligung im denkmalschutzrechtlichen Erlaubnisverfahren dürfe daher nicht mit der Abstimmung nach §7i Abs. 1 Satz 1 EStG, die erst die Erforderlichkeit der Maßnahmen im Sinn der steuerrechtlichen Vorschriften gewährleisten, gleichgesetzt werden. Die Klägerin könne auch aus dem roten Zettel – unabhängig von seiner Funktion als Verwaltungsinternum – keine positive Abstimmung herleiten. Dort habe das LfD vermerkt, dass die Kosten für den Dachgeschossausbau nicht bescheinigungsfähig seien und gleiches für den Aufzug gelte. Das Verwaltungsgericht habe weiter unzutref-

fenderweise angenommen, dass die Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung des Baudenkmals erforderlich seien. Ein Lifteinbau stelle keine Maßnahme zur zeitgemäßen Nutzung dar und die Nutzbarkeit in den Obergeschossen könne auch anders sichergestellt werden. Das streitgegenständliche Gebäude sei bis zum Einbau der Liftanlage tatsächlich uneingeschränkt wohngenutzt gewesen und könne in dieser Weise auch weiterhin genutzt werden. Eine Liftanlage sei für eine Wohnnutzung nicht unabdingbare Voraussetzung. Das Fehlen eines Lifts möge eine Erschwernis bedeuten, sei aber weder inakzeptabel noch führe es zu unzumutbaren Belastungen. Im Übrigen habe das Verwaltungsgericht ausgeführt, dass die Erhaltung der schützenswerten Substanz des streitgegenständlichen Baudenkmals bereits durch eine Wohnnutzung in den vorhandenen Geschossen vor dem erfolgten Dachgeschossausbau dauerhaft gewährleistet gewesen sei und dieser zu seiner sinnvollen Nutzung nicht erforderlich gewesen sei. Dann sei aber nichts dafür ersichtlich, dass der Einbau einer Aufzugsanlage denkmalpflegerisch erforderlich gewesen sei. Die Erforderlichkeit könne auch nicht durch einen Dachgeschossausbau herbeigeführt werden, der seinerzeit zur sinnvollen Nutzung gerade nicht erforderlich gewesen sei.

- 12 Die Klägerin beantragt,
- 13 das Urteil des Verwaltungsgerichts München vom 8. Oktober 2012 hinsichtlich der Bescheinigung der Kosten für den Aufzugseinbau insoweit aufzuheben, als der Beklagte lediglich dazu verpflichtet wird, den diesbezüglichen Antrag der Klägerin unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu verbescheiden,
- 14 und den Beklagten zur Bescheinigung der Kosten für den Aufzugseinbau in Höhe von 142.065,53 Euro zu verpflichten.
- 15 Sie begründet ihre Berufung im Wesentlichen damit, dass für eine eingeschränkte Tenorierung keine Rechtsgrundlage ersichtlich gewesen sei. Der Beklagte sei mit jeglichen Einwendungen gegen die Höhe der für den Aufzugeinbau entstandenen Aufwendungen dauerhaft ausgeschlossen, da solche weder im Bescheinigungsverfahren noch im Verwaltungsprozess vorgetragen worden seien. Das Verwaltungsgericht habe die Dokumentation der Aufwendungen nicht im Detail prüfen müssen und hätte der Klägerin diesen der Höhe nach unstreitigen Aufwand in voller Höhe zusprechen können und müssen. Ein entsprechender Hinweis nach §87b Abs. 3 VwGO sei erfolgt. Vorsorglich trägt die Klägerin hinsichtlich des Bestehens des Anspruchs auf Bescheinigung der Kosten für den Aufzugseinbau dem Grund nach vor, dass der Einbau des Aufzugs vor Beginn der Bauarbeiten mit dem LfD abgestimmt worden sei. Im Übrigen sei eine schriftliche Abstimmung in M.. auf Grund der Blockadehaltung des LfD nicht erlangbar. Rechtsfolge der Abstimmung sei, dass mit der Abstimmung automatisch auch das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen von §7i Abs. 1 EStG bestätigt werde. Der Steuerpflichtige solle durch die Abstimmung vor Beginn der Arbeiten finanzielle Planungssicherheit erhalten. Damit dürfe die Erforderlichkeit

gemäß §7i Abs. 1 Satz 1 EStG nicht im Bescheinigungsverfahren nochmals überprüft werden. Eine solche doppelte Prüfung würde ein vom Steuerpflichtigen nicht hinzunehmendes Risiko gegensätzlicher Ergebnisse darstellen. Die sinnvolle Nutzung ergebe sich aus der erfolgten Anpassung an neuzeitliche Nutzungsanforderungen. Dies bestätige ein Urteil des 9. Senats des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. März 2001 (Az. 9 B 00.2134) ausdrücklich. Die neuzeitlichen Nutzungsanforderungen seien auch in Art. 37 Abs. 4 BayBO geregelt. Bei Neubauten mit den Dimensionen des streitgegenständlichen Gebäudes sei der Einbau eines Aufzugs verpflichtend. Auf dem M... Mietmarkt gebe es im Augenblick eine Sondersituation, dass sich auf Grund der hohen Nachfrage schlicht jede Wohnung vermieten lasse. Dieser Umstand erlaube nicht die unbelegte Vermutung, dass dies noch Jahrzehnte lang so weiter gehen werde.

- 16 Der Beklagte beantragt,
17 die Berufung der Klägerin zurückzuweisen.
18 Die Klägerin beantragt,
19 die Berufung des Beklagten zurückzuweisen.
20 Im Übrigen wird auf den Inhalt der Gerichtsakten und der dem Gericht vorliegenden Behördenakten sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 9. Januar 2014 Bezug genommen.

Gründe

- 21 Die zulässige Berufung des Beklagten (§124 Abs. 1 VwGO) ist begründet. Das Verwaltungsgericht hat ihn hinsichtlich der Bescheinigung für die Herstellungskosten des Aufzugs zu Unrecht zur erneuten Verbescheidung gemäß §113 Abs. 5 Satz 2 VwGO verpflichtet. Die Klage ist vielmehr abzuweisen. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf eine Bescheinigung nach §7i Abs. 2 Satz 1 EStG hinsichtlich der Kosten der Aufzugsanlage. Ihre Berufung ist daher zurückzuweisen.
- 22 Gemäß §7i Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige bei einem im Inland gelegenen Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, abweichend von §7 Abs. 4 und 5 EStG im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 % und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 % der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, absetzen. Nach §7i Abs. 1 Satz 6 EStG müssen die Baumaßnahmen ferner in Abstimmung mit der in Abs. 2 der Vorschrift bezeichneten Stelle durchgeführt worden sein. Gemäß §7i Abs. 2 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen nur in Anspruch

nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle die Voraussetzungen des Abs. 1 der Vorschrift für das Gebäude oder den Gebäudeteil und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweist.

- 23 1. Die Voraussetzung des §7i Abs. 1 Satz 1 EStG, dass die Baumaßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, ist hier nicht erfüllt. Dass der Anbau eines Aufzugs zur Erhaltung eines Gebäudes als Baudenkmal regelmäßig nicht erforderlich ist, liegt auf der Hand. Der Bestand eines Gebäudes mit bislang vier wohngenutzten Obergeschossen als Baudenkmal wird nicht durch das Fehlen einer Aufzugsanlage gefährdet. Die Erreichbarkeit und Nutzbarkeit aller Obergeschosse eines solchen Gebäudes ist vielmehr durch die vorhandenen Treppenaufgänge gesichert. Demgemäß stellt die Klägerin bei ihrer Argumentation im Berufungsverfahren darauf ab, dass der Aufzug zur sinnvollen Nutzung des Baudenkmals erforderlich sei. Dass die Aufwendungen für eine Aufzugsanlage aus denkmalpflegerischer Sicht angemessen oder vertretbar sind, reicht jedoch nicht aus. Sie müssen vielmehr, gemessen am Zustand des Baudenkmals vor Beginn der Baumaßnahmen, geboten sein, um den unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten erstrebenswerten Zustand herbeiführen zu können (vgl. BFH, B.v. 8.9.2004 – B 51/04 – juris; BayVGH, B.v. 3.12.2008 – 15 ZB 08.727 – BayVBl 2009, 473). Denn aus denkmalpflegerischer Sicht können durchaus auch Maßnahmen am Baudenkmal erwünscht sein, die nicht förderfähig sind, weil nicht „erforderlich“, aber möglicherweise (nur) angemessen und fachlich sinnvoll (vgl. BayVGH, U.v. 20.6.2012 – 1 B 12.78 – NVwZ-RR 2012, 981).
- 24 a) Die Klägerin beruft sich zur Begründung ihrer Auffassung auf die Entstehungsgeschichte der Norm. §7i EStG ist durch Art. 1 Nr. 10 des Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus und denkmalgeschützter Gebäude vom 20. Dezember 1989 (BGBl S. 2408) in das Einkommenssteuergesetz eingefügt worden. Er ist an die Stelle des früheren §82i EStDV getreten. Diese Vorschrift wurde auf der Grundlage des §51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG i.d.F. des Gesetzes zur Erhaltung und Modernisierung kulturhistorisch und städtebaulich wertvolle Gebäude vom 22. Dezember 1977 (BGBl I S. 3107) erlassen. Sie sah bei einem im Inland gelegenen Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, die Möglichkeit erhöhter Abschreibungen als Aufwendungen vor, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind; der Zweck dieser Regelung war es, die Erhaltung und Modernisierung kulturhistorisch wertvoller Gebäude zu fördern. Der Gesetzgeber trug der Erkenntnis Rechnung, dass die ordnungsgemäße Erhaltung von Baudenkmalen, „die regelmäßig besonders aufwändig ist, bestehenden Wohnraum sichert, zur Entspannung der Wohnungssituation beiträgt und ein Anreiz ist, privates Kapital für Gebäudesanierungen und Bestandserhaltung zu mobilisieren“ (vgl. die Begründung des Gesetzentwurfs vom 13.9.1977, BT-Drs. 8/896, S. 6 sowie im Hinblick auf die mit dieser Regelung gesammelten Erfahrungen die

Begründung des Gesetzentwurfs vom 14. November 1989, BT-Drs. 11/5680, S. 9).

- 25 Das Gericht vermag den Gesetzesmaterialien jedoch keine Aussage darüber zu entnehmen, ob ein Aufzugseinbau gefördert werden kann. Vielmehr schließt sich der Senat der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. BVerwG, B.v. 18.7.2001 – 4 B 45/01 – BayVBl 2002, 151) an, wonach die Vorschrift Ausdruck des gesetzgeberischen Willens ist, mit dem Mittel der Steuervergünstigung den spezifischen Belastungen Rechnung zu tragen, die das Denkmalschutzrecht mit sich bringt. Eine Steuervergünstigung kommt auch dann in Betracht, wenn die Baumaßnahmen sich darin erschöpfen, das als Baudenkmal geschützte Gebäude neuzeitlichen Nutzungserfordernissen anzupassen (vgl. BT-Drs. 11/5680, S. 12). Zweck der Regelung ist es, Vergünstigungen für Gebäude zu gewähren, die den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzes unterliegen. Die Steuerentlastung ist als Teilausgleich für die Opfer gedacht, die der Steuerpflichtige im Interesse des Allgemeinwohls zu erbringen hat (vgl. BT-Drs. 11/5680, S. 12). Der Gesetzesbegründung lässt sich jedoch nicht entnehmen, ob eine konkrete Maßnahme förderungsfähig ist.
- 26 b) Der Einbau eines Aufzugs war hier im Sinn von §7i Abs. 1 EStG zur sinnvollen Nutzung des Baudenkmals nicht erforderlich. Die Baumaßnahme war nicht geboten, gemessen am Zustand des Baudenkmals vor Beginn der Baumaßnahme, um den unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten erstrebenswerten Zustand herbeiführen zu können. Hierfür spricht bereits, dass auch bei fünf- oder sechsgeschossigen denkmalgeschützten Wohngebäuden selbst die Belange von Menschen mit Mobilitätsbeeinträchtigungen nicht den Einbau oder Anbau einer Aufzugsanlage erzwingen können (vgl. OVG Berlin-Brandenburg, U.v. 8.11.2006 – 2 B 13.04 – BauR 2007, 694; BayVGH, U.v. 16.1.2012 – 2 B 11.2408 – BayVBl 2012, 403). Im Übrigen ist das bislang fünfgeschossige Gebäude als Wohnhaus genutzt und kann in dieser Weise auch weiterhin genutzt werden. Die Nutzbarkeit des Gebäudes war zu jedem Zeitpunkt gegeben und liegt auch künftig vor. Eine Liftanlage ist für eine Wohnnutzung keine Voraussetzung und ist auch hier nicht erforderlich, um das als Baudenkmal geschützte Gebäude an neuzeitliche Nutzungserfordernisse anzupassen. Das Fehlen eines Lifts mag eine Erschwernis bedeuten, ist aber weder inakzeptabel noch führt es zu unzumutbaren Belastungen (vgl. BayVGH, U.v. 17.10.2013 – 2 B 13.1521 – juris).
- 27 c) Soweit die Klägerin geltend macht, dass sich die sinnvolle Nutzung aufgrund der erfolgten Modernisierung ergibt und diesbezüglich auf §555b BGB sowie die umfangreiche Rechtsprechung zum früheren §554 BGB hinweist, verfährt dies nicht. Sie behauptet, dass bei der Beurteilung, ob eine Wohnwertverbesserung im Sinn der genannten Vorschriften vorliegt oder nicht, auf einen objektiven und neutralen Mieter abzustellen sei. Hingegen ist der Anknüpfungspunkt für die Beurteilung, ob eine Grundlagenbescheinigung nach §7i EStG zu erteilen ist, ein anderer. Wie oben (s. 1)) bereits dargelegt, müssen die Baumaßnahmen geboten sein, um einen unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten er-

strebenswerten Zustand herbeiführen zu können.

- 28 d) Die Klägerin beruft sich ferner für ihre Auffassung auf Art. 37 Abs. 4 Satz 1 BayBO 2008, wonach Gebäude nach Art. 2 Abs. 3 Satz 2 BayBO 2008 mit einer Höhe von mehr als 13 m Aufzüge in ausreichender Zahl haben müssen. Dies führt indes nicht weiter. Denn diese Anforderungen können nur hinsichtlich neu zu errichtender Gebäude gestellt werden. Eine Verpflichtung bei bestandsgeschützten baulichen Anlagen nach Art. 54 Abs. 4 BayBO 2008 scheidet dagegen aus. Denn der Einbau einer Aufzugsanlage ist zur Abwehr von erheblichen Gefahren für Leben und Gesundheit nicht notwendig.
- 29 Im Übrigen wurden die entsprechenden Baugenehmigungen am 19. Oktober 2007 und 23. November 2007 erteilt. Für die von der Klägerin in den Jahren 2007 und 2008 durchgeführten Maßnahmen wäre noch Art. 39 Abs. 6 Satz 1 BayBO 1998 anzuwenden. Hiernach mussten in Gebäuden mit mehr als fünf Vollgeschossen Aufzüge in ausreichender Zahl und Größe so eingebaut und betrieben werden, dass jedes Geschoss von der Eingangsebene aus erreichbar war. Diese Voraussetzung dürfte zwar erfüllt sein, weil das Gebäude der Klägerin nach den Baumaßnahmen, die den Ausbau des Daches beinhalteten, sechs Vollgeschosse (und einen ausgebauten Dachspitz) aufweist. Nach Art. 39 Abs. 6 Satz 4 BayBO 1998 galten die Sätze 1 und 2 des Absatzes aber nicht für das oberste Vollgeschoss und nicht beim nachträglichen Ausbau von Dachgeschossen in bestehenden Gebäuden. Dies bedeutet, dass für die auf zwei Ebenen ausgebauten Dachgeschosswohnung der Bau eines Aufzugs nicht erforderlich war, weil es um den nachträglichen Ausbau eines Dachgeschosses handelte. Schließlich galt Art. 39 Abs. 6 BayBO 1998 ebenfalls nur für neu zu errichtende Gebäude. Denn bei bestandsgeschützten baulichen Anlagen konnte eine entsprechende Anforderung nicht nach Art. 60 Abs. 5 BayBO 1998 gestellt werden. Der Einbau einer Aufzugsanlage war zur Abwehr von erheblichen Gefahren für Leben und Gesundheit auch damals nicht erforderlich.
- 30 Der Beklagte weist ferner zu Recht darauf hin, dass bereits der von der Klägerin vorgenommene Dachgeschossausbau auf zwei Ebenen zur sinnvollen Nutzung des Baudenkmals nicht erforderlich war. Das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 8. Oktober 2012 ist insoweit rechtskräftig geworden. Der Einbau des Aufzugs war jedoch in erster Linie durch diesen Dachgeschossausbau veranlasst. Insoweit handelte es sich bei dem Einbau des Aufzugs um eine unselbständige Folgemaßnahme des Dachgeschossausbaus. Ohne einen Dachgeschossausbau hätte im Übrigen zum damaligen Zeitpunkt selbst bei einem gänzlichen Neubau des Gebäudes nicht die Errichtung einer Aufzugsanlage gemäß Art. 39 Abs. 6 Satz 1 BayBO 1998 verlangt werden können. Auch dies belegt, dass der Bau eines Aufzugs – gemessen am Zustand des Baudenkmals vor Beginn der Baumaßnahmen – nicht geboten war, um einen unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten erstrebenswerten Zustand herbeiführen zu können.
- 31 e) Soweit die Klägerin behauptet, die Erforderlichkeit des Aufzugbaus aus denkmalpflegerisch-

er Sicht ergebe sich daraus, dass andernfalls die Vermietbarkeit der Wohnungen in den oberen Stockwerken nicht längerfristig gesichert sei, kann dem nicht gefolgt werden. Denn jedenfalls in der Landeshauptstadt M... sind derartige Wohnungen auch ohne Aufzugsanlagen jederzeit vermietbar. Dies ist dem Senat aus zahlreichen Gerichtsverfahren sowie entsprechenden Presseberichten hinreichend bekannt. In den bei Gericht anhängigen Verfahren wegen Baumaßnahmen in Dachgeschossen oder der Errichtung von Aufzugsanlagen in M... wurde nie ersichtlich, dass Wohnungen in den oberen Geschossen ohne einen Aufzug in absehbarer Zeit nicht mehr vermietbar gewesen wären. Sonstige Anhaltspunkte hierfür sind nicht ersichtlich und wurden auch vom Erstgericht nicht vorgebracht. Irgendwelche zu befürchtenden konkreten Mietverluste bzw. Mietminderungen ohne den Einbau einer Aufzugsanlage im Gebäude werden auch von der Klägerin in keiner Weise dargelegt. Im Gegenteil, die Klägerin führt aus, auf dem M... Mietmarkt gebe es im Augenblick die Sondersituation, dass sich aufgrund der hohen Nachfrage schlicht jede Wohnung vermieten lässt. Eine generelle Gefahr, dass sich die langfristige Nutzung (beispielsweise in 30 oder 40 Jahren) des Gebäudes ohne Aufzug nicht sichergestellt wäre, lasse sich aber nicht von der Hand weisen. Eine solche Situation sieht der Senat jedoch in der Landeshauptstadt M... nicht und es sind auch keine Anhaltspunkte gegeben oder vorgetragen, dass in absehbarer Zeit dort wirtschaftlich schwierige Verhältnisse eintreten könnten. Im Übrigen ließe sich auch gegenteilig argumentieren, dass potentielle Mieter in wirtschaftlich schwierigen Zeiten Wohnanlagen mit Aufzügen eher meiden werden, denn der Einbau von Aufzugsanlagen führt in aller Regel zu höheren Mieten und zu höheren Nebenkosten (BayVGH, U.v. 17.10.2013 – a.a.O.).

- 32 f) Schließlich liegt keine wirksame Zusicherung der Erteilung einer Bescheinigung nach §7i Abs. 2 Satz 1 EStG durch den Beklagten vor. Eine von der zuständigen Behörde erteilte Zusage, einen bestimmten Verwaltungsakt später zu erlassen, bedarf gemäß Art. 38 Abs. 1 Satz 1 BayVwVfG zu ihrer Wirksamkeit der schriftlichen Form. Eine solche hat die Klägerin weder im erstinstanzlichen Verfahren noch im Berufungsverfahren belegt. Selbst wenn eine Abstimmung erfolgt sein sollte, vermag diese eine wirksame Zusicherung nicht zu ersetzen.
- 33 g) Auch der Hinweis auf Rechtsprechung des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs verfängt nicht. Das Urteil des 9. Senats des Verwaltungsgerichtshofs vom 14. März 2001 (Az. 9 B 00.2134) hatte zum Gegenstand, ob der Kläger Aufwendungen für die Neuerrichtung einer Garage geltend machen kann. Lediglich im Rahmen der Darlegungen zur Gesetzgebungsgeschichte äußerte sich der 9. Senat zum Einbau von Aufzügen. Das Gericht vermag der Entscheidung jedoch nicht zu entnehmen, dass der 9. Senat generell den Einbau von Aufzügen unter das Tatbestandsmerkmal der Erforderlichkeit bei §7i Abs. 1 Satz 2 EStG subsumiert hätte. Vielmehr ist davon auszugehen, dass nicht immer jede Modernisierungsmaßnahme an einem Gebäude bescheinigungsfähig ist.
- 34 2. Es kann somit dahinstehen, ob vorliegend die erforderliche Abstimmung der Baumaßnahmen hinsichtlich der Aufzugsanlage mit dem Landesamt für

Denkmalpflege gemäß §7i Abs. 1 Satz 6 EStG erfolgt ist. Für die Auffassung des Erstgerichts, dass von einer bezüglich des Aufzugeinbaus erfolgten vorherigen Abstimmung auszugehen ist, könnte sprechen, dass das LfD im Rahmen des Baugenehmigungsverfahrens seinerzeit in die Frage der Genehmigung und der Ausführung des Aufzugs eingebunden war. Die jetzige Ausführung des Aufzugs als Innenaufzug ist das Ergebnis der Forderung des LfD gewesen, auf einen Außenaufzug zu verzichten. Damit hat die für die Erteilung der steuerrechtlichen Bescheinigung zuständige Behörde vor Durchführung der Baumaßnahmen zum einen die wesentlichen Tatsachen feststellen können und zum anderen maßgeblich auf die Ausführung der Maßnahme Einfluss genommen.

- 35 Letztlich kann auch offen bleiben, welche Bedeutung der Vermerk vom 12. August 2009 (Behördenakte Bl. 96) hat. Das verwendete Formblatt trägt die Überschrift „Vorauskunfts-/Bescheinigungsverfahren gemäß §§7i, 10f, 10g, 11b des Einkommenssteuergesetzes (EStG)“. In dem Formblatt wird als Art der (Bau)Maßnahme „Baukosten, Vordergebäude, Rechnungsdaten 2007/2008“ angegeben. Danach wird bestätigt, dass die Baumaßnahme mit dem zuständigen Gebietssreferat des Bayerischen Landesamts für Denkmalpflege abgestimmt wurde. In den Hinweisen/weiteren Erläuterungen wird aber ausgeführt, dass der in den Kosten enthaltene Dachgeschossausbau denkmalfachlich nicht geboten gewesen sei und nicht Bestandteil eines Steuerungsbescheinigungsverfahrens sein könne. Dies gelte auch für den Aufzug. Unabhängig von der rechtlichen Einordnung des Vermerks könnte im vorliegenden Fall der Nachweis einer Abstimmung damit nicht geführt sein, weil der Aufzug denkmalfachlich als „nicht geboten“ eingestuft wurde.
- 36 Die Kostenentscheidung ergibt sich aus §154 Abs. 1 und 2, §161 Abs. 2 Satz 1 VwGO. Der Senat ist zu einer Abänderung der Kostenentscheidung der Vorinstanz insgesamt befugt (vgl. BVerwG, U.v. 23.5.1962 – V C 62.61 – BVerwGE 14, 171).
- 37 Die Entscheidung hinsichtlich der vorläufigen Vollstreckbarkeit der Kosten beruht auf §167 VwGO i.V.m. §§708 ff. ZPO.
- 38 Gründe für die Zulassung der Revision nach §132 Abs. 2 VwGO liegen nicht vor.
- 39 Beschluss
- 40 Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf 28.413 Euro festgesetzt (§§47, 52 Abs. 1 GKG).