

Keine Erteilung einer Steuerbescheinigung, wenn keine Abstimmung der Maßnahme mit der zuständigen Behörde (hier: Landesamt für Denkmalpflege) stattgefunden hat

Zum Sachverhalt

Unter dem 5.9.1992 beantragte der Kläger bei der Stadt Gießen die Erteilung einer Baugenehmigung für den Ausbau des Dachgeschosses seines Wohnhauses. In der dem Bauantrag beigefügten allgemeinen Baubeschreibung ist ausgeführt, dass die Dachdeckung in „Eternit–Europadachplatten schiefergrau“ und dass die Fenster und Außentüren in „Kunststoff weiß“ ausgeführt werden sollen. Unter dem 15.10.1992 teilte die untere Denkmalschutzbehörde der Stadt Gießen der Bauaufsichtsbehörde mit, der Ausbau des Daches sei aus Sicht der unteren Denkmalschutzbehörde im Prinzip in der vorgeschlagenen Art möglich; doch sollten die neuen Fassadenteile der alten Fassade noch mehr untergeordnet sein, insbesondere müssten die Fenster stärker unterteilt werden; auch müsse auf die Giebelverglasung verzichtet werden. Unter dem 9.12.1992 erteilte die untere Bauaufsichtsbehörde der Stadt Gießen dem Kläger die Baugenehmigung zum Ausbau des Dachgeschosses. Die Baugenehmigung enthält unter Ziff. 3 folgende Nebenbestimmung: „Die neuen Fassadenteile sind der alten Fassade noch mehr unterzuordnen, d. h. die Fenster sind stärker zu unterteilen, auf eine Giebelverglasung ist zu verzichten“. Sodann erfolgte der Ausbau des Dachgeschosses. Am 17.5.1995 besichtigte die untere Bauaufsichtsbehörde der Stadt Gießen das Anwesen zum Zwecke der Erteilung einer Schlussabnahmebescheinigung.

Unter dem selben Datum beantragte der Kläger beim Landesamt für Denkmalpflege Hessen unter Vorlage mehrerer Rechnungen über zusammen 409 465,45 DM für im Jahre 1993 entstandene Aufwendungen die Ausstellung von Bescheinigungen gemäß den §§ 7i, 10f, 11b EStG. Daraufhin erteilte das Landesamt für Denkmalpflege Hessen dem Kläger unter dem 22.7.1994 die beantragte Bescheinigung über einen Betrag von 370 163,79 DM. Ebenfalls unter diesem Datum teilte das Landesamt für Denkmalpflege Hessen dem Kläger mit, dass die Rechnung der Firma E, über Fensterarbeiten und Teile der Rechnung der Firma Reif über Dachdeckerarbeiten wegen der Verwendung von Kunststofffenstern bzw. einer Eindeckung mit Eternit nicht anerkannt werden könnten. Weiterhin könnten die Aufwendungen für Außenanlagen gemäß Nr. 2.11 der Bescheinigungsrichtlinien nicht anerkannt werden.

Den hiergegen eingelegten Widerspruch wies das Landesamt für Denkmalpflege Hessen mit Widerspruchsbescheid vom 6.1.1995 zurück und führte zur Begründung aus, die Verwendung von Kunststofffenstern und die Ausführung der Dacheindeckung mit Eternit seien mit der Denkmalfachbehörde, also mit dem Landesamt für Denkmalpflege, nicht abgestimmt worden, obgleich dies erforderlich gewesen sei. Die Aufwendungen für die am 28.2.1993 ausgeführten Fensterarbeiten in der Dachgeschosswohnung und die Aufwendungen für die am 9.4.1993 ausgeführte Dachdeckung würden daher weiterhin nicht als anerkennungsfähig im Sinne der §§ 7i ff. EStG angesehen. Nach den Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7i f, 11b, 52 Abs. 21 Satz 7 EStG, §§ 82i und 82k der EStDV müssten Baumaßnahmen vor Beginn ihrer Ausführung mit der Bescheinigungsbehörde abgestimmt werden. Werde innerhalb eines denkmalrechtlichen Erlaubnisverfahrens oder eines Baugenehmigungsverfahrens den Bedenken der Bescheinigungsbehörde gegen eine beabsichtigte Baumaßnahme nicht Rechnung getragen, so könne dies dazu führen, dass keine Bescheinigung erteilt werde. Unterbleibe die Abstimmung, so lägen die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung nicht vor. Die Aufwendungen für Treppenstufen, die den Ausgang von der Erdgeschosswohnung in den Garten bildeten, seien ebenfalls nicht anerkennungsfähig, da weder dargetan sei, dass es sich um eine Freitreppe handele, noch dass diese zum historischen Bestand des Gebäudes gehöre. Außerdem sei auch diese Anlage nicht mit der Denkmalfachbehörde abgestimmt worden. Die Aufwendungen für die Spiegel sowie die Aufwendungen für die Badausstattung seien gemäß Nrn. 1.2.1, 1.2.2. und 2.10 der Bescheinigungsrichtlinien nicht anerkennungsfähig.

Zur Begründung seiner Klage vom 7.2.1995 hat der Kläger im Wesentlichen geltend gemacht, die Ausführung der Fensterkonstruktion in Kunststoff und die Dacheindeckung mit Eternit seien mit der unteren Denkmalschutzbehörde abgestimmt gewesen.

Der Kläger hat beantragt, für seine nicht anerkannten Aufwendungen entsprechend den Rechnungen von sechs Firmen eine steuerlich verwertbare Bescheinigung über 31 297 DM zu erteilen.

Der Beklagte hat zur Begründung seines Antrags auf Klageabweisung ausgeführt, die Verwendung von Kunststofffenstern und die Ausführung der Dacheindeckung hätten mit der Denkmalfachbehörde abgestimmt werden müssen, was nicht geschehen sei. Die übrigen in der Klage genannten Aufwendungen seien nicht anerkennungsfähig.

Durch Urteil vom 26.11.1996 hat das Verwaltungsgericht Gießen die Klage abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, § 7i Abs. 1 EStG enthalte zunächst die materiell–rechtlichen Anforderungen für die Erteilung der begehrten Bescheinigung. § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG bestimme sodann, dass die Baumaßnahmen in Abstimmung mit der nach § 7i Abs. 2 EStG bezeichneten Stelle durchgeführt worden sein müssen. In § 7i Abs. 2 Satz 1 EStG sei festgelegt, dass der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen nur in Anspruch nehmen könne, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle die Voraussetzung des § 7i Abs. 1 EStG für das Gebäude oder den Gebäudeteil und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweise. Die von der Landesregierung bestimmte Stelle sei das Landesamt für Denkmalpflege Hessen. Nach Maßgabe der genannten Bestimmungen und der Bescheinigungsrichtlinien des Hessischen Ministeriums der Finanzen und des Hessischen Ministeriums für Wissenschaft und Kunst vom 25.9.1991 (StAnz. 1991, 2346) habe der Kläger keinen Anspruch auf Erteilung der begehrten Bescheinigung, wie im angegriffenen Widerspruchsbescheid des Landesamtes für Denkmalpflege Hessen näher ausgeführt sei. Der Vortrag des Klägers im Klageverfahren rechtfertige keine abweichende Beurteilung. Mit seinem Vorbringen, dass er den Einbau von Kunststofffenstern und die Dacheindeckung mit Eternit mit der unteren Denkmalschutzbehörde der Stadt Gießen abgesprochen habe, verkenne der Kläger, dass für die denkmalschutzrechtliche Genehmigung nach § 16 DSchG nach § 6 Abs. 1 DSchG die unteren Denkmalschutzbehörden zuständig seien. Von diesem Verfahren sei das Bescheinigungsverfahren nach § 7i EStG strikt

zu trennen, für das nicht die Zuständigkeit der Denkmalschutzbehörden, sondern die Zuständigkeit der Denkmalfachbehörde, nämlich des Landesamtes für Denkmalpflege, gegeben sei. Mit der für die Bescheinigung allein zuständigen Denkmalfachbehörde habe der Kläger hinsichtlich der Fenster und der Dacheindeckung „kein Wort gewechselt“, wie er in der mündlichen Verhandlung eingeräumt habe.

Im Berufungsverfahren machte der Kläger unter Wiederholung seines Klagebegehrens geltend, er habe für die Jahre 1991, 1992 und 1994 Anträge auf Ausstellung einer Bescheinigung nach §§ 7i, 10f und 11b EStG gestellt. Die Bescheinigungen seien jeweils antragsgemäß erteilt worden. Das der Erteilung der Bescheinigungen vorangegangene Verfahren sei stets das Gleiche gewesen. Die Anträge seien bei der unteren Denkmalschutzbehörde in Gießen eingereicht und von dort an das Landesamt weitergereicht worden. Eine unmittelbare Abstimmung der Bauvorhaben habe zwischen ihm, dem Kläger, und dem Hessischen Landesamt zu keinem Zeitpunkt stattgefunden; die Maßnahmen seien vielmehr durchgängig mit der unteren Denkmalschutzbehörde abgestimmt worden. Ihm, dem Kläger, sei nie die fehlende Abstimmung der Baumaßnahmen mit dem Hessischen Landesamt entgegengehalten worden. Eine solche Abstimmung entspreche auch nicht der üblichen Verwaltungspraxis. Darüber hinaus seien zu keinem Zeitpunkt seitens der Denkmalschutzbehörden Einwendungen gegen die geplanten und gemäß Baubeschreibung durchgeführten Baumaßnahmen erhoben worden. Bei dieser Sachlage verstoße es gegen das Verbot widersprüchlichen Verhaltens, wenn die Erteilung der begehrten Bescheinigung darüber, dass die getätigten Aufwendungen zur Erhaltung des Kulturdenkmals und seiner sinnvollen Nutzung erforderlich gewesen seien, unter Hinweis darauf abgelehnt werde, er, der Kläger, habe die nach dem Gesetz zwingend erforderliche Abstimmung der Baumaßnahmen mit dem Landesamt verabsäumt. Unter dem Gesichtspunkt des Grundsatzes von Treu und Glauben sowie aus Gründen des Vertrauensschutzes erscheine es als unzulässig, die Versagung der begehrten Bescheinigung auf die fehlende Abstimmung der Baumaßnahmen zu stützen, selbst wenn anhand der Behördenakte des Landesamtes nicht festgestellt werden könne, dass die erforderliche Abstimmung erfolgt sei. Er, der Kläger, sei stets davon ausgegangen, dass die Maßnahmen seitens des Bauordnungsamtes sowie der unteren Denkmalschutzbehörde mit dem Hessischen Landesamt abgestimmt worden seien. Da ein solches Verfahren ausweislich der Bescheidungsrichtlinien (Nr. 1.3) zulässig sei, habe für ihn - den Kläger - keine Veranlassung bestanden, von sich aus an das Landesamt zwecks Abstimmung der Maßnahmen heranzutreten. Selbst wenn man davon ausgehe, dass die Abstimmung nach § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG ein zwingendes gesetzliches Erfordernis für die Erteilung der begehrten Bescheinigung sei, erscheine es als rechtswidrig, wenn sich die Bescheinigungsbehörde auf diesen Gesichtspunkt berufe. Die streitgegenständlichen Aufwendungen seien in der Sache bescheinigungsfähig gewesen, da diese zur sinnvollen Nutzung des denkmalgeschützten Gebäudes erforderlich gewesen seien.

Der Beklagte hielt dem entgegen, die früheren Bescheinigungen seien nicht mit dem vorliegenden Verfahren vergleichbar, da es sich um andere Maßnahmen gehandelt habe. Wer als Eigentümer über so viele Jahre hin Steuerbescheinigungen beantrage, müsse wissen, dass die steuerliche Anerkennung von Baumaßnahmen an einem Kulturdenkmal nach bestimmten Durchführungsrichtlinien erfolge. Nach diesen Richtlinien erteile das Landesamt für Denkmalpflege die Steuerbescheinigungen gemäß den Durchführungsbestimmungen. Da der Kläger selbst Anwalt sei, erscheine seine Argumentation, dies nicht gewusst zu haben, als unglaubwürdig. Letztlich gehe es hier nicht um die „zwingend erforderliche Abstimmung“ der Baumaßnahme mit dem Landesamt für Denkmalpflege im denkmalschutzrechtlichen Genehmigungsverfahren, sondern um die Nichtanerkennung bestimmter Baustoffe nach den genannten Durchführungsbestimmungen. Diese besagten, dass Kunststofffenster steuerlich nicht anerkannt werden könnten. Moderne Materialien wie Kunststofffenster und Eternitplatten seien grundsätzlich mit den historischen Handwerkstechniken und ortsüblichen Materialien nicht verträglich. Wenn solche dennoch bei einem Kulturdenkmal vorkommen könnten, so könne dies vielerlei Gründe haben. Bei einer Vielzahl der Gewerke eines historischen Gebäudes könne z. B. das Thema des Materials der Fenster gesprächsweise an Ort und Stelle thematisiert werden, nicht jedoch ausdrücklich in der Baugenehmigung erscheinen. Auch wenn dies rückwirkend von dem Bauherrn als Genehmigung verstanden werde, so werde damit nicht die Durchführungsbestimmung des § 7i EStG automatisch ausgehebelt. Es gebe sogar Fälle, in denen gemäß § 7 DSchG Maßnahmen genehmigt würden, obwohl sie denkmalfachlich nicht zulässig wären. In solchen Fällen könnten die entsprechenden Aufwendungen, auch wenn sie genehmigt seien, steuerlich nicht geltend gemacht werden, weil sie den Durchführungsbestimmungen nicht entsprechen.

Aus den Gründen

(. . .)

Das Verwaltungsgericht hat die Klage zu Recht abgewiesen, denn der Kläger hat keinen Anspruch auf Erteilung der begehrten Bescheinigung nach § 7i EStG. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat gemäß § 130b VwGO auf die zutreffenden Entscheidungsgründe des Verwaltungsgerichts in dem angefochtenen Urteil Bezug.

Das Berufungsvorbringen rechtfertigt keine dem Kläger günstigere Entscheidung. Der Kläger stützt sich im Berufungsverfahren im Wesentlichen auf den Grundsatz von Treu und Glauben sowie auf Gründe des Vertrauensschutzes. Soweit das Vorbringen des Klägers so zu verstehen ist, dass ihm in der Vergangenheit Bescheinigungen entgegen § 7i EStG erteilt worden sind, obwohl keine Abstimmung mit dem Landesamt für Denkmalpflege stattgefunden hat, steht dem Kläger kein Anspruch auf Erteilung einer weiteren derartigen Bescheinigung zu. Denn in diesem Fall wären die ihm erteilten Bescheinigungen wegen eines Verstoßes gegen § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG rechtswidrig. Auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes wäre der Beklagte weder berechtigt noch verpflichtet, eine etwaige gesetzeswidrige Verwaltungspraxis fortzusetzen.

Sollte das Vorbringen des Klägers dahingehend zu verstehen sein, dass in der Vergangenheit die Bauaufsichtsbehörde bzw. die untere Denkmalschutzbehörde die erforderliche Abstimmung mit dem Landesamt für ihn, den Kläger, vorgenommen habe und dass er sich darauf verlassen habe, dass dies auch bezüglich der hier streitigen Aufwendungen erfolgen würde, so ist dem Kläger entgegenzuhalten, dass sich bereits aus dem Begriff der „Abstimmung“ ergibt, dass es sich unter Umständen um einen mehrstufigen Verständigungsvorgang handeln kann. Der Umstand, dass möglicherweise unproblematische Abstimmungsvorgänge durch Einschaltung einer anderen Behörde ohne weiteres erfolgreich abgeschlossen werden konnten, bot keine Gewähr dafür, dass dies auch künftig und in jedem Fall so möglich sein würde, ohne Rücksicht auf die denkmalschutzrechtliche Qualität der fraglichen Maßnahmen. Ein Vertrauenstatbestand mit der Folge eines Erfüllungsanspruchs hinsichtlich der begehrten Bescheinigung wurde durch das erleichterte Verfahren bei der Abstimmung jedenfalls nicht gesetzt. Es wäre Sache des Klägers gewesen, sich jeweils zu vergewissern, ob die von ihm geplanten Maßnahmen „in Abstimmung“ mit dem Landesamt für Denkmalpflege erfolgen konnten.

Dem entsprechen auch die näheren Erläuterungen des Beklagten in der mündlichen Verhandlung. Nach Mitteilung des Beklagten finden regelmäßige Besprechungen der Bezirkskonservatoren mit den unteren Denkmalschutzbehörden statt, bei denen denkmalschutzrechtliche Genehmigungsverfahren nach § 16 Abs. 3 des Hessischen Denkmalschutzgesetzes und Einvernehmenserklärungen nach § 18 dieses Gesetzes erörtert werden. Ein darüber hinausgehendes Abstimmungsgespräch finde bei diesen Terminen nicht statt, es sei denn, die Frage nach einer steuerlichen Bescheinigung wäre zugleich zum Gegenstand des Verfahrens gemacht worden. Der Kläger macht nicht geltend, von vornherein einen derartigen, die Steuerfragen betreffenden Antrag gestellt zu haben.

(. . .) Ergänzend weist der Senat, ohne dass es hierauf noch ankommt, darauf hin, dass auch aus dem Schreiben des Landesamtes für Denkmalpflege Hessen vom 11.5.1993 zu ersehen ist, dass sich diese Behörde die steuerlich maßgebliche Anerkennung von Aufwendungen nicht aus der Hand nehmen lassen wollte, sondern sich selbst vorbehalten hat.