

# Beschluss Az. OVG 2 N 80.11\*

OVG Berlin-Brandenburg

11. Juli 2014

## Tenor

- 1 Der Antrag der Klägerin auf Zulassung der Berufung gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts Berlin vom 1. September 2011 wird abgelehnt.
- 2 Die Kosten des Zulassungsverfahrens trägt die Klägerin.
- 3 Der Streitwert wird für die zweite Rechtsstufe auf 5.000 EUR festgesetzt.

## Gründe

- 4 Der Antrag auf Zulassung der Berufung hat keinen Erfolg.
- 5 1. Die Zulassung der Berufung kommt nicht wegen der geltend gemachten ernstlichen Zweifel an der Richtigkeit des angefochtenen Urteils (§124 Abs. 2 Nr. 1 VwGO) in Betracht. Die Klägerin zeigt keine gewichtigen Gesichtspunkte auf, die für den Erfolg einer Berufung sprechen. Die von ihr genannten Gründe, die hier allein zu prüfen sind, rechtfertigen nicht den Schluss, sie könne die Erteilung einer Bescheinigung über die steuerrechtliche Anerkennungsfähigkeit der Herstellungskosten, die beim Umbau des Kellergeschosses des streitgegenständlichen Gebäudes zur Tiefgarage entstanden sind, beanspruchen. Sie sind insbesondere nicht geeignet, die Richtigkeit der erstinstanzlichen Feststellung, die Klägerin habe nicht nachgewiesen, dass die Herstellungskosten für den genannten Umbau des Baudenkmals im Sinne des §7i Abs. 1 Satz 1 EStG zur sinnvollen Nutzung des Gebäudes erforderlich gewesen seien, in Zweifel zu ziehen.
- 6 Zu Unrecht beanstandet die Klägerin, dem Urteil sei weder eine systematische Auseinandersetzung mit den gesetzgeberischen Zielen des §7i Absatz 1 Satz 1 EStG noch eine konkrete Bewertungsmethode der Bescheinigungsfähigkeit einzelner Baumaßnahmen zu entnehmen. Ausweislich der Entscheidungsgründe

---

\*<http://openjur.de/u/716495.html> (= openJur 2014, 18670)

unterscheidet das Verwaltungsgericht zwischen der Prüfung der Frage, ob eine sinnvolle Nutzung des Denkmals im Sinne von §7i Abs. 1 Satz 2 EStG vorliegt, sowie der Frage, ob die in Rede stehenden Herstellungskosten für den Umbau des Kellergeschosses des Baudenkmals im Sinne des §7i Abs. 1 Satz 1 EStG zur sinnvollen Nutzung des Gebäudes erforderlich gewesen sind (UA S. 8). Ob hier mit Blick auf die Abriss- und Entkernungsarbeiten im Kellergeschoss und dem damit einhergehenden Verlust geschützter Denkmalssubstanz eine sinnvolle Nutzung im Sinne von §7i Abs. 1 Satz 2 EStG vorliegt, bedarf keiner Entscheidung, da das Verwaltungsgericht seine ablehnende Entscheidung selbstständig tragend auf die fehlende Erforderlichkeit der Herstellungskosten gestützt hat und die Klägerin diese Begründung aus den nachfolgend darzustellenden Gründen nicht mit zulassungsrechtlich beachtlichen Erwägungen angreift. In diesem Zusammenhang finden sich in der angegriffenen Entscheidung unter anderem auch Ausführungen zu Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung.

- 7 Ohne Erfolg macht die Klägerin geltend, Kosten für Baumaßnahmen seien dann bescheinigungsfähig, wenn eine dauerhafte Nutzung des Baudenkmals dadurch ermöglicht werde, dass das Baudenkmal aktuellen baulichen Standards angepasst werde, es gehe also allein darum, ob das Gebäude insgesamt oder zumindest soweit wie möglich einem neuzeitlichen Baustandard entspreche. Denn die engere Auffassung des Verwaltungsgerichts (UA S. 9), zur sinnvollen Nutzung erforderlich im Sinne des §7i Abs. 1 Satz 1 EStG seien Baumaßnahmen nur, wenn sie unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten zwingend notwendig seien, weil anders eine sinnvolle Nutzung des Gebäudes nicht sichergestellt werden könne (vgl. Bayer. VGH, Beschluss vom 24. Juli 2009 – 21 ZB 08.3444 -, juris Rn. 5, m.w.N.), wird durch Sinn und Zweck der Regelung gestützt. Die Vorschrift ist Ausdruck des gesetzgeberischen Willens, mit dem Mittel der Steuervergünstigung den spezifischen Belastungen Rechnung zu tragen, die das Denkmalschutzrecht mit sich bringt (vgl. BVerwG, Beschluss vom 18. Juli 2001 – 4 B 45/01 -, juris Rn. 4). Zweck 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). Zwar können sich Baumaßnahmen auch darin erschöpfen, das als Baudenkmal geschützte Gebäude neuzeitlichen Nutzungserfordernissen anzupassen (vgl. BVerwG, Beschluss vom 18. Juli 2001, a.a.O., Rn. 6; BT-Drs. 11/5680, S. 12), die Optimierung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit des Denkmals genügt jedoch allein nicht, die für seine Nutzung aufgewandten Beträge bereits als erforderliche Aufwendungen ansehen zu können (vgl. Bayer. VGH, Beschluss vom 24. Juli 2009 – 21 ZB 08. 3444 -, juris Rn. 5). Von diesen Grundsätzen ist das Verwaltungsgericht unter Einbeziehung obergerichtlicher Rechtsprechung erkennbar ausgegangen und hat im einzelnen dargelegt, dass der Umbau des Kellergeschosses des streitgegenständlichen Gebäudes zur Tiefgarage nicht im oben genannten Sinne zwingend erforderlich war, um es einer wirtschaftlich tragfähigen Nutzung überhaupt zuführen zu können. Dabei ist es der Argumentation des Beklagten gefolgt, dass angesichts des im Bezirk Mitte gut ausgebauten

Personennahverkehrs sowie angesichts der in unmittelbarer Nähe befindlichen, ohne Tiefgarage genutzten Baudenkmale nicht davon auszugehen sei, dass eine sinnvolle Nutzung des streitgegenständlichen Gebäudes zwingend den Umbau seines Kellergeschosses zur Tiefgarage erfordert habe. Hierzu verhält sich die Zulassungsbegründung nicht, sondern misst die Erforderlichkeit der Baumaßnahmen allein am Maßstab eines neuzeitlichen Standards. Dass diese Auffassung Sinn und Zweck des §7i Abs. 1 EStG nicht hinreichend berücksichtigt, hat das Verwaltungsgericht zutreffend damit begründet, dass nach den dargestellten Grundsätzen nicht jede, aus wirtschaftlichen oder sonstigen Gründen zweckmäßig erscheinende und der sinnvollen Nutzung lediglich dienende Anpassung des Gebäudes an zeitgemäße Nutzungsverhältnisse gleichzeitig aus zwingenden Gründen für dessen sinnvolle Nutzung erforderlich ist. Entgegen der Ansicht der Klägerin hat das Verwaltungsgericht nicht die erstinstanzlich vorgetragene Behauptung, dass alle Büro Neubauten im dicht bebauten Berliner Stadtkern Tiefgaragen aufwiesen, für beweisbedürftig gehalten, sondern den von der Klägerin geltend gemachten Umstand, dass nur aufgrund des Umbaus des Kellers zur Tiefgarage und der sich aus ihm ergebenden Möglichkeit des Angebots von Fahrzeugstellplätzen eine Rentabilität des Objektes habe gewährleistet werden können und sie sich nur deshalb zu dieser Investition habe entschließen können.

- 8 Ebenso wenig sind die Ausführungen der Klägerin zum Diskriminierungsverbot sowie zur allgemeinen Handlungsfreiheit geeignet, dem Zulassungsantrag zum Erfolg zu verhelfen. Zu Recht weist das Verwaltungsgericht insoweit darauf hin, dass §7i EStG nach Sinn und Zweck der Regelung ausschließlich die Förderung der Ziele des Denkmalschutzes bezweckt. Nach den oben dargestellten von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen geht es nicht um die allgemeine Prüfung, ob Baumaßnahmen einer sinnvollen Nutzung des Gebäudes dienlich sind, sondern ob sie gemessen am Zustand des Baudenkmals vor Beginn der Baumaßnahme unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten geboten sind, weil anders eine sinnvolle Nutzung des Gebäudes nicht sichergestellt werden kann. Weder den erstinstanzlichen Feststellungen noch dem Zulassungsvorbringen ist zu entnehmen, dass das Baudenkmal vor dem Umbau des Kellergeschosses zur Tiefgarage nicht als Bürogebäude genutzt werden konnte und nicht auch weiterhin als solches hätte genutzt werden können. Entgegen der Ansicht der Klägerin kommt es insoweit nicht darauf an, ob das konkret vorhandene Kellergeschoss des Baudenkmals einer sinnvollen alternativen und dauerhaften Nutzung zugeführt werden kann, sondern allein auf die Nutzbarkeit des Gebäudes, nämlich des Baudenkmals insgesamt.
- 9 Ferner kann die Klägerin aus der von ihr angeführten Entscheidung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 14. Januar 2003 – IX R 72/00 –, juris) nichts zu ihren Gunsten herleiten. Sie betrifft die vom Bundesfinanzhof als steuerrechtlich eingeordnete und gemäß §7i EStG von der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten eigenständig zu prüfende Frage, ob ein zusätzlich errichtetes Bauwerk einen Bestandteil des als Denkmal geschützten Gebäudes oder ein gesondertes neues Gebäude bildet, eine Frage, die sich im Fall der Klägerin ersichtlich nicht stellt.

Diese Ausführungen stehen zudem unter dem Obersatz, dass es sich bei der Bescheinigung nach §7i Abs. 2 EStG um einen Grundlagenbescheid handle, dessen verbindliche Feststellungen sich auf die Tatbestände des zum Landesrecht gehörenden Denkmalrechts beschränkten, nämlich die Denkmaleigenschaft des Gebäudes, sowie darauf, ob die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich seien (vgl. BFH, Urteil vom 14. Januar 2003, a.a.O., Rn. 11). Zu der letzten Alternative hat sich der Bundesfinanzhof in der genannten Entscheidung nicht verhalten. Dass er die vom Finanzgericht im dort zu entscheidenden Fall getroffene Feststellung, zwischen Wohngebäude und Tiefgarage bestehe ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang, als verfahrensfehlerfrei und die darin liegende Tatsachenwürdigung als nicht gegen die Denkmalsetze oder gegen Erfahrungssätze verstößend würdigt, enthält für die dem Denkmalrecht zuzuordnenden Tatbestandsvoraussetzungen keine verallgemeinerungsfähige Aussage.

- 10 2. Die Berufung ist nicht nach §124 Abs. 2 Nr. 3 VwGO zuzulassen.
- 11 Die Klägerin hat die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache nicht den Anforderungen des §124 a Abs. 4 Satz 4 VwGO entsprechend dargetan. Danach sind in dem Antrag die Gründe darzulegen, aus denen die Berufung zuzulassen ist. Wird die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend gemacht, so ist hierfür erforderlich, dass eine bisher weder höchstrichterlich noch obergerichtlich beantwortete konkrete und zugleich entscheidungserhebliche Rechts- oder Tatsachenfrage aufgeworfen und erläutert wird, warum sie über den Einzelfall hinaus bedeutsam ist und im Interesse der Rechtseinheit oder Rechtsfortbildung der Klärung in einem Berufungsverfahren bedarf (st. Rspr. des Senats). Dem wird die Antragsbegründung nicht gerecht.
- 12 Die Klägerin hält die Bestimmung eines konkreten Maßstabes für die Anwendung von §7i EStG im Sinne eines übergeordneten Kriteriums, anhand dessen eine generelle Bestimmung der Bescheinigungsfähigkeit möglich ist, für notwendig. Eine solche Klärung ist jedoch nicht erforderlich, da – wie bereits ausgeführt worden ist – in der obergerichtlichen Rechtsprechung geklärt ist, dass zur sinnvollen Nutzung erforderlich im Sinne des §7i Abs. 1 Satz 1 EStG Baumaßnahmen nur sind, wenn sie unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten zwingend notwendig sind, weil anders eine sinnvolle Nutzung des Gebäudes nicht sichergestellt werden kann. Darüber hinaus ist die Frage der Bescheinigungsfähigkeit einer allgemeinen Klärung nicht zugänglich, weil es für ihre Beurteilung auf die jeweiligen Umstände des konkret zu entscheidenden Falles ankommt. Unabhängig hiervon hat die Klägerin nicht dargetan, weshalb die für grundsätzlich bedeutsam erklärte Frage über ihren Fall hinaus einer Klärung bedürfte.
- 13 3. Die Berufung ist ferner nicht nach §124 Abs. 2 Nr. 2 VwGO zuzulassen.
- 14 Die Klägerin hat die besonderen tatsächlichen und rechtlichen Schwierigkeiten

der Rechtssache nicht dargetan. Der Zulassungsgrund besonderer tatsächlicher oder rechtlicher Schwierigkeiten setzt eine solche qualifizierte Schwierigkeit der Rechtssache mit Auswirkung auf die Einschätzung der Richtigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung voraus, dass sie sich in tatsächlicher oder rechtlicher Hinsicht signifikant von dem Spektrum der in verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu entscheidenden Streitfällen unterscheidet. Diese Anforderungen sind erfüllt, wenn aufgrund des Zulassungsvorbringens keine Prognose über den Erfolg des Rechtsmittels getroffen werden kann, dieser vielmehr als offen bezeichnet werden muss (st. Rspr. des Senats). Dass dies vorliegend nicht der Fall ist, ergibt sich bereits aus den vorstehenden Ausführungen. Die Erfolgsaussichten sind nicht als offen zu bezeichnen, da die Ausführungen der Klägerin weder die Annahme ernstlicher Zweifel an der Richtigkeit der erstinstanzlichen Entscheidung noch das Vorliegen einer grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache rechtfertigen.

- 15 Schließlich stellt die Bezugnahme der Klägerin auf den Inhalt der Klageschrift und die weiteren Ausführungen aus im Einzelnen benannten Schriftsätzen keine den gesetzlichen Anforderungen (§124 a Abs. 4 Satz 4 VwGO) entsprechende Begründung des Zulassungsantrags dar.
- 16 Die Kostenentscheidung folgt aus §154 Abs. 2 VwGO. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §47 Abs. 1 und 3, §52 Abs. 2 GKG.
- 17 Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§152 Abs. 1 VwGO, §68 Abs. 1 Satz 5 i.V.m. §66 Abs. 3 Satz 3 GKG).