

Titel:

Anerkennung baulicher Aufwendungen im Rahmen der Erteilung einer einkommenssteuerrechtlichen Grundlagenbescheinigung

Normenketten:

VwGO § 102 Abs. 2, § 113 Abs. 1 S. 1, Abs. 5

ESTG § 7i, § 10f, § 10g, § 11

BayDSchG Art. 25

GKG § 52 Abs. 1

Leitsätze:

- 1. Eine Steuervergünstigung nach § 7i EStG setzt eine vorherige Abstimmung der Baumaßnahmen mit der zuständigen Fachbehörde voraus. (Rn. 25) (redaktioneller Leitsatz)**
- 2. "Abstimmen" iSv § 7i Abs. 1 S. 6 EStG 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. (Rn. 26) (redaktioneller Leitsatz)**

Schlagworte:

Steuervergünstigung, Grundlagenbescheid, Aufwendungen, Wärmedämmverbundsystem, Denkmalpflege, Bauherr, Abstimmen, Sanierung, Fachbehörde

Rechtsmittelinstanz:

VG Ansbach, Urteil vom 23.07.2018 – AN 17 K 16.1925

Fundstelle:

BeckRS 2018, 22370

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Kläger begehren die Verpflichtung des Beklagten zur Anerkennung weiterer Aufwendungen im Rahmen der Erteilung einer Grundlagenbescheinigung nach §§ 7i, 11b, 10f und 10g Einkommensteuergesetz (EStG).

2

Die Kläger sind Eigentümer des Anwesens in ..., einem Ortsteil von ..., welches Teil eines Ensembles im Sinne von Art. 1 Abs. 3 des Bayerischen Denkmalschutzgesetzes (BayDSchG) ist. Nachdem die Kläger das Anwesen erworben hatten, beabsichtigten sie im Jahr 2014 den Umbau des Hauses und erhielten für das geplante Vorhaben am 20. Januar 2015 eine baurechtliche Genehmigung.

3

Am 23. Januar 2015 beantragten sie beim Bayerischen Landesamt für Denkmalpflege eine schriftliche Vorauskunft zur Erteilung einer Grundlagenbescheinigung nach §§ 7i, 11b, 10f und 10g EStG hinsichtlich der Maßnahme „Sanierung des Gebäudes und Anpassung der Fassade und des Daches in das Ensemble“. In dem Antragsformular findet sich unter anderem auch folgender Hinweis: „Eine Grundlagenbescheinigung

kann nur erteilt werden, wenn die Abstimmung [...] vor Baubeginn herbeigeführt wurde.“ Dem Antrag wurden die Baugenehmigung mit den genehmigten Bauplänen sowie das Maßnahmenkonzept beigefügt. In dem am 20. Januar 2015 aufgestellten Maßnahmenkonzept wurden als geplante Maßnahmen im Einzelnen aufgelistet:

„Erstellen eines Arbeitsund Schutzgerüsts, Beseitigung der Eternitbekleidung auf der Westseite, Abbruch des Dachstuhles, Abtragen des Kamines bis auf die Decke über Obergeschoss, Abtragen der vorhandenen Giebel, Abbruch des vorhandenen Balkons, Erstellen eines neuen Dachstuhles mit einer 45° Dachneigung, Erstellen des neuen Giebelmauerwerks auf beiden Giebeln, Erstellen eines neuen Balkons, Anpassen der Fenstergrößen an die neue Fassade, Einbau von neuen Holzfenstern mit 3-fach Verglasung, Einbauen eines neuen Sonnenschutz-Rollos elektrisch, Dachdeckung des Gebäudes mit Biberschwanzdachziegeln Natur rot, Einbauen einer neuen Haustüre, Einbau eines neuen Vordach, Errichtung von 3 Stellplätzen (davon 1 Stellplatz barrierefrei), Dämmung der Fassade mit einem WDVS [gemeint ist ein Wärmedämmverbundsystem] und 2 Dachgauben auf der Westseite.“

4

Der zuständige Gebietsreferent,, hat auf diesem Maßnahmenkonzept am 11. Februar 2015 unter der Überschrift „Steuer“ neben den jeweilig aufgezählten Maßnahmen handschriftlich entweder ein Häkchen gesetzt oder das Wort „nein!“ geschrieben.

5

Mit Schreiben vom 12. Februar 2015 wurde den Klägern die beantragte Vorkunft erteilt. Darin wurde das Folgende bestimmt:

„1. Die Sanierung/Beseitigung der Eternitbekleidung auf der Westseite, Anpassen der Fenstergrößen an die neue Fassade, Einbau von neuen Holzfenstern mit 3-fach Verglasung und die Dachdeckung des Gebäudes mit Biberschwanzdachziegeln naturrot, Einbau einer neuen Haustür und Erstellen des dafür nötigen Arbeitsund Schutzgerüsts auf Grundlage des vorliegenden Maßnahmenkonzeptes können im Sinne des § 7i EStG bevorzugt abgesetzt werden, da sie zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes des -Ensemble ...- erforderlich waren. Aufwendungen für diese Baumaßnahmen können steuerlich bescheinigt werden. 2. Alle anderen Maßnahmen können im Sinne des § 7i EStG nicht zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes betrachtet werden. Aufwendungen für diese Baumaßnahmen können steuerlich nicht bescheinigt werden.“

6

Des Weiteren findet sich in diesem Schreiben folgende Textpassage:

„Die denkmalpflegerische Zustimmung i.S.v. § 7i Abs. 1 Satz 6, Abs. 2 EStG („Abstimmung“) wurde also nur zu den unter vorstehender Nr. 1 aufgeführten Teilmaßnahmen hergestellt.“

7

Mit Antrag vom 1. Februar 2016 beantragten die Kläger sodann die Ausstellung einer Grundlagenbescheinigung nach §§ 7i, 11b, 10f und 10g EStG zur Vorlage beim Finanzamt. Dem Antrag wurden unter anderem Rechnungen mit einer Zusammenstellung in einer Excel-Tabelle beigefügt. In dieser Tabelle wurden die einzelnen Rechnungen unter Angabe der entsprechenden Firmen und einer Kurzbezeichnung der Leistung aufgelistet. Insgesamt wurde eine Summe von 218.341,66 EUR geltend gemacht. Ausweislich der Vermerke des Prüfers Herrn ... auf der Excel-Tabelle (Bl. 58 der Behördenakte), wurden die angegebenen Rechnungsbeträge teilweise gestrichen oder gekürzt.

8

Mit einer Bescheinigung nach §§ 7i, 11b, 10f und 10g EStG vom 31. August 2016 wurde den Klägern schließlich bestätigt, dass Aufwendungen von 82.974,50 EUR inklusive Mehrwertsteuer nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten Erscheinungsbildes des Ensembles erforderlich waren.

9

Mit Schriftsatz vom 29. September 2016, bei Gericht eingegangen am gleichen Tag, haben die Kläger gegen die Bescheinigung des Bayerischen Landesamtes für Denkmalpflege vom 31. August 2016 Klage erhoben.

10

Zur Begründung der Klage wurde zunächst geltend gemacht, dass die Erdarbeiten sowie die Abdichtungsarbeiten und die Drainagearbeiten zu Unrecht nicht berücksichtigt worden seien, da diese zur Werterhaltung und Substanzsicherung des Gebäudes erforderlich gewesen seien. Auch die Maurerarbeiten, die zur Anpassung der Fenstergeometrie notwendig gewesen seien, seien nicht berücksichtigt worden. Außerdem hätten die Giebel an die neue Dachneigung von 45° angepasst werden müssen. Auch die Zimmerarbeiten der Zimmerei ... seien zu berücksichtigen, da diese zur Herstellung eines Dachstuhles und eines insgesamt stimmigen Ensembles notwendig gewesen seien. Auch die Arbeiten für das Wärmedämmverbundsystem (WDVS) seien trotz eines detaillierten Nachweises, dass die Kosten für die Angleichung des Putzes und die dazu erforderlichen Arbeiten für einen neuen Putz denselben Aufwand gehabt hätten, nicht berücksichtigt worden. Schließlich seien auch die Maurer- und Putzarbeiten für die Herrichtung des Stadelgiebels zu Unrecht nicht anerkannt worden, obwohl sie für die Sanierung und den Erhalt der Bausubstanz dringend erforderlich gewesen seien und vor Baubeginn mit dem Landesamt für Denkmalpflege abgestimmt worden seien.

11

Die Kläger beantragten daher zunächst:

12

Anerkennung der Kosten für die Erdarbeiten, Abdichtung, Drainagearbeiten, Zimmerarbeiten und teilweise der Maurerarbeiten. Anerkennung der Kosten für die Sanierung und Instandhaltung des Stadels als Teil des Ensembles.

13

Der Beklagte beantragte mit Schriftsatz vom 15. November 2016, die Klage abzuweisen.

14

Die Klage sei abzuweisen, weil die Kläger die in Rede stehenden, streitgegenständlichen Baumaßnahmen gerade nicht nach Art und Umfang vorab mit dem Bayerischen Landesamt für Denkmalpflege abgestimmt hätten. Das Bayerische Landesamt für Denkmalpflege habe die von den Klägern im Ensemble ... erbrachten Aufwendungen für die „energetische Sanierung des Wohnhauses in ..., Errichtung von drei Wohnungen“ auf der Grundlage der detaillierten und umfassenden Vorkunft vom 12. Februar 2015 geprüft und gemäß Nr. 1 dieser Vorkunft bescheinigt, da hierfür jeweils die denkmalpflegerische Zustimmung vor Beginn der Maßnahmen (Abstimmung im Sinne von § 7i Abs. 1 Satz 6, Abs. 2 EStG) mit der Vorkunft erteilt worden und die denkmalpflegerische Erforderlichkeit der jeweiligen Aufwendungen gegeben sei. Die im Klageantrag aufgeführten Teilmaßnahmen würden jedoch unter die nicht abgestimmten und nicht denkmalpflegerisch erforderlichen Teilpunkte des Maßnahmenkonzeptes fallen. Dies würde sich auch aus den Anmerkungen des zuständigen Gebietsreferenten,, auf dem Maßnahmenkonzept vom 22. Januar 2015 ergeben, da mit den Anmerkungen „nein!“ neben den einzelnen Teilmaßnahmen die notwendige Abstimmung ausdrücklich nicht erteilt worden sei. Der Beklagte ist zudem der Ansicht, dass die in Rede stehenden Teilmaßnahmen nach Art und Umfang nicht zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes des Ensembles denkmalpflegerisch erforderlich waren. Erdarbeiten, Drainagearbeiten, sowie Abdichtungsarbeiten an Gebäuden im Ensemble seien infolge bundeseinheitlicher Vorgaben der obersten Steuer- und Denkmalschutzbehörden von Bund und Ländern als nicht bescheinigungsfähige Maßnahmen einzustufen. Mit Schriftsatz vom 23. April 2018 wird zu diesem Aspekt, aufgrund einer gerichtlichen Nachfrage, auf die geltenden Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7i, 10f und 11b des Einkommensteuergesetzes hingewiesen. Die Maurerarbeiten zur Anpassung der veränderten Fenstergeometrie seien zwar als bescheinigungsfähig anerkannt worden, eine

Berücksichtigung in der Bescheinigung vom 31. August 2016 sei aber aufgrund fehlender spezifizierter und prüffähiger Rechnungsnachweise (inklusive fehlender Arbeitsberichte) nicht möglich gewesen. Der Abbruch des Dachtragwerks mit Eindeckung und das Abtragen der zugehörigen Giebelwände seien ausdrücklich in der Vorkunft vom 12. Februar 2015 als nicht bescheinigungsfähig erklärt worden. Gleiches gelte für den Abbruch und die Neuerrichtung des Dachstuhls mit neuer Kubatur (Zimmerarbeiten) und das Wärmedämmverbundsystem (WDVS). Hinsichtlich der Maurer- und Putzarbeiten zur Herrichtung des Stadels seien diese zwar in der Baugenehmigung vom 20. Januar 2015, nicht aber im Maßnahmenkonzept, das alleine Grundlage der denkmalpflegerischen Prüfung, Erteilung der Zustimmung (Abstimmung) und Erteilung der beantragten Vorkunft sei, angeführt.

15

Mit Schriftsatz vom 17. Mai 2018 wiesen die Kläger nochmals darauf hin, dass der Abbruch und Neuaufbau des Daches zur Anpassung an die Geometrie der vorhandenen steileren Dächer erforderlich gewesen sei und die Zimmerarbeiten daher zu bescheinigen seien. Hinsichtlich der Maurerarbeiten zur Anpassung der Fenstergeometrie seien die Kosten minutiös dargelegt worden.

16

In der mündlichen Verhandlung am 18. Juli 2018 gab der Kläger zu 1) an, dass aus seiner Sicht insbesondere die Nichtanerkennung der Kosten für das Wärmedämmverbundsystem fehlerhaft gewesen sei. Er verwies nochmals darauf, dass dieses nicht mehr gekostet habe, als ein normaler Verputz ohne die entsprechende Dämmung, da aufgrund der Tiefe der Fensterlaibungen dann eine Anpassung des Putzes hätte erfolgen müssen. Infolgedessen begehre er noch die Differenz zwischen der bescheinigten Summe in Höhe von 12.690,62 EUR (für den Putz) und dem was er für die Firma ... insgesamt ausgegeben habe, nämlich 38.500,64 EUR [vgl. dazu Position 6 der Excel-Tabelle Bl. 58 der Behördenakte]. Die Beklagtenvertreter erwiderten hierauf, dass es keine Verpflichtung hinsichtlich einer energetischen Sanierung seitens des Landesamts für Denkmalpflege gegeben habe und die Ertüchtigung in energetischer Hinsicht letztlich auch nicht erstattungsfähig sei.

17

Nachdem eine gütliche Einigung nicht zustande kam, beantragt der Kläger zuletzt:

18

Der Beklagte wird verpflichtet, dem Kläger über die bereits bescheinigten Aufwendungen in Höhe von 82.974,50 EUR hinaus weitere Aufwendungen in Höhe von 25.810,02 EUR für die Errichtung des Wärmedämmverbundsystems zu bescheinigen. Der Bescheid des Beklagten vom 31. August 2016 wird aufgehoben, soweit er dieser Verpflichtung entgegensteht.

19

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der beigezogenen Behörden- und Gerichtsakten sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

20

Die zulässige Verpflichtungsklage, über die trotz Ausbleibens der Klägerin zu 2) aufgrund ordnungsgemäßer Ladung (§ 102 Abs. 2 VwGO) entschieden werden konnte, ist unbegründet. Der angefochtene Bescheid des Beklagten vom 31. August 2016 ist rechtlich nicht zu beanstanden. Die Kläger haben keinen Anspruch auf Erteilung einer einkommensteuerrechtlichen Grundlagenbescheinigung für die Kosten des Wärmedämmverbundsystems in Höhe von 25.810,02 EUR (§ 113 Abs. 1 Satz 1, Abs. 5 VwGO).

21

1. Gemäß § 7i Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) kann der Steuerpflichtige bei einem im Inland belegenen Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, im Jahr der Herstellung und in den folgenden sieben Jahren jeweils bis zu 9 Prozent und in den folgenden vier Jahren jeweils bis zu 7 Prozent der Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die nach Art und Umfang zur

Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, absetzen (sog. Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalern). Ergänzend dazu regelt § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG, dass bei einem Gebäude oder Gebäudeteil, welches zwar – wie hier – nicht für sich allein die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllt, aber Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage ist, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist, die erhöhten Absetzungen dann möglich sind, wenn die Baumaßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich sind.

22

§ 7i Abs. 1 Satz 6 EStG bestimmt darüber hinaus als zusätzliche Voraussetzung, dass die Baumaßnahmen in Abstimmung mit der in Abs. 2 der Vorschrift bezeichneten Stelle durchgeführt worden sind.

23

Gemäß § 7i Abs. 2 EStG kann der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen nur in Anspruch nehmen, wenn er das Vorliegen der soeben genannten Voraussetzungen des Abs. 1 durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle – hier das Landesamt für Denkmalpflege, vgl. Art. 25 BayDSchG – nachweist (sog. Grundlagenbescheinigung).

24

2. Die Kläger haben vorliegend keinen Anspruch auf Anerkennung der Kosten für das Wärmedämmverbundsystem, da es insoweit bereits an der nach § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG erforderlichen vorherigen Abstimmung mit dem Landesamt für Denkmalpflege fehlt.

25

a) § 7i EStG begünstigt ausschließlich Baumaßnahmen, die – gemessen am Zustand des Baudenkmal vor ihrem Beginn – geboten sind, um den unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten erstrebenswerten Zustand herbeizuführen; vorliegend also mit Blick auf das äußere Erscheinungsbild erforderlich sind. Da diese Entscheidung nicht im Nachhinein getroffen werden kann, müssen die Baumaßnahmen in Abstimmung mit der zuständigen Fachbehörde durchgeführt werden. Einer Auslegung dahingehend, dass die Steuervergünstigung auch ohne vorherige Abstimmung gewährt werden kann, steht der insoweit eindeutige Wortlaut entgegen (BFH, B.v. 8.9.2004 – XB 51/04 – BeckRS 2004, 25007012). Die vorherige Abstimmung dient in erster Linie der Feststellung der Tatsachen die notwendig sind, um die Erforderlichkeit der geplanten Maßnahmen im Einzelnen beurteilen zu können. Dabei spielt insbesondere der ursprüngliche Zustand des Bauwerks, an dem die Maßnahmen vorgenommen werden sollen, eine bedeutende Rolle. Dem Steuerpflichtigen soll schon vor Beginn der Arbeiten klar sein, für welche der Maßnahmen die Erforderlichkeit im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 1 bzw. Satz 4 EStG von der für die spätere Ausstellung der Grundlagenbescheinigung zuständigen Fachbehörde bejaht wird (vgl. zum Ganzen BayVGH, U.v. 20.6.2012 – 1 B 12.78 – juris Rn. 18). Die Abstimmung muss auf konkrete Baumaßnahmen bezogen stattfinden; eine generelle Absprache über künftig auszuführende Reparaturarbeiten erfüllt hingegen nicht den Begriff der Abstimmung (BayVGH, B.v. 3.12.2008 – 15 ZB 08.727 – NVwZ 2009, 1053 f.).

26

Des Weiteren erfordert die Abstimmung gemäß § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG, dass die Baumaßnahmen im Einvernehmen mit der Grundlagenbescheinigungsbehörde – hier dem Landesamt für Denkmalpflege – durchgeführt werden. „Abstimmen“ bedeutet ausgehend von der Wortbedeutung eine einverständliche, bei Bedarf hinsichtlich Art, Umfang und fachgerechter Ausführung ins Detail gehende Festlegung der durchzuführenden Baumaßnahmen (vgl. BFH, U.v. 24.6.2009 – X R 8.08 – juris). 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 der zuständigen Behörde und dem Steuerpflichtigen/Bauherrn (vgl. zum Ganzen BVerwG, B.v. 28.6.2018 – 4 B 40.17 – juris). Es ist hingegen gerade nicht ausreichend, dass der Bauherr das Landesamt für Denkmalpflege über Art und Umfang der Baumaßnahmen unterrichtet und dieses so in die Lage versetzt, die Erforderlichkeit im Sinne von § 7i Abs. 1 Satz 1 bzw. Satz 4 EStG zu beurteilen (so

noch BayVGH, U.v. 6.4.2017 – 2 B 17.142 – BeckRS 2017, 113699, welches Grundlage des zuvorderst zitierten Beschlusses des BVerwG vom 28.6.2018 war).

27

Gemessen an diesen Vorgaben sind die gesetzlichen Anforderungen an eine Abstimmung zwischen dem Kläger und dem Landesamt für Denkmalpflege im Hinblick auf das Wärmedämmverbundsystem nicht erfüllt.

28

In dem Maßnahmenkonzept des Klägers zu 1) vom 22. Januar 2015, welches Grundlage der Vorkunft vom 12. Februar 2015 war, führte der Kläger zu 1) das vorliegend streitgegenständliche Wärmedämmverbundsystem ausdrücklich auf (dort unter dem Punkt „Dämmung der Fassade mit einem WDVS“). Der zuständige Hauptkonservator ... nahm schließlich mit Blick auf die steuerliche Begünstigungsfähigkeit eine Prüfung der im Maßnahmenkonzept aufgeführten Punkte vor und kam hinsichtlich des Wärmedämmverbundsystems zu dem Ergebnis, dass dieses nicht anerkannt werden könne. Dies geht aus der Behördenakte deutlich hervor, nachdem unter der Überschrift „Steuer“ und neben dem Punkt „Dämmung der Fassade mit einem WDVS“ ein „nein“ geschrieben wurde. Auf Grundlage dieser Prüfung wurde schließlich die vom Kläger beantragte Vorkunft erteilt, wobei unter Ziffer 1 all diejenigen Baumaßnahmen aufgeführt wurden, die als zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes erforderlich angesehen wurden. Hinsichtlich dieser Maßnahmen wurde in der Vorkunft zudem ausdrücklich erklärt, dass die damit zusammenhängenden Maßnahmen steuerlich bescheinigt werden können. Weiter wurde in der Vorkunft unter Ziffer 2 ausgeführt, dass alle anderen Maßnahmen nicht steuerlich bescheinigt werden können, worunter eben auch das Wärmedämmverbundsystem – da nicht unter Ziffer 1 aufgeführt – zählt. Ergänzend wurde nochmals darauf hingewiesen, dass die Abstimmung nur zu den unter Ziffer 1 aufgeführten Maßnahmen hergestellt sei. Ein Einverständnis mit dem Wärmedämmverbundsystem wurde also seitens des Landesamtes für Denkmalpflege ganz offensichtlich nicht erteilt. Es ist für das Gericht nicht nachvollziehbar, wie der Kläger hier dennoch zu der Annahme kommen kann, dass eine Abstimmung im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG vorgelegen habe. Das Landesamt für Denkmalpflege hat vielmehr mit der Vorkunft vom 12. Februar 2015 eindeutig klar gemacht, bei welchen Maßnahmen es von der notwendigen Erforderlichkeit ausgeht und bei welchen nicht. Soweit der Kläger insbesondere in der mündlichen Verhandlung mehrmals betont hat, dass sämtliche Maßnahmen abgesprochen waren, ist das Gericht vielmehr der Überzeugung, dass der Kläger hier Fragen der Erteilung der Baugenehmigung mit solchen der steuerlichen Begünstigung miteinander vermengt. Das Landesamt für Denkmalpflege wurde im Rahmen des Baugenehmigungsverfahrens beteiligt, da die Baugenehmigung im vorliegenden Fall aufgrund formeller Konzentrationswirkung auch die denkmalschutzrechtliche Erlaubnis mit umfasste (vgl. Art. 59 Satz 1 Nr. 3 BayBO, Art. 6 Abs. 3 BayDSchG). Ein Einverständnis mit den Baumaßnahmen im Rahmen der Baugenehmigung ist allerdings nicht mit demjenigen nach § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG gleichzusetzen, da hier völlig unterschiedliche Gesichtspunkte von Relevanz sind. Eine Baugenehmigung regelt nämlich gerade nicht, dass sämtliche Maßnahmen auch erforderlich im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften sind. Alleine aus der Erteilung der Baugenehmigung konnte der Kläger daher nicht davon ausgehen, dass die ausgeführten Baumaßnahmen auch als mit dem Landesamt für Denkmalpflege abgestimmt gelten würden. Letztlich ist auch zu beachten, dass die Vorkunft, mit der die Abstimmung zum Wärmedämmverbundsystem abgelehnt wurde, zeitlich nach der Baugenehmigung erteilt wurde.

29

Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich und wurden insoweit auch nicht geltend gemacht, dass sich der Kläger nach der Erteilung der Vorkunft nochmals an das Landesamt für Denkmalpflege gewendet hat und versucht hat auch für die übrigen Punkte seines Maßnahmenkonzepts eine Abstimmung im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG zu erzielen.

30

Eine vorherige Abstimmung hinsichtlich der durchgeführten Maßnahmen mit dem Landesamt für Denkmalpflege hat folglich nicht stattgefunden.

31

b) Auf die Frage, ob die Ersetzung einer fehlenden, aber zu Unrecht nicht zustande gekommenen Abstimmung im Rahmen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens betreffend die Grundlagenbescheinigung möglich ist oder aber der Kläger bereits vorab verwaltungsgerichtlichen Rechtsschutz hätte in Anspruch nehmen müssen, nachdem das Landesamt für Denkmalpflege das Einvernehmen zu dem Wärmedämmverbundsystem nicht erteilt hat, braucht vorliegend nicht näher eingegangen zu werden, da es jedenfalls auch an der Erforderlichkeit der Maßnahme für das äußere Erscheinungsbild fehlt (vgl. zu der aufgeworfenen Problematik BayVGh, U.v. 6.4.2017 – 2 B 17.142 – BeckRS 2017, 113699).

32

Soweit es sich – wie hier – um ein schützenswertes Ensemble (Art. 1 Abs. 3 BayDSchG) handelt, regelt § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG, dass Aufwendungen nur bescheinigt werden können, wenn die baulichen Maßnahmen nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes erforderlich sind. Hieraus wird bereits deutlich, dass nicht nach außen hin sichtbare Maßnahmen gerade nicht steuerlich begünstigt werden können (vgl. dazu etwa auch die Bescheinigungsrichtlinien zur Anwendung der §§ 7i, 10f und 11b des Einkommensteuergesetzes aufgrund der Gemeinsamen Bekanntmachung der Bayerischen Staatsministerien der Finanzen, für Landesentwicklung und Heimat und für Bildung und Kultus, Wissenschaft und Kunst vom 22.2.2017). Ein Wärmedämmverbundsystem betrifft, wie es sich schon aus dem Wort selbst und auch aus dem Maßnahmekonzept des Klägers vom 22. Januar 2015 ergibt, die Dämmung von Gebäudeaußenwänden. Dem äußeren Erscheinungsbild ist ein solches Wärmedämmverbundsystem daher nicht zuzuordnen, da nur der darauf angebrachte Anstrich bzw. Putz nach außen hin sichtbar ist. Ausweislich der Excel-Tabelle (Bl. 58 der Behördenakte) wurde der Putz – der das äußere Erscheinungsbild betrifft – im Rahmen der Grundlagenbescheinigung berücksichtigt. Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung des Wärmedämmverbundsystems kommt nicht in Betracht.

33

Seitens des Gerichts sei an dieser Stelle noch auf Folgendes hingewiesen: Der Umstand, dass andernfalls – wie vom Kläger behauptet – aufgrund der Tiefe der Fensterlaibungen eine Anpassung des Putzes erforderlich gewesen wäre, diese Kosten mit denjenigen des WDVS vergleichbar und in vollem Umfang bescheinigungsfähig gewesen wären, kann zu keiner anderen Bewertung führen. Wie der Kläger bereits selbst ausgeführt hat, hätte dies dann nur den nach außen sichtbaren Putz betroffen; eine Bescheinigung wäre daher logische Konsequenz gewesen. Da die Kosten aber nicht tatsächlich angefallen sind, der Kläger sich vielmehr für eine andere Ausführung entschieden hat, können diese auch nicht bescheinigt werden. Eine steuerliche Begünstigung fiktiver bescheinigungsfähiger Kosten widerspricht dem Sinn und Zweck des § 7i EStG. 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. dazu auch BayVGh, U.v. 6.4.2017 – 2 B 17.142 – BeckRS 2017, 113699).

34

Damit ist auch die zweite Voraussetzung für die Erteilung einer Grundlagenbescheinigung nicht erfüllt, vgl. § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG.

35

3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 154 Abs. 1 VwGO.