

DSchG Nordrhein-Westfalen vom 11.3.1980 (GV. NW S. 226/SGV NW 224), zuletzt geändert am 15.12.2016 (GV. NRW S. 934) – § 40

EStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 8.10.2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), zuletzt durch Art. 1 des Gesetzes vom 25.3.2019 (BGBl. I S. 357) – § 7i

#### **Leitsätze:**

**1. § 40 DSchG NW findet über seinen Wortlaut hinaus auch auf Denkmalbereiche Anwendung. Der Steuerpflichtige kann die Herstellungskosten für Baumaßnahmen absetzen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes des Denkmalbereichs erforderlich sind. Dabei müssen die Maßnahmen nicht zwingend von einer solchen Tragweite sein, dass sie sich auf das Erscheinungsbild des gesamten Denkmalbereichs auswirken.**

**2. Ausnahmsweise sind auch Maßnahmen im Inneren eines zum Denkmalbereich gehörenden Gebäudes nach § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG berücksichtigungsfähig, wenn sie unmittelbaren Einfluss auf das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes und in der Folge auf das Erscheinungsbild des Denkmalbereichs haben.**

**3. Abstimmung bedeutet, dass die Bescheinigungsbehörde eine das Denkmal betreffende konkrete Baumaßnahme ausdrücklich billigt. Verweigert die Bescheinigungsbehörde die erforderliche Abstimmung einer Maßnahme, weil sie irrtümlich annimmt, diese sei nicht bescheinigungsfähig, ist der Steuerpflichtige so zu stellen, als sei die Abstimmung erfolgt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige die Bescheinigungsbehörde in die Lage versetzt hat, auf die Ausführung der Maßnahme Einfluss zu nehmen.**

Verwaltungsgericht Gelsenkirchen

Urteil vom 12.9.2019 – 16 K 2696/17 –

Nicht rechtskräftig

Veröffentlicht in NRWE

#### **Zum Sachverhalt**

*Die Beteiligten streiten um den Umfang der nach § 40 DSchG NW bescheinigungsfähigen Aufwendungen für Baumaßnahmen an einem ehemaligen Bergarbeiterhaus, das sich im Geltungsbereich einer Denkmalbereichssatzung befindet.*

*Das Gericht hat der Klage teilweise stattgegeben und die Berufung zugelassen.*

#### **Aus den Gründen**

Soweit der Kl. die Klage zurückgenommen hat, ist das Verfahren nach § 92 Abs. 3 Satz 1 VwGO einzustellen. Die im Übrigen aufrecht erhaltene Klage hat teilweise Erfolg.

Die zulässige Klage ist nur in dem sich aus dem Tenor ergebenden Umfang begründet. Nur insoweit ist der Bescheid der Bekl. vom 9. Februar 2017 rechtswidrig und verletzt den Kl. in seinen Rechten. Im Übrigen ist der vorgenannte Bescheid rechtmäßig, § 113 Abs. 5 Satz 1 VwGO. Einen Anspruch auf Bescheinigung eines weiteren Betrags für die von ihm getätigten Aufwendungen bei der Sanierung des auf dem Grundstück A in D stehenden Gebäudes hat der Kl. nur in Höhe von 6194,71 €.

Die vorliegend einzig in Betracht kommende Anspruchsgrundlage ist § 40 DSchG NW i.V.m. § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG.

Bei Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Normen besteht ein Anspruch auf Ausstellung der Bescheinigung. Ermessen hat die Untere Denkmalbehörde – anders als die Bekl. offenbar meint – insoweit nicht (vgl. Davydov/Hönes/Ringbeck/Stellhorn, Kommentar zum Denkmalschutzgesetz NRW, 6. Auflage, § 40 Rn. 1).

Nach § 40 Satz 1 DSchG NW werden Bescheinigungen für die Erlangung von Steuervergünstigungen von der Unteren Denkmalbehörde im Benehmen mit dem Landschaftsverband ausgestellt. Nach § 40 Satz 2 DSchG NW dürfen Bescheinigungen nach Satz 1 der Vorschrift nur erteilt werden, wenn das Denkmal in die Denkmalliste eingetragen ist oder gemäß § 4 Abs. 1 und 2 DSchG NW als vorläufig eingetragen gilt.

Das auf dem Grundstück A in D. gelegene Gebäude ist Teil der unter Denkmalschutz gestellten Bergarbeitersiedlung X. Unerheblich für die Geltung des § 40 DSchG NW ist, dass es sich bei dem streitgegenständlichen Gebäude selbst nicht um ein Denkmal handelt. § 40 DSchG NW findet über seinen Wortlaut hinaus auch auf Denkmalbereiche Anwendung. Voraussetzung ist in diesem Fall die Festsetzung als Denkmalbereich durch Satzung gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 DSchG NW oder ersatzweise durch Verordnung der Oberen Denkmalbehörde gemäß § 5 Abs. 4 Satz 2 DSchG NW (vgl. Davydov/Hönes/Ringbeck/Stellhorn, Kommentar zum Denkmalschutzgesetz NRW, 6. Auflage, § 40 Rn. 20).

Die Bergarbeitersiedlung X. ist mit Satzung der Bekl. vom 27. April 2004 als Denkmalbereich festgesetzt worden.

Die weiteren Voraussetzungen für die Erteilung einer Bescheinigung nach § 40 DSchG NW richten sich nach steuerrechtlichen Bestimmungen, insbesondere nach dem hier einschlägigen § 7 i EStG.

Im Rahmen des § 7 i EStG differenziert der Gesetzgeber zwischen Maßnahmen an Gebäuden, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen selbst ein Baudenkmal sind, § 7 i Abs. 1 Satz 1 EStG, und Gebäuden oder Gebäudeteilen, die selbst nicht die Voraussetzung eines Baudenkmal erfüllen, aber Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage sind, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt sind, § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG. Unter die letztgenannte Fallgruppe fallen die in § 2 Abs. 3 DSchG NW definierten Denkmalbereiche. Auch die Bescheinigungsfähigkeit der im vorliegenden Fall in Rede stehenden Maßnahmen bemisst sich, da das Haus des Klägers Teil eines Denkmalbereichs ist, nach § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG.

Während nach § 7 i Abs. 1 Satz 1 EStG Kosten für Maßnahmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, abgesetzt werden können, kann der Steuerpflichtige gemäß § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG bei einem im Inland belegenen Gebäude oder Gebäudeteil, das für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllt, aber Teil eines Denkmalbereiches ist, die Herstellungskosten für Baumaßnahmen absetzen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich sind. Dabei müssen die Maßnahmen allerdings nicht zwingend von einer solchen Tragweite sein, dass sie sich auf das Erscheinungsbild des gesamten Denkmalbereichs auswirken. Jedenfalls bei einem Denkmalbereich, der aus einer Vielzahl von bebauten Arealen (z. B. Straßenzügen) besteht, kann es angemessen sein, zwischen mehreren unterschiedlichen schützenswerten Erscheinungsbildern zu differenzieren und die Erforderlichkeit der Maßnahmen auch dann zu

bejahen, wenn sie für die Erhaltung des Erscheinungsbildes eines Teilbereichs denkmalfachlich erstrebenswert sind (vgl. Davydov/Hönes/Ringbeck/Stellhorn, Kommentar zum Denkmalschutzgesetz NRW, 6. Auflage, § 40 Rn. 25).

Nach diesen Erwägungen können im Einzelfall auch Kosten für Maßnahmen absetzungsfähig sein, die zum Schutz des äußeren Erscheinungsbildes eines einzelnen Gebäudes, das in dem Denkmalbereich gelegen ist, notwendig sind, jedenfalls dann, wenn dem Gebäude im Gesamtgefüge des Denkmalbereichs eine nicht nur untergeordnete Rolle zukommt.

Bei der Frage, ob Maßnahmen im Sinne des § 7a Abs. 1 Satz 4 EStG nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder der Gesamtanlage (oder wie hier des einzelnen Gebäudes) erforderlich sind, ist zwischen Maßnahmen zu differenzieren, die im Inneren eines Gebäudes und solchen, die am Äußeren des Gebäudes vorgenommen werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts sind Maßnahmen im Inneren des Gebäudes im Rahmen des § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG nicht bescheinigungsfähig, da sie unter denkmalschutzrechtlichen Gesichtspunkten irrelevant seien (vgl. BVerwG, Beschluss vom 18. Juli 2001 – 4 B 45.01 –, juris; BFH, Urteil vom 25. Mai 2004 – VIII R 6/01 –, juris; Davydov/Hönes/Ringbeck/Stellhorn, Kommentar zum Denkmalschutzgesetz NRW, 6. Auflage, § 40 Rn. 25; Schmidt, EStG, 38. Auflage 2019, § 7i EStG, Rn. 3; so auch die Bescheinigungsrichtlinie zur Anwendung der §§ 7i, 10f und 11b des Einkommenssteuergesetzes der Ministerien für Bauen, Wohnen, Stadtentwicklung und Verkehr und des Finanzministeriums des Landes NRW vom 4. Juli 2016).

Nun schließt § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG seinem Wortlaut nach allerdings nicht ausdrücklich alle Maßnahmen im Inneren eines Gebäudes von der Bescheinigungsfähigkeit aus. Es kommt nach dem Wortlaut dieser Vorschrift nur darauf an, dass die betreffenden Baumaßnahmen zur Erhaltung des äußeren Erscheinungsbildes erforderlich sind. Die Argumentation des Kl., dass auch Arbeiten im Inneren eines Hauses erforderlich sein können, um das äußere Erscheinungsbild zu schützen, ist im Ausgangspunkt auch durchaus schlüssig. Es kann sein, dass wenn bestimmte Arbeiten im Inneren eines Hauses unterlassen werden, auch das äußere Erscheinungsbild eines Hauses kurzfristig oder langfristig, unmittelbar oder mittelbar Schaden nimmt (zu diesem Ansatz auch: VG Berlin, Urteil vom 25. März 2010 – 16 A 82.06 –, juris; Blümich, EStG, § 7i Erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalern, Werkstand: 147. EL Mai 2019, Rn. 24; Egner, EStG – eKommentar, § 7i Rn. 14 [Fassung vom 1. Januar 2015]).

Für die Bescheinigungsfähigkeit solcher Maßnahmen im Inneren gilt nach Auffassung der Kammer indes ein restriktiver Maßstab. Dies folgt insbesondere aus dem Wortlaut des § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG und dem systematischen Vergleich mit der Regelung des § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG. § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG stellt allein auf das Kriterium der Notwendigkeit ab, während § 7 i Abs. 1 Satz 1 EStG zusätzlich auch das Kriterium der Nützlichkeit erfasst und damit Herstellungskosten in einem weiteren Umfang als absetzungsfähig ansieht. Auch der Sinn und Zweck der Vorschrift des § 7 i Abs. 1 EStG spricht für eine restriktive Auslegung. Sinn und Zweck der Vorschrift ist, dem Eigentümer eines Grundstücks auf steuerrechtlicher Seite einen Ausgleich für die sich aus der Denkmaleigenschaft seines Gebäudes oder des Denkmalbereichs ergebenden Belastungen zu schaffen. Nur dort wo ihm aufgrund des Denkmalschutzes Belastungen entstehen, ist es gerechtfertigt, ihm steuerrechtliche Begünstigungen zuteilwerden zu lassen. Da bei einem Denkmalbereich der besondere Denkmalwert regelmäßig aus dem äußeren Erscheinungsbild der Gebäude, ihrer räumlichen Anordnung oder sonstigen äußerlichen Merkmalen abgeleitet wird, ist der Eigentümer bei Maßnahmen innerhalb seines Gebäudes durch das Denkmalrecht in der Regel nicht oder

zumindest nicht erheblich eingeschränkt. Dann besteht aber auch kein rechtliches Bedürfnis, ihm einen steuerrechtlichen Ausgleich für Maßnahmen innerhalb des Gebäudes zu verschaffen.

Ein Ausnahmefall, der es rechtfertigt, Maßnahmen im Inneren des Gebäudes als nach § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG berücksichtigungsfähig anzuerkennen, ist nach Auffassung der Kammer nur dann gegeben, wenn die Maßnahmen im Inneren des Gebäudes unmittelbaren Einfluss auf das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes und in der Folge auf das Erscheinungsbild des Denkmalbereichs haben. Unmittelbaren Einfluss auf das äußere Erscheinungsbild haben Maßnahmen im Inneren eines Gebäudes aber nur dann, wenn sie der Abwehr einer dem äußeren Erscheinungsbild akut drohenden Gefahr dienen und zwingend erforderlich sind, um das Gebäude in seinem äußeren Erscheinungsbild zu erhalten bzw. einer wesentlichen Verschlechterung des äußeren Erscheinungsbildes des Gebäudes entgegenzuwirken. Dies kann beispielsweise bei Maßnahmen zur Stabilisierung des Baukörpers der Fall sein, wenn der Baukörper andernfalls einzustürzen droht (vgl. so auch VG Berlin, Urteil vom 25. März 2010 – 16 A 82.06 –, juris; so offenbar auch im vorliegenden Fall die Stellungnahme des Ministeriums für Heimat, Kommunales, Bau und Gleichstellung des Landes NRW, die in dem Schriftsatz der Beklagten vom 10. Juli 2019 angesprochen worden ist).

Maßnahmen im Inneren eines Gebäudes sind allerdings nicht schon dann als notwendig im Sinne des § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG anzusehen, wenn sie nur mittelbar und nur mittel- oder langfristig dem Schutz des äußeren Erscheinungsbildes dienen. Gefahren, die dem äußeren Erscheinungsbild des Gebäudes, und nur mittel- oder langfristig drohen, weil sie sich etwa erst über einen längeren Zeitraum realisieren, sind hingegen regelmäßig nicht steuerrechtlich berücksichtigungsfähig.

Nach diesen Grundsätzen sind vorliegend allein die Kosten für die Zimmerarbeiten (Nr. 4 der im Tatbestand des Urteils aufgeführten Arbeiten) absetzungsfähig nach § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG. Diese Maßnahmen erfolgten zwar im Inneren des Gebäudes, waren aber zugleich unmittelbar und kurzfristig zum Schutz des äußeren Erscheinungsbildes des Gebäudes und des Denkmalbereichs erforderlich. Durch die Errichtung eines Stützbalkens ist der Gefahr eines Einsturzes des Daches begegnet worden. Dass eine Einsturzgefahr für das Dach des Gebäudes bestand, hat die Beklagte nicht bestritten.

Der Bescheinigungsfähigkeit der Kosten für die Zimmerarbeiten steht auch nicht entgegen, dass hinsichtlich dieser keine vorherige Abstimmung mit der Bekl. gemäß § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG stattgefunden hätte. Nach § 7 i Abs. 1 Satz 6 EStG müssen Maßnahmen, die steuerlich abgesetzt werden sollen, mit der hierfür zuständigen Stelle, vorliegend der Bekl. als Unteren Denkmalbehörde, abgesprochen werden. Abstimmung bedeutet, dass die Untere Denkmalbehörde eine das Denkmal betreffende konkrete Baumaßnahme ausdrücklich billigt. Es handelt sich dabei um einen tatsächlichen Vorgang, der zwar Voraussetzung für die Erteilung einer Bescheinigung nach § 40 DSchG NW in Verbindung mit § 7i EStG ist, für den das Gesetz aber weder Schriftform noch ein bestimmtes Verfahren vorgibt. Die Abstimmung beinhaltet keineswegs eine vorweggenommene Entscheidung über das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen für eine Steuervergünstigung nach § 7i Abs. 1 EStG, die einer – gegebenenfalls auch nachträglichen – wertenden Beurteilung unterliegen, sondern soll garantieren, dass bei Baumaßnahmen, die mit Steuervergünstigungen subventioniert werden, vor Beginn der Arbeiten ein frühzeitiger Einfluss der Unteren Denkmalbehörde und damit eine denkmalgerechte Ausführung gewährleistet sind. Die Untere Denkmalbehörde muss im Zuge des Abstimmungsvorganges in die Lage versetzt werden, Art, Umfang, Notwendigkeit und fachgerechte Ausführung von Einzelmaßnahmen mit dem Bauherrn absprechen zu

können. Eine Abstimmung, die sich mit konkreten Einzelheiten der in Aussicht stehenden baulichen Ausgestaltung befassen muss, kann deshalb nur solche Baumaßnahmen zum Gegenstand haben, die der Bauherr bereits hinreichend konkretisiert hat (vgl. OVG NRW, Beschluss vom 9. März 1992 – 7 A 2132/89 –, juris).

Die Bekl. hat unter Ziffer 2. des streitgegenständlichen Bescheides ausdrücklich ausgeführt: „2. Die hieran in der Zeit vom März 2015 bis Juni 2016 durchgeführten Arbeiten zum Umbau und zur Sanierung des Doppelhauses wurden am 2. Oktober 2014 mit der Unteren Denkmalbehörde abgestimmt.“ Diese Formulierung legt nahe, dass Umbau und Sanierung des klägerischen Hauses insgesamt mit ihr abgestimmt worden sind. Auch in der dem Bescheid beigefügten Liste ist bei keiner der Einzelmaßnahmen, die für nicht bescheinigungsfähig erachtet wurden, als Begründung für die Nichtberücksichtigung eine fehlende Abstimmung genannt worden. Ein Protokoll über das am 2. Oktober 2014 geführte Abstimmungsgespräch ist in den Verwaltungsvorgängen nicht enthalten. In den Verwaltungsvorgängen enthalten ist lediglich das Protokoll einer Bauberatung vom 20. Oktober 2014.

Unstreitig ist zudem, dass der Kl. der Bekl. vor Baubeginn sämtliche Planungen – also auch zu den von ihm vorgesehenen Innenarbeiten – vorgelegt hat. Auch wenn bei dem Abstimmungsgespräch am 2. Oktober 2014 möglicherweise nicht explizit über die hier in Rede stehenden Zimmerarbeiten im Inneren des Gebäudes gesprochen wurde, bedeutet dies nicht zwangsläufig, dass dieser Punkt von der Abstimmung nicht erfasst worden ist. Wie detailliert die Abstimmung mit der Unteren Denkmalbehörde letztlich sein muss, hängt von den Umständen des Einzelfalls und nicht zuletzt von der konkreten Baumaßnahme ab. Da die Abstimmung vor allem eine denkmalgerechte Ausführung der jeweiligen Baumaßnahme sicherstellen soll, werden umso weniger Einzelheiten für die Abstimmung verlangt werden können, je weniger die Baumaßnahme die Substanz des Denkmals und/oder sein Erscheinungsbild beeinträchtigt (vgl. OVG NW, Urteil vom 28. Mai 2018 – 10 A 279/16 –, juris).

Bei einem Abstimmungsgespräch zu einem größeren Vorhaben werden schon nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht alle Einzelmaßnahmen den gleichen Raum einnehmen. Es ist letztlich Sache der Denkmalbehörde vorzugeben, welche Einzelmaßnahmen innerhalb eines Abstimmungsgesprächs intensiv, cursorisch oder gar nicht angesprochen werden sollen. Insbesondere Einzelmaßnahmen, die für die Denkmalaussage nur geringe Relevanz haben, werden im Abstimmungsgespräch, wenn überhaupt, nur marginalen Raum einnehmen. Trotzdem werden sie aber von der anschließenden Feststellung der Denkmalbehörde, eine Abstimmung des Gesamtvorhabens sei erfolgt, regelmäßig mit umfasst sein. Wenn also im vorliegenden Fall die in Rede stehenden Zimmerarbeiten, die nicht zu einer Veränderung des geschützten Äußeren führen, nicht ausdrücklich Gegenstand des Abstimmungsgesprächs gewesen sein sollten, können sie nach alledem trotzdem von der Aussage der Bekl. in ihrem Bescheid vom 2. Februar 2017, die Gesamtmaßnahme sei mit ihr abgestimmt gewesen, eingeschlossen sein. Ein Protokoll des Abstimmungsgesprächs vom 2. Oktober 2014, aus dem sich ergibt, dass die in Rede stehenden Zimmerarbeiten bzw. sämtliche Innenarbeiten ausdrücklich ausgeklammert waren, liegt nicht vor.

Selbst wenn es so gewesen sein sollte, dass die Bekl. in dem Abstimmungsgespräch am 2. Oktober 2014 die geplanten Innenarbeiten ausdrücklich ausgeklammert hätte, hätte der Kl. gleichwohl einen Anspruch auf Ausstellung einer Bescheinigung nach § 40 DSchG NW für die in Rede stehenden Zimmerarbeiten.

Der Kl. hat – wie sich aus § 44a VwGO ergibt – keinen eigenständigen Rechtsbehelf, wenn ein Abstimmungsgespräch nach § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG von der Bekl. nicht in der gebotenen Tiefe geführt wird. Diesbezügliche Einwände muss er in dem gegen die Sachentscheidung zulässigen Rechtsbehelf – hier also der Klage gegen den Bescheid der Bekl. vom 9. Februar 2017 – geltend machen.

Wenn der Kl. das Abstimmungsgespräch gesucht und der Bekl. Einsicht in sämtliche Innen- und Außenmaßnahmen ermöglicht hat, die Bekl. dann aber in der möglicherweise mit Blick auf die o. a. Rechtsprechung des BVerwG gut begründbaren, zur Überzeugung der Kammer jedoch unzutreffenden Annahme, dass Innenmaßnahmen ausnahmslos nicht bescheinigungsfähig seien, das Gespräch lediglich bezüglich der Außenmaßnahmen geführt hat, hat sie verfahrensfehlerhaft gehandelt.

Indem der Kl. mit der Bekl. das Abstimmungsgespräch gesucht und ihr Einsicht in alle von ihm geplanten Maßnahmen angeboten hat, hat er es ihr ermöglicht, frühzeitig Einfluss auf die geplanten Arbeiten zu nehmen und das behördliche Verfahren der Abstimmung ordnungsgemäß durchzuführen. Die Kammer geht dabei davon aus, dass die von dem Kl. vorgelegten Pläne in dem Abstimmungsgespräch bereits soweit konkretisiert waren, dass die Bekl. sich einen ausreichenden Überblick verschaffen konnte, um zu der Frage der Bescheinigungsfähigkeit jeder einzelnen Maßnahme, außen wie innen, Stellung zu nehmen. Dies ist von der Bekl. in der mündlichen Verhandlung jedenfalls nicht in Abrede gestellt worden. Es wäre ihr möglich gewesen, Art, Umfang, Notwendigkeit und fachgerechte Ausführung jeder einzelnen Maßnahme mit dem Kl. abzusprechen. Ihre damalige Rechtsauffassung, dass sämtliche Maßnahmen im Inneren des Gebäudes nicht bescheinigungsfähig seien, mag mit Blick auf die oben angesprochene Rechtsprechung des BVerwG gut begründbar gewesen sein, nach der Auffassung der Kammer ist sie jedoch rechtsfehlerhaft. Wenn die Bekl. aus diesem Grund das Gespräch lediglich bezüglich der Außenmaßnahmen geführt hat, hat sie verfahrensfehlerhaft gehandelt. Denn dies stellt einen Umstand dar, der in der Sphäre der Bekl. liegt und von dieser zu vertreten ist.

Es ist dem Kl. nicht anzulasten, die Bekl. nicht auf eine gegenteilige Rechtsauffassung hingewiesen und das Gespräch erneut auf die Innenmaßnahmen gelenkt zu haben. Da eine Nachholung der Abstimmung nach § 7i Abs. 1 Satz 6 EStG nicht möglich ist, muss der Kl. vorliegend so gestellt werden, als wenn die in Rede stehende Maßnahme vor Durchführung abgestimmt worden wäre.

Die sonstigen vom Kl. geltend gemachten Kosten sind nicht absetzungsfähig im Sinne des § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG.

Dies gilt zum einen für die Kosten der Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Ausbau der alten Heizungsanlage und dem Einbau der neuen Heizungsanlage in das Gebäude. Zwar mag die Erneuerung der Heizungsanlage, bzw. die erstmalige Installation einer Heizungsanlage mittelbar Einfluss auf das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes haben. Durch eine fehlende Beheizung des Gebäudes könnte es nach einer gewissen Zeit zu einer Durchfeuchtung des Gebäudes und seiner Außenwände kommen. Eine Durchfeuchtung der Außenwände hätte auf lange Sicht gesehen eine wesentliche Verschlechterung ihres Zustandes zur Folge, was die Stabilität des Gebäudes gefährden könnte. Da sich ein solcher Prozess allerdings über einen längeren Zeitraum vollzieht, ist vorliegend nicht von einer dem äußeren Erscheinungsbild des Gebäudes unmittelbar drohenden Gefahr auszugehen. Zwar hat der Kl. in der mündlichen Verhandlung vorgetragen, dass es teilweise schon zu einer Durchfeuchtung im Inneren des Gebäudes gekommen sei. Welchen Grad diese Durchfeuchtung bereits erreicht hat, hat er

hingegen nicht substantiiert vorgetragen. Zudem führt eine Durchfeuchtung im Inneren des Gebäudes schon nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht zwangsläufig zu einer dem äußeren Erscheinungsbild eines Gebäudes unmittelbar drohenden Gefahr. Insbesondere ist die Standsicherheit des Gebäudes durch eine Durchfeuchtung im Inneren des Gebäudes nicht unmittelbar gefährdet. Dass die vom Kl. vorgetragene Durchfeuchtung im Inneren des Gebäudes bereits außen am Gebäude sichtbar gewesen wäre, ist von ihm nicht vorgetragen worden und nach Lage der Akten auch nicht ersichtlich. Der Durchfeuchtung des Gebäudes könnte zudem durch andere, wenn auch möglicherweise wirtschaftlich aufwendigere Maßnahmen, wie beispielsweise der Reaktivierung des alten Heizungssystems, des Aufstellens von Heizstrahlern, Entfeuchtern oder ähnlichem, entgegengewirkt werden. Derlei Maßnahmen mögen zwar der Nutzung des Gebäudes abträglich und wirtschaftlich nicht sinnvoll sein, im Rahmen der steuerrechtlichen Berücksichtigung der getroffenen Maßnahmen kommt es hierauf aber nicht an, zumal das Kriterium der Nützlichkeit in § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG keine Anwendung findet.

Gleiches gilt für die Maßnahmen im Zusammenhang mit der Erneuerung des elektrischen Leitungssystems. Ein funktionierendes elektrisches Leitungssystem hat auf das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes keinen unmittelbaren Einfluss. Wie der Kl. selber vorträgt, mag es zwar notwendig zum Betrieb des Heizungssystem sein, wie eben erörtert, bietet es damit aber allenfalls einen mittelbaren Schutz des äußeren Erscheinungsbildes des Gebäudes.

Damit sind die von dem Kl. geltend gemachten Abbruchkosten (Nr. 1 der im Tatbestand dieses Urteils aufgeführten Arbeiten), Containerkosten (Nr. 2), Kosten für Putzarbeiten (Nr. 3), Kosten für Elektroarbeiten (Nr. 6), Kosten für Sanitärarbeiten (Nr. 7), Kosten für Heizungsarbeiten (Nr. 8), Kosten für Putz- und Spachtelarbeiten (Nr. 9), Kosten für Estricharbeiten und Estrichwinkel (Nr. 10) und die hierfür anteiligen Architektenkosten (Nr. 14) nach § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG nicht berücksichtigungsfähig. Für die Abbruch-, Container-, Sanitär-, Putz- und Spachtelarbeiten- und Estricharbeitenkosten gilt dies in besonderem Maße. Denn diese im Nachgang zur Installation der Heizungsanlage entstandenen Kosten wären zum Schutz des äußeren Erscheinungsbildes des Gebäudes schon deswegen nicht unmittelbar notwendig gewesen, weil auch ohne diese Maßnahmen die Heizungsanlage hätte betrieben werden können.

Die Kosten für die Erneuerung des Dachfensters (Nr. 5) stellen zwar Kosten für eine Maßnahme dar, die unmittelbaren Einfluss auf das äußere Erscheinungsbild des Gebäudes hat, sie sind aber dennoch nicht absetzungsfähig im Sinne des § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG. Selbst wenn der Austausch des Dachfensters notwendig gewesen sein mag, hätte der Einsatz eines neuen Fensters in den alten Maßen genügt. Der Kl. hat hingegen ein Fenster nach neuen Maßen in das Dach einbauen lassen. Hierauf deutet die Begründung der Ablehnung der Bescheinigung dieser Kosten in dem Bescheid der Bekl. vom 9. Februar 2017 hin. Demnach hat die Beklagte die Bescheinigung der Kosten für die Erneuerung des Dachfensters als nach § 9 DSchG NRW erlaubnisfähige, nicht aber nach § 40 DSchG NW bescheinigungsfähige Kosten abgelehnt. Dass das Dachfenster in größeren Maßen neu eingebaut worden ist, hat der Kläger zudem im Erörterungstermin am 6. Juni 2019 bestätigt. Eine solche Maßnahme wäre zum Schutz des äußeren Erscheinungsbildes nicht notwendig gewesen.

Auch die Kosten für die Trockenbauarbeiten (Nr. 11) sind nicht absetzungsfähig i.S.d. § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG. Der Kl. hat zwar vorgetragen, dass die Trockenbauarbeiten auch dem Schutz des Dachstuhls gedient hätten. Er hat aber auch vorgetragen, dass nur ein Teil dieser Kosten auf Arbeiten am Dachstuhl entfallen seien. Welcher Anteil der von ihm geltend gemachten Kosten für Abbrucharbeiten auf die Ausbesserung des Dachstuhls entfallen, hat er

nicht belegt. Damit ist er seiner für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 40 DSchG NW i.V.m. § 7 i Abs. 1 Satz 4 EStG obliegenden Darlegungs- und Beweislast nicht ausreichend nachgekommen. Zudem war durch die Trockenbaumaßnahmen die Statik des Gebäudes nicht unmittelbar betroffen, sonst wären auch hier einzelne Balken ausgetauscht worden, was nach Lage der Akten nicht geschehen ist. Die Trockenbaumaßnahmen dienten damit allenfalls dem Schutz vor einer Durchfeuchtung des Gebäudes, die erst langfristig gesehen eine Gefahr für das äußere Erscheinungsbild des Hauses dargestellt hätte.

Auch die Kosten für die Reinigung des Abwasserrohrs (Nr. 12) sind nicht berücksichtigungsfähig. Durch die Verstopfung des Abwasserrohres wäre es zwar möglicherweise zu einem Rückstau des Abwassers und in der Folge zu einer Durchfeuchtung der Wände gekommen. Eine unmittelbare Gefahr für das äußere Erscheinungsbild des Hauses bzw. des Denkmalsbereichs bestand dadurch allerdings nicht. Eine durch das verstopfte Abwasserrohr drohende Durchfeuchtung hätte allenfalls über einen längeren Zeitraum hinweg zu einer wesentlichen Verschlechterung des äußeren Erscheinungsbildes des Gebäudes geführt.

Ebenso sind die Kosten für den Parkettboden (Nr. 13) nicht berücksichtigungsfähig. Es ist nicht ersichtlich, welchen unmittelbaren oder mittelbaren Einfluss die Verlegung des Parkettbodens für den Schutz des äußeren Erscheinungsbildes des Denkmalsbereichs haben könnte.

[...]