

Leitsatz

Zur Frage der Bescheinigungsfähigkeit i. S. d. § 7i Abs. 1 S 1 EStG von Kosten, die nicht am Denkmal selbst, aber mit Bezug auf das Denkmal und in unmittelbarer räumlicher Nähe entstanden sind

Verwaltungsgericht Dresden
Urteil vom 18.1.2017 – 7 K 3710/14 –
nicht rechtskräftig
Veröffentlicht in juris, EzD

Zum Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Ausstellung einer steuerlichen Bescheinigung für Ausgaben zur Stabilisierung der östlichen Stützmauer des Grundstücks mittels einer speziellen Bohrtechnik.

Das gesamte Grundstück des Kl. wird von einer Mauer umgeben, welche im Süden durchgängig ist und im Westen auf einer Länge von ca. 20 Metern als Stützmauer zum Grundstück dient. Die Mauer ist als Terrassenanlage als Kulturdenkmal erfasst und wurde vor Beginn der Gebäudesanierung komplett erneuert. Der Kl. ließ das auf dem Grundstück belegene, in schlechtem Zustand befindliche Gebäude samt Treppenanlage und Terrasse mit Genehmigung der Denkmalschutzbehörde abreißen, das Grundstück auf Straßenniveau ebnen, den zum Nachbargrundstück entstandenen Hang durch die Errichtung einer Stützmauer sichern und die straßenseitige Zaunanlage erneuern.

Der Kl. beantragte bei der Bekl. die Ausstellung einer Bescheinigung gemäß §§ 7i, 10f und 11b EStG für die durchgeführten Baumaßnahmen auf dem Grundstück.

Die Bekl. erteilte eine Bescheinigung gemäß § 10g EStG, nahm jedoch die Aufwendungen für das Abstützen der Mauer davon aus, da die Aufwendungen für das Abstützen der Mauer erst durch den Abriss des Gebäudes erforderlich geworden seien. Wäre das denkmalgeschützte Gebäude erhalten worden, wäre das Abstützen der Mauer nicht notwendig gewesen.

Nach erfolglosem Widerspruchsverfahren erhob der Kl. Verpflichtungsklage, die erstinstanzlich erfolgreich war.

Aus den Gründen

Die zulässige Klage ist begründet. Die Ablehnung der vom Kl. begehrten Bescheinigung nach §§ 7i, 10f und 11b EStG hinsichtlich des Betrages von 17.998,73 EUR ist rechtswidrig und verletzt den Kl. in seinen Rechten (§ 113 Abs. 5 Satz 1 VwGO). Denn ihm steht ein Anspruch auf eine weitergehende Bescheinigung in Höhe dieses Betrages zu.

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 Absatz 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 Absatzes 1 der Vorschrift für das Gebäude oder den Gebäudeteil und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweist.

Gemessen an diesen Vorgaben besteht der Anspruch des Kl. auf die weitergehende Bescheinigung. Denn die streitgegenständlichen Baumaßnahmen waren zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal erforderlich. Sie wurden zum einen für das Gebäude getätigt. [...] Offen bleiben kann desweiteren, ob es sich bei der errichteten Mauer um einen nicht bescheinigungsfähigen Neubau handelt, da lediglich die im Boden liegende Stützkonstruktion im Streit steht. Davon, dass diese Stützkonstruktion zum längerfristigen Erhalt des Kulturdenkmals auf dem V. 1a geeignet und erforderlich ist, geht das Gericht aus. Schließlich wird die angewandte Bohrtechnik trotz ihrer räumlichen Entfernung zum Kulturdenkmal von § 7i EStG umfasst.

§ 7i EStG ist eine Vorschrift des Objektschutzes, geht also von einem Bezugsobjekt für die begünstigten Baumaßnahmen aus (vgl. BVerwG, Beschluss v. 18.7.2001 – 4 B 45/01 –, zitiert nach juris, Rn. 5). Als Objekt kommt hier alleine das auf dem Grundstück V. 1a stehende Kulturdenkmal (Anbau zum Hauptgebäude) in Frage, da auf dem Grundstück V. 1 kein Gebäude mehr steht.

Auch für dieses Gebäude hat der Kl. als Eigentümer einen Antrag gestellt. Zunächst war der Bescheinigungsantrag zwar auf das Objekt V. 1 bezogen. Bereits im Widerspruchsverfahren hat er seinen Antrag ausdrücklich auch auf das Objekt V. 1a erweitert. Eine erneute förmliche Antragstellung war hierfür entgegen der im späteren Verfahren geäußerten Ansicht der Bekl. nicht erforderlich. Dies ergibt sich schon daraus, dass die Bekl. selbst ihre Prüfung im Widerspruchsverfahren auf das Objekt V. 1a ausdehnte und in diesem Umfang beschied, so dass die diesbezügliche rechtliche Fragestellung Grundlage des hier anhängigen Rechtsstreits werden konnte.

Die Antragstellung durch den Kl. umfasste auch die Vorlage der Originalrechnung der Firma B. – und S. vom 21. Dezember 2011 sowie einen Beleg über den Zahlungsnachweis. Hinweise darauf, dass Teile der Rechnung nicht anerkennungsfähig sein könnten, wurden von der Bekl. nicht gegeben und sind auch für das Gericht nicht ersichtlich.

Keine Auswirkung auf diesen Rechtsstreit hat die Tatsache, dass der Kl. nicht mit letzter Sicherheit sagen konnte, auf welchem Grundstück die Sandsteinmauer zwischen den beiden Grundstücken gebaut wurde. Dies gilt schon deshalb, weil gar nicht Kosten der Mauer als bescheinigungsfähig im Streit stehen, sondern Kosten der unter der Erde liegenden Bohrtechnik, deren abgewinkelte Stützen in Richtung des Kulturdenkmals auf dem Grundstück V. weg 18 angebracht ist und sich damit auf diesem Grundstück befinden. Darüber hinaus betreffen die für die Bohrtechnik entstandenen Kosten allein das Objekt V. 1a. Denn zivilrechtlich verantwortlich für die Abstützung eines Gebäudes, das abrutschgefährdet ist, ist grundsätzlich der

Grundstückseigentümer des gefährdeten Gebäudes, nicht der Eigentümer einer die Stützfunktion faktisch übernommenen Mauer (vgl. BGH, Urteil v. 29.6.2012V ZR 97/11, zitiert nach juris, Rn. 18, 21). Dass der Kl. zufällig Eigentümer beider Grundstücke ist, spielt für die rechtliche objektbezogene Betrachtungsweise keine Rolle.

Unerheblich ist desweiteren, ob es sich bei dem vom Kl. errichteten und hier relevanten Mauerteil, welches das Grundstück V. 1a nach Westen hin von der Straße aus gesehen ca. 10 Meter vom Grundstück V. 1 trennt, um einen vollständigen Neubau handelt. Richtig ist zwar der auch von der Klägerseite nicht bestrittene Ansatz in der Argumentation der Bekl., dass es der Stützmauer nicht bedurft hätte, wenn das Haus auf dem Grundstück V. 1 noch stünde, weil dieses dann die Stützfunktion des Kulturdenkmals übernehme. Hinzugefügt werden muss allerdings, dass der Abriss des Gebäudes V. 1 in Abstimmung mit dem Denkmalschutzamt der Bekl. erfolgte und dieses Amt laut Aktenvermerk vom 9. April 2013 die nach dem Abriss erfolgte Rückverankerung der neu errichteten Mauer als erforderlich für die Sicherung des Denkmals auf dem V. weg 18 ansah. Es steht der Bekl. daher im Sinne eines „venire contra factum proprium“ nicht zu, die Notwendigkeit einer Stützmauer als nur vom Kl. verursachtes Folgeproblem anzusehen (so auch die Auffassung im Aktenvermerk der Bekl. vom 18. März 2014). Dies gilt umso mehr, als die Bekl. den Bau der neu zu setzenden Mauer zur Vervollständigung der Terrassenanlage des Anwesens als Auflage in die denkmalschutzrechtliche Genehmigung vom 9. August 2011 aufgenommen und später die Kosten für den Bau dieser Mauer bescheinigt hat. Dass die Bekl. sich zur Frage der Bescheinigungsfähigkeit der Mauer nunmehr eine andere rechtliche Auffassung gebildet hat, ändert daran nichts, weil der Kl. auf die bestandskräftigen Bescheide vertrauen darf und das Gericht sie zur Grundlage seiner Entscheidung machen kann.

Das Gericht geht davon aus, dass die im Streit stehende Stützkonstruktion zum längerfristigen Erhalt des Kulturdenkmals auf dem V. 1a geeignet und erforderlich ist. Es stützt sich dabei auf die vom Kl. gegebenen Erläuterungen und das beigebrachte Gutachten des Ingenieurbüros G. vom 11. April 2011 sowie die Stellungnahme des Architekten T. vom 29. April 2016, die im Einzelnen erläutern, dass aufgrund des Standortes, nämlich der engen Zufahrtsverhältnisse auf dem V. und der Begrenzung der Durchfahrthöhe aufgrund der Trasse der L. Schwebbahn einerseits und des geringen Abstandes des Kulturdenkmals von der Grundstücksgrenze andererseits keine andere technische Möglichkeit zum Schutz des Denkmals vor dem Abrutschen bestand. Der inhaltlich zutreffende Einwand der Bekl., das Gutachten sei für die Realisierung eines damals geplanten Bauvorhabens auf dem V. 1 in Auftrag gegeben worden, vermag an der Schlussfolgerung des Gerichts nichts zu ändern. Denn auch damals ging es, wie beim späteren Abriss des alten Gebäudes ohne Errichtung eines neuen Hauses, sondern nur mit Begradigung der Fläche, darum, dass ein Abböschchen der Baugrube sowohl zum V. als auch zum Grundstück V. 1a nicht möglich war. Deshalb erfolgte ein Verbau und damit die Sicherung der Baugrubenböschung mittels einer rückverhängten Spritzbetonschale. Im Übrigen führt das Bestreiten der Bekl. mit Nichtwissen hinsichtlich der Notwendigkeit der verwendeten Spritzbetonschale dazu, dass das Gericht ihm nicht nachgehen muss. Nach dem erfolgten substantiierten technischen Vortrag der Klägerseite hätte die Bekl., der entsprechendes Fachpersonal zur Verfügung steht, genauso substantiiert vortragen können und müssen, auf welche andere Weise ein Abrutschen des Kulturdenkmals V. 1a hätte verhindert werden können. Das gilt umso mehr, als die abgestimmte Rückverankerung im Aktenvermerk der Bekl. vom 9. April 2013 als notwendig angesehen wurde. Auch der Verweis der Bekl. darauf, dass eine Konstruktion hätte gewählt werden können, die nicht so lange halten würde wie die verwendete Spritzbetonschale, konnte vom Gericht nicht in seine Überlegungen einbezogen werden, weil er im Vagen blieb und keinen konkreten Ansatzpunkt für Nachforschungen ergab.

Ebensowenig verfängt der Einwand der Bekl., die Spritzbohrtechnik sei nicht bescheinigungsfähig, weil sie nicht speziell wegen des in Frage stehenden Kulturdenkmals aufgewendet werde, sondern generell für jedes in Hanglage und auf Sandboden stehende Gebäude notwendig sei. Anknüpfungspunkt für die Bescheinigungsfähigkeit für Aufwendungen an Denkmalen ist nicht, dass diese Arbeiten bei der Sanierung/Renovierung von Nicht-Denkmalen nicht anfallen, sondern dass der Eigentümer eines Denkmals aufgrund der im Schnitt höheren allgemeinen Kosten einer Renovierung durch Auflagen des Denkmalschutzamtes einen Ausgleich für die denkmalschutzrechtlichen Belastungen bringen soll, zu denen er als Eigentümer eines Denkmals von der Gesellschaft verpflichtet wird (vgl. BayVGh, Urteil v. 14. März 2001 – 9 B 00.2134 –; zitiert nach juris, Rn. 29). Daher werden regelmäßig beispielsweise Maler-, Parkett- oder sonstige Handwerkerarbeiten bescheinigt, die nicht im Zusammenhang mit der Denkmaleigenschaft eines Gebäudes stehen. Dasselbe gilt hier für die Kosten der Sicherung des Kulturdenkmals vor einem Abrutschen.

Die angewandte Bohrtechnik wird trotz ihrer räumlichen Entfernung zum Kulturdenkmal von § 7i EStG umfasst. Dies gilt sowohl aus verwaltungsrechtlicher (dazu unter a) als auch aus finanzrechtlicher Sicht.

Bei der Frage, welche Kosten im Sinne des § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG als „nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal“ absetzbar sind, ist diese Norm auszulegen. Dabei ist in erster Linie die Judikatur der Verwaltungsgerichtsbarkeit zu berücksichtigen. Die zentralen, auch von den Beteiligten in Bezug genommenen Entscheidungen des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofes vom 14.3. – 9 B 00.2134 – juris und vom Bundesverwaltungsgericht vom 18.7.2001 – 4 B 45/01 – juris betrafen die Frage der Absetzbarkeit von Kosten für die Neuerrichtung einer Garage auf dem Grundstück, auf dem ein Baudenkmal steht. Der Bayerische Verwaltungsgerichtshof hatte die Klage des Eigentümers abgewiesen, die Nichtzulassungsbeschwerde vor dem Bundesverwaltungsgericht blieb erfolglos. Die Entscheidungen mussten sich mit der Frage auseinandersetzen, ob ein Neubau steuerbegünstigt sein kann. Dazu bemerkte der Bayerische Verwaltungsgerichtshof (a. a. O., zitiert nach juris, Rn. 29), dass § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG nicht

Zitat Material Start

„(...) die Möglichkeit [eröffnet], unter dem Gesichtspunkt der Erforderlichkeit für eine „sinnvolle Nutzung“ erhöhte Absetzungen auch für solche Baumaßnahmen zu gewähren, die nicht am denkmalgeschützten Gebäude bzw. Gebäudeteil selbst vorgenommen werden. Maßnahmen wie die hier streitige Errichtung einer Garagenanlage als räumlich getrenntes Nebengebäude zu einer denkmalgeschützten Villa können daher nicht in den nach dieser Vorschrift steuerbegünstigten Herstellungsaufwand einbezogen werden. Dieses Ergebnis entspricht dem Zweck der gesetzlichen Regelung, nur Gebäude oder Gebäudeteile zu begünstigen, die den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzrechtes unterliegen, da dem Eigentümer gerade wegen der denkmalschutzrechtlichen Belastungen eine Steuerentlastung gewährt werden soll (...). Denkmalschutzbedingte bautechnische Erschwernisse und Kostenmehrungen treten aber nur bei unmittelbar am Baudenkmal anfallenden Baumaßnahmen ein, nicht bei Neubauten, die in Ergänzung des Raum- und Nutzungskonzepts des

denkmalgeschützten Hauptgebäudes errichtet werden, mögen diese damit – in einem weiteren Sinn – letztlich auch einer sinnvollen Nutzung des Baudenkmals zugute kommen.“

Mit dieser Rechtsprechung wird klargestellt, dass die streitgegenständlichen Aufwendungen als Bezugsobjekt das Denkmal haben müssen, so dass neue Gebäude oder Gebäudeteile, die keine bauliche Einheit mit dem Denkmal bilden sowie Anlagen, die keine denkmalrechtlich Funktion erfüllen, von der Steuerentlastung ausgeschlossen sein sollen. Anlass für die Entscheidungen war allerdings der Neubau einer Garage. Hier stehen demgegenüber nicht Kosten für ein selbstständiges Gebäude im Streit, sondern Kosten für eine unterirdische „Anlage“, die keinen eigenen Zweck verfolgt, sondern allein dazu dient, das Kulturdenkmal „Anbau V. 1a“ vor dem Abrutschen zu bewahren. Nach Ansicht der Kammer muss daher in Fortentwicklung der zitierten Rechtsprechung die Stütztechnik von der Bescheinigungsfähigkeit des § 7i EStG umfasst sein, weil sie weniger einem Garagenneubau vergleichbar ist als vielmehr solchen Baumaßnahmen, die direkt am Baudenkmal vorgenommen werden (so wohl auch die Bekl. im Aktenvermerk vom 18. März 2014). Maßgeblich für die Bescheinigungsfähigkeit kann entgegen der während des Gerichtsverfahrens geäußerten Ansicht der Bekl. nicht sein, ob die Baumaßnahmen direkt an dem Kulturdenkmal erfolgten oder nur in dessen unmittelbarer örtlicher Nähe (an der südlichen Gebäudeecke laut Architekt weniger als 1, 7 Meter Entfernung) bzw. unterhalb desselben, wie sich aus der Querschnittzeichnung vom 28. April 2016, die vom Kl. als Anlage K 9 bezeichnet wurde (AS 116), ergibt. Vielmehr kommt es alleine darauf an, ob die Baumaßnahmen dem Bezugsobjekt „Anbau V. 1a“ zu dienen bestimmt sind. Dies ist hier der Fall.

b) Auch mit Blick auf die Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit erscheint die von der Kammer vorgenommene Auslegung des § 7i EStG als geboten.

Demnach fallen begünstigungsfähige Investitionen dann in den Anwendungsbereich des § 7i Abs 1 Satz 1 EStG, wenn sie nach Art und Umfang dem Erhalt des Baudenkmals selbst (Bausubstanz) dienen. Entscheidend ist der am Denkmalschutz orientierte Gebäudebegriff, lediglich die Förderung einer Neubaumaßnahme oder eines Wiederaufbaus sowie die Begünstigung von Baumaßnahmen an anderen Gebäuden sind grundsätzlich ausgeschlossen (Pfirrmann in: Kirchhof, EStG-Komm., 15. Aufl. 2016, § 7i Rn. 2). Gemeint sind mit Letzterem Aufwendungen für Baumaßnahmen an räumlich getrennt errichteten Gebäuden, die selbstständige Wirtschaftsgüter sind. Neu errichtete Bauwerke werden von der Bindungswirkung der Bescheinigung nach § 7i EStG dagegen nur umfasst, wenn sie Bestandteil des einheitlichen Baudenkmals sind (vgl. BFH, Urteil v. 14.1.2003 – IX R 72/00 – zitiert nach juris, Rn. 12) Um ein selbstständiges Wirtschaftsgut handelt es sich immer dann, wenn es für sich nutzungs- und bewertungsfähig ist. Das ist nicht der Fall, wenn das Wirtschaftsgut mit einem anderen Wirtschaftsgut derart verbunden ist, dass es nur in der Gesamtheit mit dem anderen Wirtschaftsgut, als dessen Teil es sich darstellt, bewertungsfähig ist. Eine Hangstützmauer, die zur Sicherung der Fundierung eines bestehenden Brauereigebäudes gegen Abrutschen infolge der vorhandenen Hangwirkung notwendig ist, ist damit Bestandteil der Gründung und bildet mit dem Brauereigebäude ein einheitliches Ganzes, so dass ihre Erneuerung Erhaltungsaufwand ist (vgl. BFH, Urteil v. 14. 9.1965 – I 93/63 U – zitiert nach juris, Rn. 4; bestätigt von BFH, Urteil v. 17.1.1994 – IV R 104/92 – zitiert nach juris). Dabei benutzt der Bundesfinanzhof im gesamten Anwendungsbereich des Einkommensteuergesetzes einen extensiven Begriff des Wirtschaftsgutes (Crezelius in: Kirchhof, EStG-Komm., 15. Aufl. 2016, § 5 Rn. 58).

Ausgehend von diesen Vorgaben ist die streitgegenständliche Stützbohrtechnik kein selbstständiges Wirtschaftsgut, sondern dient dem Erhalt der Bausubstanz eines anderen Wirtschaftsgutes, nämlich des Kulturdenkmals „Anbau V. 1a“. Sie ist nicht selbstständig nutzungs- und bewertungsfähig, weil sie – zwar nicht räumlich, aber im Steuersinne bewertungsmäßig – Teil des Kulturdenkmals bleibt und damit der Hangstützmauer in dem vom Bundesfinanzhof entschiedenen Verfahren vergleichbar zu bewerten ist.

Der Klage war daher in vollem Umfang stattzugeben.