

Az.: 1 A 616/17
7 K 1869/15 VG Dresden



SÄCHSISCHES OBERVERWALTUNGSGERICHT

Im Namen des Volkes

Urteil

In der Verwaltungsrechtssache

der

– Klägerin –
– Berufungsklägerin –

prozessbevollmächtigt:

gegen

die Landeshauptstadt Dresden
vertreten durch den Oberbürgermeister
Dr.-Külz-Ring 19, 01067 Dresden

– Beklagte –
– Berufungsbeklagte –

wegen

Bescheinigung nach § 7i, 10f und 11b EStG über Denkmalaufwendungen
hier: Berufung

hat der 1. Senat des Sächsischen Oberverwaltungsgerichts durch den Vorsitzenden Richter
am Oberverwaltungsgericht Meng, die Richterin am Oberverwaltungsgericht Gretschel und

den Richter am Oberverwaltungsgericht Reichert auf Grund der mündlichen Verhandlung vom 11. September 2025

am 15. September 2025

für Recht erkannt:

Auf die Berufung der Klägerin wird das Urteil des Verwaltungsgerichtes Dresden vom 25. April 2017 - 7 K 1869/15 - geändert.

Die Beklagte wird unter teilweiser Aufhebung ihres Bescheides vom 30. November 2012 und ihres Widerspruchsbescheides vom 29. September 2015 über die bereits bescheinigte Erforderlichkeit von Aufwendungen i. H. v. insgesamt..... € hinaus verpflichtet, der Klägerin nach § 10g Abs. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG weitere Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an dem gestalteten Innenhof und den Einfriedungsmauern des Wohnparks K..... mit den postalischen Anschriften B..... Straße Nr. ..., und P.....-Straße Nr. . bis .. in D..... i. H. v. € (brutto) zu bescheinigen.

Im Übrigen wird die Berufung zurückgewiesen und die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens in beiden Rechtzügen trägt die Klägerin.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Die Klägerin darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht die Beklagte vor der Vollstreckung Sicherheit in selber Höhe leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Klägerin begehrt die Erteilung einer Bescheinigung über weitere erhöhte Absetzungen nach §§ 7i, 10f, 10g und 11b EStG i. H. v. € für die Sanierung des Wohnparks K..... mit den postalischen Anschriften B..... Straße Nr. ..., und P.....-Straße Nr. . bis .. in D..... (nachfolgend: Wohnanlage).
- 2 Die Klägerin ist Eigentümerin der errichteten und aus Mehrfamilienhäusern bestehenden Wohnanlage mit gestaltetem Innenhof und Einfriedung. Bei Erwerb der Wohnanlage durch die Klägerin verfügte die Wohnanlage über ... Wohnungen mit einer Wohnfläche von insgesamt m².
- 3 Am 5. Mai 2006 stellte die Klägerin bei der Beklagten einen Bauantrag zur Sanierung der Wohnanlage. Ausweislich ihres Bauantrags ging sie davon aus, dass sie im Rahmen ihres Bauvorhabens zur Herstellung von vier Stellplätzen nach § 49 SächsBO verpflichtet war. Im Rahmen des Baugenehmigungsverfahrens bestätigte das Amt für Kultur und Denkmalschutz

der Beklagten am 6. Juli 2006, dass die Wohnanlage aus insgesamt Mehrfamilienhausreihen mit gestaltetem Innenhof und Einfriedungsmauern, traditionelle Geschossbauten mit Walmdach und expressionistischer Backstein- bzw. Klinkerzier, erbaut vom, gemäß § 10 SächsDSchG in das Verzeichnis der Kulturdenkmale im Freistaat Sachsen eingetragen und Kulturdenkmal i. S. d. § 2 Abs. 5a SächsDSchG sei, an dem ein öffentliches Erhaltungsinteresse bestehe. Entsprechend § 8 Abs. 1 und § 12 Abs. 1 und 2 SächsDSchG seien das Erscheinungsbild sowie alle Bauteile und Ausstattungsgegenstände, soweit sie originale Substanz darstellten oder zur Nachvollziehbarkeit des Kulturdenkmals unerlässlich seien, geschützt und im Rahmen des Zumutbaren zu erhalten und denkmalgerecht instand zu setzen. Demontierbare Bauteile und Ausstattungsgegenstände seien während der Bauphase sicherzustellen und vor dem unbefugten Zugriff durch Dritte zu schützen.

- 4 Die Beklagte bewilligte den Bauantrag und die Herstellung von 22 Stellplätzen mit ihrer Baugenehmigung vom 3. August 2006. Mit den beiden Ergänzungsgenehmigungen vom 9. Oktober 2006 und vom 9. Februar 2007 wurde die zuvor erteilte Genehmigung in Bezug auf die Errichtung von 22 Stellplätzen nicht geändert. Die Herstellung von 56 weiteren Stellplätzen im Rahmen eines Ergänzungsverfahrens lehnte die Beklagte mit ihrem Bescheid vom 16. November 2006 ab. In der Begründung dieser Ablehnung führte die Beklagte unter anderem aus, dass die Stellplatzpflicht nach § 49 SächsBO bereits mit der genehmigten Planung erfüllt werde. Die Klägerin beantragte daraufhin am 4. Juli 2006 die Errichtung einer Tiefgarage mit 78 Stellplätzen auf dem Grundstück der Wohnanlage. Im Rahmen des Genehmigungsverfahrens zur Errichtung der Tiefgarage nahm das Amt für Kultur und Denkmalschutz der Beklagten ebenfalls am 6. Juli 2006 Stellung, wonach Materialien, Oberflächen und Farbgebungen in aus der historischen Bebauung überkommenen, ortstypischen Weise auszuführen seien, um eine die Kulturdenkmale beeinträchtigende Wirkung auszuschließen. Ferner war der Freiflächenplan mit detaillierten Angaben zu Farbgebungen, Materialien und Oberflächenbehandlungen von Befestigungs- und Einfassungsmaterialien, Befestigung der oberirdischen Stellplätze, Einfassung von Müllcontainern, Anordnung von Briefkasten- und Wechselsprechanlagen zu ergänzen und dem Amt für Kultur und Denkmalschutz der Beklagten vor Ausführung zur Bestätigung vorzulegen. Auch waren Sanierungs- und Umsetzungsplanungen der Pergolaanlagen einschließlich Festlegung zur Farbgebung der Holzteile der Denkmalschutzbehörde vor Ausführung zur Bestätigung vorzulegen. Diese Stellungnahme übernahm die Beklagte sinngemäß als Auflage in ihre Baugenehmigung zur Tiefgarage vom 17. Juli 2006 und führte in der Begründung aus, dass diese in unmittelbarer Nähe eines Kulturdenkmals errichtet werden soll. Die Auflagen dienten dem Ausschluss beeinträchtigender Wirkungen auf das Kulturdenkmal.

- 5 Die von der Klägerin bis Oktober 2008 durchgeführten Baumaßnahmen umfassten neben der Errichtung der Tiefgarage und der Herstellung der oberirdischen Stellplätze u. a. den Anbau von Balkonen, den erstmaligen Ausbau der Dachgeschosse zu Wohnzwecken, den Einbau neuer Dachgauben und die Errichtung von Dachterrassen.
- 6 Die Klägerin beehrte in Bezug auf die Bescheinigungsfähigkeit der Aufwendungen für die Tiefgarage beim damals zuständigen Regierungspräsidium D..... die Erteilung einer entsprechenden Zusicherung, welches diese mit Bescheid vom 31. Januar 2008 ablehnte. Den Widerspruch hiergegen wies die zwischenzeitlich zuständig gewordene Beklagte mit Widerspruchsbescheid vom 20. August 2009 zurück. Die Klägerin reichte hiergegen Klage beim Verwaltungsgericht Dresden - 7 K 1427/09 - ein.
- 7 Mit Schreiben vom 30. Juni 2009 beantragte die Klägerin die Ausstellung einer Bescheinigung gemäß §§ 7i, 10f und 11b EStG für Aufwendungen an der Wohnanlage i. H. v. insgesamt €. Der Rechtsstreit vor dem Verwaltungsgericht Dresden - 7 K 1427/09 - wurde daraufhin von den Beteiligten für erledigt erklärt. Nach Anhörung der Klägerin bescheinigte die Beklagte mit ihrem angefochtenen Bescheid vom 30. November 2012, dass es sich bei der Wohnanlage um ein Kulturdenkmal nach § 2 Abs. 1 SächsDSchG handle und zugleich, dass Aufwendungen i. H. v. € einschließlich Mehrwertsteuer nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich i. S. v. §§ 7i, 10f und 11b EStG gewesen seien. Ferner wurden Aufwendungen i. H. v. € gemäß § 10g EStG bescheinigt.
- 8 Die Bescheinigung weitergehender Aufwendungen i. H. v. insgesamt € lehnte sie indes ab. Denkmalpflegerisch nicht erforderlich und deshalb auch nicht bescheinigungsfähig seien Aufwendungen für den Abbruch von Bestandsgauben, den Neubau von Loggien, von Dachgauben sowie die Aufwendungen für die Errichtung der Briefkastenanlage und der Tiefgarage gewesen. Auch Aufwendungen für neue Gebäudeteile wie Balkone und den Dachgeschossausbau wurden nicht bescheinigt. Denn diese An- und Ausbauten zur Erweiterung der Nutzfläche seien aus rein wirtschaftlichen Gründen erfolgt, ohne dass deren Erforderlichkeit dargelegt worden sei. Im Bereich der Außenanlagen seien wiederum nur Aufwendungen für das äußere Erscheinungsbild der Sachgesamtheit bescheinigungsfähig gewesen, nicht aber Kosten für die Erteilung von Fällgenehmigungen und Baumfällungen. Ebenfalls nicht anerkannt wurden Aufwendungen für Einbaumöbel und Einrichtungsgegenstände wie Handtuchhalter, Möbel, Regale, Lampen, Lichtleisten, Spiegel oder Bürstengarnituren, weil es sich hier um selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter handle. Nicht anerkannt wurden von der Beklagten zudem als baufremde Kosten bezeichnete

Aufwendungen für Umzugsbeihilfen, Entmietungen, Rechtsbeistände, Schlüsseldienste, Erstellung von Kopien, Paketdienstleistungen, Versicherungen und Finanzierungskosten.

- 9 Den mit Schreiben vom 13. Dezember 2012 eingelegten Widerspruch der Klägerin wies die Beklagte mit Widerspruchsbescheid vom 29. September 2015 zurück. Die nicht bescheinigten Herstellungskosten für Baumaßnahmen seien aus rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten aufgewendet worden und aus denkmalpflegerischer Sicht weder zur Erhaltung der Anlage für die Nachwelt noch zu ihrer „sinnvollen Nutzung“ erforderlich gewesen. Auch ohne sie wäre eine sinnvolle Nutzung des Denkmals möglich gewesen. Sie würden sich zudem nicht in einer bloßen Anpassung an zeitgemäße Erfordernisse erschöpfen, sondern darüber hinausgehen. Etwas Anderes habe sich auch nicht aus den von der Klägerin vorgelegten Wirtschaftlichkeitsberechnungen ergeben. Diese seien schon nicht schlüssig gewesen. Auch könnten Aufwendungen für Erwerbs- und Erwerbsnebenkosten nicht geltend gemacht werden, da nur Aufwendungen für Baumaßnahmen begünstigt seien. Daher seien neben dem Kaufpreis für ein Gebäude auch alle mit der Anschaffung eines Gebäudes zusammenhängenden Aufwendungen grundsätzlich nicht bescheinigungsfähig. Dies betreffe vorliegend die geltend gemachten Aufwendungen für Umzugshilfen, Differenzmieten und Ähnliches, Kosten für einen Rechtsbeistand sowie Finanzierungskosten. Der diesbezügliche Einwand der Klägerin, wonach vor Durchführung der Baumaßnahmen eine sinnvolle Nutzung der Wohnanlage nicht möglich gewesen sei, sei schon vor dem Hintergrund der zugleich zur Bescheinigung beantragten Entmietungskosten nicht nachvollziehbar gewesen.
- 10 Mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2015 erhob die Klägerin deshalb Klage zum Verwaltungsgericht Dresden, welche mit dem am 29. Juni 2017 zugestellten Urteil vom 25. April 2017 abgewiesen wurde. Die zulässige Verpflichtungsklage sei unbegründet.
- 11 Gegen dieses klageabweisende Urteil hat die Klägerin am 11. Juli 2017 die Zulassung der Berufung beantragt, welche der Senat mit Beschluss vom 16. April 2019 zugelassen hat. Die Klägerin verfolgt im Berufungsverfahren ihr Ziel, die Beklagte unter Teilaufhebung ihres streitbefangenen Bescheids vom 30. November 2012 in Gestalt seines Widerspruchsbescheids vom 29. September 2015 zu Bescheinigung weiterer Aufwendungen für die Sanierung der Wohnanlage i. H. v. weiteren € zu verpflichten, vollumfänglich fort.
- 12 Nach zweimaliger Verlängerung der Berufungsbegründungsfrist bis zum 12. August 2019 vertritt die Klägerin mit ihrer Berufungsbegründung vom 1. August 2019, welche beim Sächsischen Oberverwaltungsgericht am 5. August 2019 eingegangen ist, sowie den nachfolgenden, erläuternden Schriftsätzen in rechtlicher Hinsicht zunächst die Auffassung,

dass das Tatbestandsmerkmal der „Erforderlichkeit“ im Rahmen des § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG unter Heranziehung der historischen Auslegung zur Vorgängervorschrift § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG weit und i. S. v. „angemessen“ zu verstehen sei. Demnach genüge es, wenn die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich im Sinne von angemessen gewesen seien. Bescheinigungsfähig seien Aufwendungen also dann, wenn sie sich auf die Erhaltung des Baudenkmals oder seine Nutzung auswirkten. Ausgehend von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 7i Abs. 1 EStG erfasse die Norm dabei auch Aufwendungen für neu errichtete Bauwerke, wenn es sich bei ihnen um Bestandteile des einheitlichen Baudenkmals handle. Nach der steuerrechtlichen Rechtsprechung sei für die Bescheinigungsfähigkeit von Aufwendungen für neu errichtete Bauwerke entscheidend, ob diese in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Baudenkmal stünden, der auch in der baulichen Verbindung beider Baulichkeiten zum Ausdruck komme. Ausgehend vom Ziel der Norm, Baudenkmale auf die Dauer zu erhalten, seien bauliche Veränderungen dann wirtschaftlich sinnvoll, wenn diese notwendig seien, um eine Nutzung zu ermöglichen. Die Wirtschaftlichkeit müsse also in der Weise bestehen, dass die Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes auf die Dauer gewährleistet sei. Im Rahmen des Tatbestandsmerkmals „auf die Dauer“ nach § 7i Abs. 1 Satz 2 EStG sei dabei auf einen Zeithorizont innerhalb eines überschaubaren und einer seriösen Prognose zugänglichen Zeitraums abzustellen. Ausgehend von diesem Normverständnis seien deshalb im hiesigen Einzelfall auch die Aufwendungen für den Ausbau der Dachgeschosse, für den Anbau der Balkone, für den Bau der Tiefgarage, für den Abbruch der Gauben, den Einbau erweiterter Gauben und den Neubau von Dachloggien bescheinigungsfähig. Derartige Ausbauten bzw. Erweiterung seien begünstigt, wenn die Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes, wie hier, gewährleistet sei. Dabei sei jedoch nicht für jede einzelne Aufwendung eine eigene, jeweils nur hypothetische Wirtschaftlichkeitsberechnung durchzuführen. Vielmehr genüge es, wenn bei einem einheitlichen Denkmalobjekt, wie hier, eine einheitliche Wirtschaftlichkeitsberechnung durchgeführt werde, die nachvollziehbar zu dem Ergebnis komme, dass die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich waren. Sie habe jedenfalls mit den als Anlage zur Stellungnahme der Wirtschaftstreuhand vom 15. August 2017 eingereichten differenzierenden Wirtschaftlichkeitsberechnungen - namentlich den Berechnungen 1a bis 2e - (im Folgenden: Wirtschaftlichkeitsberechnungen) nachgewiesen, dass die von ihr zur Bescheinigung beantragten Aufwendungen keinesfalls der „bloßen Optimierung“ der wirtschaftlichen Nutzbarkeit des Denkmals dienten. Vielmehr habe sie nachgewiesen, dass das Denkmalobjekt ohne die einzelnen streitigen Aufwendungen nicht hätte wirtschaftlich betrieben werden können (Berechnungen 1a bis 2d) und erst durch alle Maßnahmen zusammen die Wirtschaftlichkeit des Objekts hergestellt werden konnte (Berechnung 2e).

Nicht zu beanstanden sei, dass sie im Rahmen dieser Wirtschaftlichkeitsberechnungen, um eine belastbare Wirtschaftlichkeitsprognose zu ermöglichen, auf Basis des Zeitpunkts der Investitionsentscheidung ein längerfristiger Betrachtungszeitraum zugrunde gelegt habe. Denn für die Wirtschaftlichkeitsprognose komme es nicht auf das Jahr nach der Fertigstellung an.

- 13 In Bezug auf die Herstellungskosten für die Tiefgarage sei zusätzlich zu beachten, dass sie Bestandteil der Wohnanlage sei und es sich nicht um ein "anderes Gebäude" bzw. um eine "räumlich abgesetzte Garage" handle. Bei dem Denkmal handle es sich auch nicht um ein reines Oberflächendenkmal. Vielmehr sei es unterkellert, so dass sich dieses - ebenso wie die Tiefgarage - in den Untergrund erstrecke. Dies gelte umso mehr, als dass die Treppenabgänge und die Abfahrt von der Wohnanlage in die Tiefgarage führten. Die Tiefgarage sei daher im Sinne der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts und des Bundesfinanzhofs mit der Wohnanlage baulich verbunden. Letztlich seien deren Ab- und Auffahrt sowie die Lichtschächte auch im äußeren Gesamtbild sichtbar. Auch bestehe ein einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang, da die Tiefgarage durch eine Vielzahl der für die Nutzung des Wohngebäudes erforderlichen Ver- und Entsorgungsleitungen mit diesem verbunden sei. Auch die Ver- und Entsorgungszentrale sei nicht räumlich abgesetzt oder baulich getrennt vom Denkmal errichtet worden. Demnach bestünde zwischen ihr und dem Denkmal ein direkter baulicher und betrieblicher Zusammenhang. Auch seien die Tiefgaragenstellplätze ausschließlich an die Mieter der Wohnanlage vermietet. In ihren Räumlichkeiten befänden sich zudem auch die Fahrradräume für die Mieter. Eine Vermietung der Tiefgarage an Dritte sei nicht beabsichtigt. Die Tiefgarage sei deshalb Bestandteil des Wohnbauobjekts und ihre Herstellungskosten damit auch bescheinigungsfähig. Ob die Tiefgarage ein selbständiges Gebäude (also ein Neubau) oder aber Bestandteil des Baudenkmals sei, richte sich wiederum nach steuerrechtlichen Regelungen und sei von den Verwaltungsgerichten nicht zu prüfen. Es handle sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut (bestehend aus Gebäude und Tiefgarage) und die Beurteilung, ob es sich um ein einheitliches Wirtschaftsgut handle, sei wiederum allein durch die Finanzgerichte zu prüfen. Ob es sich bei diesen Tiefgaragenstellplätzen um baurechtlich notwendige Stellplätze handle, sei für die Bescheinigungsfähigkeit der Herstellungskosten nach § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG ebenfalls unbeachtlich. Denn die Vorschriften des Bauordnungsrechts und des Einkommensteuerrechts würden jeweils andere Zielrichtungen verfolgen. Die bauordnungsrechtlichen Vorschriften über notwendige Stellplätze würden dem Schutz der Anwohner vor übermäßigen Fahrzeugbewegungen infolge von Parkplatzsuchvorgängen und somit um die Verkehrssicherheit und den Schutz vor Abgasen und anderen Immissionen bezwecken. Demgegenüber würden die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über die Bescheinigung von Aufwendungen für denkmalgeschützte Objekte auf den Schutz und den Erhalt der

Denkmalobjekte abzielen. Auch nicht notwendige Stellplätze könnten demnach die Voraussetzungen des § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllen, was vorliegend der Fall sei. Dafür sprächen im Übrigen auch kompetenzrechtliche Aspekte, weil andernfalls das landesrechtliche Bauordnungsrecht die Reichweite der bundesrechtlichen Privilegierung des § 7i EStG bestimmen würde. Landesrecht würde damit in unzulässiger Weise in die Bundeskompetenz eingreifen und letztlich den Inhalt der nach § 7i EStG bescheinigungsfähigen Aufwendungen bestimmen. Letztlich sei auch zu beachten, dass § 49 Abs. 1 Satz 2 SächsBO bei Änderungen baulicher Anlagen - wie hier - nur den Mehrbedarf an Stellplätzen infolge der Änderung betreffe. Da für die Wohnanlage zum Zeitpunkt ihrer Errichtung im Jahr aber keine bauordnungsrechtlichen Vorgaben für ein Stellplatzerfordernis bestanden hätten, sei es zur Anpassung der nunmehr 123 Wohnungen umfassenden Wohnanlage an zeitgemäße Nutzungsverhältnisse sachgerecht gewesen, auch die Stellfläche für Fahrzeuge mit der Tiefgarage um zusätzliche 78 Stellplätze angemessen zu erweitern. Dies gelte umso mehr, als Stellplatzflächen für Fahrzeuge in der heutigen mobilitätsorientierten Zeit notwendig und auch zeitgemäß seien, aber in der näheren Umgebung der Wohnanlage kaum zur Verfügung stünden. Das Fehlen einer Parkmöglichkeit wirke sich auch auf die Parameter der Wirtschaftlichkeitsberechnung aus. Ohne Parkmöglichkeit würden viele potentielle Mieter (z. B. Familien mit Kindern; Berufstätige, die auf einen PKW angewiesen seien, um ihre Arbeitsstelle zu erreichen, etc.) von vornherein wegfallen. Die Vermietbarkeit des Objekts werde wesentlich erschwert. Vorhandene Mieter würden sich zudem schneller nach alternativen Objekten mit Parkmöglichkeit umsehen. Die Fluktuation in der Wohnanlage und damit auch die Leerstandsquote erhöhe sich dadurch wesentlich. Zugleich wirke sich eine fehlende Parkmöglichkeit auf die Miethöhe aus.

- 14 In Bezug auf die Erforderlichkeit der Errichtung von Balkonen, welche Teil des Baudenkmals seien, verweist die zudem auf den Wohnungsmarktbericht der Beklagten aus dem Jahr 2006 (im Folgenden: Wohnungsmarktbericht). Demnach hätten zum damaligen Zeitpunkt sowohl die Qualität als auch die Ausstattung die Auslastung der Wohnungen im Stadtgebiet der Beklagten bestimmt. 68 Prozent aller Wohnungen im Stadtgebiet der Beklagten hätten bereits damals über einen Balkon, eine Loggia, eine Veranda oder eine Terrasse verfügt. Zur Minimierung des Leerstands der Wohnanlage sei daher die Errichtung von Balkonen auch aus diesem Grund erforderlich gewesen. Dies gelte umso mehr, als dass der Wohnungsmarktbericht für das Stadtgebiet der Beklagten erhebliche Leerstände festgestellt habe, sowohl im Stadtgebiet im Allgemeinen, als auch im Stadtteil der Wohnanlage im Besonderen. Auch der Mietspiegel der Beklagten für das Jahr 2006 (im Folgenden: Mietspiegel) stelle ausdrücklich fest, dass es sich bei dem Fehlen von Balkonen, Loggien oder Terrassen um ein wohnwertminderndes Merkmal handle. Solche Merkmale hätten wiederum direkten Einfluss auf den Mietzins und die Vermietungsquote. Zumal auch alle an die

Wohnanlage angrenzenden Wohnblocks über Balkone verfügen würden. Zur Anpassung des Denkmals an zeitgemäße oder vertretbare Nutzungsverhältnisse sei die Errichtung von Balkonen deshalb erforderlich gewesen.

- 15 Bei den Aufwendungen für Sanitäreinrichtungen und Beleuchtung habe es sich wiederum um Grundausstattungen zur Anpassung der Wohnanlage an zeitgemäße Nutzungsverhältnisse gehandelt. Sie seien daher selbst bei Anwendung eines restriktiven Normverständnisses von § 7i EStG erforderlich gewesen. Denn ohne Sanitäreinrichtungen und Beleuchtung hätte sich die Wohnanlage nicht sinnvoll zu Wohnzwecken nutzen lassen.
- 16 Die Briefkastenanlage sei ebenfalls Teil des Baudenkmals und für die sachgerechte Nutzung des Denkmalobjekts unerlässlich und schon deshalb bescheinigungsfähig.
- 17 Die Außenanlagen seien Teil des geschützten Denkmals. Dementsprechend hätte die Beklagte auch die Aufwendungen für die Außenanlagen - nach Abzug gewährter Nachlässe - bescheinigen müssen. Die Beklagte habe hier auch die dem Baubereich „Beleuchtung“ zugeordneten Rechnungspositionen 04.11, 04.12 und 04.13 der Rechnung mit der lfd. Nr. 608 zu Unrecht nicht bescheinigt.
- 18 Ausgehend vom Zweck des § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG, Investitionen in den Erhalt schützenswerter Denkmalsubstanz zu fördern, umfasse der Begriff der "Herstellungskosten für Baumaßnahmen" zudem alle Kosten, die zur Realisierung und damit zur Herstellung der Baumaßnahmen erforderlich gewesen seien. Der Wortlaut der Vorschrift beschränke sich nicht auf Baukosten, sondern umfasse vielmehr alle Herstellungskosten für Baumaßnahmen, zu welchen - unter Verweis auf § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB - auch die Aufwendungen für „die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands“ gehörten. Zu berücksichtigen seien somit - analog zu den Anschaffungskosten - sämtliche Aufwendungen, welche erforderlich gewesen seien, um den Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Dies sei auch sachgerecht, weil auch diese Kosten für die Herstellung der Baumaßnahmen erforderlich seien. Ohne sie könnten die Baumaßnahmen nicht hergestellt und daher das Baudenkmal nicht auf Dauer erhalten werden. Sie seien daher ebenfalls zu bescheinigen. Namentlich würde dies die geltend gemachten Funktionsträgergebühren ebenso umfassen wie die Entmietungskosten, die Umzugskosten, die Rechtsanwaltskosten etc. Denn ohne diese Kosten wäre die Baudurchführung und damit der Erhalt der schützenswerten Bausubstanz nicht möglich gewesen.

19 Sie beantragt,

Auf die Berufung der Klägerin wird das Urteil des Verwaltungsgerichts Dresden vom 25. April 2017 - 7 K 1869/15 - geändert.

Der Bescheid der Beklagten vom 30. November 2012 - 41.4/04189/SB01-09 - und der Widerspruchsbescheid der Beklagten vom 29. September 2015 - 30.44-1/19481-13 - werden aufgehoben, soweit der Antrag der Klägerin vom 30. Juni 2009 auf Erteilung einer Denkmalbescheinigung abgelehnt wurde.

Die Beklagte wird verpflichtet, Aufwendungen der Klägerin für das Grundstück B..... Straße ..., und P.....-Straße . bis .. in D..... im Sinne von §§ 7i, 10f, 10g und 11b EStG über den bereits anerkannten Betrag hinaus in einer Höhe von weiteren € anzuerkennen.

20 Die Beklagte beantragt

die Berufung zurückzuweisen.

21 Sie bezieht sich zur Begründung zunächst auf die angegriffenen Bescheide. Ergänzend führt sie aus, dass die von der Klägerin vorgelegten Wirtschaftlichkeitsberechnungen fehlerhaft seien. Im Besonderen sei die Bemessungsgrundlage betreffend die Variante 2d nicht nachvollziehbar und falsch. So sei schon die von der Klägerin zur Erstellung der Wirtschaftlichkeitsberechnungen angewandte Methode der Totalüberschussprognose nicht geeignet zur Darstellung einer eventuellen Erforderlichkeit der Erweiterung der Nutzfläche aus wirtschaftlichen Gründen. Die Totalüberschussprognose diene dem Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht und mithin der wirtschaftlichen Optimierung, ermögliche aber keine Prüfung einer angemessenen wirtschaftlichen Nutzung. Als methodische Grundlage der Wirtschaftlichkeitsberechnungen sei hier die Verordnung über wohnungswirtschaftliche Berechnungen nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz (im Folgenden: II. BV) besser geeignet. Über den gewählten methodischen Ansatz hinaus sei zu beachten, dass die Einnahmenseite - mit Einnahmen und Gebrauchsvorteilen - den Kosten der Erhaltung und der Bewirtschaftung gegenüberzustellen seien. Die Gegenüberstellung von Einnahme- und Ausgabenseite in den Wirtschaftlichkeitsberechnungen der Klägerin sei aber fehlerhaft erfolgt. So hätten sich die Wirtschaftlichkeitsberechnungen ausschließlich auf das Kalenderjahr nach der Fertigstellung der Baumaßnahmen beziehen dürfen. Auch die Einnahme- und Ausgabenposten habe die Klägerin fehlerhaft ermittelt. Auf der Einnahmenseite habe sie zudem einen zu niedrigen Mietzins in Anschlag gebracht. Auch sei ein Steuervorteil in der Wirtschaftlichkeitsberechnung zu berücksichtigen gewesen. Denn Sinn und Zweck der Regelung des § 7i EStG sei nicht darin zusehen, Denkmaleigentümer im Vergleich zu sonstigen Gebäudeeigentümern wirtschaftlich besser zu stellen, sondern ihnen einen Ausgleich für denkmalschutzbedingt höhere Aufwendungen zu gewähren. Wenn schon die Allgemeinheit Steuervorteile für über den geschützten Bestand hinausgehender Flächen

tragen solle, seien im Rahmen einer Wirtschaftlichkeitsberechnung diese Steuervorteile jedenfalls in Ansatz zu bringen. Zudem sei auf der Ausgabenseite die erhöhte Abschreibung durch eine normale Abschreibung zu ersetzen. Zudem habe die Klägerin unzutreffend auf den Mietspiegel der Beklagten abgestellt. Denn dieser stelle eine Begründung für Mieterhöhungen im Rahmen von Bestandsmietverträgen dar und sei bei Neuvermietungen - wie hier - nicht bindend. Die Klägerin habe schon deshalb einen höheren Mietzins in Anschlag bringen müssen. Sie habe zudem auf den Mietspiegel der Beklagten aus dem Jahr 2006 abgestellt. Die Wirtschaftlichkeitsberechnungen müssten sich aber auf das Kalenderjahr 2008 beziehen, weshalb allenfalls der Mietspiegel der Beklagten aus dem Jahr 2008 hätte herangezogen werden dürfen. Zudem habe die Klägerin die Wohnanlage zu Unrecht der Ausstattungsklasse 4 des Mietspiegels zugeordnet, da - entgegen ihrer Argumentation - eine zeitgemäße Außenwanddämmung auch mit der Bausubstanz (z. B. der Mauerstärke) erfüllt werden könne, so dass hier von einer Einordnung der Wohnanlage in die Ausstattungsklasse 5 auszugehen sei. In Bezug auf die statische Fortschreibung der Mietzinshöhe über die Gesamtdauer des Prognosezeitraums erweise sich die Behauptung der Klägerin, wonach die Beklagte laut ihres Wohnungsmarktbericht mit Wiedervereinigungseffekten gekämpft habe und deshalb die tatsächliche Entwicklung nicht prognostizierbar gewesen sei, als unzutreffend. Dem Wohnungsmarktbericht könne eine solche Feststellung nicht entnommen werden. Vielmehr werde dort ausgeführt, dass die Beklagte seit dem Jahr 2000 eine stetige Einwohnerzunahme aufweise und gemäß der Bevölkerungsprognose bis zum Jahr 2020 eine geringe, aber stetige Steigerung der Einwohnerzahl erwartet habe. Demnach habe eine Mietzinssteigerung Berücksichtigung finden müssen. Auch die Berücksichtigung einer Leerstandsquote sei fehlerhaft gewesen. Deren Berücksichtigung sei schon methodisch verfehlt. Sie sei mit 20 Prozent zudem zu hoch bemessen. Es könnte allein ein Mietausfallwagnis nach § 29 II. BV i. H. v. zwei Prozent in Anschlag gebracht werden, welches auch das Leerstandsrisiko umfasse. Im Wohnungsmarktbericht 2009 der Beklagten werde die Leerstandsquote für das Jahr 2008 zudem mit 10,9 Prozent ausgewiesen. Nach Abzug einer Fluktuationsreserve und der angegebenen Anzahl ruinöser Wohnungen ergebe sich ein struktureller Leerstand von 6,2 Prozent. Als saniertes Objekt müsse die klägerische Wohnanlage zudem unter diesem Durchschnitt angesiedelt werden. Letztlich habe die Klägerin auf der Einnahmenseite den Steuervorteil aus der Gebäude-AfA nach § 7i EStG fehlerhaft bewertet. Denn ein Verlustvortrag würde solange Jahr für Jahr vorgetragen werden, bis davon im Wege der Verrechnung mit Gewinnen nichts mehr übrig sei. Diese Steuerentlastung stelle einen auf der Einnahmenseite zu berücksichtigenden Steuervorteil dar. Auf der Ausgabenseite habe die Klägerin fehlerhaft Erwerbskosten für die Altbausubstanz eingestellt. Letztlich ergebe sich aber aus den Wirtschaftlichkeitsberechnungen der Klägerin schon selbst, dass die zur Bescheinigung beantragten Aufwendungen nicht bescheinigungsfähig seien. Denn sämtlichen Varianten der Wirtschaftlichkeitsberechnungen

der Klägerin sei gemein, dass diese über Jahre hinweg - insbesondere für das entscheidende Jahr 2008 nach der Fertigstellung der Maßnahmen - Defizite und Verluste aufwiesen. Eine wirtschaftliche Erforderlichkeit könne daher schon unter Zugrundelegung der Wirtschaftlichkeitsberechnungen der Klägerin nicht bejaht werden.

- 22 Ferner stelle die Tiefgarage eine baulich selbstständige Anlage dar und sei als solche nicht Teil des Denkmals. So sei sie eigenständig beantragt und genehmigt worden und weise keine relevanten baulichen Verbindungen zum Baudenkmal auf. Steuerlich begünstigt seien jedoch ausschließlich Baumaßnahmen an einem als Denkmal geschützten, bestehenden Gebäude. Die Tiefgarage sei auch nicht zur Anpassung an neuzeitliche Nutzungsverhältnisse erforderlich gewesen, denn die Wohnanlage könne auch ohne Tiefgarage zu Wohnzwecken genutzt werden. Die Wohnungen seien ohne Tiefgaragenstellplatz im Besonderen nicht unvermietbar. An dieser Bewertung ändere auch die in die Tiefgarage eingebaute Versorgungsanlage nicht. Als Baumaßnahme in dem Tiefgaragenneubau sei die Versorgungsanlage weder im Baudenkmal erfolgt, noch sei sie zum Teil des Baudenkmals geworden. Die Tiefgarage sei auch für die Nachvollziehbarkeit des Denkmals ohne Belang. So trage sie weder zur baugeschichtlichen oder ortsgeschichtlichen noch zur sozialgeschichtlichen Bedeutung des Denkmals bei. Die Tiefgarage bilde weder mit den denkmalgeschützten Wohngebäuden noch mit der Sachgesamtheit eine Einheit von Denkmalwert.
- 23 Der Ausbau des Dachgeschosses zu Zwecken der Wohnnutzung, die Neuerrichtung und Vergrößerung der Gauben, der Einbau neuer Dachflächenfenster sowie der Neubau der Balkonanlagen seien wiederum nicht zur sinnvollen Nutzung des Baudenkmals erforderlich gewesen. Hier handle es sich nicht um Anpassungen an zeitgemäße Nutzungsverhältnisse.
- 24 Die Briefkastenanlage sei nicht nach § 10g EStG bescheinigungsfähig. Nach dieser Norm sei nur der Erhalt der geschützten Außenanlage bescheinigungsfähig, nicht jedoch Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung des Denkmals. Die Briefkastenanlage gehöre jedoch nicht zur geschützten Außenanlage. Sie gehöre auch nicht zu den Einzelkulturdenkmälern der Mehrfamilienhäuser selbst, sondern befinde sich lediglich in dessen Umgebung. Es handele sich damit um eine neu errichtete selbstständige Anlage.
- 25 Im Rahmen der Sachgesamtheit seien auch der gestaltete Innenhof und die Einfriedungsmauern geschützt, weshalb die Beklagte in diesem Zusammenhang auch Aufwendungen nach § 10g EStG i. H. v. € bescheinigt habe. Namentlich seien Aufwendungen für Pergolen (Ifd. Nr. 616), für den Spielplatz (Ifd. Nr. 618) und die Einfriedung (Ifd. Nr. 625 und Ifd. Nr. 632) bescheinigt worden. Nicht bescheinigungsfähig seien die

Aufwendungen gemäß Rechnung des Unternehmens N.. i. H. v. € netto (lfd. Nr. 626). In Bezug auf diese Rechnung sei schon die Untersetzung der Schlussrechnung mit dem vorliegenden Angebot bzw. der Inhalt der Rechnung unklar. Ferner seien im Angebot umfangreiche Maßnahmen an den Außenanlagen enthalten, welche im Zusammenhang mit der nicht bescheinigungsfähigen Tiefgarage stünden (z. B. Untertitel 01.08. bis 01.12) und deshalb selbst nicht bescheinigungsfähig seien.

- 26 Auch könnten vorliegend keine Funktionsträgergebühren bescheinigt werden, weil allein Herstellungskosten für Baumaßnahmen begünstigt seien. Die Formulierung in § 7i EStG „Herstellungskosten für Baumaßnahmen“ sei insofern bewusst enger gefasst als die allgemeine Definition von Herstellungskosten gemäß § 255 Abs. 2 HGB. Anderenfalls hätte eine bloße Bezugnahme auf „Herstellungskosten“ i. S. d. HGB ausgereicht. Die Aufwendungen müssten demnach unmittelbar für denkmalschutzrechtlich erforderliche Baumaßnahmen entstanden sein. Es genüge nicht, wenn Aufwendungen nur mittelbar, also im Vorfeld oder im Zusammenhang mit einer Sanierung, entstanden seien. Anschaffungskosten könnten zudem nur in sogenannten Bauträgerfällen nach Abschluss eines Erwerbvertrages ausgewiesen werden. Ein Bauträgerfall liege hier nicht vor. Im vorliegenden Fall seien deshalb „baufremde Kosten“ beantragt worden, welche nicht bescheinigungsfähig seien.
- 27 Der Senat hat das Verfahren am 1. September 2021 sowie am 22. Mai 2025 und am 11. September 2025 mündlich verhandelt. Er hat zu den baulichen und verkehrlichen Verhältnissen im Bereich der Wohnanlage durch Einnahme des Augenscheins im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 1. September 2021 Beweis erhoben.
- 28 Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die wechselseitigen Schriftsätze samt Anlagen, die von der Beklagten überreichten Verwaltungsakten einschließlich der Akte über das Widerspruchsverfahren und auf die Protokolle der mündlichen Verhandlungen sowie auf die Gerichtsakte des Verwaltungsgerichtes Dresden - 7 K 1427/09 - zur Erteilung einer Zusicherung nach § 38 VwVfG auf Bescheinigung der Aufwendungen für den Bau der Tiefgarage nach § 7i Abs. 1 EStG gemäß § 117 Abs. 3 VwGO Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

- 29 A. Die zulässige Berufung (§§124, 124a VwGO) der Klägerin ist im tenorierten Umfang begründet (I.). Darüber hinaus verletzt der angegriffene Bescheid sie nicht in ihren Rechten

(§ 113 Abs. 5 Satz 1 VwGO). Das Verwaltungsgericht hat die Klage insoweit zu Recht abgewiesen (II.).

- 30 I. Die Berufung ist im Umfang von insgesamt € (brutto) begründet.
- 31 Die Klägerin hat gegenüber der Beklagten einen Anspruch gemäß § 10g Abs. 1 Satz 1 und 2 Nr. 3, Abs. 3 Satz 1 EStG auf Bescheinigung weitere Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an dem gestalteten Innenhof und den Einfriedungsmauern der Wohnanlage i. H. v. insgesamt € (brutto). Namentlich hat sie einen Anspruch auf Bescheinigung weiterer Aufwendungen für Pergolen, den Spielplatz, Maurerarbeiten und Metallbauarbeiten an der Einfriedung i. H. v. insgesamt € (brutto) (1.). Darüber hinaus hat die Klägerin einen Anspruch auf Bescheinigung weiterer Aufwendungen für die Gestaltung der Außenanlagen i. H. v. € (brutto) (2.).
- 32 Nach § 10g Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland, soweit sie öffentliche oder private Zuwendungen oder etwaige aus diesen Kulturgütern erzielte Einnahmen übersteigen, im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu 9 Prozent wie Sonderausgaben abziehen. Gemäß § 10g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG sind Kulturgüter im Sinne der Norm auch gärtnerische, bauliche und sonstige Anlagen, die keine Gebäude oder Gebäudeteile und nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften unter Schutz gestellt sind. Nach § 10g Abs. 1 Satz 3 EStG müssen die Maßnahmen nach Maßgabe der geltenden Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege erforderlich und in Abstimmung mit der in Absatz 3 genannten Stelle durchgeführt worden sein. Gemäß § 10g Abs. 3 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige den Abzug nur vornehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle die Voraussetzungen des Absatzes 1 für das Kulturgut und für die Erforderlichkeit der Aufwendungen nachweist.
- 33 Die Kulturgutförderung betrifft nach dem Wortlaut von § 10g Abs. 1 Satz 1 EStG „Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen“ gleichermaßen. D. h. das Gesetz macht keinen tatsächlichen oder rechtlichen Unterschied, ob es sich um eine Instandsetzungs- oder Instandhaltungsmaßnahme an einem erworbenen bzw. bereits bestehenden Objekt handelt. Dies hat zur Folge, dass insoweit keine ins Einzelne gehende Abgrenzung vonnöten ist (Ebner, in: BeckOK, EStG, 22. Ed. 1. Juli 2025, § 10g Rn. 21 m. w. N.). Gefördert werden also regelmäßig solche Aufwendungen, die - fielen sie im Rahmen der Einkünfteerzielung an - zu den Herstellungskosten oder dem Erhaltungsaufwand gehörten. Dabei sind

Herstellungsmaßnahmen im Ergebnis nur im Ausnahmefall förderfähig, weil sie zugleich denkmalschutzrechtlich erforderlich sein müssen. Erhaltungsaufwand liegt vor, wenn ein bereits bestehendes Kulturgut instandgesetzt oder instandgehalten wird. Daran fehlt es, wenn die Maßnahme das Kulturgut zugleich zerstört (vgl. Vogel, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Werkstand 177. EL, Juni 2025, EStG § 10g beck-online Rn. 55 m. w. N.). Dagegen sind (nachträgliche) Herstellungskosten gegeben, wenn nach Fertigstellung bisher nicht vorhandene Bestandteile in das Gebäude eingefügt werden. Die Beurteilung, ob etwas Neues geschaffen wurde, richtet sich nach der Funktion des eingefügten Bestandteils für das Gebäude. Hatte das Gebäude vor der Maßnahme keine Bestandteile mit vergleichbarer Funktion, die durch die Maßnahme erneuert oder ersetzt wurden, sind die Aufwendungen grundsätzlich Herstellungskosten und keine Erhaltungsaufwendungen (BFH, Urt. v. 27. Juli 2000 - X R 26/97 -, juris Rn. 16 m. w. N.). Nicht erfasst sind damit Maßnahmen des laufenden Unterhalts. Zwar kommt es nicht darauf an, ob die (Erhaltungs-) Maßnahme periodisch wiederkehrend durchzuführen ist, um eine denkmalschutzrechtlich gebotene Instandhaltung des Kulturguts zu gewährleisten. Die Maßnahme muss aber „an“ dem Kulturgut durchgeführt werden und auf eine solche Instandhaltung gerichtet sein, woran es etwa bei dessen Versicherung, Beleuchtung, Reinigung oder Abgabenbelastung fehlt. Die jeweilige Maßnahme muss nach Maßgabe der geltenden Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege erforderlich sein, also angesichts des konkreten Zustands des Kulturguts bei Berücksichtigung dieser Bestimmungen geboten sein. Unerlässlich oder zwingend muss die Maßnahme danach nicht sein. Bei Baudenkmalen und als Teil eines Ensembles geschützten Gebäude(teile)n wird das Erforderlichkeitskriterium durch den in Halbsatz 2 der Vorschrift enthaltenen Verweis auf § 7i Abs. 1 Satz 1 bis 4 EStG näher konkretisiert. Schließlich sind nur Maßnahmen begünstigt, die in Abstimmung mit den zuständigen staatlichen Stellen nach Abs. 3 der Norm durchgeführt worden sind (Vogel, in: Brandis/Heuermann a. a. O. beck-online Rn. 56 bis 59 m. w. N.; Ebner, in: BeckOK, EStG a. a. O.).

- 34 1. Unter Beachtung dieser rechtlichen Maßstäbe hat die Klägerin gegenüber der Beklagten zunächst einen Anspruch auf Bescheinigung weiterer Aufwendungen für Pergolen, den Spielplatz, Maurerarbeiten und Metallbauarbeiten an der Einfriedung i. H. v. insgesamt € (brutto).
- 35 Ausweislich der Rechnungsübersicht zu den Außenanlagen unter dem gleichnamigen Trennblatt mit der Nr. 810 im als Teil der Verwaltungsvorgänge vorgelegten Ordner „Wohnpark K..... D..... - A 1 - Abgrenzungen Unterlagen - Abbruch/Neubau - 19481-13“ und der aktualisierten Rechnungsübersicht zu den Außenanlagen auf Seite 24 der von der Beklagten mit ihrem Schriftsatz vom 4. September 2025 vorgelegten Anlage hat die Klägerin - nach Abzug eines Nachlasses i. H. v. . % sowie Abzug einer Kostenbeteiligung für Bauwasser und

Baustrom i. H. v. ... % und dem Abzug eines Sicherheitseinbehalts für die Gewährleistung i. H. v. . % - Aufwendungen i. H. v. € (netto) für Zimmererarbeiten in Bezug auf Pergolen gemäß der Rechnung der Firma T..... J..... vom 8. April 2008 (Ifd. Nr. 616) getätigt.

36 Weiterhin hat sie - nach Skontoabzug i. H. v. € - Aufwendungen über € (netto) für den Kauf und die Anlieferung von Spielplatzgeräten und Holzhackschnitzel als Fallschutzmaterial sowie für das Gutachten zur Sicherheitsprüfung gemäß der Rechnung der Firma K.. k..... d..... t..... vom 28. März 2008 (Ifd. Nr. 618) getätigt.

37 Weiterhin wurden ihr Aufwendungen über einmal € (netto), einmal € (netto), einmal € (netto), einmal € (netto) sowie einmal € (netto) für Maurerarbeiten an der Einfriedung gemäß Positionen 01.05.002, 01.05.006, 01.05.007, 01.05.008 und 01.06.019 der Rechnung der Firma Bauunternehmen M..... vom 9. Mai 2008 (Ifd. Nr. 625) in Rechnung gestellt. Auf den Gesamtrechnungsbetrag der Firma Bauunternehmen M..... wurde ein Nachlass i. H. v. . % gewährt. Ferner wurde vom Rechnungsbetrag eine Kostenbeteiligung für Bauwasser und Baustrom i. H. v. ... % sowie eine Gewährleistung von. % abgezogen. Ferner wurde in der Schlussrechnung für die Bauleistungsversicherung ein Abzug i. H. v. € vom Gesamtauftragswert (netto) vorgenommen. Dieser Abzug ist gleichfalls anteilig von den grundsätzlich bescheinigungsfähigen Aufwendungen in Abzug zu bringen. Dafür ist zunächst das Verhältnis des grundsätzlich bescheinigungsfähigen Teilauftragswertes (..... €) am Gesamtauftragswert (..... €) zu bestimmen (..... %). In diesem anteiligen Umfang (..... %) ist der Abzug für die Bauleistungsversicherung (..... €) von den grundsätzlich bescheinigungsfähigen Aufwendungen abzuziehen. Unter Berücksichtigung des Abzugs i. H. v. insgesamt ... % sowie der anteiligen Gegenrechnung für die Bauleistungsversicherung (..... €) auf die vorstehenden Rechnungspositionen hat die Klägerin für Maurerarbeiten an der Einfriedung auf die Rechnung der Firma Bauunternehmen M..... hin insgesamt € (netto) gezahlt.

38 Letztlich hat sie nach Position 29 der Rechnung der Firma R..... Stahl- und Metallbau vom 17. April 2008 (Ifd. Nr. 632) Aufwendungen i. H. v. € (netto) für Metallbauarbeiten an der Einfriedung getätigt. Auf den Gesamtrechnungsbetrag der Firma R..... Stahl- und Metallbau wurde ein Skonto i. H. v. . % gewährt. Ferner wurde vom Rechnungsbetrag eine Kostenbeteiligung für Bauwasser und Baustrom i. H. v. ... % sowie eine Gewährleistung von . % abgezogen. Ferner wurde in der Schlussrechnung für die Bauleistungsversicherung ein Abzug i. H. v. € vom Gesamtauftragswert (netto) vorgenommen. Dieser Abzug ist gleichfalls anteilig von den grundsätzlich bescheinigungsfähigen Aufwendungen in Abzug zu bringen. Dafür ist zunächst das Verhältnis des grundsätzlich bescheinigungsfähigen Teilauftragswertes (..... €) am Gesamtauftragswert (..... €) zu bestimmen (... %). In

diesem anteiligen Umfang (... %) ist der Abzug für die Bauleistungsversicherung (.... €) von den grundsätzlich bescheinigungsfähigen Aufwendungen abzuziehen. Unter Berücksichtigung des Abzugs i. H. v. insgesamt ... % sowie der anteiligen Gegenrechnung für die Bauleistungsversicherung (.... €) auf die vorstehenden Rechnungspositionen hat die Klägerin für Metallbauarbeiten an der Einfriedung auf die Rechnung der Firma R..... Stahl- und Metallbau hin insgesamt € (netto) gezahlt.

- 39 Insgesamt summieren sich die vorstehenden Aufwendungen auf eine Gesamtsumme von € (netto) bzw. € (brutto).
- 40 In Bezug auf diese vorstehenden Rechnungen meinte die Beklagte zunächst unter Verweis auf den verfahrensgegenständlichen Bescheid, Aufwendungen i. H. v. insgesamt € (brutto) nach § 10g EStG bescheinigt zu haben.
- 41 Diese Annahme erweist sich unter Beachtung des zum Bescheid gehörenden Rechnungsverzeichnisses als unzutreffend, was die Beklagte in der mündlichen Verhandlung vom 11. September 2025 eingeräumt hat. Denn ausweislich der Position gemäß lfd. Nr. 44 des Rechnungsverzeichnisses hatte die Beklagte zunächst die Bescheinigungsfähigkeit von Aufwendungen i. H. v. € gemäß der Schlussrechnung der Generalunternehmerin Hochtief über E.. GmbH grundsätzlich bejaht. Auf Nachfrage des Senats in der mündlichen Verhandlung vom 11. September 2025 hat die Beklagte bestätigt, dass dieser Schlussrechnungsbetrag auch die hier relevanten Einzelrechnungspositionen mitumfasste. Nach Berücksichtigung weiterer Einzelpositionen summierten sich die grundsätzlich bescheinigungsfähigen Aufwendungen zunächst auf einen Gesamtbetrag von €. Auf weitere Nachfrage des Senats in der mündlichen Verhandlung vom 11. September 2025 hat die Beklagte bestätigt, dass auch diese Gesamtsumme der grundsätzlich bescheinigungsfähigen Aufwendungen die hier relevanten Einzelrechnungspositionen noch mitumfasste. Von dieser Gesamtsumme hatte die Beklagte sodann Abzüge für Aufwendungen vorgenommen, welche nach ihrer rechtlichen Bewertung nicht bescheinigungsfähig waren. Unter der lfd. Nr. Z.12 hat sie für Außenanlagen einen in diesem Zusammenhang bedeutsamen Abzug i. H. v. insgesamt € vorgenommen. Zur Begründung führte sie im Rechnungsverzeichnis aus, dass die Außenanlagen kein Gegenstand der Sachgesamtheit seien. Zunächst hat die Beklagte in der mündlichen Verhandlung vom 22. Mai 2025 vorgetragen, der Abzug für die Außenanlagen betreffe allein Baumfällarbeiten. Dieser Vortrag erweist sich als unzutreffend. Zunächst ist festzustellen, dass die Beklagte die Bescheinigungsfähigkeit von Baumfällarbeiten i. H. v. insgesamt € schon dem Grunde nach gemäß lfd. Nr. 1 des Rechnungsverzeichnisses gesondert abgelehnt hatte. Dasselbe betrifft die Kosten für Baumfällgenehmigungen gemäß der lfd. Nrn. 487 bis 489 des

Rechnungsverzeichnisses. Schon diese Systematik des Rechnungsverzeichnisses spricht deutlich gegen die Annahme, dass die Beklagte mit ihrem Abzug nach der lfd. Nr. Z.12 weitere Baumfällarbeiten von der Bescheinigung ausschließen wollte. Auch die Höhe des Abzugs mit € spricht - vor dem Hintergrund eines städtisch belegenen und bebauten Grundstücks - gegen die Annahme, dass sich der Abzugsbetrag in Baumfällarbeiten erschöpft. Letztlich ist festzustellen, dass der Abzugsbetrag gemäß lfd. Nr. Z.12 des Rechnungsverzeichnisses - mit Ausnahme von .. Cent - der Summe der von der Beklagten mit ihrem Schriftsatz vom 4. September 2025 als Anlage vorgelegten aktualisierten Rechnungsübersicht zu den Aufwendungen für die Außenanlagen entspricht. In dieser aktualisierten Rechnungsübersicht hatte die Beklagte einen Aufwendungsbetrag i. H. v. insgesamt € für die Außenanlagen ausgewiesen. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung hat die Beklagte daher zugestanden, dass der Abzugsbetrag gemäß lfd. Nr. Z.12 des Rechnungsverzeichnisses auch die vorstehend genannten Rechnungen und Rechnungspositionen mitumfasste, welche sie gemäß § 10g Abs. 3 Satz 1 EStG bescheinigen wollte.

- 42 Demnach steht fest, dass der von der Beklagten im Rechnungsverzeichnis letztendlich ausgewiesene Gesamtbetrag aller tatsächlich bescheinigungsfähigen Aufwendungen i. H. v. € die von der Beklagten eigentlich als bescheinigungsfähig anerkannten Rechnungsbeträge der Firmen T..... J....., K.. k..... d..... t....., des Bauunternehmens M..... sowie der Firma R..... nicht mehr umfasste. Soweit sie ausgehend von dieser Gesamtsumme anschließend einen Abzug für bescheinigungsfähige Aufwendungen i. H. v. € zur separaten Ausweisung nach § 10g EStG vorgenommen hatte, hat sie diese Aufwendungen nicht mehr abziehen und einzeln ausweisen können, weil diese bereits nicht mehr in der Gesamtsumme bescheinigungsfähiger Aufwendungen enthalten waren. Die von der Beklagten beabsichtigte separate Bescheinigung dieser Aufwendungen nach § 10g Abs. 3 Satz 1 EStG ging mithin fehl. Bei den von ihr nach § 10g EStG im Bescheid bescheinigten Aufwendungen handelt es sich stattdessen um Aufwendungen, welche nach § 7i EStG zu bescheinigen gewesen wären.
- 43 Soweit die Bescheinigungsfähigkeit dieser Aufwendungen zwischen den Beteiligten unstreitig ist und auch der Senat keine Zweifel an ihrer Bescheinigungsfähigkeit dem Grunde nach hat, ist die Berufung der Klägerin insoweit erfolgreich. Bzgl. der Bescheinigungshöhe verweist der Senat auf seine obenstehenden Ausführungen. Gewährte Nachlässe und vorgenommene Rechnungsabzüge sind aus dem Betrag bescheinigungsfähiger Aufwendungen herauszurechnen, da der Klägerin insoweit - mangels Zahlung - keine Aufwendungen entstanden sind. Zu bescheinigen sind daher nicht € (brutto), sondern nach Abzug aller Nachlässe und Abzüge nur € (brutto).

- 44 2. Darüber hinaus hat die Klägerin einen Anspruch auf Bescheinigung weiterer Aufwendungen für die Gestaltung der Außenanlagen i. H. v. € (brutto) gemäß der Rechnung der Firma N.. S..... in der N..... mbH vom 8. April 2008 (im Folgenden: Rechnung der Firma N..).
- 45 Wie ausgeführt, sind Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen für den gestalteten Innenhof der Wohnanlage und die Einfriedungsmauern grundsätzlich nach § 10g Abs. 3 Satz 1 EStG bescheinigungsfähig.
- 46 Soweit die Beklagte meint, dass die Bescheinigungsfähigkeit der Rechnungsbeträge der Firma N.. schon deshalb ausscheide, weil diese unplausibel seien, folgt der Senat dem nicht. Die Beklagte meint, dass die Gesamtrechnungssumme für die Außenanlagen i. H. v. € nicht mit der Gesamtangebotssumme von € in Übereinstimmung zu bringen sei. In Ermangelung sonstiger Belege sei der Rechnungsbetrag unplausibel und nicht belegt, was schon für sich genommen die Bescheinigungsfähigkeit dieser Aufwendungen ausschließe.
- 47 Der zugrundeliegenden Rechtsauffassung folgt auch der Senat. Doch entgegen der Bewertung der Beklagten hat die Klägerin den Rechnungsbetrag der Firma N.. vorliegend mit dem Angebot hinreichend belegt und plausibilisiert. Zwar ist der Beklagten im Ausgangspunkt zuzustimmen, dass sich nach dem maschinell erstellten Angebot vom 28. Juli 2007 die angebotenen Leistungen zunächst auf eine Gesamtsumme von € summierten. Zu beachten ist jedoch, dass ausweislich des handschriftlich auf Seite 29 des Angebots angebrachten Vermerks die Angebotssumme mit Aufstellung vom 8. August 2007 neu gefasst wurde. Weiterhin wurde handschriftlich der ursprüngliche Angebotspreis für den Abschnitt 01.01 „Baustelleneinrichtung und vorbereitende Arbeiten“ i. H. v. € gestrichen und durch einen Pauschalbetrag von € ersetzt. Abschnitt 01.02 des Angebots „Erdarbeiten“ wurde nicht geändert. Abschnitt 01.03 „Entwässerungsarbeiten“ wurde komplett gestrichen. Innerhalb des Abschnitts 01.04 „Straßen- und Wegebauarbeiten“ entfiel die Position 01.04.001-1. Der Angebotspreis der Position 01.04.002-1 wurde handschriftlich auf € reduziert. Mithin ergibt sich für diesen Abschnitt nach der handschriftlichen Überarbeitung ein reduzierter Angebotspreis von insgesamt €. Die Abschnitte 01.05 und 01.06 wurden wiederum jeweils komplett gestrichen. Das Angebot unter Abschnitt 01.07 „Ausstattung / Verschiedenes“ wurde geändert. So wurden die Angebotspositionen 01.07.014, 01.07.021, 01.07.024 und 01.07.025-1 gestrichen. Es ergibt sich ein reduzierter Angebotspreis für diesen Abschnitt i. H. v. €. Das Angebot zu Abschnitt 01.08 „Vegetationstechnische Erdarbeiten“ wurde nicht geändert. Das Angebot zu Abschnitt 01.09 „Dachbegrünung“ wurde hinsichtlich der Positionen 01.09.001 und 01.09.002 geändert. Die Angebotspreise beider Positionen wurden einmal auf € und einmal auf € reduziert. Hieraus ergibt sich ein

für diesen Abschnitt insgesamt reduzierter Angebotspreis i. H. v. €. Abschnitt 01.10 „Pflanzarbeiten / Rasensaat“ hat keine Änderungen erfahren. Abschnitt 01.11 „Pflanzenlieferung“ ist gestrichen worden. Abschnitt 01.12 „Fertigstellungspflege“ blieb unverändert und Abschnitt 01.13 „Stundenlohnarbeiten“ enthielt nur die nachrichtliche und angebotsneutrale Mitteilung der Stundensätze für einzelne Arbeiten. Das so geänderte handschriftliche Angebot beläuft sich damit auf insgesamt €. Soweit handschriftlich eine geänderte Gesamtangebotssumme von € vermerkt wurde und auch die Rechnung auf diesen Betrag ausgestellt wurde, beläuft sich die nicht belegte und schon deshalb auch nicht bescheinigungsfähige Rechnungssumme auf einen Differenzbetrag von €. Im Übrigen geht der Senat davon aus, der Klägerin mit dem geänderten Angebot zunächst ein Nachweis der zur Bescheinigung beantragten Rechnungssumme i. H. v. € gelungen ist.

- 48 Der Bescheinigungsfähigkeit dieser Aufwendungen steht nicht der Einwand der Beklagten entgegen, dass ein Großteil der Leistungen der Firma N. - im Besondern aber die Leistungen nach den Abschnitten 01.08 bis 01.12 - im Zusammenhang mit der Herstellung der nicht bescheinigungsfähigen Tiefgarage stünde und diese deshalb ihrerseits nicht bescheinigungsfähig seien. Denn ob die Aufwendungen für die Herstellung der Tiefgarage bescheinigungsfähig sind, ist für die Bescheinigungsfähigkeit der Aufwendungen für die Außenanlagen nicht maßgeblich. Die Beklagte meint in diesem Zusammenhang sinngemäß, dass die Wiederherstellung der Außenanlagen in Folge eines vorausgegangenen und seinerseits nicht selbst bescheinigungsfähigen Eingriffs in die denkmalgeschützte Substanz nach §10g Abs. 3 Satz 1 EStG nicht bescheinigungsfähig sei. Dem kann nicht gefolgt werden. Zwar wird in Literatur und Rechtsprechung zu Recht anerkannt, dass Aufwendungen nicht bescheinigungsfähig sind, deren zugrundeliegende Leistungen zur irreversiblen Vernichtung des geschützten Kulturgutes führen und dieses damit gerade nicht mehr in situ erhalten wird (VG Gelsenkirchen, Urt. v. 12. Dezember 2019 - 16 K 12444/17 -, juris Rn. 28; Ebner, in: BeckOK EStG a. a. O. m. w. N.). Hier wurde der gestaltete Innenhof aber gerade nicht irreversibel zerstört. Gegenteilig wurde der gestaltete Innenhof und die Einfriedungsmauern wieder denkmalgerecht instandgesetzt. Zu dieser denkmalgerechten Instandsetzung war die Klägerin - ihrer Stellung als Denkmaleigentümerin folgend - gemäß § 8 Abs. 1 SächsDSchG auch verpflichtet. Unabhängig davon war sich die untere Denkmalschutzbehörde im Rahmen des Baugenehmigungsverfahrens zudem des Umstandes bewusst, dass es während der Bauphase zu vorübergehenden Eingriffen in die denkmalgeschützte Substanz kommen konnte. Solche Eingriffe hat sie in der Folge nicht untersagt, sondern positiv geregelt. So führte das Amt für Kultur und Denkmalschutz der Beklagten in seiner Bestätigung vom 6. Juli 2006 ausdrücklich aus, dass demontierbare Bauteile und Ausstattungsgegenstände während der Bauphase sicherzustellen und vor dem unbefugten Zugriff durch Dritte zu schützen waren. Die denkmalgerechte Instandsetzung des gestalteten Innenhofs nach Abschluss der

Baumaßnahmen war zudem auch deshalb erforderlich, weil im Rahmen des Genehmigungsverfahrens zur Errichtung der Tiefgarage das Amt für Kultur und Denkmalschutz der Beklagten ebenfalls am 6. Juli 2006 Stellung nahm und vorgab, dass Materialien, Oberflächen und Farbgebungen in aus der historischen Bebauung überkommenen, ortstypischen Weise auszuführen seien, um eine die Kulturdenkmale beeinträchtigende Wirkung auszuschließen. Ferner war der Freiflächenplan mit detaillierten Angaben zu Farbgebungen, Materialien und Oberflächenbehandlungen von Befestigungs- und Einfassungsmaterialien, Befestigung der oberirdischen Stellplätze, Einfassung von Müllcontainern, Anordnung von Briefkasten- und Wechselsprechanlagen zu ergänzen und dem Amt für Kultur und Denkmalschutz der Beklagten vor Ausführung zur Bestätigung vorzulegen. Eine ggfls. kostensparendere Gestaltung von Tiefgaragendecke und Innenhof war der Klägerin mithin auch im Ergebnis dieser weiteren Stellungnahme der unteren Denkmalschutzbehörde vom 6. Juli 2006 aus Gründen des Denkmalschutzes verwehrt. Die hier im Streit stehenden Aufwendungen für die Außenanlagen stellen damit selbst dann einen denkmalpflegerischen Mehraufwand dar, wenn die Behauptung der Beklagten zuträfe und diese Aufwendungen auf die Herstellung der Tiefgarage und nicht etwa auch auf die umfangreichen Bauarbeiten an den Kulturdenkmalen selbst zurückzuführen seien.

- 49 Auch die Kosten für die Instandsetzung der gepflasterten Wegflächen und die Herstellung der Stellflächen für Müllcontainer sind bescheinigungsfähige Aufwendungen. Soweit der Tatbestand des § 10g Abs. 1 Satz 1 EStG schon seinem Wortlaut nach auf Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen abstellt, folgt der Senat zunächst nicht der von der Beklagten in der mündlichen Verhandlung vom 11. September 2025 geäußerten Rechtsauffassung, wonach der Tatbestand allein die Bescheinigungsfähigkeit von Erhaltungsmaßnahmen regle. Diese verengte Auslegung der Beklagten verletzt die Wortlautgrenze der Norm. So ist es zwar zutreffend, dass der Senat im Rahmen von § 10g EStG Herstellungsmaßnahmen nicht von Erhaltungsmaßnahmen abgrenzen muss, weil das Gesetz insoweit weder tatsächliche noch rechtlich zwischen Instandsetzungs- oder Instandhaltungsmaßnahmen unterscheidet. Allein dies führt nicht dazu, dass Herstellungsmaßnahmen entgegen dem Wortlaut der Norm aus dem Tatbestand auszuschließen seien. Gegenteilig verdeutlicht dieser Wortlaut, dass sich die Bescheinigungsfähigkeit gerade nicht in Erhaltungsmaßnahmen erschöpft, sondern grundsätzlich auch die Kosten für bisher nicht vorhandene Bestandteile mit neuer Funktionalität bescheinigungsfähig sein können. Im Rahmen der systematischen Auslegung ist zudem die Legaldefinition der Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB zu beachten, wonach zu den Herstellungskosten auch Aufwendungen zählen, welche für die Erweiterung eines Vermögensgegenstandes oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Einschränkend ist im Rahmen dieser systematischen Betrachtung allerdings zu berücksichtigen, dass § 10g Abs. 1 EStG nicht auf

die Herstellung eines Vermögensgegenstandes im Allgemeinen, sondern auf die Herstellung schutzwürdiger Kulturgüter im Besonderen abstellt. Aufwendungen für die Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung eines Kulturgutes sind demnach nur bescheinigungsfähig soweit auch seine Schutzwürdigkeit reicht.

- 50 Ausweislich der Bestätigung des Amtes für Kultur und Denkmalschutz der Beklagten vom 6. Juli 2006 stehen der gestaltete Innenhof sowie die Einfriedungsmauern der Wohnanlage unter Denkmalschutz. Das Erscheinungsbild sowie alle Bauteile und Ausstattungsgegenstände, soweit sie originale Substanz darstellen oder zur Nachvollziehbarkeit des Kulturdenkmals unerlässlich sind, stehen unter Schutz und sind im Rahmen des Zumutbaren zu erhalten und denkmalgerecht instand zu setzen. Der Schutz des Erscheinungsbildes des Innenhofes ist untrennbar mit seiner Gestaltung verbunden. Wegflächen und Stellflächen, auch wenn sie neu angelegt werden, tragen ihrerseits zur Gliederung des Innenhofes bei und prägen seine Nachvollziehbarkeit. Sie sind damit Teil seiner Gestaltung. Soweit diese Gestaltung wiederum nicht frei von der Klägerin gewählt wurde, sondern zum Schutz seines überkommenen Erscheinungsbildes denkmalschützerischen Anforderungen genügen musste, stellen auch die Kosten für die Pflasterung der Wegflächen und Herstellung der Stellplätze von Müllcontainern in diesem Einzelfall einen bescheinigungsfähigen, denkmalpflegerischen Mehraufwand dar.
- 51 Der für die Nachträge zu den Außenanlagen mit Rechnung der Firma N.. abgerechnete Betrag i. H. v. € ist indes nicht bescheinigungsfähig, weil es insoweit an Nachweisen mangelt. Es ist weder ersichtlich noch prüfbar, welche Leistungen nachgetragen wurden.
- 52 Bei der Bestimmung der Bescheinigungshöhe ist ausweislich der Rechnung der Firma N.. ein Nachlass i. H. v. . %, ein Abzug i. H. v. ... % für die Kostenbeteiligung am Baustrom und am Bauwasser, ein weiterer Abzug i. H. v. % für die Kostenbeteiligung an der Bauleistungsversicherung sowie ein weiterer Abzug i. H. v. € für die Gewährleistung zu beachten. Von dem grundsätzlich bescheinigungsfähigen Rechnungsbetrag i. H. v. € ist mithin ein Abzug in diesem Umfang vorzunehmen, weil der Klägerin mangels Zahlung insoweit keine Aufwendungen entstanden sind. Mithin belaufen sich die bescheinigungsfähigen weiteren Aufwendungen der Klägerin für die Außenanlagen auf € (netto) bzw. auf € (brutto).
- 53 II. Die Klägerin hat gegenüber der Beklagten keinen Anspruch gemäß § 7i Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1 sowie § 10g Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 EStG auf Bescheinigung weiterer, über den ausgeurteilten Betrag hinausgehender Aufwendungen für die Sanierung und den Umbau der Wohnanlage. Der Bescheid der Beklagten vom 30. November 2012 in Gestalt seines

Widerspruchsbescheids vom 29. September 2015 verletzt sie insoweit nicht in ihren Rechten (§ 113 Abs. 5 VwGO). Das Verwaltungsgericht hat ihre Klage in diesem Umfang zu Recht abgewiesen.

- 54 1. Die Klägerin hat zunächst keinen Anspruch auf die Bescheinigung weiterer Aufwendungen zur Herstellung der streitbefangenen Tiefgarage.
- 55 Gemäß § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG kann der Steuerpflichtige bei einem im Inland belegenen Gebäude, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, abweichend von § 7 Abs. 4 und 5a 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 Satz 3 der Norm sind die Sätze 1 und 2 auf einen im Inland belegenen Gebäudeteil, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, entsprechend anzuwenden. Und nach Satz 4 der Norm kann der Steuerpflichtige bei einem im Inland belegenen Gebäude oder Gebäudeteil, das für sich allein nicht 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 von den Herstellungskosten für Baumaßnahmen vornehmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich sind.
- 56 Der Tatbestand des § 7i Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG stellt damit schon seinem Wortlaut nach nur auf Gebäude (und über Satz 3 der Norm auch auf Gebäudeteile) ab, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften Baudenkmale sind.
- 57 Dieses grammatikalische Normverständnis wird durch die systematische Auslegung unter Beachtung von § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG bestätigt, wonach unter den dort näher bestimmten tatbestandlichen Voraussetzungen die erhöhten Absetzungen von Herstellungskosten für Baumaßnahmen auch dann vorgenommen werden können, wenn das Gebäude oder das Gebäudeteil, welches für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllt, Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage ist, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist. Mithin unterscheidet die Regelungssystematik der Norm zwischen einem als Baudenkmal geschützten Gebäude oder Gebäudeteil nach § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG und einem nicht als Baudenkmal geschützten Gebäude oder Gebäudeteil nach § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG. Aus dem Umkehrschluss dieser Systematik und dem Wortlaut ergibt sich, dass die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als

Einheit geschützte Gebäudegruppe oder Gesamtanlage i. S. v. § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG selbst nicht unter den Gebäudebegriff des § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG fällt. Die geschützte Sachgesamtheit selbst stellt damit keinen tatbestandlichen Anknüpfungspunkt für die erhöhten Absetzungen von Herstellungskosten für Baumaßnahmen dar.

- 58 Auch die systematische Auslegung mit den hier einschlägigen landesrechtlichen Vorschriften i. S. v. § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG bestätigt dieses Normverständnis. Gemäß § 2 Abs. 5 Buchst. a SächsDSchG können Bauwerke Kulturdenkmale sein. Ausweislich von § 2 Abs. 2 SächsDSchG gehören auch Zubehör und Nebenanlagen zu einem Kulturdenkmal, soweit sie mit der Hauptsache eine Einheit von Denkmalwert bilden. Garagen können Nebenanlagen i. S. d. Norm sein. Das Tatbestandsmerkmal der „Einheit von Denkmalwert“ ersetzt dabei nach Sinn und Zweck aber den bürgerlich-rechtlichen Funktionszusammenhang durch einen Funktionszusammenhang der geschichtlichen, künstlerischen, wissenschaftlichen Bedeutung (Martin/Schneider/Wecker/Bregger, SächsDSchG, 1999, Nr. 3 zu § 2). Liegt ein solcher Funktionszusammenhang der geschichtlichen, künstlerischen, wissenschaftlichen Bedeutung vor, bilden Zubehör und Nebenanlagen eine Einheit von Denkmalwert mit dem als Kulturdenkmal geschützten Bauwerk. Nach dem sächsischen Landesrecht bilden Bauwerk, Zubehör und Nebenanlage damit keine Sachgesamtheit von Einzeldenkmalen. Vielmehr ist in einem solchen Fall von einem Einzelkulturdenkmal auszugehen, bestehend aus Bauwerk, Zubehör und Nebenanlage.
- 59 Die historische Auslegung stützt dieses Normverständnis ebenfalls. So lässt sich schon der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses vom 2. November 1977 im Gesetzgebungsverfahren zur Vorgängervorschrift § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG die ausdrückliche Klarstellung entnehmen, dass die steuerliche Vergünstigung nur auf Gebäude beschränkt ist und weder Gartenanlagen noch Inventargegenstände, die Teil eines Denkmals sind, umfasst. Beim Vorliegen einer städtebaulichen Bedeutung im Rahmen eines Ensembles von Gebäuden sollten aber auch Gebäude mitumfasst sein, die für sich gesehen nicht förderungswürdig waren, aber wegen der Gesamtwirkung diese Qualität erlangten (BT-Drs. 8/1118 S. 5 f.). Damit stellte schon der Wille des historischen Gesetzgebers zur Vorgängervorschrift § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG auf die später in § 7i Abs. 1 EStG übernommene Regelungssystematik ab, wonach grundsätzlich nur denkmalgeschützte Gebäude und Gebäudeteile tatbestandlich sein sollten und nicht denkmalgeschützte Gebäude nur dann dem Tatbestand unterfallen sollten, wenn diese Teil eines denkmalgeschützten Ensembles waren und Herstellungskosten an diesen nicht denkmalgeschützten Gebäuden wegen deren (optischer) Gesamtwirkung zum Schutz des äußeren Erscheinungsbildes des Ensembles erforderlich waren. Das Ensemble selbst war demnach aber schon nach dem Willen des historischen Gesetzgebers nicht der tatbestandliche Anknüpfungspunkt der

Vorgängernorm. Dass der Gesetzgeber dieser Regulationsintention des Finanzausschusses im weiteren Gesetzgebungsverfahren entgegengetreten wäre, lässt sich nicht feststellen. Die historische Auslegung zur Einführung des § 7i EStG bestätigt dieses aus der Vorgängervorschrift abgeleitete Normverständnis. Denn § 7i EStG sollte ausweislich des Gesetzentwurfs der Fraktionen von CDU/CSU und FDP vom 14. November 1989 gegenüber § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG vor allem klarstellende Bedeutung zukommen. Weiterhin stellt der Gesetzentwurf ausdrücklich klar, dass nur Gebäude und Gebäudeteile begünstigt sind, die den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzrechtes der Länder unterliegen (BT-Drs. 11/5680 S. 12). Dass der Gesetzgeber dieser Intention der Fraktionen von CDU/CSU und FDP im weiteren Gesetzgebungsverfahren entgegengetreten wäre, lässt sich nicht feststellen. Unter Beachtung der vorstehenden Ausführungen zum Wortlaut der Norm ist dieses Ziel des Gesetzgebers, nämlich die steuerliche Vergünstigung allein auf (denkmalgeschützte) Gebäude und Gebäudeteile zu beschränken, auch klar im Wortlaut und der Systematik der Norm angelegt.

- 60 Auch die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichtes stützt dieses Normverständnis. Demnach liegt der Zweck der Regelung in der Gewährung von Vergünstigungen für Gebäude, die den öffentlich-rechtlichen Bindungen des Denkmalschutzrechtes unterliegen. Eine Erstreckung der steuerlichen Begünstigung auf Anlagen, die keine denkmalgeschützten Funktionen erfüllen, ist unzulässig (BVerwG, Beschl. v. 18. Juli 2001 - 4 B 45.01 -, juris Rn. 7). Auch der Senat hat in diesem Zusammenhang bereits in seinem Beschluss vom 7. Juli 2015 - 1 A 76/14 - unter Rn. 21 (zitiert nach juris) ausgeführt:

„Diese Konnexität tritt auch in den übrigen Regelungen des § 7i Abs. 1 EStG deutlich zutage. Nach Satz 3 ist Satz 1 bei einem im Inland belegenen Gebäudeteil, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist, entsprechend anzuwenden. Daraus folgt, dass sich die Erhaltungs- oder Modernisierungsmaßnahmen auf den denkmalgeschützten relevanten Gebäudeteil beziehen müssen. Nur unter dieser Voraussetzung kommt eine Steuervergünstigung in Betracht. Baumaßnahmen an den übrigen Gebäudeteilen reichen hierfür nicht aus. Erst recht scheidet die Errichtung von Anlagen aus, die mit dem denkmalgeschützten Gebäude oder Gebäudeteil keine bauliche Einheit bilden. Auch Satz 4 ist Ausdruck des gesetzgeberischen Willens, mit dem Mittel der Steuervergünstigung den spezifischen Belastungen Rechnung zu tragen, die das Denkmalschutzrecht mit sich bringt. Bei einem im Inland belegenen Gebäude oder Gebäudeteil, das für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllt, aber Teil einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage ist, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist, kann der Steuerpflichtige die erhöhten Absetzungen von den Herstellungskosten für Baumaßnahmen vornehmen, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich sind. Der Gesetzgeber gibt zu erkennen, dass eine Steuervergünstigung für Gebäude oder Gebäudeteile, die für sich allein nicht die Merkmale eines Baudenkmals erfüllen, ausschließlich unter den in dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen in Betracht kommt. In Übereinstimmung

mit dem Zweck des denkmalschutzrechtlichen Ensembleschutzes, das äußere Erscheinungsbild einer Gebäudegruppe oder Gesamtanlage zu bewahren, werden Baumaßnahmen nur soweit begünstigt, als sie hierzu nach Art und Umfang erforderlich sind. Anders als in den in Satz 1 und Satz 3 geregelten Fällen sind Baumaßnahmen im Inneren des Gebäudes von der Vergünstigung des Satz 4 ausgeschlossen, da sie unter denkmalschutzrechtlichen Gesichtspunkten irrelevant sind. Die Sätze 1, 3 und 4 des § 7i Abs. 1 EStG lassen ein differenziertes, in sich geschlossenes Regelungssystem erkennen, das es verbietet, in den Genuss von Steuervergünstigungen auch Gebäude oder sonstige bauliche Anlagen kommen zu lassen, die nicht den besonderen Bindungen des Denkmalschutzrechts unterliegen.“

- 61 An diesem Normverständnis hält der Senat auch angesichts des vorliegenden Verfahrens fest.
- 62 Auch in der Literatur wird diese Rechtsauffassung geteilt und darauf verwiesen, dass bei nur teilweise unter Denkmalschutz stehenden Gebäuden auch nur die auf diese Teile entfallenden Herstellungskosten begünstigt sind (Kulosa, in: Schmidt, EStG, 43. Auflage 2024, § 7i Rn. 4 m. w. N.). Dabei gilt die Begünstigung auch für unselbständige Gebäudeteile. Dies betrifft etwa Fassaden, Treppenhäuser oder einzelne Räume, die noch die ursprüngliche Bauausführung erkennen lassen. Betriebsvorrichtungen und Außenanlagen (§ 10g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG) sind indes nicht begünstigt (Graw, in: BeckOK, EStG, 22. Ed, 1. Juli 2025, § 7i Rn. 17 f. m. w. N.). Nicht begünstigt sind zudem selbständige Nebengebäude oder sonstige baulich selbständige Anlagen, die nicht Teil des Denkmals sind (Bode, in: Brandis/Heuermann, 177. EL Juni 2025, EStG § 7i Rn. 18 m. w. N.). Denn die Subvention soll gerade die Erhaltung des bestehenden Denkmals fördern (Kulosa, in: Schmidt, EStG a. a. O. Rn. 6).
- 63 Unter Beachtung dieses Normenverständnisses ist zunächst festzustellen, dass die streitgegenständliche Tiefgarage nach den landesrechtlichen Regelungen des Freistaates Sachsen nicht unter Denkmalschutz steht. Ob die Tiefgarage nach steuerrechtlichen Maßstäben als Teil der als Baudenkmale geschützten Mehrfamilienhäuser zu bewerten ist oder aber ein eigenes Bauwerk darstellt, ist für die rechtliche Beurteilung der Bescheinigungsfähigkeit der zu ihrer Herstellung aufgewendeten Kosten für Baumaßnahmen unerheblich. Denn selbst wenn es sich bei der Tiefgarage um einen Teil der denkmalgeschützten Mehrfamilienhäuser handeln würde, wären nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlichen Aufwendungen nach § 7i Abs. 1 Satz 3 EStG nur dann steuerlich begünstigt, wenn die Tiefgarage als Gebäudeteil selbst ein Baudenkmal wäre. Dies ist vorliegend nicht der Fall.
- 64 Steht mithin die Tiefgarage nicht selbst unter Denkmalschutz, sind Herstellungskosten für Baumaßnahmen zu ihrer Errichtung nur dann steuerlich begünstigt, wenn die Tiefgarage Teil einer nach dem Landesrecht als Einheit geschützten Gebäudegruppe oder Gesamtanlage

i. S. v. § 7i Abs. 1 Satz 4 EstG ist und die Herstellungskosten nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich waren.

65 Auch dies ist vorliegend nicht der Fall. So bestätigte das Amt für Kultur und Denkmalschutz der Beklagten am 6. Juli 2006, dass die Wohnanlage aus insgesamt Mehrfamilienhausreihen mit gestaltetem Innenhof und Einfriedungsmauern, traditionelle Geschossbauten mit Walmdach und expressionistischer Backstein- bzw. Klinkerzier gemäß § 10 SächsDSchG in das Verzeichnis der Kulturdenkmale eingetragen und Kulturdenkmal i. S. v. § 2 Abs. 5a SächsDSchG ist. Demnach wird das schützenswerte äußere Erscheinungsbild der Sachgesamtheit durch die traditionellen Geschossbauten mit Walmdach und expressionistischer Backstein- bzw. Klinkerzier sowie durch den gestalteten Innenhof und die Einfriedungsmauern geprägt. Die Tiefgarage wiederum gehört weder zur originalen Bausubstanz noch ist sie - zumal als unterirdisch errichtete Anlage - zur Nachvollziehbarkeit des denkmalgeschützten äußeren Erscheinungsbildes der Wohnanlage erforderlich. Ihr kommt keine geschichtliche, künstlerische oder wissenschaftliche Bedeutung bei. Sie bildet mit dem äußeren Erscheinungsbild der Wohnanlage keine „Einheit von Denkmalwert“ und ist auch nicht zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gesamtanlage erforderlich. Gegenteilig gefährdete ihre Errichtung dieses äußere Erscheinungsbild, so dass die untere Denkmalschutzbehörde mit weiterem Schreiben vom 6. Juli 2006 beauftragte, dass Materialien, Oberflächen und Farbgebungen in aus der historischen Bebauung überkommenen, ortstypischen Weise auszuführen seien, um eine die Kulturdenkmale beeinträchtigende Wirkung auszuschließen. Dass die denkmalgeschützten Mehrfamilienhäuser unterkellert sind und sich ebenso wie die Tiefgarage in den Untergrund erstrecken und mit dieser durch Treppenabgänge sowie Ver- und Entsorgungsleitungen baulich verbunden sind, ändert an dieser rechtlichen Beurteilung ebenso wenig wie die Tatsache, dass die Tiefgarage durch ihre Ein- und Ausfahrt sowie Lichtschächte mit der Oberfläche verbunden ist.

66 Auch auf die allein im Rahmen von § 7i Abs. 1 Satz 1 Variante 1 und Satz 2 EStG maßgebliche Frage, ob die Herstellungskosten nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu sinnvoller Nutzung des Gebäudes als Baudenkmal erforderlich waren, kommt es im Tatbestand nach § 7i Abs. 1 Satz 4 EStG nicht an.

67 Der von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung vom 11. September 2025 gegenteilig vertretenen Rechtsauffassung, wonach tatbestandlicher Anknüpfungspunkt von § 7i Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG auch eine unter Denkmalschutz stehende Sachgesamtheit sein

könne (hier die Wohnanlage insgesamt), kann im Ergebnis der vorstehenden Ausführungen nicht gefolgt werden.

- 68 Anders als die Klägerin meint, ergibt sich diesbezüglich auch nichts Anderes aus der - untergesetzlichen - Bescheinigungsrichtlinie des Sächsischen Staatsministeriums für Infrastruktur und Landesentwicklung zur Anwendung der §§ 7i, 10f und § 11b EStG vom 17. April 2025 (im Folgenden: Bescheinigungsrichtlinie). So greift die Bescheinigungsrichtlinie unter Nr. 2.2 schon das oben dargelegte Normverständnis zu § 7i Abs. 1 EStG auf und legt dieses ihrem sachlichen Anwendungsbereich zugrunde.
- 69 Anders als die Klägerin meint, folgt aus Nr. 3.9 Satz 1 der Bescheinigungsrichtlinie nichts Anderes. Demnach sind Aufwendungen für die Errichtung neuer Stellplätze und Garagen im Zusammenhang mit baulichen Maßnahmen an einem Baudenkmal nicht bescheinigungsfähig, es sei denn, die Errichtung eines Stellplatzes oder einer Garage ist aus denkmalpflegerischen Gründen innerhalb des Baudenkmals nicht angemessen und aus baurechtlichen Gründen für die beabsichtigte sinnvolle Nutzung unerlässlich. Die Klägerin meint, die Bescheinigungsfähigkeit der Herstellungskosten für Baumaßnahmen an der Tiefgarage vorliegend auf diese Regelung stützen zu können. Dieser Rechtsauffassung kann nicht gefolgt werden. Die Klägerin übersieht, dass nach der Bescheinigungsrichtlinie Aufwendungen für die Errichtung von Stellplätzen oder Garagen nur dann bescheinigungsfähig sind, wenn diese aus baurechtlichen Gründen für die beabsichtigte sinnvolle Nutzung unerlässlich sind. Auf die sinnvolle Nutzung des Baudenkmals allein und mithin auf eine rein wirtschaftliche Betrachtung kommt es hier gerade nicht an. Maßgeblich ist vielmehr, ob sich aus der beabsichtigten Nutzungsart baurechtliche Anforderungen an die Bereitstellung von Stellplätzen knüpfen. Dies war vorliegend in Bezug auf die Tiefgarage nicht der Fall. So war vorliegend die Herstellung einer Tiefgarage mit 78 unterirdischen Stellplätzen baurechtlich zur sinnvollen Nutzung der Wohnanlage gerade nicht gefordert. Denn die Verpflichtung nach § 49 SächsBO im Rahmen der Sanierung der Wohnanlage 22 zusätzliche Stellplätze zu schaffen, beschränkte sich allein auf die von der Klägerin gesondert hergestellten 22 oberirdischen Stellplätze.
- 70 Soweit nach Nr. 3.9 Satz 6 der Bescheinigungsrichtlinie Aufwendungen für Garagen und Stellplätze auch dann bescheinigungsfähig sind, wenn sie in einem Baudenkmal eingerichtet werden (z. B. einer ehemaligen Remise) und zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung des Baudenkmals unerlässlich sind, folgt daraus ebenfalls nichts Anderes. Wie oben ausgeführt, greift die Bescheinigungsrichtlinie mit Nr. 2.2 Satz 1 und 2 zunächst die Regelungssystematik des § 7i Abs. 1 EStG auf. Die im Tatbestand von Nr. 3.9 Satz 6 der Bescheinigungsrichtlinie verwendete Präposition „in“ verdeutlicht ebenso wie das angegebene Beispiel, dass die Herstellungskosten für Stellplätze und Garagen nur dann bescheinigungsfähig sind, wenn sie

in dem Baudenkmal selbst eingerichtet werden. Soweit Nr. 3.9 Satz 6 der Bescheinigungsrichtlinie damit allein auf Stellplätze und Garagen in einem Baudenkmal abstellt, ergibt sich mithin unter Beachtung von Nr. 2.2 Satz 1 der Bescheinigungsrichtlinie, dass der Tatbestand ausschließlich die Einrichtung von Stellplätzen und Garagen in denkmalgeschützten Gebäuden oder Gebäudeteilen umfasst. Die Errichtung von Stellplätzen und Garagen im Denkmalsbereich einer geschützten Gesamtanlage i. S. v. Nr. 2.2 Satz 2 der Bescheinigungsrichtlinie unterfällt demgegenüber der hier nicht einschlägigen allgemeinen Regelung zur Bescheinigungsfähigkeit von Kosten zur Errichtung von Stellplätzen nach Nr. 3.9 Satz 1 der Bescheinigungsrichtlinie. Dies wird auch durch den systematischen Vergleich des Wortlautes von Nr. 3.9 Satz 1 und Satz 6 der Bescheinigungsrichtlinie bestätigt. Während Satz 1 auf die Errichtung von Stellplätzen und Garagen außerhalb eines Baudenkmals abstellt, stellt Satz 6 auf die Einrichtung von Stellplätzen und Garagen innerhalb des Baudenkmals ab. Der Richtliniengeber unterscheidet mithin zwischen der Errichtung und der Einrichtung von Stellplätzen und Garagen. Eine Einrichtung von Stellplätzen und Garagen kommt demnach nur innerhalb bestehender Baudenkmale in Betracht. Da die Tiefgarage - wie oben ausgeführt - hier aber keine Einheit von Denkmalwert mit den geschützten Mehrfamilienhäusern bildet, erstreckt sich deren Denkmalschutz auch nicht auf die Tiefgarage, weshalb diese nicht innerhalb der Baudenkmale eingerichtet wurde (Nr. 3.9 Satz 6 der Bescheinigungsrichtlinie), sondern nur im Zusammenhang mit baulichen Maßnahmen an diesen Baudenkmalen errichtet wurde (Nr. 3.9 Satz 1 der Bescheinigungsrichtlinie).

- 71 Eine Bescheinigungsfähigkeit der Herstellungskosten für die Tiefgarage kommt vorliegend auch nicht nach § 10g Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 2 EStG in Betracht. Denn nach § 10g Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 2 EStG ist bei Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an Kulturgütern im Sinne des Satzes 2 Nr. 1 und 2 § 7i Abs. 1 Satz 1 bis 4 EStG sinngemäß anzuwenden. Mithin scheidet eine Bescheinigungsfähigkeit der Herstellungskosten für die Tiefgarage auch insoweit aus den oben dargelegten Gründen aus.
- 72 2. Die Klägerin hat auch keinen Anspruch auf die Bescheinigung weiterer Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Ausbau der Dachgeschosse zu Wohnzwecken, einschließlich der Herstellungskosten zur Neuerrichtung und Vergrößerung der Gauben und dem Einbau neuer Dachflächenfenster (im Folgenden: Ausbau der Dachgeschosse).
- 73 Die Herstellungskosten für Baumaßnahmen zum Ausbau der Dachgeschosse betreffen zwar die denkmalgeschützten Mehrfamilienhäuser, so dass der Tatbestand des § 7i Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG grundsätzlich eröffnet ist. Allerdings waren die zur Bescheinigung beantragten Herstellungskosten für diese Baumaßnahmen vorliegend nach Art und Umfang zur sinnvollen Nutzung der denkmalgeschützten Mehrfamilienhäuser nicht erforderlich

i. S. v. § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG. Dabei ist eine sinnvolle Nutzung nach § 7i Abs. 1 Satz 2 EStG nur anzunehmen, wenn das Gebäude in der Weise genutzt wird, dass die Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes auf die Dauer gewährleistet ist.

- 74 Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang die Rechtsauffassung vertritt, dass das Tatbestandsmerkmal der "Erforderlichkeit" hier weit und im Sinne von "angemessen" zu verstehen sei, folgt der Senat diesem Normverständnis nicht.
- 75 Schon nach dem allgemeinen Sprachverständnis werden die Adjektive „erforderlich“ und „angemessen“ ihrem Wortsinn nach nicht als Synonyme verwendet. Die Bedeutung des Adjektivs „erforderlich“ wird vom Duden als für einen bestimmten Zweck unbedingt notwendig bzw. unerlässlich beschrieben. Die Bedeutung des Adjektivs „angemessen“ wird vom Duden indes als richtig bemessen bzw. adäquat beschrieben. Daraus folgt, dass dem Wortsinn nach zwar etwas Erforderliches auch immer angemessen ist aber aus dem Umkehrschluss folgt keinesfalls, dass etwas Angemessenes auch immer erforderlich wäre. Diese dem allgemeinen Sprachgebrauch entlehnte sprachliche Unterscheidung der Adjektive „erforderlich“ und „angemessen“ findet sich auch in der Systematik des Einkommensteuergesetzes. Es unterscheidet zwischen der Erforderlichkeit i. S. v. § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG sowie § 10g Abs. 3 Satz 1 EStG auf der einen und der (Un-)Angemessenheit i. S. v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG auf der anderen Seite. Das Einkommensteuergesetz greift damit das allgemeine Sprachverständnis im gesetzlichen Regelungskontext auf. Dass der Gesetzgeber hier mit zwei unterschiedlichen Adjektiven einen identischen Sinngehalt zum Ausdruck bringen wollte, ist nach der grammatikalischen und systematischen Auslegung daher nicht naheliegend.
- 76 Aber auch die von der Klägerin in Bezug genommene historische Auslegung stützt ihr Normverständnis nur vordergründig. Schon dem Gesetzgebungsverfahren zur Vorgängervorschrift § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG lässt sich nicht der von ihr behauptete Sinngehalt entnehmen. Richtig ist zwar, dass der Finanzausschuss in seiner Beschlussempfehlung und seinem Bericht vom 2. November 1977 im Normtext auf die Erforderlichkeit von Aufwendungen abstellte, während er in der Normbegründung an selber Stelle die bloße Angemessenheit genügen ließ (BT-Drs. 8/1118 S. 4 f.). Allein hieraus lässt sich nicht ableiten, dass der historische Gesetzgeber beide Worte damit als inhaltliche Synonyme verwenden wollte. Denn diese später vom Bundestag auch tatsächlich angenommene Änderung des Entwurfstextes ging ursprünglich nicht auf den federführenden Finanzausschuss, sondern auf den mitberatenden Innenausschuss zurück. So hatte zunächst der Innenausschuss angeregt, auch solche Aufwendungen steuerlich zu begünstigen, die nach einer Bescheinigung der nach Landesrecht zuständigen Stelle nach Art und Umfang zur

Erhaltung und sinnvollen Nutzung angemessen waren. Im Ergebnis seiner Beratung hat der federführende Finanzausschuss in Anlehnung - aber gerade nicht in Übernahme dieser Formulierung aus dem Innenausschuss - den späteren Normtext vorgeschlagen. Anders als noch der Änderungsvorschlag aus dem Innenausschuss ließ der vorgeschlagene Normtext des Finanzausschusses gerade nicht die bloße Angemessenheit der Aufwendungen genügen, sondern verlangte vielmehr deren Erforderlichkeit. Dass hier kein sprachliches Versehen vorlag, verdeutlichte der Finanzausschuss zusätzlich mit seinen Ausführungen im Bericht der Abgeordneten E... und S....., wonach sich sein Änderungsvorschlag nur an die Anregungen des Innenausschusses anlehnte (BT-Drs. 8/1118 S. 5), diese damit aber gerade nicht wort- und sinngleich übernahm. Die historische Auslegung zur Einführung des § 7i EStG bestätigt dieses aus der Vorgängervorschrift abgeleitete Normverständnis. Denn § 7i EStG sollte gegenüber § 51 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. y EStG vor allem klarstellende Bedeutung zukommen (BT-Drs. 11/5680 S. 12). Trotz seiner Intention, den Normtext klarer zu fassen, hat der Gesetzgeber aber keine Veranlassung gesehen, das Adjektiv erforderlich durch das Adjektiv angemessen zu ersetzen. Auch dieses absichtsvolle Unterlassen bestätigt, dass der Gesetzgeber im Tatbestand des § 7i EStG bewusst auf erforderliche und nicht nur angemessene Aufwendungen abstellt.

- 77 Zur sinnvollen Nutzung des Baudenkmals i. S. v. § 7i Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG sind Aufwendungen demnach erforderlich, wenn das Gebäude in der Weise genutzt wird, dass die Erhaltung der schützenswerten Substanz des Gebäudes auf die Dauer gewährleistet ist. Für die Bescheinigungsfähigkeit von entstandenen Aufwendungen genügt es hier also gerade nicht, dass diese Aufwendungen aus denkmalpflegerischer Sicht angemessen oder vertretbar waren. Sie müssen vielmehr, gemessen am Zustand des Baudenkmals vor Beginn der Baumaßnahmen, geboten gewesen sein, um den unter denkmalpflegerischen Gesichtspunkten erstrebenswerten Zustand herbeizuführen (vgl. BVerwG, Beschl. v. 28. Juni 2017 - 4 B 22.1 -, juris Rn. 14; BFH, Beschl. v. 8. September 2004 - X B 51/04 -, juris Rn. 5 m. w. N.; Senatsurt. v. 20. September 2018 - 1 A 247 -, juris Rn. 24 m. w. N.). Die mit der sinnvollen Nutzung des Baudenkmals in Verbindung stehenden Aufwendungen müssen also eine dauerhafte Erhaltung der schützenswerten Bausubstanz gewährleisten (BVerwG, Beschl. v. 28. Juni 2017 - 4 B 22.17 -, juris Rn. 4; Pfirrmann, in: Kirchhof/Seer, EStG, 22. Auflage 2023, § 7i Rn. 2). Hierfür gelten strenge Maßstäbe; allein der Wunsch nach einer besseren wirtschaftlichen Nutzung des Gebäudes rechtfertigt die Förderung gemäß § 7i EStG nicht (Kulosa, in: Schmidt, EStG a. a. O. Rn. 4 m. w. N.). Bau- bzw. Einbaumaßnahmen sind also nicht schon deshalb erforderlich, weil sie zu einer besseren wirtschaftlichen oder sonstigen Nutzbarkeit des Gebäudes führen (vgl. BVerwG, Beschl. v. 8. Juli 2014 - 4 B 18.14 -, juris Rn. 5 m. w. N.; Senatsurt. v. 20. September 2018 - 1 A 247/17 -, juris Rn. 24 m. w. N.). Entscheidend ist vielmehr, ob die einzelne

Baumaßnahme - gemessen an der beabsichtigten Nutzungsart - rechtlich gefordert war oder wegen neuzeitlicher Nutzungserfordernisse vom Markt verlangt wurde (BVerwG, Beschl. v. 28. Juni 2017 - 4 B 22.17 -, juris Rn. 6) und darüber hinaus die dauerhafte Erhaltung der schützenswerten Bausubstanz gewährleistet (Senatsbeschl. v. 12. April 2019 - 1 A 173/18 -, juris Rn. 17).

- 78 Ausgehend von dieser Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Erforderlichkeit von Aufwendungen zur sinnvollen Nutzung des Baudenkmals i. S. v. § 7i Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG waren die Herstellungskosten für die Baumaßnahmen zum Ausbau der Dachgeschosse hier nicht erforderlich.
- 79 Im Ausgangspunkt ist dabei zunächst der für die Erforderlichkeitsprüfung maßgebliche Prognosezeitpunkt zu bestimmen. Nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts ist die Erforderlichkeit von Aufwendungen am Zustand des Denkmals vor Beginn der Baumaßnahmen zu messen (BVerwG, Beschl. v. 28. Juni 2017 - 4 B 22.17 -, juris Rn. 5 m. w. N.). Der Prognosezeitpunkt liegt demnach vor Beginn der Baumaßnahmen und nicht nach deren Fertigstellung. Angesichts der Bauantragstellung vom 5. Mai 2006 und der Baugenehmigungserteilung vom 3. August 2006 ist mithin auf das Jahr 2006 als Prognosezeitpunkt abzustellen. Die gegenteilige Auffassung der Beklagten, wonach auf das Jahr 2008 abzustellen sei, erweist sich als rechtsfehlerhaft.
- 80 Im Jahr 2006 war der Ausbau der Dachgeschosse zu Wohnzwecken zunächst rechtlich nicht gefordert.
- 81 Er war aber auch nicht wegen neuzeitlicher Nutzungserfordernisse vom Markt verlangt worden. Aus den vorliegenden und auf den Prognosezeitpunkt bezogenen Erkenntnismitteln - dem Mietspiegel der Beklagten und dem Wohnungsmarktbericht der Beklagten jeweils aus dem Jahr 2006 - ergibt sich nicht, dass der Ausbau von Dachgeschossen zu Wohnzwecken als neuzeitliches Nutzungserfordernis vom Wohnungsmarkt der Beklagten verlangt worden war. So ist nicht ersichtlich, dass die Vermietbarkeit von Wohngebäuden im Stadtgebiet der Beklagten davon abhängig gewesen wäre, dass auch deren Dachgeschosse zu Wohnzwecken ausgebaut waren. Letztlich hat auch die Klägerin vorgetragen, dass die nicht ruinösen Wohnungen der Wohnanlage auch vor deren Sanierung - und mithin vor dem Ausbau der Dachgeschosse - vermietet waren. Das spricht zusätzlich gegen ein damals bestehendes neuzeitliches Nutzungserfordernis zum Ausbau von Dachgeschossen bei Wohngebäuden im Stadtgebiet der Beklagten. Dass der Ausbau der Dachgeschosse Auswirkungen auf die Wirtschaftlichkeit der sinnvollen Nutzung der Wohnanlage hat und durch die Vermietung zusätzlicher Wohnungen zusätzliche Mitzinseinnahmen erwirtschaftet werden können, ist

demgegenüber rechtlich nicht maßgeblich. Wie oben ausgeführt, gelten für die Erforderlichkeit strenge Maßstäbe; allein der Wunsch nach einer besseren wirtschaftlichen Nutzung des Gebäudes rechtfertigt die Förderung gemäß § 7i EStG gerade nicht. Die Erforderlichkeit des Ausbaus der Dachgeschosse kann folgerichtig nicht damit begründet werden, dass er zu einer besseren wirtschaftlichen Nutzbarkeit der denkmalgeschützten Mehrfamilienhäuser geführt hat.

- 82 3. Die Klägerin hat auch keinen Anspruch auf die Bescheinigung weiterer Aufwendungen zur Herstellung von Balkonanlagen und Loggien.
- 83 Die Herstellungskosten für Baumaßnahmen zur Errichtung von Balkonanlagen und Loggien betreffen zwar die denkmalgeschützten Mehrfamilienhäuser, so dass der Tatbestand des § 7i Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG grundsätzlich eröffnet ist. Allerdings waren die zur Bescheinigung beantragten Herstellungskosten für diese Baumaßnahmen vorliegend nach Art und Umfang zur sinnvollen Nutzung der denkmalgeschützten Mehrfamilienhäuser ebenfalls nicht erforderlich i. S. v. § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG.
- 84 Im Jahr 2006 war die Herstellung von Balkonanlagen und Loggien zunächst rechtlich nicht gefordert.
- 85 Sie war aber auch nicht wegen neuzeitlicher Nutzungserfordernisse vom Markt verlangt worden. Aus den vorliegenden und auf den Prognosezeitpunkt bezogenen Erkenntnismitteln - dem Mietspiegel der Beklagten und dem Wohnungsmarktbericht der Beklagten jeweils aus dem Jahr 2006 - ergibt sich nicht, dass Balkone oder Loggien damals ein vom Markt verlangtes neuzeitliches Nutzungserfordernis dargestellt hätten. Den Ausführungen der Klägerin zu einem vermeintlichen Marktzwang zur Errichtung von Balkonanlagen und Loggien folgt der Senat nicht. Zwar ist der Klägerin zuzustimmen, dass schon zum Prognosezeitpunkt 68 % der Wohnungen im Stadtgebiet der Beklagten über einen Balkon, eine Loggia, eine Veranda oder eine Terrasse verfügten (s. Wohnungsmarktbericht der Beklagten 2006 S. 19, Bl. 923 Bd. V d. A.). Allerdings ist zu berücksichtigen, dass sich der Leerstand im Stadtgebiet der Beklagten zum Prognosezeitpunkt schwerpunktmäßig auch auf Stadtteile mit teils sehr guten Wohnlagen bezog (s. Wohnungsmarktbericht der Beklagten 2006 S. 22, Bl. 926 Bd. V d. A.). Auch der Mietspiegel 2006 der Beklagten weist das Fehlen von Balkonen, Loggien oder Terrassen zwar als wohnwertmindernde Merkmale aus (s. Mietspiegel 2006 der Beklagten S. 18, Bl. 897 Bd. V d. A.). Jedoch weist der Mietspiegel 2006 Balkone, Loggien und Terrassen nur den zusätzlichen Ausstattungsmerkmalen für die Spanneneinordnung zu. Diesen zusätzlichen Ausstattungsmerkmalen kommt im Rahmen der Wohnraumvermietung damit nicht dasselbe maßgebliche Gewicht zu, wie denjenigen Ausstattungsmerkmalen,

welche die Ausstattungsklassen selbst prägen (s. Mietspiegel 2006 S. 9, Bl. 891 Bd. V d. A.). Zu berücksichtigen ist auch, dass der Stadtteil, in welchem die klägerische Wohnanlage belegen ist, zum Prognosezeitpunkt zu den „stabilisierten Verlierern“ der Einwohnerentwicklung gehörte und im Berichtszeitraum einen höheren Anteil an Arbeitslosen aufwies (s. Wohnungsmarktbericht der Beklagten 2006 S. 6 und 12, Bl. 910 und 916 Bd. V d. A.). Die Annahme, dass im Marktumfeld des Stadtteils als „stabilisierten Verlierer“ mit einem erhöhten Anteil arbeitsloser Bewohner mietzinssteigernde Balkonanlagen und Loggien wegen neuzeitlicher Nutzungserfordernisse vom Mietmarkt verlangt worden wären, ist deshalb schon nicht naheliegend. Dass es kein dementsprechendes neuzeitliches Nutzungserfordernis gab, ergibt sich letztlich aber auch aus dem Sachvortrag der Klägerin selbst. Denn sie hat vorgetragen, dass die nicht ruinösen Wohnungen der Wohnanlage auch vor deren Sanierung - und mithin ohne die neu errichteten Balkonanlagen und Loggien - vermietet waren. Auch das spricht gegen ein vom Markt verlangtes neuzeitliches Nutzungserfordernis nach Balkonen und Loggien. Dass die Herstellung von Balkonanlagen und Loggien Auswirkungen auf die Wirtschaftlichkeit der sinnvollen Nutzung der Wohnanlage hat und mit ihnen zusätzliche Mitzinseinnahmen erwirtschaftet werden können, ist demgegenüber nicht maßgeblich. Wie oben ausgeführt, gelten für die Erforderlichkeit strenge Maßstäbe. Allein der Wunsch nach einer besseren wirtschaftlichen Nutzung eines Gebäudes rechtfertigt die Förderung gemäß § 7i EStG nicht. Die Erforderlichkeit der Errichtung von Balkonen und Loggien kann folgerichtig nicht damit begründet werden, dass diese zu einer besseren wirtschaftlichen Nutzbarkeit der denkmalgeschützten Mehrfamilienhäuser geführt haben.

- 86 4. Die Klägerin hat auch keinen Anspruch auf die Bescheinigung weiterer Aufwendungen zur Herstellung der Briefkastenanlagen nach § 10g Abs. 1 Satz 1 und 2 Nr. 3, Abs. 3 Satz 1 EStG.
- 87 Als freistehende Anlage ist sie zunächst nicht Teil eines Gebäudes oder Gebäudeteiles, so dass nicht auf den Tatbestand des § 7i Abs. 1 EStG, sondern auf den Tatbestand des § 10g Abs. 1 EStG abzustellen ist. Als sonstige Anlage i. S. v. § 10g Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG kommt eine Bescheinigung der Erforderlichkeit von Aufwendungen zu ihrer Herstellung nach § 10g Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 10g Abs. 3 Satz 1 EStG nur in Betracht, soweit sie nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften unter Schutz gestellt ist.
- 88 Dies ist vorliegend nicht der Fall. Ausweislich der Bescheinigung des Amtes für Kultur und Denkmalschutz der Beklagten vom 6. Juli 2006 steht die Wohnanlage aus insgesamt Mehrfamilienhausreihen mit gestaltetem Innenhof und Einfriedungsmauern, traditionelle Geschossbauten mit Walmdach und expressionistischer Backstein- bzw. Klinkerzier unter

Denkmalschutz. Ausweislich dieser abschließenden Aufzählung kam schon den historischen Briefkästen kein Denkmalwert zu. Dies gilt vorliegend umso mehr für die neu errichteten, modernen freistehenden Briefkastenanlagen.

- 89 5. Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Bescheinigung weiterer Aufwendungen für Baumfäll- und Rodungsarbeiten nach § 10g Abs. 1 Satz 1 und 2 Nr. 3, Abs. 3 Satz 1 EStG.
- 90 Ausweislich von § 10g Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 EStG sind Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern nur bescheinigungsfähig, wenn die Maßnahmen in Abstimmung mit der in Absatz 3 genannten Stelle durchgeführt worden sind. Eine solche Abstimmung ist in Bezug auf die nach der lfd. Nr. 1 des zum Bescheid gehörenden Rechnungsverzeichnisses zur Bescheinigung beantragten Baumfäll- und Rodungsarbeiten nicht erfolgt.
- 91 Für die Begünstigung nach § 7i EStG ist anerkannt, dass diese voraussetzt, dass die Baumaßnahmen in Abstimmung mit der nach Landesrecht zuständigen oder von der Landesregierung bestimmten Stelle durchgeführt worden sind (§ 7i Abs. 1 Satz 6 EStG). Die Abstimmung erfordert, dass die Baumaßnahmen einverständlich und bei Bedarf detailliert hinsichtlich Art, Umfang und fachgerechter Ausführung festgelegt sind. Diese muss vor Beginn der Baumaßnahmen oder einer eventuellen Planungsänderung erfolgen. Der Steuerpflichtige hat die Abstimmung mit der zuständigen Stelle durch die Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG, durch Schriftverkehr mit der zuständigen Behörde oder in sonstiger Weise nachzuweisen. Im Regelfall wird die zuständige Stelle einen entsprechenden Hinweis in die Bescheinigung nach § 7i Abs. 2 EStG aufnehmen. Erklärt die zuständige Stelle, dass sämtliche künftigen Maßnahmen die Voraussetzungen des § 7i EStG erfüllen, genügt diese Pauschalbescheinigung nicht (Graw in: BeckOK, EStG, 22. Edition, Stand 1. Juli 2025, § 7i Rn. 37 m. w. N.). Nach grammatikalisch, systematischer Auslegung gilt nichts Anderes für die Abstimmung der Maßnahmen nach § 10g Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 EStG.
- 92 Ausweislich der lfd. Nr. 1 des zum Bescheid gehörenden Rechnungsverzeichnisses datiert die Rechnung über die Baumfäll- und Rodungsarbeiten bereits auf den 6. April 2006. Aber erst am 5. Mai 2006 stellte die Klägerin bei der Beklagten den Bauantrag zur Sanierung der Wohnanlage. Eine Abstimmung dieser Baumfäll- und Rodungsarbeiten noch vor deren Durchführung - und mithin noch Bauantragstellung - ist weder nachgewiesen noch ersichtlich.
- 93 6. Die Klägerin hat auch keinen Anspruch auf Bescheinigung von Aufwendungen für die Außenbeleuchtung nach § 10g Abs. 1 Satz 1 und 2 Nr. 3, Abs. 3 Satz 1 EStG.

- 94 Ausweislich von § 10g Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 EStG sind nur Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern bescheinigungsfähig. Der gestaltete Innenhof der Wohnanlage und die Einfriedungsmauern stehen ausweislich der Zustimmung der unteren Denkmalschutzbehörde vom 4. Juli 2006 nach den einschlägigen Vorschriften des sächsischen Landesrechtes unter Denkmalschutz. Als bauliche und sonstige Anlagen i. S. v. § 10g Abs. 1 Satz 1 und 2 Nr. 3 EStG sind sie betreffende Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen daher grundsätzlich nach § 10g Abs. 3 Satz 1 EStG bescheinigungsfähig. Allerdings handelt es sich bei der Lieferung und Montage der B... Aufsatzmastleuchten einschließlich Leuchtmittel und notwendigem Befestigungsmaterial, den B... Lichtmasten mit Tür sowie dem B... Anschlusskasten für diese Mastleuchten nach Rechnungspositionen 04.110, 04.120 und 04.130 der Rechnung der Firma B..... GmbH vom 2. Juli 2008 (Ifd. Nr. 608) nicht um bescheinigungsfähige Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an dem gestalteten Innenhof oder den Einfriedungsmauern.
- 95 Wie oben ausgeführt, sind auf Beleuchtung entfallende Kosten keine bescheinigungsfähigen Aufwendungen für Herstellungs- oder Erhaltungsmaßnahmen (Vogel, in: Brandis/Heuermann a. a. O. beck-online Rn. 56 m. w. N.). Die Bescheinigungsfähigkeit von Aufwendungen erschöpft sich zwar nicht in bloßen Erhaltungsmaßnahmen, sondern kann sich grundsätzlich auch auf die Kosten für bisher nicht vorhandene Bestandteile mit neuer Funktionalität erstrecken und Aufwendungen umfassen, welche für die Erweiterung eines schutzwürdigen Kulturgutes oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Einschränkend ist im Rahmen der systematischen Auslegung aber zu beachten, dass § 10g Abs. 1 EStG - anders als § 255 Abs. 2 HGB - nicht auf die Herstellung eines Vermögensgegenstandes im Allgemeinen, sondern auf die Herstellung schutzwürdiger Kulturgüter im Besonderen abstellt. Hierauf hat die Beklagte berechtigterweise hingewiesen. Aufwendungen für die Erweiterung oder die wesentliche Verbesserung eines Kulturgutes sind demnach nur bescheinigungsfähig, soweit auch seine Schutzwürdigkeit reicht.
- 96 Dies ist vorliegend in Bezug auf die Außenbeleuchtung nicht der Fall. Ausweislich der Bestätigung des Amtes für Kultur und Denkmalschutz der Beklagten vom 6. Juli 2006 stehen der gestaltete Innenhof sowie die Einfriedungsmauern der Wohnanlage unter Denkmalschutz. Das Erscheinungsbild sowie alle Bauteile und Ausstattungsgegenstände, soweit sie originale Substanz darstellen oder zur Nachvollziehbarkeit des Kulturdenkmals unerlässlich sind, stehen unter Schutz und sind im Rahmen des Zumutbaren zu erhalten und denkmalgerecht instand zu setzen. Auf dieses geschützte Erscheinungsbild des Innenhofes oder der Einfriedungsmauern hat die Außenbeleuchtung keine relevanten Auswirkungen. So mag die

Außenbeleuchtung zwar die sinnvolle Nutzung des Innenhofs durch die Mieter bei schlechten Sichtverhältnissen erleichtern und Grundstückszugänge besser ausleuchten. Wie ausgeführt, kommt es darauf im Rahmen des Tatbestandes von § 10g EStG jedoch nicht an. Maßgeblich ist vielmehr, dass das äußere Erscheinungsbild des Innenhofs und der Einfriedungsmauern durch die Außenbeleuchtung nicht geprägt wird.

- 97 7. Die Klägerin hat auch keinen Anspruch auf die Bescheinigung weiterer Aufwendungen für Badeinrichtungen und Innenbeleuchtung (wie Handtuchhalter, Möbel, Regale, Lampen, Lichtleisten, Spiegel oder Bürstengarnituren).
- 98 Ausweislich des Wortlautes von § 7i Abs. 1 Satz 1 EStG sind zunächst Herstellungskosten für Baumaßnahmen vom Tatbestand umfasst. Der unbestimmte Rechtsbegriff der Herstellungskosten wird in § 7i EStG nicht legal definiert. Im Rahmen der systematischen Auslegung ist im Ausgangspunkt der Begriffsbestimmung auf § 255 Abs. 2 HGB abzustellen. Demnach sind Herstellungskosten die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung einbezogen werden, soweit diese auf den Zeitraum der Herstellung entfallen. Forschungs- und Vertriebskosten dürfen nicht einbezogen werden. Zu beachten ist jedoch, dass § 7i EStG nicht pauschal auf Herstellungskosten für Vermögensgegenstände abstellt oder gar auf § 255 Abs. 2 HGB verweist. Vielmehr beschränkt der insoweit enger gefasste Wortlaut von § 7i Abs. 1 EStG die Bescheinigungsfähigkeit auf Herstellungskosten für Baumaßnahmen, worauf die Beklagte zu Recht hingewiesen hat. Soweit demnach nicht alle mit der Herstellung eines Vermögensgegenstandes verbundenen Kosten bescheinigungsfähig sind, ist im Rahmen des § 7i Abs. 1 EStG abzugrenzen, welche Herstellungskosten in einem sachlichen Zusammenhang zu tatbestandlichen Baumaßnahmen stehen.
- 99 Unter Beachtung dieser rechtlichen Maßstäbe sind die Aufwendungen für Badeinrichtungen und Innenbeleuchtung (wie Handtuchhalter, Möbel, Regale, Lampen, Lichtleisten, Spiegel oder Bürstengarnituren) vorliegend nicht bescheinigungsfähig, weil es sich nicht um Herstellungskosten für Baumaßnahmen, sondern um Erwerbskosten für Einrichtungsgegenstände handelt.

- 100 8. Die Klägerin hat auch keinen Anspruch auf die Bescheinigung weiterer Aufwendungen für Umzugsbeihilfen, Entmietungen, Rechtsbeistände, Schlüsseldienste, Erstellung von Kopien, Paketdienstleistungen, Versicherungen, Finanzierungskosten und für Kosten der Fällgenehmigungen.
- 101 Nach den vorstehend dargelegten Grundsätzen handelt es sich zunächst nicht um Herstellungskosten für Baumaßnahmen, weil diese Aufwendungen keinen sachlichen Bezug zu Baumaßnahmen aufweisen. Vielmehr sind sie in deren Vorfeld angefallen und dienen dem Zweck, die Baufreiheit herzustellen. Dem Sinn und Zweck des § 7i EStG folgend stellen diese Kosten aber keinen denkmalpflegerischen Mehraufwand dar, dessen Ausgleich die Norm beabsichtigt. Denn bei den Kosten zur Herstellung der Baufreiheit handelt es sich um Jedermannskosten, welche ein jeder Bauherr - unabhängig vom Denkmalwert eines Gebäudes oder Gebäudeteils - zu tragen hat.
- 102 Diese Aufwendungen stellen auch keine nach § 7i Abs. 1 Satz 5 EStG bescheinigungsfähigen Anschaffungskosten dar. Neben begünstigten Herstellungskosten i. S. d. § 7i Abs. 1 Satz 1 bis 4 EStG sind nach dieser Norm auch Anschaffungskosten begünstigt, die auf ihrerseits begünstigte Baumaßnahmen entfallen, soweit diese nach dem rechtswirksamen Abschluss eines obligatorischen Erwerbsvertrags oder eines gleichstehenden Rechtsakts durchgeführt worden sind. Die Anschaffungskosten müssen auf die Baumaßnahmen entfallen, der Grund und Boden ist nicht begünstigt. Vorausgesetzt wird, dass die noch nicht durchgeführten Baumaßnahmen gleichsam „miterworben“ werden. Dies erfordert, dass die Baumaßnahmen nach dem maßgebenden Zeitpunkt begonnen und abgeschlossen werden. Bei sog. Funktionsträgergebühren - dabei handelt es sich weder um einen originär steuerrechtlichen Begriff noch kommt diesem im allgemeinen Sprachgebrauch eine einheitliche Bedeutung zu - ist zu differenzieren: Die sich dahinter verbergenden Einzelaufwendungen sind dem Grund und Boden, der Altbaubsubstanz des Gebäudes, den begünstigten Sanierungsaufwendungen i. S. d. § 7i EStG oder den übrigen Baumaßnahmen zuzuordnen. Ist eine unmittelbare Zuordnung nicht möglich, hat sie schätzweise - ggf. anteilig - zu erfolgen (Graw, in: BeckOK, EStG a. a. O. Rn. 33-35 m. w. N.).
- 103 Demnach kann vorliegend offenbleiben, ob es sich bei den zur Bescheinigung beantragten Aufwendungen um Anschaffungskosten handelt, denn selbst falls dies bejaht werden sollte, käme deren Bescheinigung nur in Betracht, soweit sie den begünstigten Sanierungsaufwendungen oder jedenfalls der geschützten Altbaubsubstanz i. S. d. § 7i Abs. 1 EStG zugeordnet werden könnten. Wie ausgeführt, ist dies hier nicht der Fall. Es handelt sich vielmehr um Jedermannskosten, welche jeder Eigentümer eines

sanierungsbedürftigen Gebäudes oder Gebäudeteils aufbringen müsste, unabhängig von seinem Denkmalwert.

104 9. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Klägerin auch keinen Anspruch auf die Bescheinigung weiterer Aufwendungen nach §§ 10f oder 11b EStG hat.

105 § 10f Abs. 1 Satz 2 und Abs. 5 EStG beschränken den Tatbestand der Norm auf Gebäude, grundsätzlich auch auf Gebäudeteile sowie auf Eigentumswohnungen, welche jeweils zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken erfolgt im hiesigen Einzelfall jedoch nicht.

106 § 11b EStG regelt die einkommensteuerliche Verteilung des nicht durch Zuschüsse aus öffentlichen Kassen gedeckten Erhaltungsaufwandes für Gebäude und Gebäudeteile. Ist das Gebäude oder der Gebäudeteil nach den landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal, kann der nicht gedeckte Erhaltungsaufwand nach § 11b Satz 1 EStG auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden, soweit die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes oder Gebäudeteils als Baudenkmal oder zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich und die Maßnahmen in Abstimmung mit der in § 7i Abs. 2 EStG bezeichneten Stelle vorgenommen worden sind. Nach Satz 3 der Norm gilt § 7i Abs. 1 Satz 2 EStG entsprechend, so dass in Bezug auf die sinnvolle Nutzung der als Baudenkmale geschützten Wohngebäude auf die obenstehenden, einschlägigen Ausführungen verwiesen werden kann. Nach § 11b Satz 2 EStG ist der Tatbestand auch auf Gebäude oder Gebäudeteile anwendbar, die für sich allein nicht die Voraussetzungen für ein Baudenkmal erfüllen, aber Teil einer als Einheit geschützten Gebäudegruppe oder Gesamtanlage sind, soweit die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des schützenswerten äußeren Erscheinungsbildes der Gebäudegruppe oder Gesamtanlage erforderlich und die Maßnahmen in Abstimmung mit der in § 7i Abs. 2 EStG bezeichneten Stelle vorgenommen worden sind. Insoweit kann bezüglich der Tiefgarage auf die vorstehenden, einschlägigen Ausführungen zum Schutz des äußeren Erscheinungsbildes verwiesen werden.

107 B. Die Kostenentscheidung folgt aus § 155 Abs. 1 Satz 3 VwGO.

108 Der Beklagten waren die Kosten des Verfahrens hier nicht anteilig gemäß § 155 Abs. 1 Satz 1 Variante 2 VwGO aufzuerlegen oder eine Kostenaufhebung nach § 155 Abs. 1 Satz 1 Variante 1 und Satz 2 VwGO auszusprechen. Vorliegend war es vielmehr ermessensgerecht, der Klägerin die gesamten Verfahrenskosten aufzuerlegen, weil sie hinsichtlich der insgesamt streitgegenständlichen Aufwendungen i. H. v. € zu einem erheblichen Teil unterlegen war. Ihr Obsiegen im Berufungsverfahren beläuft sich mit..... €

nur auf ungefähr ... % der eingeklagten Gesamtbescheinigungssumme. Die Beklagte ist insoweit nur zu einem geringen Teil unterlegen.

- 109 Nachdem die Klägerin die Kosten des Verfahrens zu tragen hat, ist die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren nicht für notwendig zu erklären.
- 110 C. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 167 Abs. 1 Satz 1 und § 167 Abs. 2 VwGO i. V. m. § 708 Nr. 10, § 711 ZPO.
- 111 D. Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision (§ 132 Abs. 2 VwGO) liegen nicht vor.

Rechtsmittelbelehrung

Die Nichtzulassung der Revision in diesem Urteil kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist beim Sächsischen Obergerverwaltungsgericht, Ortenburg 9, 02625 Bautzen, innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Urteils schriftlich einzulegen. Die Beschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung dieses Urteils zu begründen. Die Begründung ist bei dem oben genannten Gericht schriftlich einzureichen.

Die Schriftform ist auch bei Übermittlung als elektronisches Dokument nach Maßgabe des § 55a der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) sowie der Verordnung über die technischen Rahmenbedingungen des elektronischen Rechtsverkehrs und über das besondere elektronische Behördenpostfach (Elektronischer-Rechtsverkehr-Verordnung – ERVV) vom 24. November 2017 (BGBl. I 3803), die durch Artikel 6 des Gesetzes vom 5. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607, 4611) zuletzt geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung gewahrt. Verpflichtet zur Übermittlung als elektronisches Dokument in diesem Sinne sind ab 1. Januar 2022 nach Maßgabe des § 55d VwGO Rechtsanwälte, Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse; ebenso die nach der Verwaltungsgerichtsordnung vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 55a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 VwGO zur Verfügung steht. Ist eine Übermittlung aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich, bleibt die Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften zulässig. Die vorübergehende Unmöglichkeit ist bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft zu machen; auf Anforderung ist ein elektronisches Dokument nachzureichen.

In der Begründung der Beschwerde muss die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache dargelegt oder die Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts, des Gemeinsamen Senats der Obersten Gerichtshöfe des Bundes oder des Bundesverfassungsgerichts, von der das Urteil abweicht, oder der Verfahrensmangel bezeichnet werden. In Streitigkeiten aus dem Beamtenverhältnis und Disziplinarrecht kann auch die Abweichung des Urteils von einer Entscheidung eines anderen Obergerverwaltungsgerichts vorgetragen werden, wenn es auf dieser Abweichung beruht, solange eine Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts in der Rechtsfrage nicht ergangen ist.

Für das Beschwerdeverfahren besteht Vertretungszwang; dies gilt auch für die Einlegung der Beschwerde und für die Begründung. Danach muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt oder einen Rechtslehrer an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Hochschule eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, eines anderen Vertragsstaates des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder der Schweiz, der die Befähigung zum Richteramt besitzt, als Bevollmächtigten vertreten lassen.

Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Ein Beteiligter, der zur Vertretung berechtigt ist, kann sich selbst vertreten.

gez.:
Meng

Gretschel

Reichert

Beschluss
vom 15. September 2025

Der Streitwert für das Berufungsverfahren wird auf € festgesetzt.

Gründe

- 1 Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 47, 52 Abs. 3 Satz 1 GKG. Der Senat hat dabei ein Drittel der streitigen Aufwendungen i. H. v. insgesamt € in Ansatz gebracht, wie es seiner ständigen Rechtsprechung entspricht.
- 2 Dieser Beschluss ist unanfechtbar (§ 68 Abs. 1 Satz 5 i. V. m. § 66 Abs. 3 Satz 3 GKG).

gez.:
Meng

Gretschel

Reichert