

Die einkommensteuerliche Behandlung der Erhaltungsaufwendungen für Baudenkmäler

Für die Eigentümer historischer Wohnbauten bedeutet es schon eine sehr erhebliche Belastung, diese Häuser zu bewohnen. Ihr räumlicher Zchnitt entspricht nicht mehr der heutigen Lebensweise. Das zur Bewirtschaftung der weiträumigen Gebäude erforderliche Dienstpersonal ist heute kaum noch zu bekommen. Schon aus Personalmangel sind die großen Häuser nicht mehr zu beheizen. Dem Lebensstil und dem Interesse der Eigentümer würde es viel mehr entsprechen, in einem kleinen, nach modernen Gesichtspunkten gebauten, auf Arbeitersparnis ausgerichteten Haus zu wohnen. Das aber ist für die Eigentümer praktisch unmöglich, denn sie müssen die alten Häuser erhalten und sie müssen sie auch bewohnen, denn ein Haus, das nicht mehr bewohnt wird, verliert nicht nur seinen lebendigen Charakter, sondern verfällt auch schnell. Schon aus diesem Gesichtspunkt bedeutet für den Eigentümer der Besitz der alten Gebäude eine schwere Last.

Dazu kommt, daß die Erhaltungsaufwendungen für alte Gebäude erheblich höher liegen als diejenigen für Häuser, die nicht nach denkmalpflegerischen Grundsätzen instandgehalten werden müssen. So kosten etwa die Schieferdächer das Mehrfache eines Ziegeldaches. Muß der Dachstuhl erneuert werden, so erfordern die schweren Dächer eine viel schwerere Dachkonstruktion als die modernen, leichten Dächer. Für die Reparatur alter Ziegeldächer passen die modernen, maschinell hergestellten Formate vielfach nicht. Für das Mauerwerk müssen Steine in Sonderanfertigung beschafft werden. Steinmetzarbeiten an Portalen und Gesisen erfordern fachlich hochqualifizierte Handwerker. Schließlich gehört zur Erhaltung historischer Gebäude häufig auch die Erhaltung von Bauteilen, die überhaupt keinen Nutzen bringen. Zum Teil sind unbewohnte Bauwerke, Pavillons, Orangerien und dergleichen zu erhalten, z. T. aber auch Wehranlagen, die dem Gebäude seinen speziellen Charakter verleihen. Werden an Wehrmauern z. B. nicht dauernd Reparaturen in dem ihrer Bauart entsprechenden Material ausgeführt, so verfallen diese in sehr kurzer Zeit durch die Einwirkung von Frost und Hitze und sind erst einmal größere Schäden aufgetreten, so schreitet die Zerstörung rapide fort.

Umso berechtigter ist die Forderung der Eigentümer, daß die Erhaltungskosten, welche sie auf die historischen Gebäude und Anlagen aufwenden müssen, zum mindesten bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens zum Abzug zugelassen werden. Dazu bedarf es der Untersuchung der steuerlichen Situation. Ausgangspunkt dafür, nach welchen Gesichtspunkten die Aufwendungen für die Gebäude und Anlagen bei der Einkommensteuer behandelt werden, ist die steuerliche Bewertung.

1. Bei Gebäuden, die als Teil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bewertet sind, sind die Erhaltungsaufwendungen grundsätzlich Betriebsausgaben. Das gilt im Grundsatz auch für die zu den Häusern gehörenden Parkanlagen und Gärten. Soweit diese sich in dem für ein landwirtschaftliches Wohnhaus üblichen Rahmen halten, sind die Kosten ihrer Erhaltung als Betriebsausgaben abzugsfähig. Ausgaben, die durch den Denkmal- und Naturschutz geboten sind, werden unten gesondert erörtert. Absetzungen für Abnutzung erfahren die gleiche Behandlung wie die Erhaltungsaufwendungen. Auch insoweit, als sie auf unbenutzte Gebäude oder Gebäudeteile entfallen, sind sie in die Bilanz des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes voll einzusetzen (RFH 14. 1. 1932 RStBl. 1932 S. 389).

Auf der anderen Seite gehört der Nutzungswert der Wohnung des Steuerpflichtigen zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, wenn die Wohnung die bei Betrieben gleicher Art übliche Größe nicht überschreitet (§ 13 Abs. 2 Ziff. 2 EStG.). Dabei ist für das Kriterium der „üblichen Größe“ der logische Zusammenhang mit den Grundsätzen der Bewertung herzustellen. Auch bei der Bewertung wird die Forderung erhoben, daß das Gebäude in seiner Größe, Bauart und Ausstattung zur Größe des Betriebes in angemessenem Verhältnis steht, und der RFH hat in ständiger Rechtsprechung erst dann ein Mißverhältnis angenommen, wenn das Haus nach seiner Bauart und Einrichtung vollständig aus dem Rahmen eines gewöhnlichen Gutshauses herausfällt. Im gleichen Sinne wird erst dann eine Überschreitung der üblichen Größe für die einkommensteuerliche Behandlung angenommen werden können, wenn das Haus vollständig aus dem Rahmen eines gewöhnlichen Gutshauses herausfällt. Bei einem nur teilweise benutzten Haus ist lediglich auf den bewohnten Teil abzustellen; der leerstehende Teil ist außer Ansatz zu lassen. (So der RFH in einem unveröffentlichten Urteil vom 4. 12. 1935 — VI A 56/34).

Ein Nutzungswert kann nur für denjenigen Teil des Gebäudes angesetzt werden, der vom Steuerpflichtigen tatsächlich als Wohnung benutzt wird. Die Möglichkeit der Nutzung genügt nicht (RFH 9. 10. 1929 StuW 1929 Nr. 986). Damit entfällt auch ein Nutzungswert von Herrenhäusern, die unbewohnt sind, selbst dann, wenn sie möbliert sind (RFH vom 20. 1. 1937 StuW 1937 Nr. 204).

2. Für Gebäude, die als Mietwohngrundstücke, gemischt genutzte und sonstige Grundstücke bewertet sind, folgt die einkommensteuerliche Regelung aus § 21 EStG. Zu den Einkünften zählt der Nutzungswert der eigenen Wohnung. Dabei ist der Mietwert nach dem Mietzins zu bemessen, der für derartige Wohnungen örtlich unter Berücksichtigung der Mietpreisbegrenzung infolge der Wohnungszwangswirtschaft zu erzielen ist. Liegt das Gebäude in einer rein ländlichen Gegend, so muß der angenommene Mietwert den ländlichen Verhältnissen entsprechen (RFH 24. 10. 1934 StuW 1935 Nr. 83).

Auf der Ausgabenseite sind alle Aufwendungen, die innerhalb der mit der Einkommensart verbundenen wirtschaftlichen Tätigkeit erwachsen, als Werbungskosten abzugsfähig. (RFH 17. 10. 1934 VI A 13/33). Dabei wird gefordert, daß zwischen den Aufwendungen, welche als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden sollen und den Einkünften, bei welchen dieser Abzug erfolgen soll, ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. „Ein solcher ist zwischen einer Aufwendung und einer bestimmten Einkommensart nur dann gegeben, wenn die Entstehung der Aufwendungen ursächlich und unmittelbar — bei Vermietungseinkünften u. U. auch mittelbar — auf wirtschaftliche Vorgänge zurückzuführen ist, die die Einkünfte der bestimmten Einkommensart betreffen.“ (BFH 14. 11. 1951 BStBl. III 1951 S. 235). Das bedeutet für die Erhaltungsaufwendungen, welche auf den eigengenutzten Teil des Gebäudes entfallen, daß sie in gleichem Umfange als Werbungskosten zum Abzug zugelassen werden müssen, wie dies der Fall wäre, wenn dieser Gebäudeteil an einen Dritten vermietet wäre. Aufwendungen, die den Mietwert in einzelnen Jahren übersteigen, wenn kostspielige Instandsetzungsarbeiten vorgenommen werden, gehören zu den Werbungskosten (RFH 25. 6. 1930 StuW 1930 Nr. 1379). Bei Gebäudeteilen, in denen Bibliotheken oder Sammlungen aufgestellt sind, ist zu unterscheiden, ob diese etwa als Museum der Allgemeinheit zugänglich gemacht

werden oder nicht. Ist dies der Fall, so können auch die Erhaltungsaufwendungen in Ausgabe gestellt werden, und zwar in der Regel dort, wo auch die Einnahmen aus Eintrittsgeldern verbucht werden. Nach der herrschenden Praxis werden keine Einwendungen dagegen zu erheben sein, wenn dort, wo Eintrittsgelder im Interesse der Allgemeinheit nicht gefordert werden, die Instandhaltungskosten für die der Öffentlichkeit zugänglich gemachten Teile als Werbungskosten von den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt werden. Das folgt daraus, daß es, um diese Einnahmen zu erzielen, notwendig ist, das gesamte Gebäude, also auch die der Öffentlichkeit freigegebenen Teile, vor dem Verfall zu bewahren. 3. Einer besonderen Betrachtung bedarf die einkommensteuerliche Behandlung von Gebäuden und Anlagen, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt.

a) Bei der Auflösung von Familienfideikommissen und Stiftungen ist dem Eigentümer die Erhaltung von Gebäuden, Ruinen, Parkanlagen usw. vielfach durch Beschluß des Fideikommissgerichts zur Pflicht gemacht worden. Zur Sicherung dieser Verpflichtung sind in zahlreichen Fällen Reallasten zugunsten der Landesämter für Denkmalpflege eingetragen worden. (Vgl. § 6 FidErlGes. vom 6. 7. 1938, RGBl. S. 825 in Verbindung mit § 7 DV z. FidErlGes. vom 20. 3. 1939, RGBl. S. 509). Solche Auflagen sind „auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, dauernde Lasten“ im Sinne des § 10 Abs. 1 Ziff. 1 EStG. Erhaltungskosten für Gebäude und Anlagen, die einer solchen Verpflichtung unterworfen sind, können danach insoweit, als sie nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei der betreffenden Einkommensart berücksichtigt werden, als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Eine Höchstgrenze besteht nicht, und zwar auch dann nicht, wenn eine Pauschale durch den Beschluß des Fideikommissgerichts festgesetzt sein kann. Eine Höchstgrenze wird auch nicht durch die Höhe der Reallast zugunsten des Denkmalpflegers gezogen, da die Reallast nur eine zahlenmäßig begrenzte Sicherung der zahlenmäßig nicht begrenzten Verpflichtung zur ordnungsmäßigen Unterhaltung darstellt.

b) Die gleiche Behandlung muß in Anspruch genommen werden für Aufwendungen, die durch den Denkmalschutz, Naturschutz oder Archivschutz geboten sind. Von der Finanzverwaltung ist der Einwand erhoben worden, daß die Erhaltungslast für denkmalgeschützte Werte nicht auf einem „besonderen Verpflichtungsgrund“ beruht, dessen Vorhandensein Voraussetzung ist für die Anwendung des § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Nach der derzeitigen Fassung der Denkmalschutzgesetze (mit Ausnahme des Badischen Denkmalschutzgesetzes vom 12. 7. 1949) besteht in der Tat eine rechtlich erzwingbare Erhaltungspflicht des Eigentümers nicht. Gleichwohl ist er einer faktischen Bindung unterworfen, der er sich tatsächlich, falls seine Eigentumsverhältnisse dies irgendwie zulassen, nicht entziehen kann. Mit der Sozialbindung des Eigentums hat die Rechtsprechung der letzten Jahre eine Reihe von Beschränkungen des Eigentümers in seinen Nutzungsmöglichkeiten gerechtfertigt (Natur- und Landschaftsschutz!). Vgl. dazu BGH vom 20. 12. 1956 — III Z R 82/55 — NJW 1957 S. 538 und BGH vom 9. 5. 1960 — III Z R 57/59 — NJW 1960 S. 1619. Wer die Sozialbindung des Eigentums bejaht, kann nicht auf der steuerlichen Seite die ihr entsprechende Bindung des Eigentümers als rechtlich irrelevant ignorieren. Dazu kommt für den Eigentümer die Bindung an Tradition und Herkommen und die faktische Anerkennung seiner Verpflichtung, im Interesse der Allgemeinheit die ihm anvertrauten Werte nach

besten Kräften zu erhalten. Dem hat der RFH in einem nicht veröffentlichten Urteil vom 28. 1. 1937 (VI 345/35) Rechnung getragen. Die Entscheidung ist auszugsweise abgedruckt in „Information L“ 1956 S. 232. Es sei auch verwiesen auf den Aufsatz von Wauer „Denkmalpflege in steuerlicher Sicht“, abgedruckt in „Deutsche Kunst- und Denkmalpflege“ Heft 1/1956. Der Verfasser redet der Abzugsfähigkeit von Erhaltungsaufwendungen für Kulturwerte als einer auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden dauernden Last im Sinne des § 10 Abs. 1 Ziffer 1 EStG. Mit ausführlicher Begründung das Wort. Die Argumentation hat umso größeres Gewicht als § 1 StAnpGes. für die Auslegung der Steuergesetze die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorschreibt.

c) Die Finanzverwaltung hat anerkannt, daß notwendige Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Kulturwerte insoweit, als sie etwaige aus diesen Kulturwerten erzielte Einnahmen übersteigen und weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind, als **außergewöhnliche Belastung** im Sinne des § 33 EStG zu behandeln sind. Der Erlaß, der in allen Ländern gleichlautend verabschiedet worden ist, lautet in der vom Finanzminister des Landes Nordrhein-Westfalen unter dem 3. 8. 1960 — S. 2193 — 2 VB 1 — veröffentlichten Fassung wie folgt:

„Unter Aufhebung der Erlasse vom 19. 12. 1955 und 17. 7. 1957 sowie sonstiger entgegenstehender Anordnungen ist künftig nach den folgenden Richtlinien noch zu verfahren.

I. Notwendige Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Kulturwerte (Gebäude, Anlagen, Mobilar, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive) können insoweit, als sie etwaige aus diesen Kulturwerten erzielte Einnahmen übersteigen und weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind, unter den folgenden Voraussetzungen dem Grunde nach als **außergewöhnliche Belastung** im Sinne des § 33 EStG anerkannt werden:

1. Die Erhaltung der Kulturwerte muß wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegen.

2. Die Kulturwerte müssen in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht werden, es sei denn, daß dies aus zwingenden Gründen nicht möglich ist.

3. Der Steuerpflichtige muß bereit sein, die Kulturwerte den geltenden Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege zu unterstellen.

4. Die Kulturwerte müssen sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Steuerpflichtigen befinden oder in das „Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes“ bzw. in das „Verzeichnis national wertvoller Archive“ (§ 1 Abs. 3, § 10 Abs. 3 des Gesetzes zum Schutze deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung vom 6. 8. 1956, Bundesgesetzblatt I Seite 501) eingetragen sein.

5. Die Erhaltungsaufwendungen müssen im Einvernehmen mit den zuständigen staatlichen Stellen (Landesämter für Denkmalpflege, Staatsarchivverwaltungen usw.) gemacht werden. Im Land Nordrhein-Westfalen sind dafür die folgenden Stellen zuständig:

a) Für den Bereich der Denkmalpflege die Landeskonservatoren in Bonn und Münster als Delegierte des Kultusministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen,

b) für Archive die Staatsarchive in Düsseldorf und Münster und das Landesarchiv Detmold im Einvernehmen mit der zuständigen Archivberatungsstelle, und

c) für Bibliotheken des Zentralkatalog der wissenschaftlichen Bibliotheken in Köln-Lindenthal, Albertus-Magnus-Platz.

6. Der Nachweis darüber, daß die Voraussetzungen der Ziffern 1 bis 5 vorliegen und daß die Erhaltungsaufwendungen notwendig sind, ist durch eine gutachtliche Bestätigung der vorerwähnten Stellen zu führen.

II. Soweit ausnahmsweise die Anwendung des § 33 EStG wegen der Höhe der zumutbaren Eigenbelastung (§ 64 ESt-Durchführungsverordnung), die auf die berücksichtigungsfähigen Erhaltungsaufwendungen anzurechnen ist, nicht zu einer angemessenen Steuerermäßigung führt, kann darin nach den Verhältnissen des Einzelfalles eine unbillige Härte liegen. Diese kann sich insbesondere aus dem Umstand ergeben, daß die öffentliche Denkmal- oder Archivpflege dem Steuerpflichtigen eine Pflicht zur Erhaltung der Kulturwerte auferlegt, die sich wie eine öffentliche Last auswirkt. In solchen Härtefällen kann durch eine Billigkeitsmaßnahme nach

§ 131 Abs. 1 Satz 2 Abgabenordnung geholfen werden, indem die zumutbare Eigenbelastung entsprechend herabgesetzt wird. Um eine möglichst einheitliche Behandlung derartiger Fälle zu gewährleisten, wird die Entscheidung über die Anwendung des § 131 Abs. 1 Satz 2 AO den Oberfinanzdirektionen übertragen.

III. Dieser Erlaß ist im Einvernehmen mit dem Bundesminister der Finanzen und den obersten Finanzbehörden der anderen Länder des Bundesgebietes ergangen.“

Die Regelung, die in dem vorstehend abgedruckten Erlaß getroffen worden ist, befriedigt deswegen nicht, weil gemäß § 33 EStG die Erhaltungsaufwendungen gekürzt werden um die zumutbare Eigenbelastung, die nach § 64 EStDV 2—7% des jährlichen Einkommens ausmacht. Nur in Härtefällen kann durch eine Billigkeitsmaßnahme gemäß § 131 Abs. 1 Satz 2 AO die zumutbare Eigenbelastung herabgesetzt werden. In der Regel bleibt also der Eigentümer damit belastet, daß er einen Teil der Erhaltungsaufwendungen aus dem versteuerten Einkommen bestreiten muß. Allerdings ist dabei zu berücksichtigen, daß bei der Anwendung des § 131 AO neben persönlichen Billigkeitsgründen auch sachliche Billigkeitsgründe Geltung haben; der Erlaß hat zum Ausdruck bringen wollen, daß durch eine sich wie eine öffentliche Last auswirkende Erhaltungspflicht ein sachlicher Härtefall gegeben ist, der in jedem Falle das Verlangen rechtfertigt, die zumutbare Eigenbelastung zu streichen oder wesentlich herabzusetzen. — Demgegenüber müssen die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die sonst im Rahmen des § 131 AO zu berücksichtigen sind, zurücktreten. Diese vom BFin. vertretene Auslegung wird aber vielfach bei der Anwendung des Erlasses durch die Finanzverwaltung nicht praktiziert. Deswegen befriedigt diese Regelung nicht. Die Eigentümer von Kulturwerten warten nach wie vor auf eine Änderung des EStG, wie sie in der vom Bundestag am Ende der dritten Legislaturperiode einstimmig von allen Parteien verabschiedeten Entschließung entspricht. Diese lautet wie folgt:

„Die Bundesregierung wird ersucht, einen Gesetzentwurf vorzulegen, wonach die Aufwendungen zur Erhaltung alten Kunst- und Kulturbesitzes, soweit er unter Denkmalschutz steht, bei der Einkommensteuer als voll abzugsfähig anerkannt werden.“

Die funktionelle und rechtsgeschichtliche Entwicklung des Befestigungswesens

Fortsetzung von Seite 6

25) zurückgehend auf einen Beschluß der Reichsfürstenversammlung in Worms im Jahre 926.

26) In Worms zeigt eine Mauerbauverordnung, die dem Bischof Tietlah (891—914) oder dem Bischof Burchard (1000—1025) zugeschrieben wird, die Eingliederung der umwohnenden Bevölkerung in den Burgbann.

27) v. Ranke, Weltgeschichte (1883/88), Teil 6, 2, S. 132 ff. nach Widukind v. Corvey († nach 979), Sachsengeschichte; Erdmann, Die Burgenordnung Heinrichs I., DA (= Deutsches Archiv f. Erforsch. d. Mittelalters) 6, 1943, 59.

28) Werner, Gründg. u. Verwaltg. d. Reichsmarken unter Karl d. Gr. u. Otto d. Gr., Bremerhaven, 1895.

29) Schlesinger, Burgen u. Burgbezirke im mitteldeutschen Osten, in Land u. Kultur, Beitr. z. Gesch. d. mitteld. Ostens, Leipzig 1937, 77.

30) Rosenstock, Herzogsgewalt u. Friedenschutz, Breslau 1910; Tellenbach, Königum u. Stämme in der Werdezeit des Deutschen Reiches, Weimar 1939; v. Below, Der deutsche Staat des Mittelalters I, Leipzig 1925; Kleutgen, Der deutsche Staat des Mittelalters I, Jena 1918.

31) MGHCconst. II, 90, 212.

32) MGHCconst. II 419 c. 1, 421.

33) Reichssprüche v. 14. 4. 1294 c. 2. MGHCconst. III, 487.

34) vgl. Reichsurteil v. 1295 MGH Leges II, 463.

35) Coulin, Befestigungshoheit und Befestigungsrecht, Leipzig 1911; Schrader a. a. O.

36) Fiesel, Zum früh- und hochmittelalterl. Geleitsrecht, ZRG, Germ. Abt. 41, 1920, 1; ders., Zur Entstehungsgeschichte des Zollgeleits, VSWG (= Vierteljahresschr. f. Sozial- u. Wirtschaftsgeschichte) 15, 1921, 466; Falke, Die Geschichte des deutschen Zollwesens, Leipzig 1869.

37) Mitteis-Lieberich, a. a. O. S. 50 ff., 114 ff.; Conrad a. a. O., S. 352 ff.

38) vgl. z. Ganzen: Meyer, Das Lehen in Recht. Staat d. Mittelalters ZschG (= Zeitschr. f. schweiz. Gesch.) 26, 1946, 161; Mitteis, Lehnrecht u. Staatsgewalt, Weimar 1933; Brunner, Der Reisedienst u. d. Anfänge d. Lehnswesens, ZRG, Germ. Abt. 8, 1887, 1; Krahwinkel, Zur Entstehung d. Lehnswesens, Weimar 1936; Waitz, Die Anfänge des Lehnswesens, Göttingen 1896.

39) Ficker, Vom Heerschild, Innsbruck 1862.

40) zum Begriff u. Wesen der Ministerialität vgl. u. a.: Molitor, Der Stand der Ministerialen, Breslau, 1912; v. Fürth, Die Ministerialen, Köln 1836; Weimann, Die Ministerialität im späten Mittelalter.

41) v. Zallinger, Ministeriales und milites, 1878.

42) Siegel, Die rechtl. Stellung der Dienstmänner in Österreich im 12. u. 13. Jhd. SB (= Sitzungsber. d. Wiener Akademie der Wissensch. phil.-hist. Klasse) 102, 1883; Kluckhohn, Die Ministerialität in Südostdeutschland v. 10. bis Ende des 12. Jhdts., Weimar 1910.

43) Schröder-Künßberg a. a. O., S. 441.

44) Mitteis-Lieberich, a. a. O., S. 100.

45) vgl. Schrader a. a. O.

46) vgl. u. a. Spangenberg, Landesherrl. Verwaltg., Feudalismus u. Ständetum in den deutschen Territorien d. 13.—15. Jhdts., HZ 103, 1909, 473; Mayer, Die Verwaltungsorg. Maximilian I., ihr Ursprung u. ihre Bedeutung, Innsbr. 1920; Rosenthal, Geschichte d. Gerichtswesens u. d. Verw.-Org. Bayerns, Teil I (1180—1598), Nürnberg 1889.