

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. Ständtum 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.