

**BURGEN UND SCHLÖSSER IM STEUERRECHT<sup>1)</sup>**

Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser als außergewöhnliche Belastungen

1) Unter diesem Titel sollen in zwangloser Folge steuerlich relevante Fragen über Burgen und Schlösser behandelt werden

2) Diese Frage wird Gegenstand eines späteren Beitrags

3) Solange die Aufwendungen nicht ausnahmsweise als Herstellungskosten — im einzelnen vgl. NWB Fach 3 c, 1401 — aktivierungspflichtig sind

4) Herrmann-Heuer § 10 EStG Anm. 2b, von den Sonderregelungen der §§ 10a und 10d EStG abgesehen

5) Herrmann-Heuer § 33 EStG Anm. 8

6) Da in diese Untersuchung nur Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser, die nicht Betriebsausgaben sind, einbezogen werden, können die Sonderfälle des § 10a EStG (Sonderausgaben für nicht entnommenen Gewinn) und des § 10d EStG (Verlustabzug) dahinstehen, die an sich als Betriebsausgaben abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen zusätzl. zu Sonderausgaben bestimmen

7) Gleichlautende Ländererlasse BStBl 1960 II 172 ff; vgl. auch Herrmann-Heuer § 33 EStG Anm. 16–30 Stichwort „Kulturwerte“ u. NWB Fach 3 c 1315

8) Nach Verfügung der OFD Düsseldorf v. 24. 7. 62 Az. S 2209-St 11a gelten die Grundsätze der gleichlautenden Ländererlasse auch, wenn die Erhaltung schutzwürdiger Kulturwerte nur durch Wiederaufbau, also als Herstellungsaufwand möglich ist

9) Die Staffelung der zumutbaren Eigenbelastung bei einem Einkommen unter DM 6000,— kann hier außer Betracht bleiben

10) Außerdem sind die Sonderfreibeträge nach § 33a EStG in der Fassung vom 15. 9. 1953 abzuziehen

11) Es ist im Rahmen dieses Aufsatzes nicht möglich, alle Variationen des § 64 EStDV Spalte 3 darzustellen. Die Sonderfälle der

Burgen und Schlösser können sich je nach ihrer wirtschaftlichen Nutzung im Privatvermögen oder in einem Betriebsvermögen befinden. Wenn man die im Einzelfall schwierige Frage der Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der Liebhaberei zunächst dahingestellt sein läßt<sup>2)</sup>, so sind die Aufwendungen zur Erhaltung entweder Betriebsausgaben oder Werbungskosten<sup>3)</sup> (z. B. bei Vermietung und Verpachtung an einen Hotelier) oder bei rein privater Eigennutzung steuerlich nicht relevante Lebenshaltungskosten (§ 12 EStG). Soweit es sich um Betriebsausgaben handelt, mindern die Erhaltungsaufwendungen den Gewinn aus Gewerbebetrieb oder aus Land- und Forstwirtschaft. Als Werbungskosten mindern sie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Übersteigen die Aufwendungen den Gewinn oder die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, führen sie als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Vermietung und Verpachtung nach Saldierung mit den Einkünften aus anderen Einkunftsarten zur Minderung des zu versteuernden Einkommens. Als Lebenshaltungskosten sind die Erhaltungsaufwendungen voll aus versteuertem Einkommen zu tragen. Damit stellt sich die Frage, wann und unter welchen Voraussetzungen Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser, die nicht Betriebsausgaben sind, steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach der Systematik des EStG kommen hierfür nur die Vorschriften über Sonderausgaben oder über außergewöhnliche Belastungen in Betracht; denn Sonderausgaben<sup>4)</sup> und außergewöhnliche Belastungen<sup>5)</sup> sind ihrer Natur nach Lebenshaltungskosten, die nur wegen ihrer speziellen Aufnahme in die gesetzlichen Vorschriften der §§ 10, 10a–10d und §§ 33 und 33a EStG als einkommensmindernde Aufwendungen Berücksichtigung finden.

**1. Sonderausgabenabzug**

Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser sind keine Sonderausgaben. Sie sind im Sonderausgabenkatalog des § 10 EStG nicht genannt. Ein Abzug der Erhaltungsaufwendungen als Sonderausgaben kommt deshalb nicht in Betracht<sup>6)</sup>.

**2. Abzug als außergewöhnliche Belastung**

Die Finanzverwaltung erkennt Aufwendungen zur Erhaltung der Burgen und Schlösser nach Maßgabe gleichlautender Ländererlasse<sup>7)</sup>, wenn es sich um schutzbedürftige Kulturwerte handelt, als außergewöhnliche Belastungen unter folgenden Voraussetzungen an:

- Die Erhaltung muß wegen ihrer Bedeutung für Kunstgeschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegen.
- Die Burgen und Schlösser 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.
- Der Steuerpflichtige muß bereit sein, die Burgen und Schlösser den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen.
- Die Burgen und Schlösser müssen sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie der Steuerpflichtigen befinden oder in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts bzw. Verzeichnis national wertvoller Archive (§ 1 Abs. 3, § 10 Abs. 3 Gesetz zum Schutz des deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung vom 6. 8. 55 BGBl I 501) eingetragen sein.
- Die Erhaltungsaufwendungen müssen im Einvernehmen mit den zuständigen staatlichen Stellen gemacht werden

(Landesämtern für Denkmalspflege, Staatsarchivverwaltungen usw.).

Der Nachweis darüber, daß die Voraussetzungen a)–e) vorliegen, und daß die Erhaltungsaufwendungen notwendig sind, ist durch eine gutachtliche Bestätigung der vorerwähnten staatlichen Stellen zu führen<sup>8)</sup>.

Die durch diese gleichlautenden Ländererlasse ausgesprochene Anerkennung als außergewöhnliche Belastung führt zu keinem befriedigenden Ergebnis, wenn die zumutbare Eigenbelastung nach § 64 EStDV höher ist als die Erhaltungsaufwendungen oder wenn eine der genannten Voraussetzungen nicht vorliegt.

**a) Zumutbare Eigenbelastung**

Die zumutbare Eigenbelastung ist nach § 64 EStDV bei einem Einkommen über 6 000,— DM<sup>9)</sup> je nach Familienstand zwischen 1% und 7% gestaffelt. Einkommen im Sinne des § 64 EStDV ist das Einkommen im Sinne des § 2 Abs. 2 EStG (Gesamtbetrag der Einkünfte aus den 7 Einkunftsarten nach Ausgleich mit den Verlusten und Abzug der Sonderausgaben) nach Abzug des Altersfreibetrages (§ 32 Abs. 3 Ziff. 2 EStG), der typisierten außergewöhnlichen Belastungen des § 33a Abs. 1–4 EStG (Unterhalt für Personen, für die kein Kinderfreibetrag gewährt wird und Aufwendungen für eine Hausgehilfin) und der Pauschbeträge für Körperbehinderte<sup>10)</sup>. Nehmen wir an, das so ermittelte Einkommen betrage z. B. 500 000,— DM, so beträgt die zumutbare Eigenbelastung bei

- |   |                  |
|---|------------------|
| a) einem ledigen Steuerpflichtigen ohne Kinderfreibeträge unter 50 Jahren                                       | DM 35 000,— (7%) |
| b) einem verheirateten <sup>11)</sup> oder einem ledigen Steuerpflichtigen über 50 Jahre ohne Kinderfreibeträge | DM 30 000,— (6%) |
| c) bei Kinderfreibeträgen für 2 Kinder  | DM 20 000,— (4%) |
| d) bei Kinderfreibeträgen für 4 Kinder  | DM 10 000,— (2%) |
| e) bei Kinderfreibeträgen für 5 oder mehr Kinder  | DM 5 000,— (1%)  |

Erhaltungsaufwendungen unter diesen Beträgen bleiben als außergewöhnliche Belastung, da sie unter der zumutbaren Eigenbelastung liegen, steuerlich ohne Auswirkung. Je höher das Einkommen, um so höher ist die zumutbare Eigenbelastung, so daß trotz laufender hoher Erhaltungsaufwendungen eine steuerliche Berücksichtigung im Einzelfall nicht möglich ist.

**b) Herabsetzung der zumutbaren Eigenbelastung durch Billigkeitserlaß**

Unter den in Nr. 2 genannten Voraussetzungen der gleichlautenden Ländererlasse kann in Härtefällen die zumutbare Eigenbelastung durch Billigkeitserlaß nach § 131 Abs. 1 Satz 2 AO herabgesetzt werden. Zuständig zur Entscheidung über die Herabsetzung der zumutbaren Eigenbelastung sind die Oberfinanzdirektionen.

**3. Die Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung nach § 33 EStG**

Die gleichlautenden Ländererlasse typisieren Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser unter bestimmten Voraussetzungen als außergewöhnliche Belastung. Es stellt sich die Frage, ob Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser auch dann als außergewöhnliche Belastung steuerlich berücksichtigt werden können, wenn im Einzelfall die Voraussetzungen der gleichlautenden Ländererlasse nicht erfüllt sind.

Die Anerkennung der Erhaltungsaufwendungen als außergewöhnliche Belastung hängt davon ab, daß die tatbestands-



mäßigen Voraussetzungen des § 33 EStG erfüllt sind. § 33 EStG hat folgende gesetzliche Voraussetzungen:

- a) dem Steuerpflichtigen müssen Aufwendungen erwachsen sein,
  - b) die Aufwendungen dürfen nicht als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben abzugsfähig sein (§ 33 Abs. 2 Satz 2 EStG),
  - c) die Aufwendungen müssen außergewöhnlich (§ 33 Abs. 1 Satz 1 EStG) sein und
  - d) die Aufwendungen müssen zwangsläufig (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG) sein.
- Neben diesen gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen hat die Rechtsprechung des BFH drei ungeschriebene Merkmale der außergewöhnlichen Belastung entwickelt:
- e) die Aufwendungen müssen das Einkommen belasten
  - f) es muß sich um gewissermaßen verlorene Aufwendungen (Gegenwerttheorie) handeln,
  - g) Vorteile, die durch das gleiche Ereignis veranlaßt werden, das den Aufwand begründet, sind zur Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung mit den Aufwendungen zu verrechnen (sog. Vorteilsausgleichung).

Unter den Voraussetzungen der Buchstaben a)–g) können Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser dem Grunde nach immer als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden. Sie sind der Höhe nach beschränkt auf Erhaltungsaufwendungen, die den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. Mit der Frage, wann und ob diese Voraussetzungen bei Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser erfüllt sind, beschäftigt sich die folgende Nr. 5. Hier interessiert zunächst einmal die Frage, welche dieser Voraussetzungen durch die gleichlautenden Ländererlasse typisiert worden sind.

#### 4. Umfang der Typisierung durch die gleichlautenden Ländererlasse

Die gleichlautenden Ländererlasse beschäftigen sich nicht mit den in 3a), b), e) und g) genannten Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung i. S. des § 33 EStG, sondern setzen ihr Vorliegen stillschweigend voraus. Die typisierenden Bestimmungen der gleichlautenden Ländererlasse beziehen sich auf mehrere oder auch nur auf eines der übrigen Tatbestandsmerkmale. So typisiert z. B. das Erfordernis der „Erhaltung im öffentlichen Interesse“ den gewissermaßen verlorenen Aufwand im Sinne der Gegenwerttheorie des BFH und gibt gleichzeitig einen Anhaltspunkt für die Außergewöhnlichkeit und die Zwangsläufigkeit der Erhaltungsaufwendungen. Das gleiche gilt für die weitere Voraussetzung, daß der Steuerpflichtige bereit sein muß, die Burg oder das Schloß in angemessenem Umfang für Zwecke der Forschung und Volksbildung nutzbar zu machen. Das Erfordernis der Unterstellung unter die geltenden Vorschriften über die Denkmalspflege schafft mit der Unterstellung eine Art Beweisvermutung für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 33 EStG. In gleicher Weise wird die Notwendigkeit und Angemessenheit der Erhaltungsaufwendungen vermutet, wenn sie im Einvernehmen mit den zuständigen staatlichen Stellen vorgenommen werden. Im Gesetz keine Stütze findet das Erfordernis, daß die Burg oder das Schloß 20 Jahre im Familienbesitz sein muß. Sie mag allenfalls die Vermutung einer außergewöhnlichen Belastung bestärken, kann aber kein neues gesetzliches Tatbestandsmerkmal schaffen. Der Vorrang des Gesetzes bleibt unberührt, d. h., die Finanzverwaltung konnte zwar typisierend im Wege der Verwaltungsanweisung allgemeine Grundsätze für die Anerkennung als außergewöhnliche Belastung aufstellen, sie konnte aber nicht eine Regelung dahin treffen, daß nur Erhaltungsaufwendungen, die unter die Voraussetzungen der gleichlautenden Ländererlasse fallen, als außergewöhnliche Belastung steuerlich anzuerkennen sind.

#### 5. Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG

Aufwendungen zur Renovierung und Erhaltung der Burgen und Schlösser sind als bewußte und gewollte Vermögensverwendungen Aufwendungen im Sinne des § 33 EStG<sup>12)</sup>. Sie sind als Betriebsausgaben, Werbungskosten und Sonderausgaben<sup>13)</sup> nicht abzugsfähig, wenn eine Burg oder ein Schloß eigengenutzt wird und sich deshalb im Privatvermögen befindet. Eine Vorteilsausgleichung ist nicht geboten, solange nicht ausnahmsweise<sup>14)</sup> Einnahmen erzielt werden. Auch die Voraussetzung der Belastung des Einkommens ist erfüllt, die die Rechtsprechung der Überschrift des § 33 EStG „Außer-

gewöhnliche Belastung“ und der Tatsache entnimmt, daß § 33 EStG eine einkommensteuerrechtliche Vorschrift ist. Eine Belastung des Einkommens im Sinne der Rechtsprechung liegt vor, wenn die betreffenden Aufwendungen üblicherweise aus dem Einkommen bestritten werden. Unabhängig von den berechtigten Einwendungen<sup>16)</sup> gegen diese Rechtsprechung erfüllen die Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser das Erfordernis der Belastung des Einkommens, weil die Gebäudeunterhaltung und Erhaltung üblicherweise<sup>17)</sup> aus laufenden Einkommen erfolgt.

Ob die Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser außergewöhnlich sind, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab. Nach dem Wortlaut des § 33 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Aufwendungen außergewöhnlich, wenn dem „Steuerpflichtigen größere Aufwendungen erwachsen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes“. Danach kommt es nicht darauf an, daß die Aufwendungen durch ein außergewöhnliches Ereignis verursacht sind, sondern auf die Außergewöhnlichkeit der Belastung. Die reinen Unterhaltungs- und Erhaltungsaufwendungen, die üblicherweise bei jedem Gebäude auftreten und daher jeden Steuerpflichtigen gleich belasten, sind keine außergewöhnlichen Belastungen. Außergewöhnliche Belastungen bei Burgen und Schlössern liegen deshalb nur vor, soweit die Aufwendungen zur Erhaltung kulturhistorischer Werte erforderlich sind und höhere Aufwendungen durch künstlerisch fachgerechte Renovierungsarbeiten oder Maßnahmen zur Erhaltung kulturhistorisch wertvoller Bausubstanz begründet werden.

Unter diesen Voraussetzungen sind die Erhaltungsaufwendungen in der Regel auch zwangsläufig, sei es, daß sich der Steuerpflichtige der Erhaltung aus rechtlichen Gründen nicht entziehen kann, weil ihm die Erhaltung des kulturhistorischen Wertes der Burg oder des Schlosses öffentlich-rechtlich zur Auflage gemacht wurde oder weil er aus sittlichen Gründen zur Erhaltung der Kulturwerte verpflichtet ist. Zwar genügt es für die Annahme einer sittlichen Verpflichtung nicht, daß sich der Steuerpflichtige zur Erhaltung von Kulturwerten persönlich verpflichtet fühlt<sup>18)</sup>. Jeder Besitzer von Kulturwerten ist aber zur Erhaltung nach Auffassung aller billig und gerecht denkenden Bürger verpflichtet. Der Steuerpflichtige ist die Erhaltung gleichsam der Allgemeinheit schuldig, auch wenn eine konkrete durchsetzbare Verpflichtung zur Erhaltung aufgrund öffentlich rechtlicher Vorschriften nicht besteht.

Aufwendungen für Burgen und Schlösser zur Erhaltung kulturhistorischer Werte erfüllen somit in der Regel die Voraussetzungen einer außergewöhnlichen Belastung. Liegen die Voraussetzungen der gleichlautenden Ländererlasse nicht vor, bleibt zweifelhaft, ob ein sog. verlorener Aufwand i. S. der Gegenwerttheorie des BFH gegeben ist.

Nach der Gegenwerttheorie des BFH, die nach dem Beschluß des BVerfG<sup>19)</sup> zu Verfassungsgrundsätzen nicht in Widerspruch steht, wird eine außergewöhnliche Belastung verneint, wenn der Steuerpflichtige für seine Aufwendungen einen Gegenwert oder nicht nur vorübergehenden Vorteil erlangt<sup>20)</sup>. Nach dem BFH-Urteil vom 16. 10. 52<sup>21)</sup> soll es letztlich von Fall zu Fall entschieden werden, ob die Erlangung eines Gegenwerts unschädlich ist. Die Erlangung eines Gegenwerts soll immer dann unschädlich sein, wenn die Aufwendungen des Steuerpflichtigen „so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, daß die Erlangung eines Gegenwerts in Anbetracht der Gesamtumstände des Einzelfalles in den Hintergrund tritt“<sup>22)</sup>. Der BFH hat den vom BVerfG gewiesenen Weg der außergewöhnlichen Belastung als „gewissermaßen verlorenen Aufwand“ bereits wieder eingeschränkt, als er den Aufwand zur Ersatzbeschaffung verlorengegangener Wirtschaftsgüter nur dann als außergewöhnliche Belastung anerkennt, wenn es sich um den Verlust lebensnotwendiger Güter handelt<sup>23)</sup>.

Die Frage des gewissermaßen verlorenen Aufwands ist bei Erhaltungsaufwendungen für Burgen und Schlösser dahin zu präzisieren, ob die Aufwendungen über die Grenzmarke eigenwirtschaftlicher Zielsetzungen hinausreichen.

Die Erhaltung von Burgen und Schlössern als historische Gebäude im geschichtlich gewachsenen Zustand begründen je nach Einzelfall besondere Aufwendungen, die mit dem Eigeninteresse der Erhaltung nur die Verbindung besitzen, daß sich der Wohnraum des Steuerpflichtigen in diesem Gebäude befindet. Mit dem BFH<sup>24)</sup> ist deshalb zu fragen, ob die Aufwendungen so stark unter dem Gebot der Zwangsläufigkeit stehen, daß die Erlangung eines Gegenwerts nach den Gesamtumständen des Einzelfalles in den Hintergrund tritt. Diese Frage kann m. E. zweifelsfrei beantwortet wer-

verwitweten und geschiedenen Ehegatten bleiben deshalb außer Betracht<sup>12)</sup>

Vermögensminderungen, die ohne Vermögensverwendung eintreten (z. B. Verdienstaussfall u. ä.) sind keine Aufwendungen<sup>13)</sup>

Der Sonderausgabenabzug der §§ 10 a und 10 d EStG ist gegeben, wenn und obwohl die Erhaltungsaufwendungen Betriebsausgaben sind (vgl. Fußnote<sup>6)</sup>). Da diese Erhaltungsaufwendungen Betriebsausgaben sind, entfällt schon aus diesem Grunde die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung<sup>14)</sup>

Z. B. Vergütung für Benutzung als Kulisse für Film und Fernsehen<sup>15)</sup>

BFH vom 7. 8. 1959 VI 7/59 S BStBl 1959 III 383<sup>16)</sup>

Die Einwände sind (vgl. Herrmann-Heuer § 33 EStG Anm. 9–9a):

a) Die Belastung des Einkommens ist kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal

b) Die Differenzierung ist willkürlich. Der Begriff des Einkommens dient zur Ermittlung des Periodenertrags als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Auch der erwirtschaftete Ertrag ist bereits Bestandteil des Vermögens

c) Die Rechtsprechung führt in letzter Konsequenz zur ungleichen Behandlung. Steuerpflichtige mit hohem Einkommen können aus dem Einkommen die Aufwendungen erbringen, zumindest können sie es behaupten. Der Steuerpflichtige mit niedrigem Einkommen muß seine Ersparnisse angreifen. Die Typisierung nach „Aufwendungen, die üblicherweise aus dem Einkommen bestritten werden“, führt hier nicht in allen Fällen zu einem gerechtfertigten Ergebnis<sup>17)</sup>

Nicht das Einkommen, sondern das Vermögen belasten üblicherweise Herstellungskosten. Die Verfügung der OFD Düsseldorf (vgl. Anm. 8) durchbricht diesen Grundsatz<sup>18)</sup>

Herrmann-Heuer § 33 EStG Anm. 11 d

Beschluß des Bundesverfassungsgerichts v. 13. 12. 1966 1 BvR 512/65 BStBl 1967 III 106<sup>19)</sup>

Ein Gegenwert wurde z. B. bejaht:

a) BFH-Urteil v. 23. 6. 61 VI 158/60 StRK § 9 Satz 1 u. 2 EStG R 164: Anschaffungen eines Beamten wegen Verletzung



- b) BFH-Urteil v. 13. 2. 59 VI 221/58 BStBI 1959 III 171 Abfindung zur Erlangung einer Altbauwohnung mit niedriger Miete in bevorzugter Wohnlage
- c) BFH-Urteil v. 27. 11. 59 VI 61/59 StRK § 9 Satz 1 u. 2 EStG R 105 und vom 4. 12. 64 VI/69/64 StRK § 33 EStG R 217: Baukostenzuschuß
- d) BFH-Urteil v. 13. 5. 64 VI 122/63 StRK § 9 Satz 1 u. 2 EStG R 265: Einrichtung und Erhaltung einer Familienwohnung
- <sup>21)</sup> BFH IV 3 IV 376/51 BStBl 1952 III 298
- <sup>22)</sup> BFH-Urteil v. 27. 11. 59 VI 62/59 StRK § 33 EStG R 109
- <sup>23)</sup> BFH-Urteil v. 23. 2. 68 VI 97/67 StRK § 33 EStG R 267
- <sup>24)</sup> Siehe Anm. 12

den, wenn der Steuerpflichtige nach öffentlich rechtlichen Vorschriften zur Erhaltung der kulturhistorischen Werte verpflichtet ist. Weil sich der Steuerpflichtige der rechtlichen Verpflichtung nicht entziehen kann, kann ihm nicht entgegengehalten werden, er erlange als Schloß- oder Burgherr einen entsprechenden Gegenwert für seine Aufwendungen. M. E. kann nichts anderes gelten, wenn sich der Steuerpflichtige nur aus sittlichen Gründen der Erhaltung nicht entziehen kann.

Burgen und Schlösser wirken als kulturhistorische Bauten allein durch ihre Existenz in der Öffentlichkeit. Bauwerk, Bauanlagen, Fassadengestaltung etc. geben Zeugnis von einer bestimmten kulturhistorischen Epoche, und zwar unabhängig davon, ob im konkreten Fall der Burghof, die Wehrgänge und Wehrtürme, der Bergfried, die einzelnen Gebäude oder die Gemächer der Öffentlichkeit zugänglich sind oder nicht. Das öffentliche Interesse an der Erhaltung kulturhistorisch wertvoller Bausubstanz, Bauanlagen und Fassaden besteht unabhängig davon. Ein Unterschied ergibt sich nur insoweit, als die Erhaltungsaufwendungen nicht auf solche Bauteile entfallen, an deren Erhaltung das öffentliche Interesse besteht bzw. überwiegt, wie z. B. Maßnahmen der Innenrenovierung rein privat genutzter Räume. In diesem Falle muß man nach der Gegenwerttheorie des BFH die Voraussetzungen der außergewöhnlichen Belastung wohl verneinen.

Da nur der Burg- bzw. Schloßherr in den Genuß künstlerisch wertvoller Innenausstattung kommt, besteht kein Unterschied zu sonstigen privaten Kunstsammlungen, die der Öffentlichkeit nicht zugänglich sind. Wenn auch in diesen Fällen ein gewisses öffentliches Interesse an der Erhaltung der künstlerischen Werte besteht, überwiegt doch das Eigeninteresse so stark, daß die Erhaltungsaufwendungen als sog. verlorener Aufwand nicht anerkannt werden können. Damit entfällt nach der Rechtsprechung die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastung.

## 6. Vergleich des Ergebnisses mit den gleichlautenden Ländererlassen

Dieses Ergebnis deckt sich mit den gleichlautenden Ländererlassen insoweit, als die Aufwendungen zur Erhaltung von Burgen und Schlössern im öffentlichen Interesse liegen müssen; denn nur, wenn ein öffentliches Interesse an der Erhaltung besteht, ist der Steuerpflichtige entweder öffentlich-rechtlich zur Erhaltung verpflichtet oder kann sich aus sittlichen Gründen der Erhaltung nicht entziehen.

Nicht erforderlich ist nach diesem Ergebnis, daß sich die Burg oder das Schloß bereits 20 Jahre im Familienbesitz befunden haben muß. Diese Voraussetzung findet in § 33 EStG keine Stütze. Es ist auch nicht erforderlich, daß die Burgen und Schlösser in entsprechendem Umfang der Forschung und Volksbildung zugänglich gemacht werden. Burgen und Schlösser wirken bereits durch ihre Existenz in der Öffentlichkeit. Diese öffentliche Wirkung begründet letztlich die sittliche Verpflichtung (soweit nicht bereits eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung besteht) zur Erhaltung des kulturhistorischen Werts. Die Zwangsläufigkeit der Erhaltungsmaßnahmen läßt den Gesichtspunkt des Gegenwerts vollständig in den Hintergrund treten, so daß das zusätzliche Erfordernis der Zugänglichkeit für die Öffentlichkeit zur Begründung des gewissermaßen verlorenen Aufwands nicht erforderlich ist. Auch den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege braucht sich der Burg- bzw. Schloßherr nicht zu unterwerfen, wenn auch Aufwendungen zur Erhaltung des kulturhistorischen Werts einer Burg oder eines Schlosses wohl nur unter Beachtung der Vorschriften der Denkmalspflege praktisch möglich sind.

### Ergebnis:

Aufwendungen zur Erhaltung von Burgen und Schlössern in ihrem kulturhistorischen Wert sind unter den Voraussetzungen des § 33 EStG als außergewöhnliche Belastung steuerlich berücksichtigungsfähig, auch wenn im übrigen die Voraussetzungen der gleichlautenden Ländererlasse nicht erfüllt sind.

(Dobroschke + Partner, Rechtsanwälte in München)

## AKTUELLE STEUERHINWEISE

### I. Erbschaftssteuerreform

Im Zuge der viel diskutierten Steuerreform soll auch die Erbschaftssteuer neu geregelt werden. Die Erbschaftssteuerreform wird eine Erhöhung der Erbschaftssteuer bringen. Es empfiehlt sich daher in vielen Fällen, Erbfälle durch Schenkung unter Lebenden vorwegzunehmen. Um im Einzelfall mögliche Auswirkungen der Reform für die Erben und Beschenkten übersehen zu können, wird im folgenden das geltende Recht mit den Vorschlägen der Steuerreformkommission und mit den Empfehlungen der Steuerreformgruppe des Bundesfinanzministeriums gegenübergestellt.

- Das geltende Recht und die beiden Reformvorschläge besteuern den Erbanfall beim Erwerber und nicht den Nachlaß an sich. Die Höhe des Steuertarifs soll wie bisher abhängig sein
  - von dem Verwandtschaftsgrad und
  - von der Höhe des erbschaftssteuerlichen Wertes des Erbansfalls.

Dementsprechend werden verschiedene Steuerklassen eingerichtet. Während das geltende Recht fünf Klassen im Steuertarif unterscheidet, schlägt die von Bundesfinanzminister Strauß zu Zeiten der Großen Koalition eingesetzte Steuerreformkommission unter Leitung des früheren bayerischen Staatsministers Eberhard drei Steuerklassen vor und die Steuerreformgruppe des Bundesfinanzministeriums schließt sich diesem Vorschlag an. Mit seiner Verwirklichung kann gerechnet werden.

- Das geltende Recht gruppiert folgendermaßen:

In der Steuerklasse I stehen der Ehegatte, die ehelichen und die nichtehelichen Kinder sowie die an Kindes Statt angenommenen Personen und sonstigen Personen, denen die rechtliche Stellung ehelicher Kinder zukommt. In der Steuerklasse II werden die Abkömmlinge der vorgenannten Kinder des Erblassers erfaßt. Die Eltern, Großeltern und weiteren Voreltern, die Stiefeltern und die Geschwister des Erblassers fallen in die Steuerklasse III, während die Steuerklasse IV Schwiegerkinder, Schwiegereltern und die Geschwisterkinder umfaßt. Alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen fallen in die Steuerklasse V.

Beim geltenden Recht fällt Erbschaftssteuer in Höhe der Prozentsätze an, die in nachfolgender Tabelle 1 ausgewiesen sind.

Tabelle 1 — Geltendes Recht

Steuerpflichtiger Erwerb bis einschl. DM	in der Steuerklasse				
	I	II	III	IV	V
	vom Hundert				
10 000	2	4	6	8	14
20 000	2,5	5	7,5	10	16
30 000	3	6	9	12	18
40 000	3,5	7	10,5	14	20
50 000	4	8	12	16	22
100 000	4,5	9	13,5	18	24
150 000	5	10	15	20	26
200 000	5,5	11	16,5	22	28
300 000	6	12	18	24	30
400 000	6,5	13	19,5	26	32
500 000	7	14	21	28	34
600 000	7,5	15	22,5	30	36
700 000	8	16	24	32	38
800 000	8,5	17	25,5	34	40
900 000	9	18	27	36	42
1 000 000	9,5	19	28,5	38	44
2 000 000	10	20	30	40	46
4 000 000	11	21	32	42	48
6 000 000	12	22	34	44	51
8 000 000	13	23	36	46	54
10 000 000	14	24	38	48	57
darüber	15	25	40	50	60



3. Nach dem Vorschlag der Steuerreformkommission, dem sich das Bundesfinanzministerium angeschlossen hat, fallen in die Steuerklasse I nur Ehegatten, Kinder und Kinder vorverstorbenen Kinder. Alle übrigen Angehörigen und Verwandten des Erblassers werden in der Steuerklasse II zusammengefaßt. Erwerber, die mit dem Erblasser nicht verwandt sind oder auch nicht als seine Angehörigen gelten, werden nach Klasse III besteuert. In der neuen Klasse II werden alle Steuerpflichtigen zusammengefaßt, die bisher in den Klassen II, III und IV erschienen.

4. Die Reformvorschläge unterscheiden sich in der Höhe des Tarifs innerhalb der Steuerklasse I bis III. Die Höhe der Erbschaftssteuer soll von der Höhe der anfallenden Erbschaft abhängig sein, deswegen sehen beide Vorschläge zur Reform einen progressiven Stufentarif vor. Die Spitzensätze stimmen in allen drei Klassen überein. Im mittleren Bereich sieht der Vorschlag des Finanzministeriums jedoch eine höhere Erbschaftssteuerbelastung vor. Der Eingangssatz in der Klasse III liegt beim Tarifvorschlag des Finanzministeriums mit 18 Prozent um 4 Prozent über dem Vorschlag der Eberhard-Kommission. Den Tarifvorschlag der Eberhard-Kommission zeigt nachstehende Tabelle 2, den des Finanzministeriums Tabelle 3.

Tabelle 2 — Eberhard-Kommission

Steuerpflichtiger Erwerb bis einschließl. DM	Steuerklasse		III
	I	II vom Hundert	
25 000	2	6	14
50 000	2,5	7,5	16
75 000	3	9	18
100 000	3,5	10,5	20
125 000	4	12	22
150 000	4,5	13,5	24
200 000	5	15	26
250 000	5,5	16,5	28
300 000	6	18	30
400 000	6,5	19,5	32
500 000	7	21	34
600 000	7,5	22,5	36
700 000	8	24	38
800 000	8,5	25,5	40
900 000	9	27	42
1 000 000	9,5	28,5	44
2 000 000	10	30	46
4 000 000	11	32	48
6 000 000	12	34	51
8 000 000	13	36	54
10 000 000	14	38	57
25 000 000	16	40	60
50 000 000	18	42	63
100 000 000	20	45	65
darüber	25	50	70

Tabelle 3 — Tarifvorschlag des Finanzministeriums

Steuerpflichtiger Erwerb bis einschließl. DM	Steuerklasse		III
	I	II vom Hundert	
25 000	2	6	18
50 000	2,5	7,5	20
75 000	3	9	22
100 000	3,5	10,5	24
125 000	4	12	26
150 000	4,5	13,5	28
200 000	5	15	30
250 000	5,5	16,5	32
300 000	6	18	34
400 000	6,5	19,5	36
500 000	7	21	38
600 000	7,5	22,5	40
700 000	8	24	42
800 000	8,5	25,5	44
900 000	9	27	46
1 000 000	10	28,5	48
2 000 000	11	30	50
3 000 000	12	32	52
4 000 000	13	34	54
6 000 000	14	36	56
8 000 000	15	38	58
10 000 000	16	40	60
25 000 000	18	42	62
50 000 000	20	44	64
100 000 000	22	46	66
darüber	25	50	70

5. Auf die Höhe der Erbschaftssteuer hat nicht nur der Erbschaftssteuertarif Auswirkungen. Die Bewertung der zum Nachlaß gehörigen Vermögenswerte nach dem Be-

wertungsgesetz hat wesentlichen Einfluß auf die Höhe, weil diese Höhe Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer ist. Die zum 1. 1. 1964 neu festgestellten Einheitswerte für Grundvermögen übersteigen die noch geltenden Einheitswerte durchschnittlich um das Zweieinhalbfache. Es ist vorgesehen, die neuen Einheitswerte ab 1. 1. 1974 in Kraft zu setzen. Die Erbschaftssteuerbelastung auf Grundvermögen würde sich dadurch auch ohne Tarifänderung ab 1. 1. 1974 wenigstens verdoppeln.

Die Reformvorschläge sehen z. T. auch für andere Vermögenswerte neue Bewertungsmaßstäbe vor.

6. Die nach § 17 Erbschaftssteuergesetz bisher geltenden Freibeträge von 30 000 DM für Erwerber der Steuerklasse I, von 20 000 DM für Erwerber der Steuerklasse II sollen unter Berücksichtigung der neuen Steuerklassengruppierung erhöht werden. Die Steuerfreibeträge der Eberhard-Kommission fallen großzügiger aus als die des Bundesfinanzministeriums.

7. Folgerung: Wegen Erhöhung der Einheitswerte für Grundvermögen und wegen Erhöhung der Erbschaftssteuertarife, die beide mit Wirkung ab 1. 1. 1974 zu erwarten sind, ist die Vorwegnahme von Erbfällen durch Schenkung unter Lebenden oder in anderer im Einzelfall geeigneter Weise vor dem 1. 1. 1974 zu empfehlen.

## II. Der eingetragene Verein (e.V.) als Träger von Familienvermögen spart Erbschaftssteuer

Familienvermögen, insbesondere Burgen, Schlösser und Grundbesitz, können unter Lebenden oder im Erbwege auf einen eingetragenen Verein mit ideeller Zwecksetzung übertragen werden. Dafür eignen sich beispielsweise Familienvereine, die die Pflege der Familienbande und die Unterhaltung eines Familiensitzes zum Zweck haben. Bei zweckmäßiger Rechtsgestaltung der Übertragung des Familienvermögens auf den Familienverein zu Lebzeiten des Veräußerers oder im Erbwege lassen sich alle Erbschaftsteuervorteile für diesen Vermögensübergang ausnutzen.

Das Mitglied des Vereins hat grundsätzlich keinen Anteil am Vermögen des eingetragenen Vereins. Ein Mitgliederwechsel im Verein löst keine Schenkungs- oder Erbschaftssteuer aus, sofern die Mitgliedschaftsrechte weder übertragbar noch vererblich sind.

Folgerung: Das einmal auf einen eingetragenen Verein übertragene Vermögen und die Erträge daraus unterliegen keiner weiteren Erbschaftssteuer.

Dobroschke + Partner

## Immer wieder Diebstähle

Im Zusammenhang mit der Wiederauffindung der im vorigen Sommer in 5378 Blankenheim aus einem Hausgiebel gestohlenen und nach Belgien entführten Nepomukfigur wendet sich der Leiter des Kreisheimatmuseums in Blankenheim, *Hubert Meyer*, mit einem Appell an alle, in deren Verwahrung Kunstgegenstände irgendwelcher Art sind. Er stellt fest, daß nur selten oder nur unvollkommen Skulpturen, Bilder, aber auch kleine Kunstgegenstände wie etwa Leuchter und dergleichen, gegen Diebstahl gesichert sind. Der Museumsleiter hatte früher schon, als Diebstähle im Kreise Schleiden noch selten waren, gewarnt: Legt die Heiligen an die Kette!

Das Heimatmuseum mahnt ferner: „Die Besitzer solcher Kunstwerke sollten Wert darauf legen, von ihren Stücken ein beweiskräftiges Foto zu besitzen. Nur so läßt sich, wie im Falle des Blankenheimer Nepomuk, nachher ein gestohlenes Stück identifizieren.“ Diesem nicht zufälligen, sondern vorbedachten Beweismittel einer Fotografie, die der Blankenheimer Museumsleiter zur Verfügung stellen konnte, und die als Fahndungsbild in Belgien und Deutschland veröffentlicht wurde, war es zu verdanken, daß der Blankenheimer Nepomuk nach relativ kurzer Abwesenheit entdeckt und heimgebracht werden konnte.

Die Eifel, Sept.-Okt. 1970

Aus der „Burg“ der Düsseldorfer „Lehnsritter“ (4 Düsseldorf), die in der Freizeit mit der Pflege ritterlicher Tugenden beschäftigt sind, wurden sieben Schilde, vier Wurfspieße, sechs handgearbeitete Trinkbecher und ein Messer gestohlen.