

## STEUERFRAGEN DER PRIVATEN EIGENTÜMER VON KULTURGÜTERN IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

Im folgenden soll eine kurze Übersicht über die steuerrechtlichen Regelungen und Bedingungen gegeben werden, die für die privaten Eigentümer von Kulturgütern in der Bundesrepublik Deutschland derzeit gelten, ergänzt mit kritischen Hinweisen zur Frage, ob die Bestimmungen befriedigen können und ausreichend sind oder nicht und unter Erwähnung gewünschter bzw. vorgeschlagener Verbesserungen gegenüber der derzeitigen Rechtslage.

### 1 Umsatzsteuer

Nach § 4 Ziff. 20a und b UStG sind u. a. steuerfrei die Umsätze privater Unternehmer von Museen, botanischen Gärten, Archiven und Büchereien, wenn durch die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nachgewiesen wird, daß sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie entsprechende Einrichtungen staatlicher Stellen erfüllen. Museen i. S. der Vorschrift sind wissenschaftliche Sammlungen, Kunstsammlungen sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst.

Umsatzsteuerfrei bleiben die den Museen eigentümlichen Leistungen und üblichen Nebenleistungen. Steuerpflichtig bleibt in jedem Fall der Verkauf von Museumsgegenständen sowie von Altmaterial.

Ist die Steuerbefreiung einmal ausgesprochen, so verbleibt dem Unternehmer kein Wahlrecht, später zur Regelbesteuerung überzugehen. Die Vorsteuern gehen in die Kosten ein.

Wünschenswert wäre es, dem Unternehmer in diesen Fällen ein Optionsrecht einzuräumen analog dem Optionsrecht, das die Vermieter und Verpächter von Grundstücken haben, die u. U. jährlich wechselnd, die Regelbesteuerung unter vollem Vorsteuerabzug bzw. die Steuerbefreiung unter Behandlung der Vorsteuer als Kosten wählen können. Eine solche Regelung würde gerade den Eigentümern von Baudenkmalern ermöglichen, in Jahren hoher Vorsteuerbelastung, d. h. bei umfangreichen Aufwendungen für das Bauwerk, eine Verrechnung der Vorsteuer mit der eigenen Umsatzsteuer herbeizuführen und eine Erstattung der übersteigenden Vorsteuer zu erlangen, was eine wesentliche Finanzhilfe bei Investitionen zugunsten des Baudenkmales bedeuten würde.

Da das Umsatzsteuerrecht weitgehend auf verbindlichen Richtlinien der Europäischen Gemeinschaft beruht, sollte eine solche, die Eigentümer von Kulturgütern begünstigende, umsatzsteuerliche Regelung einheitlich in eine EG-Richtlinie aufgenommen werden.

### 2 Grunderwerbsteuer

Das Grunderwerbsteuerrecht ist weitgehend Länderrecht und deswegen stark zersplittert. Bundeseinheitlich bestehen zwar ein Grunderwerbsteuergesetz als Rahmengesetz sowie ein Gesetz über die Grunderwerbsteuerbefreiung im Wohnungs-

bau. Eine Grunderwerbsteuerbefreiung beim Erwerb von Kulturdenkmälern kennen die Grunderwerbsteuergesetze der Länder Baden-Württemberg, Nordrh.-Westfalen und Rheinland-Pfalz, wobei die Befreiung des Erwerbsvorgangs teilweise mit bestimmten Auflagen für den Erwerber verbunden ist, z. B. mit der Auflage, bestimmte Beträge in den nächsten Jahren zugunsten des Baudenkmales aufzuwenden. In den anderen Ländern kann der Erwerb eines Baudenkmales nur aus Billigkeitsgründen grunderwerbsteuerfrei gestellt werden.

Dem Bundestag liegt ein Reformvorschlag des Bundesrates zur Grunderwerbsteuer vor. Nach diesem Vorschlag sollen nur gewisse persönliche Befreiungsvorschriften aufrecht erhalten bleiben, alle anderen Grunderwerbsteuerbegünstigungen sollen entfallen, gleichzeitig soll der Steuersatz von 70% einheitlich auf 20% gesenkt werden.

Seitens der Denkmalspflege wird der Reformvorschlag begrüßt, unter der Voraussetzung, daß ein neues Gesetz keine Begünstigungen für den Wohnungsneubau vorsieht. Sollte dies der Fall sein, so wird gefordert, daß der Erwerb von Baudenkmalern, also erhaltungswürdigen Altbauten, in gleicher Weise steuerlich begünstigt wird, um zu verhindern, daß wegen steuerlicher Befreiungsvorschriften der Abbruch eines Baudenkmales und die Errichtung eines Neubaus der Erhaltung des alten Baudenkmales vorgezogen wird.

### 3 Einheitsbewertung und einheitswertabhängige Steuern (Grundsteuer, Vermögensteuer, Erbschaft- und Schenkungsteuer)

#### *Einheitsbewertung*

Die Einheitswertbescheide sind Grundlagenbescheide für die einheitswertabhängigen Steuern. Die letzte Hauptfeststellung erfolgte zum 1. 1. 1964, so daß die derzeitigen Einheitswerte das Wertniveau zu diesem Stichtag aufweisen. Da die Einheitswerte zum 1. 1. 1964 erst 10 Jahre später, nämlich zum 1. 1. 1974 steuerwirksam wurden, hat der Gesetzgeber für die Einheitswerte des Grundvermögens vorgeschrieben, daß sie mit 140 v. H. als Besteuerungsgrundlage für die Zwecke der Vermögensteuer, Schenkungsteuer und Erbschaftsteuer anzusetzen sind.

Baudenkmalere werden entsprechend der Zugehörigkeit zu einer wirtschaftlichen Einheit und ihrer tatsächlichen Nutzung entweder im Wohnteil eines land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertes erfaßt oder im Bereich des Grundvermögens als Einfamilienhaus, Zweifamilienhaus, Mietwohngrundstück, gemischt-genutztes Grundstück, Geschäftsgrundstück oder sonstiges bebauter Grundstück.

Beim Grundvermögen kommen zwei Bewertungsverfahren zur Anwendung, nämlich entweder das Rohmietenverfahren oder das Sachwertverfahren, wobei für umfangreiche Baulichkeiten nicht die tatsächliche Gesamtkubatur, sondern die

notwendige Kubatur anzusetzen ist. Die letzte Hauptfeststellung der Einheitswerte führte bei Baudenkmalern im wesentlichen zu einer vertretbaren Bewertung, wobei auch Wertabschläge wegen denkmalpflegerischer Auflagen gewährt wurden, die jedoch in den einzelnen Bundesländern unterschiedliche Berechnungsgrundlagen und unterschiedliche Höhen aufwiesen.

Eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte bebauter Grundstücke ist nicht vor dem 1. 1. 1985 zu erwarten. Voraussichtlich werden auch dann wieder die beiden erwähnten Bewertungsverfahren zur Anwendung kommen. Der Gedanke, an die Stelle des Sachwertverfahrens ein neues Geschosflächenverfahren treten zu lassen, wurde von der Finanzverwaltung inzwischen fallen gelassen. Das Geschosflächenverfahren, nach dem ein Rohbauwert und ein Ausbauwert je Geschosfläche zu ermitteln gewesen wäre, erscheint für Baudenkmalereineswegs geeignet, da die Ausbauwerte auf ein und derselben Geschossebene sehr große Unterschiede aufweisen, Unterschiede, die mit modernen Bauten in keiner Weise vergleichbar sind.

Für den Bereich der Schenkungsteuer und Erbschaftsteuer werden die anlässlich der neuen Hauptfeststellung ermittelten Einheitswerte wohl stichtagsgerecht wirksam, während sie für die laufend zu erhebenden einheitswertabhängigen Steuern, also für die Vermögensteuer und für die Grundsteuer, vermutlich erst zwei bis drei Jahre später wirksam werden, da die Höhe der vertretbaren neuen Belastung mit diesen Steuern vom Gesetzgeber erst abgeschätzt werden kann, wenn das Gesamtvolumen der neuen Einheitswerte betragsmäßig in etwa feststeht.

### Grundsteuer

Nach § 32 GrStG ist die Grundsteuer zu erlassen für Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, dessen Erhaltung wegen seiner Bedeutung für Kunst, Geschichte, Wissenschaft oder Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt, wenn die erzielten Einnahmen und die sonstigen Vorteile (Rohertrag) in der Regel unter den jährlichen Kosten liegen. Bei Park- und Gartenanlagen von geschichtlichem Wert ist der Erlaß von der weiteren Voraussetzung abhängig, daß sie in dem billigerweise zu fordernden Umfang der Öffentlichkeit zugänglich gemacht sind.

Außerdem ist die Grundsteuer für Grundbesitz zu erlassen, in dessen Gebäuden Gegenstände von wissenschaftlicher, künstlerischer oder geschichtlicher Bedeutung der Öffentlichkeit zugänglich gemacht werden, soweit der Rohertrag dieser Gebäude durch die Benutzung für Zwecke der Forschung oder Volksbildung nachhaltig gemindert ist.

Die Grundsteuer fällt unter die Steuerhoheit der Gemeinden, die jedoch von ihrem Grundsteueraufkommen Teile an die Landkreise als Umlage abführen müssen. Bei dem Grundsteuererlaß gem. § 32 GrStG handelt es sich um einen Pflichterlaß der Gemeinde, der auch die Kreisumlage anteilig mindert.

Die erwähnte Befreiungsvorschrift hat sich im wesentlichen bewährt. Den Gemeinden steht jedoch ein eigenes Überprüfungsrecht zu, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt sind, von dem sie auch Gebrauch machen, d. h. es wird in der Regel von den Gemeinden der Nachweis verlangt, daß die Einnahmen und sonstigen Vorteile (z. B. Mietwert der eigenen Wohnung) in der Regel unter den jährlichen Kosten liegen, das Objekt also dauernder finanzieller Zuschüsse durch den Eigentümer bedarf. Bei der Berechnung können aperiodisch auftretende große Instand-

setzungsaufwendungen (z. B. Erneuerung des Daches, Fassadenerneuerung) anteilig jährlich mitberücksichtigt werden. Die Befreiungsvorschrift verlangt nicht, daß der Eigentümer das Baudenkmal in zumutbarem Umfang der Öffentlichkeit zugänglich macht, sondern dies Erfordernis ist nur bei der Grundsteuerbefreiung von Park- und Gartenanlagen von geschichtlichem Wert gegeben.

### Vermögensteuer

§ 115 BewG sieht eine Vermögensteuerbefreiung vor für Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz und solche beweglichen Gegenstände, die zum sonstigen Vermögen gehören. Sie sind nur mit 40 v. H. des Wertes anzusetzen, wenn ihre Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt.

Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive werden nicht angesetzt, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

Die Erhaltung der Gegenstände muß wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegen;

die Gegenstände müssten in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht werden;

der Steuerpflichtige muß bereit sein, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen;

die Gegenstände müssen seit mindestens 20 Jahren sich im Besitz der Familie befinden oder in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive nach dem Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung vom 6. 8. 1955 eingetragen sein.

Die volle Freistellung erfolgt jedoch bei Erfüllung der oben erwähnten 4 Voraussetzungen nur dann, wenn die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen, wenn es sich also um Gegenstände handelt, die dem Eigentümer auf die Dauer Verluste bringen.

Die Vorschrift hat sich im wesentlichen bewährt. Bei einer Novellierung des Bewertungsgesetzes sollte jedoch stärker noch dem denkmalpflegerischen Gedanken des Ensembles Rechnung getragen und sichergestellt werden, daß auch einzelne bewegliche Gegenstände, die selbst weder Kunstgegenstände sind, noch eine Sammlung darstellen, steuerbefreit bleiben, wenn sie zum Ensemble beispielsweise eines Baudenkmal gehören (z. B. alte Kanonen in einem Burghof).

Bei Anwendung der Befreiungsvorschrift darf ein Baudenkmal nicht in Einzelgebäude oder einzelne Gebäudeteile zerlegt, sondern es muß das Baudenkmal auch steuerlich als eine Einheit angesehen werden. Deswegen erscheint es nicht zulässig, einen gewinnabwerfenden Gebäudeteil, wie z. B. ein Burghotel, der Vermögensbesteuerung zu unterwerfen, wenn gleichzeitig andere Gebäudeteile nicht nutzbar sind und leer stehen und die Gesamtaufwendungen für das Baudenkmal auf die Dauer alle erzielbaren Erträge übersteigen.

Gegen die Bestimmung, daß die Gegenstände seit mindestens 20 Jahren in Familienbesitz sein müssen, sind in jüngster Zeit Bedenken laut geworden. Sie beruhen teilweise auf dem BFH-Urteil vom 14. 11. 1980 BStBl. 1981 II S. 251, da der Bundesfinanzhof es als fraglich angesehen hat, ob nicht doch jeder einzelne Gegenstand einer Sammlung in 20-jährigem Familienbesitz sein muß oder ob es genügt, daß die Sammlung als solche diese Voraussetzung erfüllt, ohne Rücksicht

darauf, wie lange die einzelnen Gegenstände bereits zu der Sammlung gehören. Würde man auf den einzelnen Gegenstand einer Sammlung abstellen, so wäre die Befreiungsvorschrift in zahlreichen Fällen nicht mehr praktikabel, da verständlicherweise jede Sammlung gewissen Veränderungen und Ergänzungen unterliegt. Nachdem alle Bundesländer eine Denkmalschutzgesetzgebung haben, erscheint die Vorschrift einer mindestens 20-jährigen Zugehörigkeit zu einem Familienbesitz entbehrlich. Es ist nicht einzusehen, weswegen der Erwerber eines zu begünstigenden Kulturgutes 20 Jahre lang Vermögensteuer darauf entrichten soll, wenn er im übrigen alle Auflagen der Denkmalspflege erfüllt und laufende Mehrkosten zur Erhaltung des Kulturgutes auf sich nimmt. Seitens der Denkmalspflege wird es begrüßt, wenn ein Kulturgut, das vom derzeitigen Eigentümer nicht erhalten werden kann, veräußert wird an einen neuen Eigentümer, der zur Erhaltung imstande ist und diese auch bewerkstelligt. Es ist kein Grund einzusehen, warum in einem solchen Fall der neue Eigentümer nicht ebenso vermögenssteuerlich begünstigt werden sollte, wie der alte Eigentümer. Schließlich sollten bei einer Neufassung der Befreiungsvorschrift auch die der Ausstellung von Kulturgütern unmittelbar dienenden Gegenstände steuerfrei werden, wie beispielsweise Schaukästen und Vitrinen, Alarmvorrichtungen etc.

Abgesehen von der erwähnten Vermögensteuerbefreiung von Kulturgütern gem. § 115 BewG ist darauf hinzuweisen, daß die vermögenssteuerlichen Freibeträge bzw. Freigrenzen für Hausrat, Kunstgegenstände, Schmuckgegenstände und edles Metall völlig unzureichend sind (DM 10.000,— Freigrenze je Steuerpflichtiger für Schmuckgegenstände, Gegenstände aus edlem Metall und Luxusgegenstände, DM 20.000,— Freigrenze je Steuerpflichtiger für Kunstgegenstände und Sammlungen). Der Gesetzgeber sollte künftig in großzügiger Weise Freibeträge festlegen und jedes Eindringen in diese private Sphäre vermeiden.

Nach § 118 Abs. 2 BewG sind Verbindlichkeiten, die mit einem steuerbefreiten Kulturgut in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, vermögensmindernd zu berücksichtigen. Dies gilt auch für die denkmalspflegerische Erhaltungslast eines Baudenkmals, soweit diese Last bei der Einheitsbewertung nicht bereits berücksichtigt wurde. Da das Gesetz negative Einheitswerte für Grundvermögen nicht kennt, ist eine volle Berücksichtigung der denkmalspflegerischen Erhaltungslast bei der Einheitsbewertung nicht möglich. Außerdem ist zu berücksichtigen, daß sich der bei der Einheitsbewertung berücksichtigte Teil der denkmalspflegerischen Erhaltungslast nach dem Wertniveau zum 1. 1. 1964 richtet, während für Zwecke der Vermögensteuer die Erhaltungslast nach den zum Veranlagungszeitpunkt gegebenen Verhältnissen zu bewerten ist.

Durch bundeseinheitliche Anweisungen der Finanzverwaltung wurde die denkmalspflegerische Erhaltungslast für Burgen, Schlösser und Herrenhäuser pauschaliert. Sie beträgt zum 1. 1. 1980 DM 1,35 jährlich je Kubikmeter umbauter Raum, bei musealen Baulichkeiten den doppelten Betrag, nämlich DM 2,70 je Kubikmeter. Die so errechnete Jahreslast wird dann als dauernde Last mit 18 kapitalisiert und der kapitalisierte Betrag, vermindert um den Teil der Last, der bei der Einheitsbewertung berücksichtigt wurde, vom Gesamtvermögen gekürzt.

#### *Erbschaft- und Schenkungsteuer*

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 und 3 ErbStG bleiben Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Ar-

chive mit 60 v. H. ihres Wertes steuerfrei, wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden. Eine völlige Steuerfreistellung ist gegeben, wenn die erwähnten Voraussetzungen erfüllt sind und der Steuerpflichtige darüber hinaus bereit ist, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen und die Gegenstände sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder in dem Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive nach dem Gesetz zum Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung vom 6. 8. 1955 eingetragen sind.

Die Steuerbefreiung fällt mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Gegenstände innerhalb von 10 Jahren nach dem Erwerb veräußert werden oder die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innerhalb dieses Zeitraums entfallen.

Damit stimmen die Befreiungsvorschriften des Erbschaftsteuerrechts weitgehend mit dem für die Vermögensbesteuerung geltenden § 115 BewG überein, jedoch mit der Einschränkung, daß eine Nachversteuerung erfolgt, wenn die Voraussetzungen für die ganze oder teilweise Steuerbefreiung nicht 10 Jahre lang nach Eintritt des Schenkungs- oder Erbschaftsteuerfalls fortbestehen oder der Gegenstand innerhalb dieses Zeitraums veräußert wird. Um der Finanzverwaltung eine Überwachung zu ermöglichen, sieht der zu § 35 ErbStG erlassene Abschn. 1.7 ErbStR eine Inventarisierung der freigestellten Kulturgüter vor.

Bei einer Novellierung des Erbschaftsteuerrechts sollte wie oben schon zur Vermögensteuer ausgeführt die Voraussetzung eines 20-jährigen Familienbesitzes für die volle Freistellung von Kulturgütern entfallen, da alle Bundesländer ihre eigene Denkmalschutzgesetzgebung haben.

§ 118 Abs. 2 BewG, der einen Schuldabzug auch zuläßt, wenn die wirtschaftlich mit diesen Verbindlichkeiten im Zusammenhang stehenden Kulturgüter steuerbefreit sind, gilt nicht für den Bereich der Erbschaftsteuer und Schenkungsteuer. Seit Jahren bemüht sich daher das Deutsche Nationalkomitee für Denkmalschutz um eine entsprechende Ergänzung des Erbschaftsteuergesetzes, zumal Verpflichtungen, wie die denkmalspflegerische Erhaltungslast nicht wirtschaftlich ausschließlich auf die begünstigten Kulturgüter bezogen werden können, da diese als dauernde Verlustobjekte nicht in der Lage sind, sich aus eigener Kraft, d. h. aus eigenen Erträgen heraus zu erhalten, sondern zu ihrer Erhaltung immer ein umfangreiches, ertragbringendes, weiteres Vermögen, das sog. tragende Vermögen, vorhanden sein muß. Gerade dieses tragende Vermögen ist jedoch wirtschaftlich mit den Verpflichtungen zur Erhaltung der Kulturgüter belastet, wie dies das Niedersächsische Finanzgericht mit seiner rechtskräftigen Entscheidung vom 8. 1. 1977 EFG 1977 S. 549 für ein ehemaliges Fideikommißvermögen entschieden hat.

#### **4 Gewerbesteuer**

Der Gewerbesteuer unterliegen ausschließlich gewerbliche Unternehmen, wobei die Gewerbesteuer als sog. Objektsteuer die Gewerbeertragsteuer und die Gewerbekapitalsteuer umfaßt. Natürliche Personen als Gewerbetreibende erhalten

bei der Gewerbeertragsteuer einen Freibetrag von DM 36.000,—. Vom Gewerkekaptal bleiben DM 120.000,— frei.

Werden Kulturgüter gegen Entgelt der Öffentlichkeit zugänglich gemacht, liegt ein sog. Besichtigungsbetrieb vor und damit eine an sich gewerbliche Tätigkeit. Schon der Reichsfinanzhof hatte sich mit der Frage von sog. Besichtigungsbetrieben als Gewerbebetrieben befaßt und folgende Entscheidungen gefällt:

*RFH vom 16. 7. 1931 III a 1038/30 RStBl. 1932 S. 116:*

„Eine Sammlung von Gegenständen mit historischem Wert, die gegen Entgelt jedermann zugänglich ist, ist nicht als Betriebsvermögen zu bewerten, wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, nicht nachzuweisen ist.“

*RFH vom 25. 10. 1938 VI a 7/38 RStBl. 1938 S. 1189:*

„Auch die entgeltliche Gestattung der Besichtigung der Kirche hängt mit der eigentlichen kirchlichen Aufgabe, zu der die Kirche als Teil des Kirchenvermögens bestimmt ist, nicht zusammen. Kirchenbesichtigung und Turmbesteigung haben daher einen eigenen, von den eigentlichen kirchlichen Aufgaben der Kirchengemeinde getrennten Geschäftskreis.“ Der RFH bejahte daher das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art.

*RFH vom 27. 6. 1939 I 131/38 RStBl. 1939 S. 910:*

„Die Domtürme werden bestiegen, um dort neben der Betrachtung der künstlerischen Gliederungen des Bauwerks vor allem die Aussicht auf die Stadt zu genießen. Auch die entgeltliche Vorzeigung der Schatzkammer einschließlich des Chorumgangs hängt mit den eigentlichen kirchlichen Aufgaben des Domkapitels nicht zusammen... Schatzkammerbesichtigung und Turmbesteigung haben daher einen eigenen, von den eigentlichen kirchlichen Aufgaben des Domkapitels getrennten Geschäftskreis. Sie stellen einen Betrieb gewerblicher Art... dar.“

Sodann hat der Bundesfinanzhof diese Rechtsprechung im *Urteil vom 1. 8. 1957 IV 399/55 U BStBl. 1957 III S. 355* fortgeführt unter dem Leitsatz:

„Schloßbesichtigung gegen Entgelt stellt in der Regel einen Gewerbebetrieb dar.“

Das neue *Urteil des BFH vom 7. 8. 1979 VIII R 95/77 BStBl. 1980 II S. 633* besagt, daß die zu Besichtigung ausgestellten Vermögenswerte, seien es Baudenkmäler, seien es bewegliche Wirtschaftsgüter, zum notwendigen Betriebsvermögen des gewerblichen Besichtigungsbetriebes zählen, da ohne das Vorhandensein dieser zu besichtigenden Wirtschaftsgüter kein gewerblicher Besichtigungsbetrieb denkbar wäre. In dem entschiedenen Fall handelte es sich um einen Besichtigungsbetrieb, der regelmäßig Gewinne abwarf, bei dem also die dem Besichtigungsbetrieb gewidmeten Gegenstände nicht unrentierlich und unwirtschaftlich eingesetzt waren oder unangemessen hohe Aufwendungen verursachten. Gehören nun die zu besichtigenden Wirtschaftsgüter zum gewerblichen Betriebsvermögen, so sind alle damit zusammenhängenden Ausgaben Betriebsausgaben.

Die Auffassung des Bundesfinanzhofs weicht wesentlich von dem seitens der Finanzverwaltung bei Besichtigungsbetrieben praktizierten Erlaß des Hessischen Ministers der Finanzen vom 4. 7. 1963 — S 3190 -12 — II/41 (vgl. *von Schalburg/Kleeberg*, Die steuerliche Behandlung von Kulturgütern, 2. Aufl. S. 113) ab, wonach zum Besichtigungsbetrieb nicht

die zu besichtigenden Gegenstände gehören, sondern nur die Wirtschaftsgüter, welche zur Durchführung der Besichtigung erforderlich sind (z. B. Führer, Garderobe, Filzpantoffel, Schaukästen, Sicherungsvorrichtungen etc.).

Der Hessische Minister der Finanzen hat wegen der neuen Entscheidung des Bundesfinanzhofs den erwähnten Verwaltungsersaß unter dem 20. 11. 1980 aufgehoben und die Finanzämter angewiesen, künftig die zur Besichtigung freigegebenen Kunstgegenstände von Schloßbesichtigungsbetrieben, Museen oder ähnlichen Einrichtungen als Betriebsvermögen zu erfassen (vgl. Erlaß S 3220 A/7/2 B 43, Deutsche Steuerzeitung Eildienst 1981 S. 19).

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach die zur Schau gestellten Kulturgüter notwendiges gewerbliches Betriebsvermögen darstellen, bedeutet für die privaten Eigentümer derartiger Kulturgüter eine erhebliche Beschwer, da, selbst wenn laufend kein steuerpflichtiger Gewerbeertrag anfällt, die Entnahme von Kulturgütern aus dem Besichtigungsbetrieb einkommensteuerliche und gewerbeertragsteuerliche Auswirkungen hat, ebenso die Veräußerung oder Aufgabe eines solchen Betriebes. Hinzu kommt die Tatsache, daß gerade Kulturgüter kaum in befriedigender Weise zu bewerten sind, zumindest hinsichtlich der Feststellung von Einlagewerten in den Gewerbebetrieb und Entnahmewerten bei Herausnahme von Kulturgütern aus dem Besichtigungsbetrieb sehr schwierige Bewertungsprobleme entstehen. Da die Finanzverwaltung gehalten ist, nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu verfahren, liegt es nun am privaten Eigentümer der Kulturgüter, seine Verhältnisse so zu gestalten, daß entweder kein gewerblicher Besichtigungsbetrieb vorliegt oder aber, daß die zur Schau gestellten Kulturgüter nicht in das gewerbliche Betriebsvermögen eines solchen Besichtigungsbetriebes fallen.

Kein gewerblicher Besichtigungsbetrieb liegt nach der ständigen Rechtsprechung von Reichsfinanzhof und Bundesfinanzhof vor, wenn ein dauernder Verlustbetrieb gegeben ist, wobei geringe Überschüsse in einzelnen Jahren irrelevant sind.

Sind nachhaltig Erträge bei dem Besichtigungsbetrieb jedoch nicht zu vermeiden (z. B. bei hohen Besucherzahlen), sollte eine personelle Trennung zwischen dem Inhaber des gewerblichen Besichtigungsbetriebes und dem Eigentümer der ausgestellten Kulturgüter erfolgen. Dies kann beispielsweise dadurch geschehen, daß der Besichtigungsbetrieb von einem Familienmitglied selbständig geführt wird, daß er von einem gemeinnützigen Verein oder einer gemeinnützigen Stiftung übernommen wird oder auch von einer Kapitalgesellschaft, bei der der Eigentümer der Kulturgüter keinen maßgebenden Einfluß hat (zur Vermeidung einer sog. Betriebsaufspaltung). Den privaten Eigentümern von Kulturgütern muß nahegelegt werden, sich möglichst rasch auf die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs einzustellen.

Die Annahme eines gewerblichen Besichtigungsbetriebes setzt, wie dargelegt, eine nachhaltige Gewinnerzielung voraus. Dies hat zur Folge, daß dann nicht nur die ausgestellten Kulturgüter zum notwendigen gewerblichen Betriebsvermögen rechnen und für ertragsteuerliche einschließlich gewerbesteuerliche Zwecke zu bewerten sind, sondern daß sie nicht mehr unter die Befreiungsvorschrift des § 115 Abs. 2 BewG fallen können, also mit 40 v. H. ihres Wertes vermögensteuerpflichtig werden und damit auch der Steuer vom Gewerkekaptal unterliegen und schließlich im Schenkungs- oder Erbfall auch die volle Befreiungsvorschrift des § 13 Abs. 1 Ziffer 2 b ErbStG keine Anwendung finden kann; denn alle diese Vorschriften verlangen für die volle Steuerbefreiung das Vorliegen von Dauerverlusten.

Zusammenfassend läßt sich also sagen, daß bei Dauerverlusten kein gewerblicher Besichtigungsbetrieb gegeben ist und die Steuerbefreiungsvorschriften für die Kulturgüter voll Platz greifen, andererseits bei nachhaltigen Gewinnen die ausgestellten Kulturgüter zum gewerblichen Besichtigungsbetrieb gehören und dann zu 40 v. H. ihres Wertes steuerpflichtig werden und sich diese Folge nur durch eine Umgestaltung der derzeitigen Verhältnisse, insbesondere durch eine personelle Trennung zwischen dem Inhaber des Besichtigungsbetriebes und dem Eigentümer der Kulturgüter erreichen läßt.

Die erwähnte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gilt für alle Besichtigungsbetriebe, also sowohl für die privaten Eigentümer, wie die der Kirchen und ebenso für Besichtigungsbetriebe der öffentlichen Hand, da die Ausstellung von Kulturgütern keine hoheitliche Tätigkeit darstellt.

Um privaten Eigentümern die Ausstellung der ihnen gehörenden Kulturgüter zu erleichtern und nicht mit schwierigen Steuerproblemen zu verbinden, sollte der Gesetzgeber nach einem Vorschlag des Deutschen Nationalkomitees für Denkmalschutz durch eine Ergänzung des § 21 Abs. 1 EStG festlegen, daß Einkünfte aus der Besichtigung von Museen, wissenschaftlichen Sammlungen, Kunstsammlungen, Archiven und Büchereien sowie Bodendenkmälern und Denkmälern der Bau- und Gartenkunst zwingend zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zählen, wenn durch eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nachgewiesen wird, daß sie die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllen wie entsprechende Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände. Es wäre kein neues Bescheinigungsverfahren vorzusehen, sondern die nach § 4 Ziff. 20 a UStG erteilten Bescheinigungen könnten gleichzeitig für die Anwendung des § 21 EStG in dieser geänderten Form Verwendung finden. Die Zurechnung der Einkünfte aus Besichtigungsbetrieben zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung würde sicherstellen, daß die der Besichtigung dienenden Vermögensgegenstände Privatvermögen der Eigentümer bleiben.

## 5 Einkommensteuer

Aufgrund der Ermächtigungsvorschrift des § 51 Abs. 1 Ziff. 2 y EStG hat der Verordnungsgeber in den §§ 82 i und k EStDV erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten bei Baudenkmalern bzw. eine Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalern zugelassen.

Nach § 82 i EStDV können Herstellungskosten bei einem Baudenkmal gleichmäßig auf 10 Jahre verteilt werden, falls die zuständige Denkmalschutzbehörde bescheinigt, daß die getätigten Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind. Es können also auch reine Modernisierungsaufwendungen unter diese Steuerbegünstigung fallen, die auch für Gebäudegruppen gilt, die ein Ensemble im denkmalpflegerischen Sinne darstellen.

Anschaffungskosten für Baudenkmalere sind nicht begünstigt, wohl aber der sog. anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand, d. h. die nach der Rechtsprechung und nach den Verwaltungsanweisungen als Herstellungskosten zu behandelnden größeren Instandsetzungsaufwendungen, die der neue Eigentümer nach Erwerb eines Baudenkmales innerhalb der ersten drei Jahre aufwendet.

§ 82 k EStDV ermöglicht es dem Eigentümer eines Baudenkmales Erhaltungsaufwendungen, die nach einer Bescheinigung der zuständigen Behörde zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich sind, auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen. Dadurch wird dem Eigentümer des Baudenkmales ermöglicht, im Hinblick auf die Progression des Einkommensteuertarifs durch eine entsprechende zeitliche Verteilung der Aufwendungen die größtmögliche Steuerersparnis zu erreichen. Hinsichtlich der Anwendbarkeit der Begünstigungsvorschriften ist die Finanzverwaltung an die Bescheinigung der für die Denkmalspflege maßgebenden Behörde gebunden. Über die steuerliche Zuordnung der Aufwendungen zum Herstellungsaufwand oder zum Erhaltungsaufwand entscheiden jedoch die Finanzbehörden selbständig.

In zahlreichen Fällen ist es nicht möglich ein Baudenkmal, das nur schwer unterhalten werden kann, zu veräußern, beispielsweise, wenn es Bestandteil einer umfangreichen Burg- oder Schloßanlage ist oder aber wenn es sich um Stadttürme handelt oder um ein neben der Kirche gelegenes Pfarrhaus bei nicht mehr besetzten Pfarrstellen. Das Deutsche Nationalkomitee für Denkmalschutz hat vorgeschlagen, durch eine Ergänzung des Abschnitts 160 der EStR und unter Zugrundelegung eines Mustervertrages für Dauerwohnrechte an Baudenkmalern, Dauerwohnberechtigten, die derartige Baudenkmalere nutzen und in sie investieren wollen, die Sonderabschreibungen nach § 82 i und k EStDV zu gewähren.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21. 10. 1980, BStBl. 1981 II S. 452 zur Frage der Liebhaberei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Stellung genommen und ausgeführt, daß nur in Ausnahmefällen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Liebhaberei anzunehmen sei, wenn auf lange Sicht kein Überschuß der Einnahmen oder des Mietwerts der selbstgenutzten Wohnung über die Werbungskosten zu erwarten ist. In der Begründung zu dieser Entscheidung hebt er gerade im Falle der Eigennutzung eines Gebäudes hervor, daß zumindest bezogen auf die Erstwohnung, diese der Befriedigung eines unabweisbaren Lebensbedürfnisses dient und deswegen auch bei laufenden Verlusten nicht als Liebhaberei angesehen werden könne. Baudenkmalere stellen vielfach Dauerverlustobjekte dar. Wie schon ausgeführt, verlangen zahlreiche steuerliche Befreiungsvorschriften sogar den Nachweis, daß auf lange und längste Sicht aus diesen Objekten nur Verluste entstehen. Alle Bundesländer haben Denkmalschutzgesetze, denen die Eigentümer von Baudenkmalern unterworfen sind. Die Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Erhaltungspflicht für ein Baudenkmal stellt, wie die Erfüllung aller gesetzlichen Pflichten durch einen Staatsbürger, niemals eine Liebhaberei dar. Dauerverluste bei Baudenkmalern sind objektbezogen und objektbedingt und nicht zuletzt dadurch verursacht, daß den Bestimmungen der Denkmalspflege bei Erhaltung und Nutzung des Baudenkmales Rechnung getragen werden muß.

Es wäre zu begrüßen, wenn unter Bezugnahme auf die erwähnte Entscheidung des Bundesfinanzhofs die Finanzverwaltung klar zum Ausdruck bringen würde, daß bei Baudenkmalern als Dauerverlustobjekten keine Liebhaberei angenommen werden kann und es unzulässig ist, aus einem einheitlichen Baudenkmal i. S. der Denkmalspflege nicht oder schwer nutzbare Gebäude oder Gebäudeteile für einkommensteuerliche Zwecke zu isolieren und anteilig auf derartige Gebäude oder Gebäudeteile entfallende Verluste keiner Einkunftsart zuzuordnen, also als Liebhaberei anzusehen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind bei einem eigengenutzten Einfamilienhaus bzw. einer eigengenutzten Eigentumswohnung nach § 21 a EStG mit einem

Nettomietwert anzusetzen, der 1 v. H. des maßgebenden Einheitswertes des Grundstücks jährlich ausmacht. Von diesem Nettomietwert dürfen nur abgesetzt werden Schuldzinsen bis zur Höhe des Nettomietwertes sowie Sonderabschreibungen. Fällt der Eigentümer eines als Einfamilienhaus bewerteten Baudenkmals, das er selbst nutzt, unter diese Vorschrift, die das Bruttomietwertverfahren lediglich für den Sonderfall vorsieht, daß die gesamte Fläche des Grundstücks größer ist als das Zwanzigfache der bebauten Fläche, so kann er einen laufenden Erhaltungsaufwand einkommensteuerlich nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend machen. Hierin liegt eine erhebliche Härte, da die vom Gesetzgeber als Vereinfachungsvorschrift gedachte Festlegung des Nettomietwerts nach dem Einheitswert zweifellos nicht die besonderen Verhältnisse eines Baudenkmals berücksichtigt, insbesondere nicht die wegen der Denkmalspflege erhöhten laufenden Aufwendungen für die Erhaltung und Instandsetzung. Bei Eigennutzung eines als Einfamilienhaus bewerteten Baudenkmals kann somit auch nicht die Begünstigungsvorschrift des § 82 k EStDV zum Zuge kommen, jedoch sind die Sonderabschreibungen nach § 82 i EStDV zulässig, so daß in diesen Fällen der Eigentümer des Baudenkmals großes Interesse daran hat, daß seine Investitionen als Herstellungsaufwand und nicht nur als Erhaltungsaufwand angesehen werden.

Wünschenswert wäre eine Ergänzung des § 21 EStG, wonach die Nettomietwertbesteuerung dann nicht anzuwenden ist, wenn es sich um ein Gebäude handelt, das nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist. Bei einer derartigen Änderung des Einkommensteuerrechtes würden Baudenkmäler grundsätzlich nach dem Bruttomietwertverfahren besteuert, so daß immer sichergestellt wäre, daß sich trotz einer Bewertung als Einfamilienhaus oder als Eigentumswohnung der Mehraufwand für das Baudenkmal steuerlich auswirkt.

Bei Baudenkmalern ist es wirtschaftlich sinnvoll, Großinstandsetzungen zeitlich zu konzentrieren, da in der Regel schon das Einrichten der Baustelle und die Errichtung eines Gerüsts mit hohem Kostenaufwand verbunden ist. Es wäre daher wünschenswert, wenn der Steuergesetzgeber den privaten Eigentümern von Baudenkmalern eine Möglichkeit geben würde, für derartige Großinstandsetzungen in steuerbegünstigter Weise ausreichende Eigenmittel anzusparen. Der Gesetzgeber sollte daher nach dem Vorbild des Forstschädenausgleichsgesetzes die Bildung und Auflösung einer steuerfreien Instandhaltungsrücklage für Baudenkmäler in der Weise zulassen, daß bei einem deutschen Kreditinstitut ein mindest gleich hoher Ausgleichsfonds gebildet und dieser, spätestens mit dem 6. Kalenderjahr nach der Bildung beginnend, für die Instandhaltung von Baudenkmalern verwendet wird. Eine am Ende des 10. Kalenderjahres nach ihrer Bil-

dung noch nicht verwendete Rücklage müßte unter Erhöhung der steuerlichen Einkünfte aufgelöst werden.

Seit Jahren bestehen koordinierte Ländererlasse zur Anwendung des § 33 EStG auf Kulturwerte. Sie besagen, daß Erhaltungsaufwendungen für Kulturgüter, soweit die Aufwendungen nicht im Rahmen einer der Einkunftsarten anfallen, als außerordentliche Belastung vom Gesamteinkommen gekürzt werden können, wenn die Erhaltung der Kulturwerte wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, dies die Denkmalschutzbehörde bestätigt, der Steuerpflichtige die Kulturwerte den geltenden Bestimmungen der Denkmals- und Archivpflege zu unterstellen bereit ist und bewegliche Kulturwerte seit mindestens 20 Jahren Familienbesitz sind oder in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes bzw. in das Verzeichnis national wertvoller Archive eingetragen. Diese Verwaltungserlasse haben seit langem für die Eigentümer privater Kulturgüter erhebliche Bedeutung erlangt und waren eine nennenswerte Hilfe und Erleichterung für die Erhaltung und Wiederherstellung gerade von Baudenkmalern gewesen. Gewisse Unzulänglichkeiten ergaben sich lediglich bisher aus der unterschiedlichen Handhabung der Verwaltungserlasse im Bereich der einzelnen Länder bzw. deren Oberfinanzdirektionen, da nicht einheitlich bei Anerkennung derartiger Aufwendungen als außerordentliche Belastung auf die Kürzung der Aufwendungen um eine sog. zumutbare Eigenbelastung (abhängig von der Höhe des Einkommens und vom Familienstand) verzichtet wurde. Nachdem alle Bundesländer nunmehr Denkmalschutzgesetze haben, stellt die Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen eine dauernde Last i. S. des § 10 Abs. 1 Ziff. 1a EStG dar und ihre Berücksichtigung im Rahmen einer außerordentlichen Belastung gem. § 33 EStG müßte daher grundsätzlich zum vollen Abzug der Aufwendungen, also ungekürzt um eine zumutbare Eigenbelastung beim Gesamteinkommen führen. Außerdem sollte, wie schon wiederholt ausgeführt, das Erfordernis eines 20-jährigen Familienbesitzes entfallen.

Der Gesetzgeber der Bundesrepublik Deutschland, ebenso wie die Finanzverwaltung haben in den letzten Jahrzehnten viel Anerkennenswertes getan, um privaten Eigentümern die Erhaltung der Kulturgüter zu erleichtern. Wie obige Darlegungen zeigen, bleiben jedoch noch eine Reihe bedeutsamer Wünsche offen und es wäre zu begrüßen, wenn anläßlich der künftigen Novellierung von Gesetzen den Anregungen der Denkmalspflege, insbesondere den Vorschlägen des Deutschen Nationalkomitees für Denkmalschutz, vom Gesetzgeber Rechnung getragen würde.

*Dr. Rudolf Kleeborg, München*