

STEUERERLEICHTERUNGEN BEI KULTURDENKMÄLERN

Ein Haus zu besitzen, an dessen Erhaltung wegen des Denkmalschutzes „aus wissenschaftlichen, künstlerischen oder denkmalgeschichtlichen Gründen ein öffentliches Interesse besteht“, wird häufig weniger als Gegenstand der Freude, sondern eher als Belastung angesehen. Neben der Möglichkeit, Zuschüsse von den Ländern und zum Teil auch den Gemeinden und Landkreisen für denkmalpflegerisch bedingte Mehrkosten zu erhalten, bilden die steuerlichen Vergünstigungen eine wichtige Ergänzung, um den als Belastung empfundenen Denkmalschutz nicht zu einer wirtschaftlichen Belastung werden zu lassen. Sie sollen im Folgenden zusammengefaßt werden.

1. Erleichterungen bei den Ertragsteuern

a) Außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG
Soweit Aufwendungen, die begrifflich weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind, die aus den Kulturwerten (Gebäude, Anlagen, Mobiliar, Kunstgegenstände u.a.m.) erzielten Einnahmen übersteigen, können sie dem Grunde nach als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen¹⁾:

(1) Die Erhaltung der Kulturwerte muß wegen ihrer Bedeutung für Kunstgeschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegen.

(2) Die Kulturwerte müssen, soweit nicht aus zwingenden Gründen unmöglich, Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht werden.

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

(4) Die beweglichen Kulturwerte müssen sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie des Steuerpflichtigen befinden oder in das „Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive“ (§ 1 Abs. 3, § 10 Abs. 3 des Gesetzes zum Schutze des deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung vom 6. 8. 1955²⁾) eingetragen sein; unbewegliche Kulturwerte müssen als Baudenkmäler dem Denkmalschutz unterliegen.

(5) Die Erhaltungsaufwendungen müssen im Einvernehmen mit der zuständigen staatlichen Stelle gemacht werden (in der Regel die Landesdenkmalämter).

(6) Der Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen der Ziff. 1 bis 5 und die Notwendigkeit der Erhaltungsaufwendungen ist durch eine Bestätigung der zuständigen staatlichen Stelle zu führen.

Soweit die Anwendung des § 33 EStG wegen der Höhe der zumutbaren Eigenbelastung (Abs. 3) nicht zu einer angemessenen Steuerermäßigung führt, kann im Einzelfall eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO in Betracht kommen.

b) Erhöhte Absetzungen von Herstellungskosten

Bei Gebäuden, die nach landesrechtlichen Vorschriften Baudenkmäler sind, besteht nach § 82 i der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV)³⁾ die Möglichkeit, von den Herstellungskosten für Baumaßnahmen, die zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal und zu seiner sinnvollen Nutzung erforderlich und nach Abstimmung mit der jeweils landesrechtlich zuständigen Stelle (in der Regel Landesdenkmalämter) durchgeführt worden sind, an Stelle der üblichen linearen Absetzungen für Abnutzung im Jahr der Herstellung erhöht abzusetzen. Das gilt auch, wenn nicht das Gebäude für sich Gegenstand des Denkmalschut-

zes, sondern dieses nur Bestandteil eines geschützten Ensembles ist, und wenn die Aufwendungen nach Art und Umfang erforderlich sind, um das geschützte Erscheinungsbild zu erhalten.

c) Sonderbehandlung von Erhaltungsaufwendungen⁴⁾

Größere Erhaltungsaufwendungen für ein Baudenkmal⁵⁾, soweit sie für die Erhaltung als Baudenkmal und zu dessen sinnvoller Nutzung erforderlich sind, können auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden. Dasselbe gilt für größere Aufwendungen an Gebäuden, die lediglich Bestandteil einer schützenswerten Gebäudegruppe oder Gesamtanlage sind (siehe unter b).

2. Vergünstigungen bei der Vermögensteuer

Für die Vergünstigung bei der Vermögensteuer sind § 115 und § 118 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) maßgebend.

a) Abschlag bei der Einheitsbewertung

Bei der Einheitsbewertung des Grundbesitzes ist ein Abschlag wegen der sogenannten „Überlast aus dem Denkmalschutz“ zulässig (§§ 82, 88 BewG), weil unterstellt wird, daß der Eigentümer eines denkmalgeschützten Gebäudes Aufwendungen für die Instandhaltung des Gebäudes hat, die im regelmäßigen Bewertungsverfahren nicht abgegolten sind⁶⁾. Dieser Abschlag wirkt sich bei allen einheitswertabhängigen Steuern aus, so bei der Grundsteuer, der Vermögensteuer und der Erbschaftsteuer.

b) Absatz der Überlast nach § 118 Abs. 2 BewG

Obwohl grundsätzlich Schulden und Lasten, soweit sie mit Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehen, die nicht zum steuerpflichtigen Vermögen gehören, gemäß § 118 Abs. 2 BewG nicht abzugsfähig sind, kann bei der Berechnung des vermögensteuerlichen Gesamtvermögens die Überlast aus dem Denkmalschutz abgezogen werden. Dies gilt selbst dann, wenn das denkmalgeschützte Gebäude selbst nicht der Vermögensteuer unterliegt⁷⁾. Auf den errechneten Abzugsbetrag ist der bereits bei der Einheitsbewertung berücksichtigte Abschlag anzurechnen.

c) Steuerbefreiung nach § 115 BewG⁸⁾

Nach § 115 Abs. 1 BewG sind Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt, mit 40 % des Wertes anzusetzen. Völlig außer Ansatz bleiben die Gegenstände,

(1) wenn ihre Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt,

(2) wenn sie Zwecken der Forschung und Volksbildung nutzbar gemacht werden,

(3) wenn sie der Denkmalpflege unterstellt werden,

(4) wenn sie sich, falls sie älter als 30 Jahre sind, seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder in das Verzeichnis national wertvoller Kulturgüter eingetragen sind⁸⁾.

Voraussetzung für die Befreiung ist jedoch, daß die jährlichen Kosten die Einnahmen übersteigen (§ 115 Abs. 4 BewG). Der Nachweis, daß die Erhaltung eines Gegenstandes im öffentlichen Interesse liegt, muß im Zweifel durch Bescheinigung der zuständigen Denkmalschutzbehörde erbracht werden. Bei Grundstücken kann die grundsteuerliche Behandlung zugrunde gelegt werden⁹⁾.

3. Vergünstigung bei der Grundsteuer

Die Erhaltung von Kulturdenkmälern gehört zu den begünstigten Zwecken des § 3 Abs. 1 Ziff. 3 GrStG¹⁰⁾, sofern

beim Eigentümer auch die subjektiven Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Juristische Personen des öffentlichen Rechts bzw. andere Vermögensträger, die die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Nr. 3 b GrStG erfüllen, können für Grundbesitz, auf dem solche Bauwerke stehen, von der Grundsteuer befreit werden. Die Befreiung wird nicht gewährt für Grundbesitz,

a) der zu Wohnzwecken benutzt wird, soweit er nicht unter § 5 Abs. 1 GrStG fällt;

b) auf dem ein steuerschädlicher Geschäftsbetrieb ausgeübt wird;

c) der land- und forstwirtschaftlich genutzt wird, soweit nicht § 6 GrStG anzuwenden ist;

d) der vermietet und verpachtet ist, es sei denn, daß auch der Mieter oder Pächter die in § 3 Abs. 1 GrStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt.

Unabhängig von der erwähnten Befreiung nach § 3 GrStG sieht § 32 GrStG für Kulturgut einen Erlaß der Grundsteuer aus Rechtsgründen vor. Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, dessen Erhaltung wegen der Bedeutung für Kunst, Geschichte, Wissenschaft oder Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt, kann aus der Grundsteuer entlassen werden, wenn die erzielten Einnahmen und die sonstigen Vorteile (Roherttrag) in der Regel unter den jährlichen Kosten liegen. Bei Park- und Gartenanlagen von geschichtlichem Wert ist der Erlaß von der Voraussetzung abhängig, daß sie in gewissem Umfang der Öffentlichkeit zugänglich gemacht sind¹¹⁾.

Ein entsprechender Hundertsatz der Grundsteuer kann erlassen werden, wenn der Roherttrag für Grundbesitz, in dessen Gebäude Gegenstände von wissenschaftlicher, künstlerischer oder geschichtlicher Bedeutung untergebracht sind, nachhaltig gemindert ist. Voraussetzung ist, daß die wissenschaftliche, künstlerische oder geschichtliche Bedeutung der untergebrachten Gegenstände durch die zuständige Stelle anerkannt ist.

4. Vergünstigung bei der Grunderwerbsteuer¹²⁾

Gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 11 Buchst. b GrEStG¹³⁾ ist der Erwerb eines Grundstücks mit einem Kulturdenkmal im Sinne des § 2 des Denkmalschutzgesetzes¹⁴⁾ von der Grunderwerbsteuer ausgenommen, wenn das Grundstück auf Betreiben oder mit Zustimmung des Landesdenkmalamtes erworben wird und der Erwerber sich diesem gegenüber verpflichtet hat, innerhalb von fünf Jahren Maßnahmen zur Erhaltung oder Erneuerung des Kulturdenkmals durchzuführen, die einen erheblichen Kostenaufwand erfordern. Als erheblich gilt ein Kostenaufwand, wenn die denkmalpflegerisch bedingten Mehraufwendungen, soweit sie nicht durch öffentliche Zuschüsse gedeckt sind, mindestens 15 % des Werts der Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks betragen. Sowohl die Tatsache, daß es sich um ein steuerbegünstigtes Gebäude handelt, als auch die Höhe der denkmalpflegerisch bedingten Aufwendungen sind durch Bescheinigung des Landesdenkmalamtes nachzuweisen.

5. Vergünstigungen bei der Erbschaftsteuer

Ohne Rücksicht auf ihren Wert werden Gegenstände¹⁴⁾, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, mit 40 % ihres Wertes angesetzt, wenn sie in angemessenem Umfang der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht werden.

Voll befreit werden sie, wenn sie sich seit 20 Jahren im Besitz der Familie befinden oder in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes oder national wertvoller Archive eingetragen sind¹⁵⁾. Wie bei der Vermögensteuer

müssen die jährlichen Kosten die Einnahmen übersteigen. Die Befreiung entfällt rückwirkend, wenn innerhalb von 10 Jahren nach dem Erbfall der Gegenstand verkauft wird oder die Voraussetzungen entfallen¹⁶⁾.

6. Vergünstigungen bei der Umsatzsteuer

a) Grundstücksumsätze sind bereits nach § 4 Nr. 9a UStG, Umsätze aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken bereits nach § 4 Nr. 12 a UStG von der Umsatzsteuer befreit. In beiden Fällen ist der Vorsteuerausfluß gemäß § 15 Abs. 2 UStG zu berücksichtigen. Möglich ist die Option zur Steuerpflicht gemäß § 9 UStG unter den dort genannten Voraussetzungen.

b) Werden Kulturdenkmäler derart genutzt, daß dort von Körperschaften des öffentlichen Rechts geführte Theater, Orchester, Museen, botanische oder zoologische Gärten, Tierparks, Archive oder Büchereien eingerichtet werden, so sind deren Umsätze bei gleichzeitig eingreifendem Vorsteuerausfluß gemäß § 15 Abs. 2 UStG steuerfrei nach § 4 Nr. 20a UStG. Das gleiche gilt für entsprechende Umsätze anderer Unternehmer, wenn sie durch eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nachweisen, daß sie die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllen. Museen im Sinne dieser Vorschrift sind wissenschaftliche Sammlungen, Kunstsammlungen sowie Denkmäler der Bau- und Gartenkunst selbst.

c) Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7b UStG ist möglich, wenn andere als die zuvor unter b) genannten Unternehmer in Kulturdenkmälern Theater, Orchester und Museen betreiben oder Theatervorführungen und Konzerte durch andere Unternehmer ausführen lassen. Diese Steuerbegünstigung schränkt den Vorsteuerabzug im Sinne des § 15 Abs. 1 UStG nicht ein.

*Regierungsrätin Suse Martin, Esslingen
(Nachdruck aus „Denkmalschutz-Informationen“,
4. Jg., 1980, Heft 1 S. 21—27)*

Anmerkungen

¹⁾ Für die gleichlautenden Ländererlasse vgl. z. B. den Erlaß des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 14. 11. 1972 — S 2284 A — 1/72, BStBl I 1973 S. 2.

²⁾ BStBl I 1955 S. 501.

³⁾ In der Fassung vom 12. 7. 1978, BStBl I 1978 S. 314.

⁴⁾ § 82 k EStDV, s. Fußnote 1.

⁵⁾ Im Sinne der jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften.

⁶⁾ Für die Höhe vgl. z. B. Erlaß des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 13. 8. 1972 — S. 3284 — 1/67.

⁷⁾ Für die Höhe vgl. Erlaß des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 21. 4. 1978 — S. 3284 — 1/67; siehe ferner unter 2 c.

⁸⁾ Im einzelnen vgl. Abschn. 94 Vermögensteuer-Richtlinien 1977.

⁹⁾ Siehe dazu unter 3.

¹⁰⁾ Gesetz vom 7. 8. 1973, BStBl I 1973 S. 965, BStBl I 1973 S. 586.

¹¹⁾ Vgl. im einzelnen Abschn. 35 der GrStR vom 27. 3. 1974, Beilage zum Bundesanzeiger Nr. 32 vom 17. 4. 1974, BStBl 1974 S. 164.

¹²⁾ Dargestellt am Beispiel Baden-Württembergs.

¹³⁾ GrEStG Baden-Württemberg in der Fassung vom 3. 3. 1976, GesBl. 1976 S. 241; ähnliche Bestimmungen finden sich in anderen Bundesländern.

¹⁴⁾ Wie bei der Vermögensteuer Grundbesitz, Teile vom Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive.

¹⁵⁾ Siehe dazu Fußnote 8).

¹⁶⁾ Bei Grundbesitz ist wie bei § 32 GrStG, bei sonstigem Vermögen wie nach § 115 Abs. 1 und Abs. 2 BewG zu verfahren.