

Dieter Herter

# Denkmalpflege und Steuerrecht

## Steuererleichterungen für Maßnahmen zur Erhaltung von Kulturdenkmälern

### Ein Überblick

Den Eigentümern und Besitzern von Kulturdenkmälern wird durch Rechtsvorschriften, in Baden-Württemberg nunmehr insbesondere durch das Denkmalschutzgesetz vom 25. Mai 1971 (Ges.Bl. S. 209) — DSchG —, die Pflicht auferlegt, diese Kulturdenkmäler im öffentlichen Interesse zu erhalten. Auf der anderen Seite leistet der Staat auch Unterstützung und Hilfe, z. B. dadurch, daß die Denkmalschutzbehörden die Eigentümer und Besitzer fachkundig beraten und Zuschüsse für die Erhaltung von Kulturgütern gewähren. Um die Erhaltung des kulturhistorischen Besitzes zu erleichtern, sind ferner auf dem Gebiet des Abgabenrechts Sonderbestimmungen für Kulturdenkmäler erlassen worden. Die Bestimmungen zu diesem Gebiet des Steuerrechts sind in zahlreichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften

zerstreut und deshalb vielfach unbekannt. Im folgenden wird ein Überblick gegeben. Eine eingehende Darstellung, die sich mit einigen Regelungen auch kritisch auseinandersetzen müßte, würde den hier gesteckten Rahmen sprengen. Falls erforderlich, wird in künftigen Beiträgen auf Einzelfragen eingegangen werden. Der Interessierte sei auf die Fachliteratur verwiesen<sup>1)</sup> und darauf, daß die Finanzbehörden den Steuerpflichtigen Auskünfte geben.

<sup>1)</sup> Vgl. insbesondere die Abhandlung: „Die steuerliche Behandlung von Kulturgütern“ von Robert von Schalburg und Rudolf Kleeberg. Verlagsgesellschaft „Recht und Wirtschaft“, Heidelberg, 1968, Schriften des Betriebs-Beraters Nr. 42, 100 Seiten.

## A. DIE VORSCHRIFTEN IM EINZELNEN

*Um die zwangsläufig trockene Materie besser lesbar zu machen, sind zusammenfassende Sätze den einzelnen Abschnitten vorangestellt. Einzelheiten (auch ausführlichere Paragraphen-Angaben) sind in Kleindruck gegeben. Längere Gesetzes- oder sonstige Vorschriften sowie Zitate, die den fortlaufenden Text stören würden oder deren gesonderte Darstellung sonst zweckmäßig ist, sind in Anlagen wiedergegeben.*

### I. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer

1. Zuwendungen an ein Land, einen Landkreis, eine Gemeinde oder an einen Verein zur Förderung der Denkmalpflege sind als Sonderausgaben abzugsfähig.

Im einzelnen ist hervorzuheben:

Nach § 10 b des Einkommensteuergesetzes und § 11 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind Ausgaben zur Förderung von steuerbegünstigten

Zwecken (dazu gehören auch gemeinnützige Zwecke) bis zur Höhe von 5 v. H. des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig. Als gemeinnütziger Zweck i. S. der erwähnten Vorschrift (vgl. hierzu auch §§ 17 und 19 a des Steueranpassungsgesetzes, die Gemeinnützigkeitsverordnung, § 48 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, § 20 a Abs. 2 Nr. 10 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung, § 25 der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung) ist auch anerkannt worden die Förderung der Denkmalpflege (Anl. 7 Nr. 6 der Einkommensteuer-Richtlinien).

Zuwendungen für den erwähnten Zweck sind (vgl. die erwähnten Durchführungsverordnungen) dann abzugsfähig, wenn

- a) der Empfänger der Zuwendungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle ist und bestätigt, daß der zugewendete Betrag zu einem der begünstigten Zwecke verwendet wird, oder

- b) der Empfänger der Zuwendungen eine gemeinnützigen Zwecken dienende (vgl. § 4 Abs. 1 Nr. 6 des Körperschaftsteuergesetzes) Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist und bestätigt, daß sie den zugewendeten Betrag nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet.

Bei Zuwendungen an ein Land, einen Landkreis oder eine Gemeinde oder an einen Verein zur Förderung der Denkmalpflege sind diese Voraussetzungen erfüllt bzw. können erfüllt werden.

2. Aus Gründen der Denkmalpflege können sich außergewöhnliche Belastungen ergeben.

Aufwendungen für die Erhaltung von Kulturdenkmälern können als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 des Einkommensteuergesetzes geltend gemacht werden. Die Einzelheiten sind in koordinierten Erlassen der Länder-Finanzverwaltungen geregelt. Für Baden-Württemberg ist hinzuweisen auf den Erlaß des Finanzministeriums vom 4. August 1960 (Anl. 1).

Wegen der Einzelheiten wird auf den erwähnten Erlaß verwiesen (vgl. auch unten B). Darauf, daß die zumutbare Eigenbelastung anzurechnen ist (Nr. II des erwähnten Erlasses i. V. m. § 64 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung), wird hingewiesen.

3. Körperschaften, die gemeinnützigen Zwecken dienen, genießen Steuerbefreiung.

Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach ihrer Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar . . . gemeinnützigen . . . Zwecken dienen, sind von der Körperschaftsteuer befreit (§ 4 Abs. 1 Nr. 6 des Körperschaftsteuergesetzes). (Zum Begriff „Gemeinnützigkeit“ vgl. o. Nr. 1.)

## II. Steuern, die an das Bewertungsgesetz anknüpfen

Für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, für Grundstücke sowie für gewerbliche Betriebe werden die der Besteuerung zugrunde zu legenden Einheitswerte in einem gesonderten Verfahren festgelegt (Einzelheiten vgl. § 214 der Reichsabgabenordnung). Die Einheitswerte sind insbesondere die Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer (§ 17 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes, § 4 des Vermögensteuergesetzes), die Grundsteuer (§ 17 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes, § 10 des Grundsteuergesetzes) und für die Erbschaftsteuer (§ 23 Abs. 1 des Erbschaftsteuergesetzes).

Eine eingehende Darstellung dieses Steuerrechtsgebiets kann hier nicht gegeben werden. Im vorliegenden Zusammenhang ist hervorzuheben:

Aufgrund der Neufassung des Bewertungsgesetzes werden in einer zur Zeit noch nicht abgeschlossenen Aktion die Einheitswerte der Grundstücke neu festgesetzt. Hierzu haben die Finanzministerien der Länder in einem koordinierten Verfahren im wesentlichen gleichlautende Erlasse für die Bewertung von Grund-

stücken herausgegeben, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt (Anl. 2).

Anlage 2

In Beziehung auf die einzelnen Steuerarten ist hervorzuheben:

### 1. Vermögensteuer

Das Bewertungsgesetz enthält Vorschriften über Steuerbefreiungen und sonstige Steuererleichterungen auf dem Gebiet der Vermögensteuer.

- a) Vorschriften über vollständige Steuerbefreiung

aa) Kunstgegenstände und Sammlungen werden nur erfaßt, wenn ihr Wert insgesamt 20 000,- DM übersteigt (§ 110 Abs. 1 Nr. 12 Satz 1 des Bewertungsgesetzes). Wenn Ehegatten oder der Haushaltsvorstand und seine Kinder zusammen veranlagt werden, erhöht sich der Betrag auf 40 000,- DM (§ 110 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes). Es handelt sich hierbei indessen nicht um einen Freibetrag, sondern nur um eine Freigrenze. Übersteigt also der Wert die Freigrenze, so gehören die Gegenstände mit ihrem vollen Wert zum Vermögen.

ab) Nicht zu dem zu versteuernden Vermögen werden – ohne Rücksicht auf den Wert – Kunstgegenstände gerechnet, wenn sie von deutschen Künstlern geschaffen sind, die noch leben oder seit nicht mehr als fünfzehn Jahren verstorben sind (§ 110 Abs. 1 Nr. 12 Satz 2 des Bewertungsgesetzes).

ac) Zum Vermögen, das zu versteuern ist, gehören ferner nicht Originale urheberrechtlich geschützter Werke im Eigentum des Urhebers selbst oder seines Ehegatten oder seiner Kinder (§ 110 Abs. 1 Nr. 5 des Bewertungsgesetzes).

ad) Nach § 115 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes werden Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive nicht angesetzt, wenn die dort genannten Voraussetzungen erfüllt sind (Anl. 3). Alle in Absatz 2 genannten Voraussetzungen müssen nebeneinander (kumulativ) erfüllt sein. Eine weitere Voraussetzung für die Befreiung von der Vermögensteuer verlangt, daß die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen (§ 115 Abs. 4 des Bewertungsgesetzes). (Vgl. auch unten B.)

Anlage 3

- b) Sonstige Steuererleichterungen

ba) Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz und bewegliche Gegenstände sind mit 40 v. H. des Werts anzusetzen, wenn ihre Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt (§ 115 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes). Die weiteren Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes brauchen nicht vorzuliegen.

bb) Kapitalisierte Unterhaltungslasten, die mit den nach § 115 des Bewertungsgesetzes ganz oder teilweise vermögenssteuerfreien Wirtschaftsgütern in Zusammenhang stehen, sind abzugsfähig (§ 118 Abs. 3 Satz 2 des Bewertungsgesetzes). Die Finanzverwaltung verlangt hierzu, daß eine Rechtspflicht zur Erhaltung bestehen muß (vgl. unten B).

## 2. Grundsteuer

Die Grundsteuer wird auf Antrag erlassen, wenn Gründe der Denkmalpflege vorliegen.

Im einzelnen wird auf die Bestimmungen des § 26 a Nrn. 2, 3 und 4 des Grundsteuergesetzes (Anl. 4) und §§ 8 und 9 der Grundsteuererlassverordnung (Anl. 5) verwiesen.

## 3. Gewerbesteuer

a) Wenn ein Kulturdenkmal (z. B. ein Schloß) der Öffentlichkeit gegen entgeltlichen Eintritt zur Verfügung gestellt wird, kann ein Gewerbebetrieb vorliegen. Die dafür maßgebenden rechtlichen Kriterien sowie die damit zusammenhängenden Einzelfragen können hier nicht näher behandelt werden. Verwiesen sei auf die Fachliteratur (v. Schalburg/Kleeberg aaO. S. 73).

b) Das Gewerbesteuergesetz enthält – ähnlich wie das Körperschaftsteuergesetz (vgl. o. Nr. I 3) – eine Bestimmung, wonach Unternehmen, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen . . . Zwecken dienen, von der Gewerbesteuer befreit sind (§ 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes).

## 4. Erbschaftsteuergesetz

Der Erbschaftsteuer unterliegen der Erwerb von Todes wegen, die Schenkungen unter Lebenden sowie Zweckzuwendungen (§ 1 Abs. 1, §§ 2 bis 4 des Erbschaftsteuergesetzes). Das Erbschaftsteuergesetz sieht Steuerbefreiungen und -Vergünstigungen für Kulturdenkmale vor.

a) Steuerbefreiung genießen Kunstgegenstände und Sammlungen nach Maßgabe des § 18 Abs. 1 Nrn. 2 bis 4 des Erbschaftsteuergesetzes (Anl. 6).

b) Erbschaftsteuerfrei nach § 18 Abs. 1 Nrn. 18 bis 20 des Erbschaftsteuergesetzes sind ferner Zuwendungen von Kulturdenkmalen an den Bund, ein Land oder eine inländische Gemeinde sowie zu gemeinnützigen Zwecken (Anl. 6).

c) Für Grundbesitz, Teile von Grundbesitz und bewegliche Gegenstände, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte und Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die aber nicht nach § 18 des Erbschaftsteuergesetzes steuerbefreit sind, ergibt sich eine Steuererleichterung dadurch, daß diese Gegenstände nach § 23 Abs. 7 des Erbschaftsteuergesetzes nur mit 40 v. H. ihres Wertes anzusetzen sind, wenn die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen (Anl. 6).

## 5. Grunderwerbsteuergesetz

Das Grunderwerbsteuergesetz kennt Steuerbefreiungen aus Gründen der Denkmalpflege.

Nach § 4 Abs. 1 Nr. 11 des baden-württembergischen Grunderwerbsteuergesetzes sind von der Besteuerung ausgenommen der Erwerb eines Grundstücks, . . . um es durch Eintragung in ein amtliches Denkmalverzeichnis unter Schutz zu stellen oder mit Zustimmung oder auf Betreiben der Denkmalschutzbehörde Zwecken der Denkmalpflege oder der Volksbildung widmen zu können.

Der gesetzgeberische Gedanke hat im Gesetzeswortlaut einen unvollkommenen Ausdruck gefunden. § 4 Abs. 1 Nr. 11 des Grunderwerbsteuergesetzes gilt für alle Erwerbsvorgänge, die der Denkmalpflege dienen.

## 6. Anhang: Vermögensabgabe

Hier mag der Hinweis auf § 25 des Lastenausgleichsgesetzes genügen, der Bestimmungen über die Behandlung von Kulturdenkmalen enthält. (Näheres vgl. v. Schalburg/Kleeberg aaO. S. 50.)

## III. Umsatzsteuer

Das Umsatzsteuerrecht kennt in Beziehung auf die Denkmalpflege ermäßigte Steuersätze und Steuerbefreiungen.

a) Der Umsatzsteuersatz für Leistungen der Museen ermäßigt sich auf 5,5 v. H. (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 b des Umsatzsteuergesetzes); der Regelsteuersatz beträgt demgegenüber 11 v. H. (§ 12 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes). Unter „Museen“ werden verstanden: wissenschaftliche Sammlungen, Kunstsammlungen sowie Denkmale der Bau- und Gartenbaukunst (vgl. § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 3 des Umsatzsteuergesetzes). Der Unternehmer hat dabei die Möglichkeit, Vorsteuer abzuziehen (§ 15 des Umsatzsteuergesetzes).

Die Umsätze der vom Bund, von den Ländern, den Gemeinden oder Gemeindeverbänden geführten . . . Museen sind steuerfrei, das gleiche gilt für die Umsätze der von anderen Unternehmern geführten . . . Museen . . ., wenn durch eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nachgewiesen wird, daß sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die von der öffentlichen Hand bezeichneten Einrichtungen erfüllen (§ 4 Nr. 20 Buchst. a Sätze 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes). Allerdings kann der Unternehmer, der aufgrund des § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes Steuerbefreiung erlangt, keine Vorsteuer (§ 15 des Umsatzsteuergesetzes) abziehen. Ein privater Unternehmer hat demnach die Möglichkeit zu optieren. Kraft Gesetzes genießt er den ermäßigten Steuersatz. Er kann aber auch eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes beantragen, um Steuerbefreiung zu erlangen. Bevor ein Unternehmer eine solche Bescheinigung beantragt, empfiehlt es sich für ihn, eine Vergleichsberechnung anzustellen.

Für manchen Unternehmer ist günstiger als eine Steuerbefreiung, wenn er zwar Umsatzsteuer (mit dem ermäßigten Satz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes) bezahlt, dadurch aber die Möglichkeit hat, Vorsteuern abzuziehen.

- b) Für die Vermietung (d. h. entgeltliche Ausleihe) von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken gilt ebenfalls ein ermäßigter Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. Anl. 1 Nr. 47 des Umsatzsteuergesetzes).

#### IV. Steuererlaß

Die erwähnten Bestimmungen des Steuerrechts versuchen, typische Sachverhalte zu erfassen. Eine Regelung für Fälle, bei denen dieses Ziel nicht erreicht wird, enthält § 131 der Reichsabgabenordnung. Danach können im Einzelfall Steuern und sonstige Geldleistungen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre.

#### B. VERFAHRENSFRAGEN

Soweit in den erwähnten Vorschriften Bestätigungen (oder Gutachten) vorgesehen sind, sind diese beim Landesdenkmalamt Baden-Württemberg (und zwar bei der Zentralstelle in Stuttgart für den Regierungsbezirk Nordwürttemberg und bei den Außenstellen in Freiburg, Karlsruhe und Tübingen für die übrigen Regierungsbezirke) zu beantragen. Die Bestätigung bezieht sich insbesondere auf die Schutzwürdigkeit des in Frage stehenden Gegenstandes sowie darauf, ob der Steuerpflichtige diesen Gegenstand der Öffentlichkeit bzw. der wissenschaftlichen Forschung zugänglich macht. Ferner kann sich die Bestätigung darauf erstrecken, ob der Steuerpflichtige bereit ist, sein Eigentum den geltenden Bestimmungen des Denkmalschutzrechts zu unterwerfen. Diese Voraussetzung ist bei Kulturdenkmälern von besonderer Bedeutung (§ 12 DSchG) dadurch gegeben, daß der Steuerpflichtige beantragt, diese in das Denkmalsbuch einzutragen (§ 12 Abs. 2 Buchst. a DSchG). Bei sonstigen Kulturdenkmälern ist eine entsprechende Erklärung gegenüber dem Landesdenkmalamt abzugeben. Zweckmäßigerweise wird so zu verfahren sein, daß der Steuerpflichtige einen Antrag nach § 12 Abs. 2 Buchst. a DSchG stellt sowie erklärt, ggfs. ob und inwieweit er bereit ist, sein Eigentum der Öffentlichkeit bzw. der Wissen-

schaft zugänglich zu machen. Das Landesdenkmalamt veranlaßt sodann die Eintragung in das Denkmalsbuch (zuständig ist hierfür die höhere Denkmalschutzbehörde, d. h. das Regierungspräsidium, vgl. § 13 Abs. 1 DSchG), wenn ein Kulturdenkmal von besonderer Bedeutung gegeben ist. Der Antragsteller wird über die Eintragung des Kulturdenkmals in das Denkmalsbuch unterrichtet. Andernfalls erteilt das Landesdenkmalamt dem Antragsteller eine entsprechende Bestätigung nach den Bestimmungen des entsprechenden Steuergesetzes oder -erlasses. — Die Bescheinigung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 2 des Umsatzsteuergesetzes erteilt das Landesdenkmalamt.

In einigen Gesetzes- oder Verwaltungsvorschriften ist eine Pflicht zur Erhaltung der Kulturdenkmale vorausgesetzt. Die Finanzverwaltung vertritt dazu den Standpunkt, daß eine Rechtspflicht bestehen muß. In Baden-Württemberg war früher diese strenge Anforderung nur in Südbaden erfüllt. Nunmehr ist für das ganze Land Baden-Württemberg durch das am 1. Januar 1972 in Kraft getretene Denkmalschutzgesetz eine Rechtspflicht zur Erhaltung begründet worden (vgl. insbesondere §§ 6, 8, 19, evtl. auch 22 DSchG).

## Anlage 1

### **E r l a ß des Finanzministeriums Baden-Württemberg**

#### **betr. Anwendung des § 33 EStG auf Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Kulturwerte vom 4. August 1960**

(BStBl 1960 II S. 172)

I. Notwendige Aufwendungen zur Erhaltung schutzwürdiger Kulturwerte (Gebäude, Anlagen, Mobiliar, 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 Denkmals- und Archivpflege zu unterstellen.
4. Die Kulturwerte müssen sich seit mindestens zwanzig 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 Schutz deutschen Kulturgutes gegen Abwanderung vom 6. August 1955 – Bundesgesetzbl. I S. 501) eingetragen sein.
5. Die Erhaltungsaufwendungen müssen im Einvernehmen mit den zuständigen staatlichen Stellen gemacht werden. In Baden-Württemberg sind zuständig:

- a) für allgemeine Kunst- und Kulturgüter die Staatlichen Ämter für Denkmalpflege in Freiburg, Karlsruhe, Stuttgart und Tübingen, für den Bereich des jeweiligen Regierungsbezirks;  
[jetzt: Landesdenkmalamt Baden-Württemberg in Stuttgart mit Außenstellen in Freiburg, Karlsruhe und Tübingen – Anm. der Redaktion];
- b) für Bibliotheksfragen die Württ. Landesbibliothek in Stuttgart für die Regierungsbezirke Nordwürttemberg und Südwürttemberg-Hohenzollern und die Badische Landesbibliothek in Karlsruhe für die Regierungsbezirke Nordbaden und Südbaden;
- c) für Archivfragen das Hauptstaatsarchiv in Stuttgart für den Regierungsbezirk Nordwürttemberg, das Generallandesarchiv in Karlsruhe für den Regierungsbezirk Nordbaden, das Generallandesarchiv im Benehmen mit seiner Außenstelle Freiburg für den Regierungsbezirk Südbaden und das Staatsarchiv in Sigmaringen für den Regierungsbezirk Südwürttemberg-Hohenzollern.

[Anm. d. Redaktion: In Sachen 5 b und 5 c ist künftig voraussichtlich ebenfalls das Landesdenkmalamt zuständig.]

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

II. Soweit ausnahmsweise die Anwendung des § 33 EStG wegen der Höhe der zumutbaren Eigenbelastung (§ 64 EStDV), die auf die berücksichtigungsfähigen Erhaltungsaufwendungen anzurechnen ist, nicht zu einer angemessenen Steuerermäßigung führt, kann darin nach den Verhältnissen des Einzelfalls eine unbillige Härte liegen. Diese kann sich insbesondere aus dem Umstand ergeben, daß die öffentliche Denkmals- 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 AO 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 der Oberfinanzdirektion übertragen.

III. ....

## Anlage 2

### **E r l a ß des Finanzministeriums Baden-Württemberg**

#### **betr. Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens auf den 1. Januar 1964; Bewertung der Grundstücke, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt vom 3. November 1967**

Soweit unter Denkmalschutz stehende bewohnte Gebäude zum Grundvermögen gehören, bitte ich bei der Bewertung folgende Grundsätze zu beachten. Da diese Anweisungen vor allem für Schlösser und Burgen anzuwenden sind, wird im nachfolgenden nur von „Schlössern“ gesprochen. Die Anweisungen gelten aber für alle Gebäude, die unter Denkmalschutz stehen.

#### **1. Feststellung der Grundstücksart**

1.1 Ein Schloß ist der Grundstücksart „Einfamilienhäuser“ zuzurechnen, wenn der Gebäudebestand überwiegend zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses dient oder nach seinem baulichen Zustand zu dienen geeignet ist und nur eine Wohnung vorhanden ist. Das wird bei den meisten kleineren Schlössern der Fall sein, die regelmäßig – z. B. als Landsitz – vom Eigentümer allein bewohnt werden. Es kann aber auch nach der Art der Benutzung Bewertung als Zweifamilienhaus, als gemischtgenutztes Grundstück oder als Geschäftsgrundstück in Betracht kommen.

1.2 Sind dagegen – wie es besonders bei den größeren Schlössern und Burganlagen häufig der Fall ist – erhebliche Teile der Bausubstanz für die Befriedigung heutiger Wohnbedürfnisse ungeeignet und daher nicht oder nur gelegentlich genutzt, so ist, wenn die nach der Verkehrsauffassung nicht für Wohnzwecke

geeigneten Teile der Bausubstanz überwiegen, das ganze Schloß (einschließlich der Wohnteile) der Grundstücksart „sonstige bebaute Grundstücke“ zuzurechnen. Als nicht für Wohnzwecke geeignete Teile der Bausubstanz kommen z. B. Rittersäle, Hallen und andere übergroße Räume, Türme, Tore und dergl., darüber hinaus aber auch baufällige, ungesunde oder unheizbare Räume in Betracht. Im allgemeinen ist bei der Zuordnung der Schlösser zur Grundstücksart „sonstige bebaute Grundstücke“ nicht kleinlich zu verfahren.

1.3 Es ist jedoch zu beachten, daß auch nicht unmittelbar genutzte Bauteile einem auf dem Grundstück betriebenen Gewerbe dienen können. Ein Schloßhotel wird z. B. in der Regel ein Geschäftsgrundstück sein, weil die gesamte Bausubstanz den gewerblichen Zwecken dient.

## 2. Wertermittlung

Je nach der Grundstücksart sind Schlösser im Ertragswertverfahren oder im Sachwertverfahren zu bewerten (§ 76 BewG 1965). Die auf dem Denkmalschutz beruhenden Belastungen und Beschränkungen können den Grundstückswert beeinträchtigen. Diese Umstände sind deshalb bei der Einheitsbewertung des Grundstücks wertmindernd zu berücksichtigen (Hinweis auf RFH Urteil vom 24. Juni 1943 – RStBl 1943 S. 587). In vielen Fällen wird Mindestbewertung in Betracht kommen.

### 2.1 Ertragswertverfahren

2.11 Für die eigengenutzten Wohnungen in Schlössern ist die übliche Miete anzusetzen. Die übliche Miete muß von den Finanzämtern individuell ermittelt werden. Dabei kann nicht das Mietniveau zugrunde gelegt werden, das für die Wohnungen in der Gegend allgemein gilt. Regelmäßig werden besondere Umstände, die sich z. B. aus der Lage, der Größe, der Ausstattung, dem Bauzustand ergeben, den Mietwert beeinflussen. Diese Umstände müssen bei der Ermittlung der üblichen Miete berücksichtigt werden. Die Miete muß deshalb sehr vorsichtig geschätzt werden.

2.12 Selbst wenn erhebliche Instandsetzungen durchgeführt sind, kann im allgemeinen davon ausgegangen werden, daß sich die restliche Lebensdauer nicht verlängert hat. § 80 Abs. 3 BewG 1965 ist deshalb in der Regel nicht anzuwenden.

2.13 Sorgfältig ist zu prüfen, ob wertmindernde Umstände vorliegen, die in der Jahresrohmiere (ggf. der ortsüblichen Miete) nicht berücksichtigt worden sind (§ 82 BewG 1965). Dazu rechnen nicht nur behebbare Bauschäden (unterlassene Instandsetzungen), sondern insbesondere ein durch die Art der Bebauung erhöhter Erhaltungsaufwand. Die Höhe der Ermäßigung hängt von den Verhältnissen des Einzelfalles ab.

2.14 Oft wird eine Werterhöhung nach § 82 Abs. 2 Nr. 1 BewG 1965 wegen übergroßer Fläche in Betracht kommen. Eine Erhöhung muß unterbleiben, wenn die nicht bebaute Fläche nicht genutzt werden kann (z. B. ungenutzte Wasserflächen, Umwehrungen, große Höfe). Handelt es sich dagegen um Parks oder andere nutzbare Anlagen, so erhöht sich der Wert. Der Bodenwert wird allerdings im Hinblick auf sich aus dem Denkmalschutz ergebende Beschränkungen und Belastungen vorsichtig zu bemessen sein.

### 2.2 Sachwertverfahren

2.21 Bei der Ermittlung des Bodenwerts ist folgendes zu beachten: Zwar bleibt der Umstand, daß das Grundstück bebaut ist, nach Abschn. 35 (1) BewRGr außer Betracht. Es muß aber berücksichtigt werden, daß das unter Denkmalschutz stehende Gebäude nicht beseitigt werden wird, so daß der Eigentümer gehindert ist, den Boden anderweitig auszunutzen. Dies kann den Wert sehr erheblich mindern.

2.22 Bei der Ermittlung der Raummeterpreise für die Gebäude kann die vorhandene Innenausstattung nicht unbeachtet bleiben. Dagegen sind besondere Außenausstattungen der Gebäude (z. B. Fassadenornamente, besonders aufwendige Freitreppen usw.) bei der Bewertung weder im Raummeterpreis noch durch besonderen Ansatz zu erfassen.

2.23 Bei der Wertminderung wegen Alters ist von einer Lebensdauer von 100 Jahren auszugehen. Auch bei umfangreichen Instandsetzungen ist in der Regel keine Verlängerung der Lebensdauer nach § 86 Abs. 4 BewG 1965 anzunehmen. Ob die gewöhnliche Lebensdauer des Gebäudes durch erhebliche nicht behebbare oder nur mit unverhältnismäßig hohen Kosten zu beseitigende Bauschäden verkürzt ist (Abschnitt 41 Abs. 6 BewRG) richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles. Der Restwert nach § 86 Abs. 3 BewG 1965 darf jedoch nicht unterschritten werden. Beheb- bare bauliche Schäden sind nach § 87 BewG 1965 in dem Umfang zu berücksichtigen, in dem sie tatsächlich bestehen.

2.24 Ermäßigungen nach § 88 BewG 1965 werden – ähnlich wie im Ertragswertverfahren (vgl. 2.13) – vornehmlich wegen der Lage des Grundstücks, wegen übergroßer Raumhöhen im Gebäude, aber auch wegen übergroßer Räume (z. B. übergroße Treppenhäuser, die ebenfalls dem Denkmalschutz unterstehen) in Betracht kommen. Das Ausmaß der Ermäßigung richtet sich nach den Verhältnissen des Einzelfalles.

2.25 Als Gebäude müssen auch nutzbare Pavillons und Orangerien bewertet werden. Sie zählen nicht zu den Außenanlagen.

2.26 Für die Ermittlung des Werts der Außenanlagen gelten die vorstehenden Ausführungen über die Ermittlung des Gebäudewerts entsprechend. Auch besondere Außenanlagen (z. B. Barockgitter) sind nur mit den normalen Durchschnittspreisen anzusetzen. Soweit die Außenanlagen nicht genutzt werden können (z. B. ungenutzte Wasserflächen, Umwehrungen) sind sie nicht zu berücksichtigen. Parkanlagen und sonstige nutzbare Anlagen sind jedoch zu erfassen.

## 3. Mindestbewertung

Die im Weichbild der Städte liegenden Schlösser werden oft mit dem Bodenwert als Mindestwert bewertet werden müssen. Dabei sind die Anweisungen 2.21 über Ermittlung des Bodenwerts zu beachten.

### Anlage 3

#### Bewertungsgesetz

##### § 115

#### Gegenstände, deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt

(1) Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz und solche bewegliche Gegenstände, die zum sonstigen Vermögen gehören, sind mit 40 vom Hundert des Werts anzusetzen, wenn ihre Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt.

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

1. Die Erhaltung der Gegenstände muß wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegen;
2. Die Gegenstände müssen in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht werden;
3. Der Steuerpflichtige muß bereit sein, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen;
4. Die Gegenstände müssen sich seit mindestens 20 Jahren 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. August 1955 (Bundesgesetzbl. I S. 501) eingetragen sein.

(3) Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz werden nicht angesetzt, wenn sie für Zwecke der Volkswohlfahrt der Allgemeinheit zur Benutzung zugänglich gemacht sind und ihre Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten nur dann, wenn die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen.

---

### Anlage 4

#### Grundsteuergesetz

##### § 26 a

#### Voraussetzungen für den Erlaß (Auszug)

Die Grundsteuer ist auf Antrag zu erlassen:

1. ...
  2. für Grundbesitz, dessen Erhaltung wegen seiner Bedeutung für Wissenschaft, Kunst oder Heimatschutz im öffentlichen Interesse liegt, wenn die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen und die sonstigen Vorteile übersteigen,
  3. für Grundbesitz, in dessen Gebäuden Gegenstände von wissenschaftlicher, künstlerischer oder geschichtlicher Bedeutung, insbesondere Sammlungen oder Bibliotheken, dem Zwecke der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht sind, soweit der Rohertrag des Grundbesitzes dadurch gemindert wird,
  4. ...
- 

### Anlage 5

#### Grundsteuererlaßverordnung

##### § 8

#### Denkmalschutz

(1) Voraussetzung für den Steuererlaß nach § 26 a Ziff. 2 ist, daß die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen oder die sonstigen Vorteile übersteigen. Zu den Kosten gehören auch die Ausgaben, die der Eigentümer zur Sicherung und Erhaltung der Eigenart des Grundstücks und gegebenenfalls für seine öffentlichen Besichtigungen aufwenden muß. Bei den Einnahmen und sonstigen Vorteilen sind die Vorteile der Nutzung und eine auf Vertrag oder auf Gesetz beruhende Entschädigung mit zu berücksichtigen.

(2) Erlaß nach § 26 a Ziff. 2 ist auch bei Gartenanlagen von geschichtlichem Wert zu bewilligen, wenn sie in dem billigerweise zu erfordernden Umfang der Öffentlichkeit zugänglich gemacht sind.

(3) In Zweifelsfällen ist bei Grundbesitz, dessen Erhaltung wegen seiner Bedeutung für Wissenschaft, Kunst oder Heimatschutz im öffentlichen Interesse liegt, ein Gutachten des zuständigen Denkmalpflegers einzuholen.

##### § 9

#### Museen, Sammlungen, Bibliotheken

(1) In den Fällen des § 26 a Ziff. 3 ist die Steuer zu erlassen, sofern die wissenschaftliche, künstlerische oder geschichtliche Bedeutung der untergebrachten Gegenstände durch die Landesregierung oder die von ihr beauftragte Stelle anerkannt ist.

(2) Die Höhe des Steuererlasses richtet sich nach dem Umfang, in dem der Rohertrag des Grundbesitzes wegen seiner Eigenschaften oder wegen der freiwillig oder auf gesetzliche oder behördliche Anordnung erfolgten Widmung gemindert ist.

Erbschaftsteuergesetz

§ 18

Sonstige Steuerbefreiungen  
(Auszug)

- (1) Steuerfrei bleiben außerdem
1. ...
  2. Kunstgegenstände und Sammlungen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, beim Erwerb durch Personen der Steuerklassen I, II oder III\*, und zwar:
    - a) Kunstgegenstände ohne Rücksicht auf den Wert, wenn sie von deutschen Künstlern geschaffen sind, die noch leben oder seit nicht mehr als fünfzehn Jahren verstorben sind,
    - b) die übrigen Kunstgegenstände und Sammlungen, wenn ihr gemeiner Wert insgesamt 20 000 Deutsche Mark nicht übersteigt;

\* [Red. Anm.: Die Steuerklassen richten sich hier nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser, d. h. nach der Art der Verwandtschaft und nach dem Verwandtschaftsgrad; vgl. § 10 Erbschaftsteuergesetz.]
  3. Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
    - a) Die Erhaltung der Gegenstände muß wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegen.
    - b) Die Gegenstände müssen in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder der Volksbildung nutzbar gemacht werden.
    - c) Der Steuerpflichtige muß bereit sein, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen.
    - d) Die Gegenstände müssen 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. August 1955 (Bundesgesetzbl. I S. 501) eingetragen sein.

e) Die jährlichen Kosten müssen in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen.

Die Steuerbefreiung tritt außer Kraft, wenn die Gegenstände innerhalb von zehn Jahren nach dem Erbfall veräußert werden;

4. Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz, der für Zwecke der Volkswohlfahrt der Allgemeinheit zur Benutzung zugänglich gemacht ist und dessen Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt, wenn die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen. Die Steuerbefreiung tritt außer Kraft, wenn der Grundbesitz oder die Teile des Grundbesitzes innerhalb von zehn Jahren nach dem Erbfall veräußert werden;
- ...
18. Anfälle an den Bund, ein Land oder eine inländische Gemeinde (Gemeindeverband) sowie solche Anfälle, die ausschließlich Zwecken des Bundes, eines Landes oder einer inländischen Gemeinde (Gemeindeverband) dienen;
19. Zuwendungen
  - a) .....
  - b) an inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen;
20. Zuwendungen, die ausschließlich kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung zu dem bestimmten Zweck gesichert ist;
- ...

§ 23

Bewertung  
(Auszug)

- ...
- (7) Grundbesitz, Teile von Grundbesitz und bewegliche Gegenstände, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, sind mit 40 vom Hundert des Werts anzusetzen, wenn die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen.