

Leitsatz

Aufwendungen des Eigentümers für die Beheizung eines denkmalgeschützten, übergroßen und zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudes stellen grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG dar.

Zum Sachverhalt

Der Kl., pensionierter Bundesbeamter des höheren Dienstes, bewohnt mit seiner Familie das Schloss Z, das er von seiner im Jahr 2002 verstorbenen Mutter geerbt hat. Es handelt sich um einen zweigeschossigen Massivbau mit Mansarddach und gekuppelten Fenstern. Das Portal trägt das Wappen der Erbauer mit der Datierung von 1698. Einzelne der 28 Räume des Schlosses weisen eine Fläche von 60 qm auf. Die Gesamtfläche des Gebäudes beträgt ca. 900 qm, die Raumhöhe 3,7 m. Nach dem Vortrag des Kl. wird lediglich ein Teil des Gebäudes mit einer Fläche von ca. 270 qm einschließlich Treppenhausanteils von 100 qm ganzjährig genutzt. 670 qm blieben im Wesentlichen, vor allem in der kalten Jahreszeit, ungenutzt.

Nach einem Schreiben des Landeskonservators von Westfalen-Lippe vom 20. 4. 1978 handelt es sich bei dem Schloss um ein Baudenkmal, dessen Schutz und Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt. Es wird bestätigt, dass zur Erhaltung dieses Baudenkmals eine Bewohnung und Beheizung während der kalten Jahreszeit notwendig ist. Der Landeskonservator bittet in dem an den Kl. gerichteten Schreiben darum, die unverhältnismäßig hohen Heizungskosten als Ausgaben für die Erhaltung eines Baudenkmals steuerlich zu berücksichtigen.

Im Streitjahr 2003 machte der Kl. vergeblich einen Mehraufwand für die Beheizung des Gebäudes i. H.v. 4.676 € als außergewöhnliche Belastung geltend, ausgehend von Aufwendungen von 5.617 € (Heizung 4.359,00 € und Strom 1.258,00 €) abzüglich 941,00 €, die auch einem Stpfl. mit vergleichbaren Verhältnissen an Energiekosten entstehen würden. Den Vergleichsbetrag leitet der Kl. aus der Schätzung des Wertes des Sachbezugs für Heizung u. a. Nebenkosten für ein Altenteilerhepaar in der Land- und Forstwirtschaft durch die Finanzverwaltung für 2003 ab.

Der Kl. ist der Auffassung, die Aufwendungen zur Beheizung des historischen Schlosses seien bereits auf Grund des Raumzuschnitts, der Höhe und Größe der Räume und wegen der denkmalbedingten mangelnden Isolierung wesentlich höher als bei einem Einfamilienhaus oder einer durchschnittlichen Mietwohnung.

Aus den Gründen

Die Klage ist unbegründet.

Bei den streitigen Aufwendungen handelt es sich nicht um Werbungskosten. Der Nutzungswert einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus ist seit dem VZ 1987 nicht mehr bei den Einkünften aus VuV zu versteuern (vgl. § 21

Abs. 2 Satz 1, § 52 Abs. 21 Satz 1 EStG a. F.). Die sog. große Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 21 Satz 2 und 3 EStG war längstens bis einschließlich VZ 1998 weiter anzuwenden. Dies gilt auch, soweit die Nutzungswertbesteuerung für ein vom Stpfl. bewohntes Baudenkmal ausgeschlossen ist (vgl. BFH, Urteil vom 25. 6. 2009, EzD Nr. 1 6.1.11 mit Anm. Graf Nesselrode). Die Ausnahme für Baudenkmale gem. § 13 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4 EStG ist danach verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Kl. erzielt keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 13 Abs. 1 EStG.

Die Aufwendungen sind auch als Sonderausgaben nicht abzugsfähig. Es handelt sich offensichtlich nicht um Herstellungs- oder Erhaltungsaufwendungen, die nach § 10f oder 10 g EStG steuerlich abzugsfähig sind.

Die Heiz- und Energiekosten sind nicht als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG abzugsfähig. Der Abzugsfähigkeit der Energiekosten steht bereits entgegen, dass es sich nicht um eine Belastung im Sinne von § 33 EStG handelt. Der Kl. erhält nämlich einen Gegenwert für die Beheizung der Räume dadurch, dass diese ganzjährig nutzbar sind. Dass der Kl. diese Nutzungsmöglichkeit weder selbst noch im Rahmen einer Überlassung der Räume an Dritte wahrnimmt, ändert im Grunde daran nichts, da eine Nutzbarkeit als solche besteht (vgl. zur sog. „Gegenwerttheorie“ das BFH, Urteil vom 15. 12. 2005 III R 10/04, BFH/NV 2006, 931, Einbau eines Behindertenaufzugs). I. Ü. dienen die Aufwendungen nach dem Vortrag des Kl. gerade der Erhaltung der Gebäudesubstanz und damit dem Werterhalt des Vermögens des Kl. Schließlich hat der Kl. die Möglichkeit, die Räume anderweitig zu nutzen. Darauf, dass dafür möglicherweise weitere Aufwendungen durch Umbauten und Auflagen der Denkmalschutzbehörden entstehen, kommt es bei der Prüfung der Frage, ob die Heizkosten als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind, nicht an.

Gegen eine Abzugsfähigkeit spricht auch bereits, dass es sich bei den Aufwendungen für eine Wohnung dem Grunde nach um typische Vorgänge der Lebensführung handelt (vgl. Arndt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz. C 63 Wohnung) und es deshalb den Aufwendungen an der erforderlichen Außergewöhnlichkeit mangelt. Heiz- und Stromkosten für selbstgenutzte Wohnungen sind dem Grunde nach zwar immer zwangsläufig, entstehen aber der überwiegenden Mehrzahl der Stpfl. Es ist grundsätzlich Sache der Stpfl. darüber zu entscheiden, welche Wohnverhältnisse er für sich und seine Familie für angemessen hält, und ob er ein ererbtes Gebäude – auch ein Baudenkmal – bewohnen oder anderweitig nutzen will. Aufwendungen, die die persönliche Lebensgestaltung berühren, sind weder außergewöhnlich noch zwangsläufig (vgl. Arndt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz. B 40). Dies gilt auch für denkmalgeschützte Gebäude, für deren Nutzung sich der Stpfl. entschieden hat, wie es bei dem Kl. der Fall ist.

Die Heiz- und Energiekosten sind auch nicht aus rechtlichen Gründen zwangsläufig. Aus dem Schreiben des Landeskonservators vom 20. 4. 1978 ergibt sich keine Zwangsläufigkeit im rechtlichen Sinn. Nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes zum Schutz und zur Pflege der Denkmäler im Lande Nordrhein-Westfalen (DSchG vom 11. 3. 1980) ist es Aufgabe des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege, die Denkmäler, die in der nach § 3 Abs. 1 DSchG bei der Unteren Denkmalbehörde zu führende Denkmalliste eingetragen sind, zu schützen, zu pflegen, sinnvoll zu nutzen und wissenschaftlich zu erforschen. Nach Abs. 2 obliegt diese Aufgabe dem Land, den Gemeinden und Gemeindeverbänden. Es erfüllen solche Sachen den Denkmalbegriff, an deren Erhaltung und Nutzung ein öffentliches Interesse besteht (§ 2 Abs. 1 DSchG). Das geschützte Objekt soll im Interesse des Allgemeinwohls

nicht nur in seiner denkmalrechtlich relevanten Aussagekraft erhalten werden, sondern auch einer hiermit zu vereinbarenden sinnvollen Nutzung zugeführt werden. Dabei geht das DSchG davon aus, dass es dem privaten Eigentümer im Rahmen der Sozialpflichtigkeit des (Grund-)Eigentums grundsätzlich zuzumuten ist, seine eigenverantwortliche und privatnützige Ausübung der Eigentümerbefugnisse an einem Baudenkmal an den Erfordernissen des Denkmalschutzes auszurichten (OVG NW, Urteil vom 15. 8. 1997, EzD Nr. 5.4 Nr. 3 mit Anm. Kapteina). Danach hat der Eigentümer eines Denkmals im Rahmen der Sozialbindung mit Blick auf das Denkmalschutzrecht gewisse aus der Situationsgebundenheit des betreffenden Grundstücks, nämlich der Bebauung mit einem nach denkmalschutzrechtlichen Kriterien schützenswerten Bauwerk, folgende Einschränkungen seiner privaten Nutzungsbefugnisse hinzunehmen.

Der Gesetzgeber hat für die konkrete Abwicklung des Denkmalschutzes abschließende Regelungen getroffen. Danach treffen den Eigentümer eines Denkmals die reinen Unterhaltungs- und Schutzpflichten gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 DSchG nur im Rahmen des Zumutbaren. Das Maß des Zumutbaren bestimmt sich auch danach, inwieweit Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln oder steuerliche Vorteile in Anspruch genommen werden können (§ 7 Abs. 1 Satz 2 DSchG). Soweit Eigentümer diesen Verpflichtungen nicht nachkommen, kann die Untere Denkmalbehörde die notwendigen Anordnungen treffen (§ 7 Abs. 2 DSchG). Nach § 8 Abs. 2 DSchG kann die Untere Denkmalbehörde einen Eigentümer, der das Denkmal nicht oder auf eine die erhaltenswerte Substanz gefährdende Weise nutzt, dann, wenn eine Schädigung zu befürchten ist, verpflichten, das Denkmal in bestimmter, zumutbarer Weise zu nutzen. Ist die Erfüllung dieser Pflicht dem Eigentümer nicht zumutbar, kann er die Übernahme des Denkmals durch die Gemeinde verlangen (§ 31 DSchG).

Das Schreiben des Landeskonservators vom 20. 4. 1987 ist keine konkrete Anordnung gegenüber dem Kl., die ihn bzw. die Voreigentümerin zu einem bestimmten Verhalten oder zu einer bestimmten Nutzung verpflichtet. Es handelt sich dabei erkennbar nicht um eine Auflage nach dem DSchG, sondern stellt lediglich die Denkmalseigenschaft des Gebäudes fest und beinhaltet die allgemein bekannte Tatsache, dass das Bewohnen und Beheizen eines Gebäudes langfristig für dessen Erhalt notwendig ist. Zweck dieses Schreibens ist offensichtlich auch nicht eine besondere Verpflichtung des Kl. bzw. der damals berechtigten Mutter des Kl., sondern die Finanzbehörden bei Vorlage des Schreibens zu veranlassen, die streitigen Heizkosten steuerlich zu berücksichtigen. Eine Bindungswirkung kommt diesem Schreiben jedoch nicht zu. Auch der Kl. macht nicht geltend, es handele sich dabei um eine Bescheinigung der zuständigen Denkmalbehörde i. S.v. § 7i Abs. 2 EStG bzw. § 10f Abs. 2 Satz 1 EStG, die Voraussetzung für den Abzug von Herstellungs- oder Erhaltungsaufwendungen für ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Baudenkmal ist.

Die Rechte und Pflichten des Eigentümers bzw. Nutzers eines Baudenkmals sind abschließend im DSchG geregelt. Soweit diese Regelungen steuerlichen Bezug haben, nämlich Aufwendungen im Rahmen einer Instandsetzungs- und Erhaltungsanordnung nach § 7 Abs. 2 DSchG, sind diese nach § 10f EStG steuerlich abzugsfähig. Darüber hinaus können Aufwendungen steuerlich nicht berücksichtigt werden, selbst unter dem Gesichtspunkt, dass Unterhaltungskosten dazu dienen, Schäden zu vermeiden, deren Beseitigung erst Erhaltungsaufwendungen auslösen.

Eine Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen ist ebenfalls nicht gegeben. Soweit sich der Kl. darauf beruft, das Gebäude sei für den Gebrauch durch eine Großfamilie errichtet worden, kann er damit nicht gehört werden, da es sich hierbei um ein Phänomen handelt, dass in vergleichbarer Weise auch auf zahlreiche andere Gebäude zutrifft, die nicht mehr dem Lebenszuschnitt oder der Familiengröße der ursprünglichen Erbauer entsprechen. Letztlich beruht es auf dem Willensentschluss des Bewohners, ob er ererbtes oder erworbenes Grundeigentum weiter nutzt oder dieses veräußert. Das Risiko der Realisierung eines Wertverlustes bei Veräußerung ist allgemein mit Wirtschaftsgütern verbunden, die erheblichen Schwankungen im Marktwert durch Änderung der Verkehrsanschauung und der Bedürfnisse unterliegen. Insoweit gilt für ein Baudenkmal nichts anderes als für übrige Gebäude. Dies gilt auch, wenn, wie im Streitfall, der zur Verfügung stehende Wohnraum in keinem vernünftigen Verhältnis zum üblichen Bedarf steht.

Eine sittliche Pflicht des Kl. i. S. v. § 33 EStG ist nicht zu erkennen. Sittliche Motive müssen so stark sein, dass eine andere Entscheidung als diejenige, die der Stpfl. getroffen hat, kaum möglich erscheint. Dieses ist dann der Fall, wenn der Stpfl. bei der Unterlassung der Leistung nicht nur vor sich selbst, sondern auch vor seinen Mitbürgern als „unsittlich“ oder „unanständig“ gelten würde bzw. sich der Stpfl. nach dem Urteil aller billig und gerecht denkenden Menschen zur Leistung verpflichtet fühlen müsse (vgl. Arndt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rz. C 8 m.w.N.). Eine solche Verpflichtung besteht nicht. Zwar obliegt jeder Generation grundsätzlich eine Verpflichtung, ererbte Kulturwerte zu erhalten und zu pflegen, es besteht aber keine besondere sittliche Verpflichtung der Erben von unter Denkmalschutz stehenden Adelssitzen gegenüber anderen, derselben Schicht angehörenden Denkmalbesitzern oder der Allgemeinheit, diese Anwesen selbst zu bewohnen und zu beheizen. Die sittliche Verpflichtung des Kl., das von ihm bewohnte Gebäude zu erhalten, geht jedenfalls nicht über die Verpflichtung hinaus, die jeden Stpfl. trifft, der über bebauten Grundbesitz verfügt.