

anzufechten, so muß er unter Beachtung der Vorgaben des § 218 Abs. 1 Satz 1 BauGB die Wiedereinsetzung binnen zwei Wochen nach der Anhörung beantragen. Der Lauf der Wiedereinsetzungsfrist beginnt, wenn die Umlegungsstelle die erforderliche Anhörung nachgeholt hat [11]. Damit ergibt sich für die Umlegungsstelle Klarheit darüber, ob der Umlegungsbeschluß auch diesen Beteiligten gegenüber unanfechtbar geworden ist.

Zur Klarstellung sei festgehalten, daß ein derartiger Rechtsbehelf das Umlegungsverfahren mit den übrigen Beteiligten grundsätzlich nicht berührt [12]. Das Verfahren vor den Oberen Umlegungsausschüssen (falls gemäß § 212 Abs. 1 BauGB ein Widerspruchsverfahren eingeführt ist) oder den ordentlichen Gerichten für Baulandsachen nach den §§ 217 ff. BauGB bezieht sich nur auf die Beteiligten, die einen Rechtsbehelf erhoben haben. Auch eine spätere mögliche Aufhebung des Umlegungsbeschlusses wirkt nur „inter partes“, also zugunsten der Beteiligten, die den Rechtsbehelf eingelegt haben. Nur bei abstrakten Normenkontrollen gemäß § 47 VwGO gegen den Bebauungsplan besteht Allgemeinverbindlichkeit. Daraus ergibt sich, daß die Umlegungsstelle mit den Beteiligten, die keinen Rechtsbehelf – sei es Widerspruch vor dem Oberen Umlegungsausschuß, sei es Antrag auf gerichtliche Entscheidung nach § 217 BauGB – eingelegt haben, das Verfahren fortführen kann und insoweit auch abschließende Entscheidungen möglich sind. Nur in den wenigen Ausnahmefällen, wo nur eine einheitliche Entscheidung auch gegenüber anderen Beteiligten möglich ist (etwa bei der Abgrenzung des Umlegungsgebietes), ist auf den Ausgang des Rechtsbehelfsverfahrens zu warten [13].

2. Die „Heilung“ durch spätere Verwaltungsakte

Ist das Unterlassen der Anhörung ermessensfehlerhaft, wirft dies in der Praxis neben der bisher erörterten Heilung gemäß § 45 VwVfG aus einem zweiten Grunde keine Probleme auf: Wie oben dargestellt, ist der Umlegungsbeschluß Verwaltungsakt in der Form der Allgemeinverfügung, da er eine Regelung nach § 35 VwVfG enthält. Er eröffnet das Umlegungsverfahren für bestimmte, konkret be-

zeichnete Grundstücke. Aber er enthält keine abschließende Regelung i. S. des § 45 BauGB als eigentliches Ziel der Umlegung. Durch den Umlegungsbeschluß wird (noch) kein Grundstück geschaffen, das dem Bebauungsplan entsprechend bebaubar ist. Selbst in den Fällen, wo das Einwurfsgrundstück unangetastet wieder zugeteilt wird, fehlt die deklaratorische Feststellung, daß das Grundstück den Festsetzungen des Bebauungsplans entspricht und sich daher in der Umlegung keiner Änderung zu unterziehen hat. Vom Inhalt her wird daher der bloß formelle Umlegungsbeschluß durch die endgültige Entscheidung des Umlegungsplans nach § 66 BauGB für alle Beteiligten oder durch die Vorwegregelung nach § 76 BauGB für einzelne Beteiligte abgelöst und damit obsolet. Bei diesen abschließenden Entscheidungen stellt sich aber die Frage nach einer wirksamen Anhörung nicht mehr. Diesen endgültigen Entscheidungen gehen nämlich notwendigerweise individuelle und konkrete Verhandlungen (Erörterungen) mit den Eigentümern voraus (§ 66 Abs. 1 BauGB). Auch sonst ergeben sich in diesem Stadium des Verfahrens zahlreiche Kontakte mit allen Beteiligten. So übersendet das Grundbuchamt die Nachricht über die Eintragung des Umlegungsvermerks. Die Vorwegregelung nach § 76 BauGB ist nur mit Einverständnis der betroffenen Rechtsinhaber möglich. Der Umlegungsplan wird veröffentlicht (§ 69 Abs. 1 Satz 1 BauGB) und den Beteiligten ist ein ihre Rechte betreffender Auszug aus dem Umlegungsplan zuzustellen; dabei ist darauf hinzuweisen, daß der Umlegungsplan an einer zu bestimmenden Stelle nach § 69 Abs. 2 BauGB eingesehen werden kann (§ 70 Abs. 1 BauGB). Bei einer solchen Einsichtnahme wird die Umlegungsstelle die notwendigen und gewünschten Erläuterungen geben. Neben diesen vom Gesetz vorgeschriebenen verfahrensrechtlichen Beteiligungspflichten bestehen in der Praxis auch zahlreiche Kontakte zwischen Umlegungsstelle und den Beteiligten – vor allem den dinglich Berechtigten –, da die Umlegungsstelle an der Akzeptanz ihrer Entscheidungen und einem zügigen einvernehmlichen Verfahrensablauf

[11] BVerfG, Beschluß v. 31. 7. 2001 – 1 BvR 1061/00 –, NVwZ 2001, 1392 = DVBl. 2001, 1747.

[12] Siehe auch Dieterich, a. a. O., Rdnr. 125.

[13] Vgl. auch Battis/Krautzberger/Löhr, a. a. O., § 47 Rdnr. 6.

interessiert ist [14]. Da in diesen entscheidenden Phasen des Umlegungsverfahrens, wo die bedeutsamen Regelungen für die Grundstücke und die Beteiligten getroffen werden, die Möglichkeiten der Anhörung nach § 28 VwVfG ausreichend gegeben sind, wirkt sich eine unterlassene Anhörung anlässlich des Umlegungsbeschlusses nicht (mehr) aus.

III. Zusammenfassung

Vor Erlaß eines Umlegungsbeschlusses kann von einer Anhörung abgesehen werden. Dies ist nur dann anders, wenn sie in besonderen Fällen – vor allem bei zu erwartender besonderer Belastung – geboten ist. Ist eine solche ausnahmsweise erforderliche Anhörung unterblieben, wird der Umlegungsbeschluß da-

durch aber nicht rechtswidrig. Es ist nur Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, falls ein Beteiligter verspätet gegen den Umlegungsbeschluß einen Rechtsbehelf einlegt, so daß der Rechtsbehelf nicht wegen Fristversäumnis unzulässig ist.

Um Gewißheit zu erlangen, ob und wann der Umlegungsbeschluß den einzelnen Beteiligten gegenüber unanfechtbar geworden ist, sollte die Umlegungsstelle spätestens bei den Verhandlungen in geeigneter Weise Gelegenheit zur Anhörung geben. Danach muß der Betroffene, will er einen Rechtsbehelf ordnungsgemäß einlegen, innerhalb von zwei Wochen diesen Verfahrensschritt einleiten.

[14] Vgl. Dieterich, a. a. O., Rdnrn. 130 bis 132.

Leitender Ministerialrat Dr. Stefan Bajohr, M.A., Düsseldorf

Die finanzielle Förderung der Denkmalpflege in Deutschland

I. Zweck und Notwendigkeit der Denkmalförderung

Denkmäler werden erhalten, weil sie bedeutend sind, weil sie möglicherweise „schön“ sind, weil man sie heute noch gebrauchen kann – aber vor allem, weil Einzelpersonen, öffentliche und private Institutionen bereit waren und bereit sind, sich finanziell für sie zu engagieren. Denn entgegen der in Kreisen der Denkmalpflege gern gebrauchten Behauptung, wonach Denkmäler nicht Belastungen mit sich bringen, sondern Chancen eröffnen, verlangen die Wiederherstellung, Erhaltung und Umnutzung von Denkmälern nicht allein Fachwissen, Ideenreichtum, Geduld und Geschick, sondern auch Geld. Auflagen des Denkmalschutzes, wissenschaftliche Vorarbeiten, aufwendige Arbeitsmethoden und die Verarbeitung seltener oder kostspieliger Materialien (z. B. Natur- statt Kunstschiefer) pflegen denkmalgerechte Baumaßnahmen im Vergleich zu Neubauten oder denkmalwidrigen Herrichtungen zu verteuern. Zwar hat der Bundesgerichtshof entschieden, daß aus der Erhaltung und dem Unterhalt entstehende Folgekosten Denkmaleigentümer(inne)n nicht mehr entschädigungslos zugemutet werden können, wenn sie unter Berücksichtigung direkter und indirekter Förderung durch Staat und Kommunen in einem anhaltenden Miß-

verhältnis zum realisierbaren Nutzwert stehen [1]. Dennoch sind es nicht selten der denkmalbedingte Mehraufwand bzw. substanzhaltende Kosten, die öffentlichen wie privaten Eigentümerinnen und Eigentümern unter Schutz gestellter Baukultur Kopfzerbrechen bereiten.

Auf diesem Hintergrund forderte bereits die Europäische Denkmalschutzcharta vom 26. 9. 1975, „für die Instandhaltung und Erneuerung des architektonischen Erbes müß(t)en die erforderlichen finanziellen Hilfen und Anreize, einschließlich steuerlicher Vergünstigungen, gewährt werden“ [2]. Wenig später sprang das Ministerkomitee des Europarates mit einer Entschließung bei, wonach „erhebliche Beträge der für Sanierung und Neubau angesetzten nationalen Haushaltsmittel umverteilt werden (sollten), um so die Wiederherstellung des baulichen Erbes in größerem Maße als zuvor zu fördern. (...) Allen Teilbereichen der Gesellschaft sollten (...) staatliche Zuschüsse“ und „langfristig niedrigverzinsliche Darlehen“ gewährt werden. Außerdem hieß es der Europarat für „überaus wün-

[1] Vgl. BGH, Urteil v. 8. 6. 1978, BGHZ 72, 220f.

[2] Verkündet vom Europäischen Denkmalschutzkongreß in Amsterdam, 21.–24. 10. 1975, in: Stich/Burhenne/Porger, Denkmalrecht der Länder und des Bundes (DmR), Berlin 1983, 45. Lfg. 2002, 2. Band, Mat/INT 670, S. 21, 24.

schenswert, daß den Eigentümern von zu baulichen Komplexen gehörenden Denkmälern oder von Landschaftsdenkmälern (...) Steuervergünstigung(en) eingeräumt werden. Überdies sollten Spenden zugunsten der Denkmalpflege Steuervorteile ermöglichen [3].

Zwar anerkennen die Verfassungen Baden-Württembergs, Bayerns, Brandenburgs, Hessens, Nordrhein-Westfalens, Rheinland-Pfalz, des Saarlandes, Sachsens, Sachsen-Anhalts und Thüringens den Anspruch der Denkmäler auf den Schutz und die Pflege des Staates und der Gemeinden [4]. Sie verzichten indes darauf, diese öffentliche Aufgabe zu konkretisieren, sie gar mit finanziellen Verpflichtungen der öffentlichen Hände zu versehen. Hiervon abweichend könnte allenfalls Art. 36 Abs. 4 der sachsen-anhaltinischen Verfassung – „Das Land sorgt, unterstützt von den Kommunen, für den Schutz und die Pflege der Denkmale von Kultur und Natur“ – im Sinne einer auch finanziellen Verpflichtung des öffentlichen Sektors interpretiert werden. Im Gegensatz dazu verweist die thüringische Verfassung in Art. 30 Abs. 2 Satz 2 ausdrücklich auf die primäre Verantwortung der Denkmaleigentümerinnen und -eigentümer [5].

Dahingegen verankern die Denkmalschutzgesetze der Länder nicht allein die Verpflichtung der Denkmaleigentümer(innen), ihre geschützten Objekte im Rahmen des Zumutbaren zu erhalten und pfleglich zu behandeln; sie alle enthalten auch eine Selbstverpflichtung des öffentlichen Sektors, mit Zuschüssen Denkmaleigentümerinnen und -eigentümern die Erfüllung ihrer Erhaltungspflichten zu erleichtern [6]. Dabei ist hervorzuheben, daß die öffentlichen Zuwendungen nicht allein den Denkmaleigentümer(innen) zugute kommen. Sie fördern zugleich „die öffentlichen Belange; denn an der Erfüllung der denkmalpflegerischen Aufgaben hat der Staat ein erhebliches Interesse, das ohne die Zuwendungen nicht oder nicht im wünschenswerten Umfang befriedigt werden kann“ [7]. Auch entbindet die Gewährung öffentlicher Mittel die Eigentümer(innen) nicht, finanzielle Eigenleistungen zu erbringen [8].

Zuwendungen für die Zwecke des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege werden ge-

genwärtig nicht allein von den Ländern angeboten, sondern auch vom Bund, von Gemeinden und Gemeindeverbänden. Zuwendungsempfänger(innen) können neben natürlichen auch juristische Personen des privaten Rechts sowie öffentlich-rechtliche Körperschaften sein. So werden etwa Private gefördert, indem ihnen Mittel für die Wiederherstellung, Sanierung oder Umnutzung von Wohnhäusern, Gewerbebetrieben, Bauernhöfen, Arbeiterhäusern, Herrensitzen oder Parkanlagen gewährt werden. Kommunen können Unterstützung erlangen für denkmalpflegerische Maßnahmen an Rathäusern, Stadtmauern, Wallanlagen oder im Bereich der Archäologie und Kirchen bzw. jüdische Gemeinden erfahren materielle Hilfe bei ihren Vorhaben an Kirchengebäuden und Synagogen, Pfarrhäusern, Friedhöfen und Ausstattungsstücken. Manche Denkmalschutzgesetze sehen ausdrücklich auch die Möglichkeit finanzieller Zuwendungen an anerkannte Denkmalpflegeorganisationen, an gemeinnützige Träger und an Einzelpersonen vor, die Aufgaben des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege wahrnehmen [9]. Die Länder haben voneinander stark abweichende Zuwendungsrichtlinien erlassen [10], so daß Vergleiche erschwert sind.

Auf europäischer Ebene wurde zwar vor zwei Jahrzehnten die „Entschliebung (des Parlaments) zum sozialen Erbe Europas“ verabschiedet, mit der die EU-Kommission u.a. aufgefordert wird zu prüfen, ob eine finan-

[3] Entschliebung (76) 28 über die Anpassung von Gesetzen und Verordnungen an die Erfordernisse des integrierten Denkmalschutzes v. 14. 4. 1976, DmR, 2. Band, Mat/INT 670, S. 31, 35 ff.

[4] Zum Teil werden ausdrücklich auch die Gemeindeverbände erwähnt, in Bayern auch sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechts.

[5] In diesem Sinne auch das bayerische Staatsministerium für Unterricht, Kultus, Wissenschaft und Kunst, vgl. LT-Drucks. 13/1877 v. 30.5./2. 6. 1995.

[6] Vgl. die Denkmalschutzgesetze in Baden-Württemberg: § 6; Bayern: Art. 22; Berlin: § 15; Brandenburg: § 12 Abs. 4; Bremen: § 9 Abs. 1 Satz 2; Hamburg: § 14 Abs. 4 Satz 4; Hessen: § 11 Abs. 2; Mecklenburg-Vorpommern: § 6 Abs. 2; Niedersachsen: § 32; Nordrhein-Westfalen: § 35; Rheinland-Pfalz: § 29; Saarland: § 9 Abs. 3; Sachsen: § 8; Sachsen-Anhalt: § 20; Thüringen: § 7 Abs. 2. Das schleswig-holsteinische DSchG enthält lediglich einen indirekten Hinweis auf die Möglichkeit öffentlicher Denkmalförderung, vgl. § 23 Abs. 1, 3.

[7] VGH Baden-Württemberg, Urteil v. 25. 6. 1996, in: Eberl/Kaptenna/Kleeberg/Martin, Entscheidungen zum Denkmalrecht (EzD), 8. Lfg. 2002, 4 Nr. 1.

[8] Vgl. Memmesheimer/Upmeyer/Schönstein, Denkmalrecht Nordrhein-Westfalen, 2. Aufl. Köln 1989, § 35 Rdnr. 5.

[9] Vgl. § 35 Abs. 4 DSchG NRW, § 29 Abs. 2 DSchG Rhld.-Pf., § 20 Abs. 4 DSchG S.-A.

[10] Vgl. Martin/Viebrock/Bjelfeldt, Denkmalschutz/Denkmalpflege-Bodendenkmalpflege, Kronach 1997, 18. Lfg. 2002, Kennzahl 88.

zielle Unterstützung „zur Erhaltung von Zeugnissen der Geschichte und der Entwicklung des ländlichen Lebens“ und „für Initiativen zur Erhaltung unseres gemeinsamen Erbes in Europa in den Gebieten möglich ist, in denen sich die Entwicklung einer Industriegesellschaft vollzogen hat und die für die Geschichte der Arbeitswelt wesentlich sind“ [11]. Ein auf Dauer angelegtes Europäisches Denkmalförderprogramm gibt es bisher jedoch nicht.

Zusätzlich oder alternativ zu direkten Zuschüssen können Denkmaleigentümer(innen) in der Bundesrepublik Deutschland Steuervergünstigungen verschiedener Art in Anspruch nehmen. Ausgangs- und übergreifender Gesichtspunkt dabei ist, daß die Erhaltung eines Objekts als Baudenkmal im öffentlichen Interesse liegt [12]. Dieses soll mit der Steuervergünstigung gefördert werden.

Steuervorteile verfolgen den Zweck, mögliche Nachteile der mit dem Denkmalschutzgesetz näher konkretisierten Sozialpflichtigkeit des denkmalgeschützten Eigentums zu mildern, indem sie wenigstens teilweise den Mehraufwand ausgleichen, der Eigentümer(inne)n durch die denkmalgerechte Erhaltung eines Objektes entsteht [13]. Zwar muß die Eigentümerin bzw. der Eigentümer eines Denkmals „grundsätzlich auch ohne öffentliche Bezeichnung im Rahmen der Sozialbindung des Eigentums“ (Art. 14 Abs. 2 GG) zur Erhaltung beitragen [14]. Mit der Steuervergünstigung soll aber verhindert werden, daß sich die – teilweise als belastend empfundene – Denkmaleigenschaft eines Gebäudes zu einem wirtschaftlichen Nachteil auswächst [15]. Fachkreise gehen davon aus, daß steuerliche Vergünstigungen positiv zur Akzeptanz und Durchsetzung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege beitragen [16]. So hat sich beispielsweise die Kultusministerkonferenz einstimmig dahingehend geäußert, daß erwerbswirtschaftlich ausgerichtete Denkmalpflegemaßnahmen „i.d.R. ohne Steuervergünstigungen nicht zu finanzieren“ seien, weil die „vorhandenen knappen öffentlichen Mittel der Denkmalpflege (...) hierfür nicht“ ausreichen. Und weiter: „Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung bildet die wirtschaftliche Grundlage für die eigentliche

„Breitendenkmalpflege“, die sich in den letzten 25 Jahren entwickelt hat.“ [17]

II. Öffentliche Subventionen

Sowohl die direkte (Zuschüsse, Darlehen) als auch die mittelbare (Steuervergünstigungen) Förderung von Denkmalschutz und Denkmalpflege ist unter finanzwirtschaftlichen Kriterien als Subventionierung zu bezeichnen. Diese Subventionen werden im erstgenannten Fall in der Form begünstigender Verwaltungsakte i.S. von § 35 VwVfG, im zweitgenannten Fall in Form von Steuerbescheiden gewährt. Finanzpolitisch vorzuziehen sind direkte Zuwendungen, weil sie in den Haushaltsplänen des Bundes, der Länder und der Kommunen offen ausgewiesen werden und damit der jährlichen Kontrolle – mit der Möglichkeit ihrer Korrektur – durch Parlamente, kommunale Vertretungskörperschaften und nicht zuletzt durch die Öffentlichkeit unterworfen sind. In Steuergesetzen versteckte Vergünstigungen hingegen mindern die öffentlichen Einnahmen, entziehen also möglicherweise anderen öffentlichen Zwecken Mittel, ohne sich einem jährlichen, transparenten und fairen, demokratischen Diskurs über politische Vor- und Nachrangigkeiten zu stellen.

1. Direkte Denkmalförderung

Die Förderung der Denkmalpflege durch öffentliche Zuwendungen belastet zwar auf der einen Seite die Haushalte der Gebietskörperschaften; auf der anderen Seite verbessert sie nicht allein die Standortqualität von Gemeinden und Regionen, sondern sichert und schafft durch die Freisetzung von Investitionsmöglichkeiten in der mittelständischen Wirtschaft und fördert die Baukultur sowie ressourcenschonendes Bauen [18].

[11] V. 11. 2. 1983, DmR, 2. Band, Mat/EG 550, S. 21.

[12] Vgl. Echter/Schwartz, Baudenkmäler in Nordrhein-Westfalen. Zuschüsse und Steuervergünstigungen, Dortmund 1988, S. 16.

[13] Vgl. Begründung des Entwurfs des Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Wohnungsbaus und denkmalgeschützter Gebäude v. 14. 11. 1989, mit dem § 7i in das EStG eingeführt wurde, BT-Drucks. 11/5680, S. 12.

[14] VG Leipzig, Urteil v. 11. 12. 1997, EzD 4 Nr. 4.

[15] Vgl. Ministerium für Städtebau und Wohnen, Kultur und Sport des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.): Steuertipps für Denkmaleigentümer, Düsseldorf 2001, S. 7.

[16] Vgl. VGH Baden-Württemberg (Fußn. 7) und Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen, Jahresbericht 1993/94, S. 113.

[17] Beschluß der KMK zur Beibehaltung von Steuererleichterungen in der Denkmalpflege v. 12. 5. 1995, DmR, 1. Band, Mat/L 314, S. 19.

[18] Vgl. Deutsches Nationalkomitee für Denkmalschutz, Kursbuch Denkmalschutz, 3. Aufl. Bonn 2000, S. 15.

Gesetzliche Grundlage für die Bewilligung von Denkmalpflegemitteln ist das jeweilige Denkmalschutzgesetz. Danach sollen Eigentümer(innen) bei ihren Verpflichtungen zur Erhaltung ihrer Denkmäler finanziell unterstützt werden. Gefördert werden i. d. R. Einzelmaßnahmen an der denkmalwerten Substanz eines Objekts.

a) Förderungsvoraussetzungen und Vergaberegeln

Förderfähig sind Kosten, die auf Grund der Denkmaleigenschaft eines Objekts anfallen. Sie gliedern sich in die sogenannten denkmalpflegerischen Mehrkosten und in die substanzerhaltenden Kosten. Denkmalpflegerische Mehrkosten sind die Gesamtkosten einer Baumaßnahme abzüglich solcher Kosten, die auch an einem nicht denkmalgeschützten Gebäude entstehen. Zu den denkmalbedingten Mehrkosten zählen nicht allein aufwendige Handwerksleistungen und Materialien, etwa für die Restaurierung von Stuckdecken, Fenstern oder Türen, sondern darüber hinaus werden z. B. bei Denkmälern oft notwendige Voruntersuchungen anerkannt. Substanzerhaltende Kosten sind solche, die auf denkmalgeschützte Bauteile entfallen und nicht allein der Nutzbarmachung bzw. Modernisierung eines Denkmals gelten. Hierunter fallen alle Rohbaukosten und Arbeiten an historischen Materialien, ausgenommen neu eingebrachte Bauteile, Anbauten, Ausbauten und Installationen [19].

Nicht förderfähig sind nutzungsbedingte Kosten. Ebenso wenig förderfähig sind Maßnahmen zum Ersatz unterlassener Bauunterhaltung, da Eigentümer(innen) grundsätzlich zur Pflege und zur Erhaltung ihres Denkmals verpflichtet sind [20] und es nicht mutwillig verfallen lassen dürfen. Es empfiehlt sich daher nicht, die laufende Bauunterhaltung in der unzutreffenden Erwartung späterer öffentlicher Förderung zu vernachlässigen.

Bei der unmittelbaren Bezuschussung kann die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Denkmaleigentümerin bzw. des Denkmaleigentümers gewürdigt werden [21]. Sie sind den Instandsetzungskosten für ein Denkmal gegenüberzustellen [22]. Dabei erlangen auch zu erwartende bzw. eingetretene Steu-

ervorteile Berücksichtigung. Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse sind wesentliches Kriterium für die Beantwortung der Frage, was einer Denkmaleigentümerin bzw. einem Denkmaleigentümer zumutbar ist. Dies allerdings nur insoweit, als sie Einfluß haben auf die unter Zumutbarkeitsgesichtspunkten erfolgende Bewertung der ausschließlich auf das Denkmal selbst beschränkten Folgewirkungen (objektbezogene Betrachtung). Daher ist den Eigentümer(innen) nicht etwa zuzumuten, ihr übriges Vermögen im Interesse der Allgemeinheit für die verlustreiche Nutzung eines Denkmals aufzuopfern [23].

Für Privateigentümer(innen) gilt ein „vom Denkmalschutzgesetz angesonnenes Verhalten dann“ als zumutbar, „wenn eine Abwägung aller subjektiven Gesichtspunkte des Einzelfalles unter Berücksichtigung der objektiven Lage und unter Berücksichtigung des Verfassungsgrundsatzes von der Sozialbindung des Eigentums (...) ergibt, daß ein solches Verhalten in Fällen dieser Art billigerweise verlangt werden kann“ [24]. Ggf. kann die Zumutbarkeit auch durch die Zuwendung öffentlicher Mittel hergestellt werden. Für den Staat als Denkmaleigentümer sind die Grenzen der Zumutbarkeit weiter gezogen, da dieser nicht grundrechtsfähig ist, der enge Rahmen des Art. 14 GG für ihn folglich nicht gilt [25] und ihm eine Vorbildfunktion zukommt. Eigentümer(innen), die sich weigern oder die es versäumen, direkte und indirekte öffentliche Subventionen in Anspruch zu nehmen, können sich nicht auf die Unzumutbarkeit von ihnen verlangter Maßnahmen berufen [26].

Führt die direkte öffentliche Förderung zu einer Wertsteigerung des denkmalgeschützten

[19] Vgl. Martin/Viebrock/Biefeldt (Fußn. 10), 81.03, S. 2.

[20] Vgl. VGH Bayern, Urteil v. 25.9.1987, BRS 47 Nr. 3331; VGH Hessen, Urteil v. 17.5.1990, in: Recht der Landwirtschaft 1990, S. 306.

[21] Vgl. Art. 22 Abs. 1 Satz 2 DSchG Bayern; Memmesheimer/Upmeyer/Schönstein (Fußn. 8), § 35 Rdnr. 5; Empfehlung des Deutschen Städtetages zur kommunalen Denkmalpflege v. 15./16.6.1994, DmR 1. Band, Mat/L 314, S. 11, 17.

[22] Vgl. VGH Bayern, Urteil v. 8.5.1989, BayVBl. 1990, 208, 210; Eber/Martin/Petzel, Bayerisches Denkmalschutzgesetz, 5. Aufl. 1997, Art. 4 Rdnr. 16; a. A. Haas, Privatnützigkeit und Wirtschaftlichkeitsberechnung im Denkmalschutz, NVwZ 2002, 1054, 1056.

[23] Vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil v. 15.8.1997 - 7 A 133/95 - (nicht veröffentlicht).

[24] Martin/Viebrock/Biefeldt (Fußn. 10), 82.00, S. 2.

[25] Vgl. BVerfG, Beschluß v. 8.7.1982, DVBl. 1982, 940.

[26] Vgl. Memmesheimer/Upmeyer/Schönstein (Fußn. 8), § 7 Rdnr. 15.

Eigentums, so besteht im Rahmen der Zumutbarkeit die Möglichkeit, bei dem oder der privaten Eigentümer(in) bzw. Nutzungsberechtigten eine Wertabschöpfung vorzunehmen [27].

Öffentliche Zuwendungen werden ausschließlich auf Antrag und i. d. R. als verlorene Zuschüsse gewährt. Eine Kombination verschiedener Zuschüsse für ein und dieselbe Maßnahme ist zulässig. Antragsteller sind verpflichtet, ihre Zuschußgeber von Anträgen bei bzw. Zuschüssen von anderen Stellen zu unterrichten.

Darlehen für Zwecke der Denkmalpflege werden gegenwärtig nur in Bayern über den vom Freistaat und den Kommunen finanzierten Entschädigungsfonds gewährt. Berlin und Nordrhein-Westfalen, deren Denkmalschutzgesetze die Möglichkeit der Darlehensgewährung vorsehen, verzichten bisher darauf, dieses Instrument einzusetzen.

Bei den Zuschüssen handelt es sich um zweckgebundene Zuwendungen zur Erhaltung und Restaurierung von Kulturdenkmälern. Sie werden nach Maßgabe der dafür zur Verfügung stehenden Haushaltsmittel gewährt; dabei handelt es sich um sogenannte freiwillige Leistungen des öffentlichen Sektors [28]. Die Zuwendungen werden entweder in Form einer Anteilsfinanzierung, bei der sich der Zuschuß nach einem bestimmten Prozentsatz oder Anteil der zuwendungsfähigen Ausgaben bemißt, oder als Festbetragsfinanzierung bewilligt.

Denkmaleigentümer(innen) und -besitzer(innen) oder über Denkmäler Verfügungsrechte können aus den Haushaltsgesetzen keine Rechtsansprüche auf solche Zuwendungen herleiten [29], da Haushaltspläne Rechtswirkungen nur im Verhältnis zwischen Gesetzgebung und Verwaltung entfalten und Ansprüche Dritter bzw. Verbindlichkeiten gegenüber Dritten weder begründen noch aufheben [30]. Eine Antragstellerin bzw. ein Antragsteller hat jedoch Anspruch darauf, daß die zuständige Bewilligungsbehörde im Rahmen des gesetzlich festgelegten Zuwendungszwecks nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 40 VwVfG) über ihren/seinen Antrag entscheidet [31]. Dieses ist durch Verwal-

tungsvorschriften in Form allgemeiner Bewilligungsvoraussetzungen und Vergabegrundsätze gebunden [32]. Bei der Überprüfung der Vergabepaxis selbst sind den Gerichten enge Grenzen gesetzt, da die öffentliche Verwaltung wegen der Freiwilligkeit der Leistung und der begünstigenden Wirkung des öffentlichen Handelns bei der Ausgestaltung ihrer Vergabemodalitäten große Gestaltungsfreiheit besitzt [33].

Zu beachten ist, daß aus der Erteilung einer denkmalrechtlichen Erlaubnis nicht regelmäßig auf die Förderungswürdigkeit der daraufhin erfolgenden Baumaßnahme geschlossen werden darf. So kann eine auf Entgegenkommen beruhende Entscheidung, die in einem konfliktträchtigen Fall zugunsten des Rechtsfriedens getroffen wurde, dazu führen, daß eine Förderungswürdigkeit zu verneinen ist – mit Rücksicht auf die Wertigkeit der Maßnahme, die sich nicht allein an ihrer Vereinbarkeit mit dem Denkmalschutzrecht bemißt [34], sondern darüber hinaus an Kriterien wie dem kultur- oder sozialgeschichtlichen Wert oder der städtebaulichen Bedeutung des Denkmals.

Wie im Zuwendungsrecht allgemein üblich, darf auch bei der Denkmalpflege nicht vor der Bewilligung der Subvention mit der zu fördernden Maßnahme begonnen werden. In Ausnahmefällen kann jedoch die Bewilligungsbehörde ihre Zustimmung zum vorzeitigen, förderunschädlichen Maßnahmebeginn erteilen.

b) Finanzieller Umfang

Wegen der überaus unterschiedlichen Ausgestaltung der Denkmalförderprogramme, der Förderschwerpunkte und wegen ihrer Verteilung auf die verschiedensten Ressorts ist es bei Beschränkung auf einen im Hinblick auf den zu erwartenden Erkenntnisgewinn

[27] Vgl. ebenda, § 35 Rdnr. 8.

[28] Vgl. Martin/Viebrock/Biefeldt (Fußn. 10), Kennzahl 82.50, S. 1.

[29] Vgl. VGH Baden-Württemberg (Fußn. 7); VG Leipzig (Fußn. 14).

[30] Vgl. Piduch, Bundshaushaltsrecht, 2. Aufl. Stuttgart 1995, 7. Lfg. 2001, § 3 BHO Rdnr. 4.

[31] Vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil v. 18.8.1989, DVBl. 1990, 161.

[32] Vgl. VGH Baden-Württemberg (Fußn. 7).

[33] Vgl. Stober, Der Vorbehalt des Gesetzes und Verwaltungsvorschriften im Subventionsrecht, GewArch 1993, 136, 148.

[34] Vgl. VG Leipzig (Fußn. 14).

vertretbaren Aufwand nicht möglich, verlässliche Daten über die Höhe der staatlichen Denkmalförderung in der Bundesrepublik Deutschland zu erlangen [35]. Erst recht gilt dies für die Fördermittel der Gemeinden und Gemeindeverbände. Immerhin erlauben die Funktionenübersichten der Haushaltspläne von Bund und Ländern einen Einblick in die direkte Förderung. Hieraus ergibt sich, daß Bund und Länder im Haushaltsjahr 2002 Fördermittel i.H.v. gut 450 Millionen € veranschlagt haben.

Soll-Ausgaben des Bundes und der Länder für Denkmalschutz und Denkmalpflege im Jahre 2002 (in Millionen €)

Bund	80,0
Baden-Württemberg	37,1
Bayern	74,6
Berlin	17,2
Brandenburg	37,2
Bremen	0,3
Hamburg	0,4
Hessen	8,5
Mecklenburg-Vorpommern	3,9
Niedersachsen	4,9
Nordrhein-Westfalen	28,4
Rheinland-Pfalz	13,3
Saarland	0,8
Sachsen	105,8
Sachsen-Anhalt	7,6
Schleswig-Holstein	5,4
Thüringen	24,9
Insgesamt	450,3

Quellen: Funktionenübersichten der Haushaltspläne 2002 des Bundes und der Länder; ergänzendes Schreiben des schleswig-holsteinischen Finanzministeriums an den Verfasser vom 20.11.2002.

Zu berücksichtigen ist, daß die hier ermittelten Beträge nur einen Ausschnitt aus der Gesamtheit der staatlichen Denkmalförderung bilden. Hinzu kommen erhebliche Mittel aus der Dorferneuerung, aus Lotterien und Spiel-

bankenabgaben. An Zuwendungen seitens des Bundes sind vor allem die im Einzelplan des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen veranschlagten Finanzhilfen für Maßnahmen des städtebaulichen Denkmalschutzes und zur Förderung städtebaulicher Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen zu nennen; daneben die bei der Beauftragung der Bundesregierung für Kultur und Medien etatisierten Bundesprogramme „National wertvolle Kulturdenkmäler“ (2002: 14,3 Millionen €) für das gesamte Bundesgebiet und „Sicherung und Erhaltung von regional und örtlich bedeutsamen Baudenkmälern“ (2002: 6,1 Millionen €) für die neuen Länder und Ostberlin. Diese besondere Berücksichtigung des Beitrittsgebiets rechtfertigt sich u.a. daraus, daß die Denkmalpflege gerade dort „angesichts des wachsenden Entwicklungsdrucks ohne diese Förderung zusätzlich geschwächt“ würde [36].

Die Förderpraxis der Gemeinden und Gemeindeverbände gestaltet sich recht verschieden. Insgesamt kann gesagt werden, daß sich nahezu ausnahmslos alle Kommunen finanziell in der Denkmalpflege engagieren bzw. nach Landesrecht engagieren müssen. Über die von ihnen für die Denkmalpflege aufgewendeten Beträge ist ein Gesamtüberblick nicht bekannt.

Von der Förderung Dritter abgesehen, wenden Staat und Kommunen beachtliche, hier nicht bezifferbare Gelder für die Erhaltung und Pflege ihrer eigenen Denkmäler sowie für das Personal, die konsumtiven und investiven Sachausgaben der Denkmalschutzbehörden und Denkmalpflegeämter auf.

Die Europäischen Gemeinschaften kennen kein ausdrückliches Denkmalförderprogramm; mit „Kultur 2000“ haben sie aber für eine fünfjährige Laufzeit (2000 bis 2004) ein Rahmenprogramm aufgelegt, das mit insgesamt 167 Millionen € ausgestattet ist. Es soll zur Förderung eines den Europäern gemeinsamen Kulturraums beitragen und sieht u.a. Kooperationsprojekte zum Austausch und

[35] Auch eine Umfrage des Verfassers v. 2.8.2002 bei den obersten Denkmalschutzbehörden brachte diesbezüglich keine verwertbaren Ergebnisse.

[36] Vgl. Empfehlung des Deutschen Städtetages zur kommunalen Denkmalpflege (Fußn. 21), S. 17.

zur Verbreitung bewährter Verfahren für die Restaurierung, Konservierung und Aufwertung des Architekturerbes von öffentlichem Interesse des 19. und 20. Jahrhunderts, Projekte zur Weiterbildung von Fachleuten im Bereich der Restaurierung bzw. Konservierung des Kulturerbes sowie schulische Projekte vor, die auf eine Sensibilisierung von Jugendlichen für das Kultur- und Architekturerbe abzielen [37]. Förderungen aus diesem Programm können indes nicht von Einzelpersonen beantragt werden, sondern ausschließlich von öffentlichen oder privaten kulturellen Einrichtungen mit eigener Rechtsform. Auch im Rahmen des europäischen INTERREG-Programms wird die Denkmalpflege bedacht, beispielsweise mit dem Projekt „Culture & Castles“, mit dem Landsitze, Kastele und Schlösser im deutsch-niederländischen Grenzgebiet touristisch stärker erschlossen werden sollen.

c) Wirkungen

Wissenschaftlichen Untersuchungen zu den Wirkungen der direkten Förderung denkmalpflegerischer Maßnahmen aus Haushaltsmitteln der Gebietskörperschaften zufolge haben geförderte Denkmaleigentümerinnen und -eigentümer „meist ein ausgeprägtes Denkmalbewußtsein“ [38]; die Zuwendungen seien „für die Akzeptanz des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege von großer Bedeutung“ [39]. Dazu trägt auch bei, daß die direkte Subventionierung den Empfänger(innen) weniger Schwierigkeiten bereitet als die indirekte Förderung [40].

Die direkte Subventionierung wirkt bei knapp der Hälfte der geförderten Denkmaleigentümerinnen und -eigentümer als Investitionsanreiz [41]. Hieraus wird gern geschlossen, daß die Förderung der Denkmalpflege zu zusätzlichen Investitionen führe und Arbeitsplätze erhalte bzw. schaffe [42]. So heißt es in der Literatur, daß die direkte öffentliche Denkmalförderung bundesweit rd. 150 000 Arbeitsplätze sichere [43]. Schätzungen, die sich allein auf das Handwerk beziehen, gehen von 60 000 bis 70 000 Arbeitsplätzen aus [44]. Daraus, daß die andere Hälfte geförderter Denkmaleigentümer(innen) erklärt, sie hätte ihre Baumaßnahmen auch ohne direkte Förderung vorgenommen [45], könnte aber auch

auf Mitnahmeeffekte geschlossen werden [46]. Unstrittig ist hingegen, daß die direkten Subventionen Investitionen nach sich ziehen, die ein Vielfaches ihres Umfangs ausmachen [47]. So schätzt etwa das Hessische Landesamt für Denkmalpflege, daß ein Euro Fördergeld ein neunfaches Investitionsvolumen hervorruft [48].

2. Steuervergünstigungen

Ebenso wie die direkten Förderungen sollen auch Steuervergünstigungen Eigentümer(inne)n einen Ausgleich für die ihnen auferlegten denkmalrechtlichen Belastungen gewähren [49]. Steuervergünstigungen für Denkmäler können nur in Anspruch genommen werden, sofern erstens das zu begünstigende Objekt nach jeweiligem Landesrecht als Denkmal gilt und zweitens beim Steuerpflichtigen auch die subjektiven Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Steuervorteils erfüllt sind.

Im Unterschied zu direkten Subventionen belasten Steuervergünstigungen nicht die Ausgabenseite der öffentlichen Haushalte, sondern mindern deren Einnahmen. Steuervergünstigungen haben – in Sachen Denkmalpflege ebenso wie in allen anderen Bereichen – zur Folge, daß der jeweils begünstigte Personenkreis „nicht entsprechend seiner Leistungsfähigkeit besteuert wird“ [50]. Dies läßt sich nach h.M. rechtfertigen, weil die Erhaltung von Denkmälern, die in Denkmallisten

[37] Vgl. Martin/Viebrock/Bieffeldt (Fußn. 10), 88.42, S. 2.

[38] Echter/Schwartz (Fußn. 12), S. 10, 34.

[39] Ebenda, S. 11, 54.

[40] Vgl. ebenda, S. 11.

[41] Vgl. ebenda, S. 52. A.A. sind Experten etwa aus dem Finanzbereich, vgl. ebenda, S. 68.

[42] Vgl. Antwort der Landesregierung auf die Große Anfrage 27 „Denkmalschutz und Denkmalpflege in Nordrhein-Westfalen“, LT-Drucks. 10/4160 v. 21.3.1989, S. 37; Deutsches Zentrum für Handwerk und Denkmalpflege, Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Denkmalpflege, Fulda 1997, S. 13f.

[43] Vgl. Martin/Viebrock/Bieffeldt (Fußn. 10), Kernzahl 80.00, S. 2.

[44] Vgl. Glaser, ehemaliger sächsischer Landeskonservator, i.auf „Die Welt“ v. 18.11.2002.

[45] Vgl. Echter/Schwartz (Fußn. 12), S. 53.

[46] Vgl. Empfehlung des Deutschen Städtetages zur kommunalen Denkmalpflege (Fußn. 21), S. 17; Echter/Schwartz (Fußn. 12), S. 53.

[47] Vgl. ebenda, S. 11, 54.

[48] Vgl. Deutsches Zentrum für Handwerk und Denkmalpflege (Fußn. 42), S. 6.

[49] Vgl. BT-Drucks. 11/5680 (Fußn. 13), S. 12.

[50] Vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. Köln 2002, § 19 Rdnr. 70.

[51] eingetragen bzw. vorläufig unter Schutz gestellt wurden, im Gemeinwohlinteresse liegt. Einige Steuergesetze verlangen, daß die Eigentümer(innen) die steuerbegünstigten Sachen „in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung und Volksbildung nutzbar“ [52] oder in einem „billigerweise zu fordernden Umfang der Öffentlichkeit zugänglich“ machen [53] oder „den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege“ unterstellen [54]. Diese Voraussetzungen werden mit der Unterschutzstellung und den damit verbundenen Verpflichtungen der Denkmalschutzgesetze von den Steuerbehörden üblicherweise als gegeben betrachtet.

Ehe auf die verschiedenen Möglichkeiten der Ermäßigungen bei verschiedenen Steuerarten eingegangen wird, ist darauf hinzuweisen, daß generell und damit auch für die mit einem Denkmal zusammenhängenden finanziellen Probleme § 163 Abs. 1 Satz 1 AO greifen kann. Hiernach können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne steuererhöhende Besteuerungsgrundlagen bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre.

a) Einkommensteuer

Das Einkommensteuerrecht berücksichtigt Denkmäler in verschiedener Weise. Dabei unterscheidet es nach deren Nutzungsmöglichkeiten bzw. tatsächlicher Nutzung und nach der Art der zu berücksichtigenden Aufwendungen. In besonderer Weise geregelt sind Spenden und Sponsoring (vgl. dazu Abschnitt III.).

1. Denkmäler, aus denen Einkünfte bezogen werden

Grundsätzlich nicht besonders begünstigt sind die beim Erwerb eines Denkmals (der Altbausubstanz) anfallenden Anschaffungs- und damit verbundene Nebenkosten. Eine Ausnahme gilt für Anschaffungskosten, soweit sie für Baumaßnahmen gezahlt wurden, die nach Abschluß des obligatorischen Erwerbsvertrags durchgeführt wurden (§ 7 i Abs. 1 Satz 1 EStG). Ansonsten kann von den Anschaffungskosten – ohne Unterschied zu nicht denkmalgeschützten Gebäuden – nur

der jährliche Wertverlust, also die sogenannte Absetzung für Abnutzung (AfA), steuermindernd geltend gemacht werden. So können bei Gebäuden, die vor dem 1.1.1925 fertiggestellt wurden, jährlich $2\frac{1}{2}\%$, sofern sie danach fertiggestellt wurden, zwei Prozent der Anschaffungskosten abgesetzt werden (§ 7 Abs. 4 EStG). Einschränkend ist hinzuzufügen, daß sich die AfA nicht auf den Grunderwerb erstreckt und gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG nur für Wirtschaftsgüter in Betracht kommt, deren Verwendung oder Nutzung der Erzielung von Einkünften dient.

Zusätzlich können bei einem eingetragenen Denkmal, sofern es der Erzielung von Einkünften dient, Aufwendungen für deren Herstellung und Erhaltung abgeschrieben werden.

Rechtsgrundlage für die erhöhten Absetzungen ist § 7 i EStG. Sollen sie geltend gemacht werden, müssen gewisse denkmal- und steuerrechtliche Voraussetzungen erfüllt sein. Erste Bedingung ist, daß es sich bei dem Denkmal um ein Gebäude oder einen Teil eines Gebäudes handelt. In eingeschränktem Maße können erhöhte Absetzungen auch bei Gebäuden vorgenommen werden, die selbst keine Denkmäler sind, sich aber in einem Denkmalbereich [55] befinden. Aufwendungen für Grabsteine, Stadtmauern, Wegekreuze o.Ä. werden von § 7 i EStG nicht erfaßt. Auch müssen das Gebäude bzw. der Gebäudeteil im Zeitpunkt des Beginns der Baumaßnahme endgültig oder vorläufig unter Denkmalschutz gestellt bzw. der Denkmalbereich durch Satzung eingerichtet worden sein.

[51] Diese Bezeichnung wird in Bayern (Art. 2 Abs. 1 DSchG), Berlin (§ 4 Abs. 1 DSchG), Bremen (§ 7 Abs. 3 DSchG), Hamburg (§ 5 Abs. 1 DSchG), Mecklenburg-Vorpommern (§ 5 Abs. 1 DSchG), Nordrhein-Westfalen (§ 3 Abs. 1 DSchG) und im Saarland (§ 7 Abs. 1 DSchG) verwendet. Sachsen (§ 10 Abs. 1 DSchG) kennt „Kulturdenkmalstätten“. In Baden-Württemberg (§ 12 Abs. 1 DSchG), Hessen (§ 10 Abs. 1 DSchG), Rheinland-Pfalz (§ 10 Abs. 1 DSchG), Schleswig-Holstein (§ 6 Abs. 1 DSchG) und Thüringen (§ 4 Abs. 1 DSchG) werden „Denkmalbücher“ geführt. Brandenburg (§ 9 Abs. 1 DSchG), Niedersachsen (§ 4 Abs. 1 DSchG) und Sachsen-Anhalt (18 Abs. 1 DSchG) kennen Denkmal-„Verzeichnisse“.

[52] Vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG.

[53] Vgl. § 32 Abs. 1 Satz 2 GrStG.

[54] Vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ErbStG.

[55] Dieser Begriff ist in den Denkmalschutzgesetzen Berlins (§ 2 Abs. 3), Brandenburgs (§ 2 Abs. 3), Mecklenburg-Vorpommerns (§ 2 Abs. 3), Nordrhein-Westfalens (§ 2 Abs. 3), Sachsen-Anhalts (§ 2 Abs. 3 Nr. 2), Schleswig-Holsteins (§ 1 Abs. 3) und Thüringens (§ 1 Abs. 3) gebräuchlich. Von (Denkmal-)Ensembles ist die Rede in Bayern (Art. 1 Abs. 3), Bremen (§ 2 Abs. 2 Nr. 2) und Hamburg (§ 2) Baden-Württemberg (§ 19) und Hessen (§ 2 Abs. 2 Nr. 1) sprechen von „Gesamtanlagen“, das Saarland (§ 2 Abs. 4) und Sachsen (§ 21) von „Denkmalschutzgebieten“. In Niedersachsen (§ 3 Abs. 3) heißt es „Gruppe baulicher Anlagen“ und in Rheinland-Pfalz (§ 5) „Denkmalzone“.

Herstellungskosten fallen zunächst bei der Errichtung eines Neubaus an; ihre Geltendmachung scheint demnach für Denkmäler nicht in Betracht zu kommen. Als „nachträgliche Herstellungskosten“ können sie aber auch bei bereits errichteten Gebäuden oder Gebäudeteilen entstehen, wenn die Baumaßnahme eine über den ursprünglichen Zustand des Denkmals hinausgehende wesentliche Verbesserung bewirkt [56]. Nicht zu den Herstellungskosten gehört der Wert der eigenen Arbeitsleistung der Denkmaleigentümerin bzw. des Denkmaleigentümers [57]. Auch handelt es sich bei den Herstellungskosten gemäß § 7 i EStG nicht um Teilerstellungskosten [58]. Ist als Denkmal nur ein Gebäudeteil geschützt, so können nur die auf diesen Gebäudeteil entfallenden Herstellungskosten i. S. des § 7 i EStG anerkannt werden [59].

Von den Herstellungskosten zu unterscheiden sind Erhaltungsaufwendungen, die bei der Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen anfallen [60]. Sie können im Jahr ihrer Entstehung in voller Höhe abgesetzt werden; bei Baudenkmalern ist es aber auch möglich, sie auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig zu verteilen (§ 11 b EStG). Dies gilt auch für Denkmäler, die zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 4 Abs. 8 EStG). Dadurch kann unter Umständen ein höherer Steuervorteil erzielt werden als beim Abzug sämtlicher Kosten im Entstehungsjahr. Die den Finanzämtern obliegende Unterscheidung und Zurechnung von (nachträglichen) Herstellungskosten, Anschaffungskosten und Erhaltungsaufwand richtet sich nach neuerer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, mit der dieser seine früheren Entscheidungen zu den „anschaffungsnahen Aufwendungen“ aufgab, ausschließlich nach § 255 Abs. 1 und 2 HGB [61].

Die erhöhten Absetzungen von Herstellungskosten sind der Höhe nach nicht begrenzt und können für Individual- ebenso wie für Betriebsvermögen geltend gemacht werden [62]. Dabei sind direkte Subventionen von den Aufwendungen, die steuermindernd geltend gemacht werden, abzuziehen [63]. Die erhöhten Absetzungen beginnen mit dem Jahr, in dem die Baumaßnahme fertiggestellt wird, und laufen weitere neun Jahre. So können insgesamt zehn Jahre lang jeweils zehn

Prozent der begünstigten Herstellungskosten bzw. des Erhaltungsaufwandes steuermindernd abgesetzt werden. Es ist möglich, die erhöhten Absetzungen auch im Jahre der Veräußerung eines Baudenkmal mit dem vollen Jahresbetrag von bis zu zehn Prozent in Anspruch zu nehmen [64].

Betriebswirtschaftlich wirken erhöhte Absetzungen wie eine Steuerstundung. Einkommensteuerpflichtige Denkmaleigentümer(innen) erzielen in der zehnjährigen Abschreibungsphase Liquiditätsvorteile. Da die Steuerersparnis durch den Wegfall der bei nicht denkmalgeschützten Gebäuden möglichen Abschreibung in den folgenden 30 Jahren der üblichen Nutzungsdauer anteilig zurückgezahlt wird, verschafft die Steuerstundung den Begünstigten ein zinsloses Darlehen [65].

Erhöhte Absetzungen kommen gemäß § 7 i Abs. 1 Satz 1 EStG nur für Baumaßnahmen in Betracht, die nach Art und Umfang zur Erhaltung des Gebäudes als Baudenkmal oder zu dessen sinnvoller Nutzung erforderlich sind. Hierbei ist ein „strenger Maßstab“ anzulegen. So scheidet der Hinweis auf „Art und Umfang“ solche Baumaßnahmen von der erhöhten Absetzung aus, die allein aus privaten Gründen des Bauherrn vorgenommen werden [66]. Erforderlich sind Baumaßnahmen nämlich nicht schon, wenn sie aus wirtschaftlicher Sicht der Eigentümerin bzw. des Eigentümers vernünftig sind. Erforderlich sind sie erst dann, wenn sie aus denkmalpflegerischer Sicht notwendig sind, um die Erhaltung des Baudenkmal insgesamt sicherzustellen [67]. Die Frage, was unter einer sinnvollen

[56] Vgl. § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB; Glade, Wesentlichkeitsgrundsatz und nachträgliche Herstellungskosten, DB 1997, 296, 297.

[57] Vgl. BFH, Urteil v. 30.6.1955, BSIBl. III 1955, 239.

[58] Vgl. BFH, Urteil v. 27.6.1995, BSIBl. II 1996, 215.

[59] Vgl. OVG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 12.5.1998, EzD, 6.1.2. Nr. 11.

[60] Vgl. Abschnitt 157 Abs. 1 EStR.

[61] Vgl. BFH, Urteile v. 12.9.2001 – IX R 39/97 – (nicht veröffentlicht), und – IX R 52/00 – (nicht veröffentlicht).

[62] Land- und Forstwirte, deren Gewinn sich gemäß § 13a EStG nach Durchschnittssätzen errechnet, können für Denkmäler, die zum Betriebsvermögen gehören, keine erhöhten Absetzungen geltend machen.

[63] Vgl. Steuertipps (Fußn. 15), S. 9.

[64] BFH, Urteil v. 18.6.1996, BSIBl. II 1996, 645.

[65] Vgl. Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen (Fußn. 16), S. 114.

[66] Vgl. Mammesheimer/Upmeyer/Schönstein (Fußn. 8), § 40 Rdnr. 23.

[67] Vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Beschluß v. 21.2.2002 – 8 A 5362/00 – (nicht veröffentlicht).

Nutzung eines Baudenkmals zu verstehen ist, ist in der Rechtsprechung grundsätzlich dahingehend geklärt, daß Aufwendungen, mit denen lediglich eine Optimierung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit des Denkmals erreicht werden soll, nicht das Merkmal der Erforderlichkeit i.S. von § 7 i Abs. 1 Satz 1 EStG erfüllen. Erforderlich sind zur sinnvollen Nutzung eines Denkmals eingesetzte Gelder erst dann, wenn die Aufwendungen die Denkmaleigenschaft nicht wesentlich beeinträchtigen und erforderlich sind, um eine unter denkmalrechtlichen Gesichtspunkten sinnvolle Nutzung des Baudenkmals zu erhalten, wieder herzustellen oder zu ermöglichen, und geeignet erscheinen, die Erhaltung des Baudenkmals auf Dauer sicherzustellen [68]. Zu seiner sinnvollen Nutzung können Maßnahmen an einem Baudenkmal nur erforderlich sein, wenn sie dessen Eigenart nicht beeinträchtigen [69].

Des weiteren wird verlangt, daß die Baumaßnahmen zwischen der zuständigen Denkmalbehörde und dem Bauherrn vor deren Beginn im einzelnen abgestimmt bzw. in Abstimmung ausgeführt worden sind. Mit dem Abstimmungserfordernis sollen „ein frühzeitiger Einfluß der Denkmalbehörden – möglichst noch in der Planungsphase – und damit eine denkmalgerechte Ausführung gewährleistet werden“ [70]. Wurde die Abstimmung versäumt, kann dies nicht dadurch geheilt werden, daß die Denkmaleigenschaft nach Abschluß der Baumaßnahmen noch vorhanden ist. Denn mit der Abstimmung soll nicht allein das Denkmal vor Verunstaltung oder Zerstörung bewahrt werden; sie dient auch dazu, der Denkmalbehörde die Möglichkeit zu geben, die Notwendigkeit baulicher Maßnahmen zu beurteilen, die wiederum eine der tatbestandlichen Voraussetzungen für die steuerrechtlich relevante Bescheinigung ist.

2. Zu eigenen Wohnzwecken genutzte Denkmäler

Dient ein Denkmal oder eine Wohnung in einem Denkmal eigenen Wohnzwecken, so kann zur Verringerung der mit den Anschaffungskosten verbundenen Lasten – wie bei anderen zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden – unter gewissen Voraussetzun-

gen eine Eigenheimzulage in Anspruch genommen werden.

Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen können, sofern nicht die Eigenheimzulage beantragt wird oder sie in die Bemessungsgrundlage einer Steuervergünstigung nach § 10e EStG einbezogen werden, nach § 10f EStG begünstigt werden. Dabei gilt allerdings eine Objektbeschränkung: Ein(e) Steuerpflichtige(r) kann die Vergünstigungen in seinem Leben nur für ein eigengenutztes Baudenkmal in Anspruch nehmen. Ehegatten können unter der Voraussetzung, daß sie nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG zusammen veranlagt werden, Herstellung- bzw. Erhaltungsaufwendungen an insgesamt zwei eigengenutzten Baudenkmalern abziehen. Die Anzahl der Maßnahmen an dem betreffenden Baudenkmal, die steuerlich geltend gemacht werden können, ist unbegrenzt.

Herstellungskosten können bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens gemäß § 10f Abs. 1 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte wie Sonderausgaben im Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den folgenden neun Jahren bis zu jeweils zehn Prozent abgezogen werden. Hinsichtlich der zu erfüllenden steuerrechtlichen und denkmalfachlichen Voraussetzungen gelten die in § 7 i EStG niedergelegten Bestimmungen (s. o. unter II.2.a)1.).

Auch Erhaltungsaufwendungen können wie Sonderausgaben im Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den folgenden neun Jahren abgezogen werden (§ 10f Abs. 2 EStG). Voraussetzung ist, daß sich das Baudenkmal, der denkmalgeschützte Gebäudeteil oder die Gebäudegruppe oder Gesamtanlage, die nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützt ist, im Inland befindet, daß die Aufwendungen nach Art und Umfang zur Erhaltung oder sinnvollen Nutzung erforderlich sind und daß die Maßnahmen in Abstimmung mit den zuständigen

Denkmalbehörden vorgenommen wurden. Für die begünstigten Aufwendungen erhaltene Zuschüsse mindern die Bemessungsgrundlage.

3. Andere Denkmäler

Auch Denkmäler, die weder der Erzielung von Einkünften noch eigenen Wohnzwecken dienen, sind steuerrechtlich begünstigt. So können Steuerpflichtige Aufwendungen für Herstellungs- und Erhaltungsmaßnahmen an eigenen schutzwürdigen Kulturgütern im Inland, soweit sie öffentliche oder private Zuwendungen oder etwaige aus diesen Kulturgütern erzielte Einnahmen übersteigen, im Kalenderjahr des Abschlusses der Maßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren jeweils bis zu zehn Prozent wie Sonderausgaben abziehen (§ 10g Abs. 1 Satz 1 EStG). Der Abzug ist im wesentlichen der Regelung für eigengenutzte Baudenkmalere (§ 10f EStG) nachgebildet. Es besteht jedoch keine Objektbeschränkung.

Als Kulturgüter im Sinne des EStG gelten Gebäude oder Gebäudeteile, die entweder nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal oder Teil einer nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften als Einheit geschützten Gebäudegruppe oder Gesamtanlage sind. Kulturgüter sind ferner gärtnerische, bauliche und sonstige Anlagen (z.B. Bodendenkmäler oder Stadtmauern), die keine Gebäude oder Gebäudeteile und nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften unter Schutz gestellt sind. Überdies werden in § 10g Abs. 1 Nr. 4 EStG als Kulturgüter Mobilien, Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken oder Archive genannt, die sich seit mindestens 20 Jahren im Besitz der Familie der oder des Steuerpflichtigen befinden oder in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgüter [71] oder das Verzeichnis national wertvoller Archive [72] eingetragen sind und deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt. Die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung setzt voraus, daß das entsprechende Kulturgut in einem der Verhältnissen entsprechenden Umfang der wissenschaftlichen Forschung oder der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wird –

es sei denn, dem Zugang stehen zwingende Gründe des Denkmal- oder Archivschutzes entgegen. Auch müssen die steuerlich zu begünstigenden Maßnahmen entsprechend den geltenden Bestimmungen der Denkmal- und Archivpflege erforderlich und mit der jeweils zuständigen Behörde (bei Denkmälern also mit den Denkmalschutzbehörden bzw. -fachämtern) abgestimmt sein.

4. Steuervergünstigende Bescheinigungen

Damit Denkmaleigentümer(innen) steuerliche Vergünstigungen in Anspruch nehmen können, stellen die nach Landesrecht zuständigen Denkmalbehörden entsprechende Bescheinigungen aus und werden insoweit im Steuerfestsetzungsverfahren tätig. Dies sind in Baden-Württemberg, Bayern, Berlin, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, im Saarland, in Schleswig-Holstein und Thüringen die Landesdenkmalämter, in Brandenburg, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und Sachsen-Anhalt die unteren Denkmalschutzbehörden, in Hamburg die Kulturbehörde und in Sachsen die Regierungspräsidien [73]. Bei der steuervergünstigenden Bescheinigung handelt es sich um einen Grundlagenbescheid, der bei den allgemeinen Verwaltungsgerichten angefochten werden kann. Er hat hinsichtlich der Denkmaleigenschaft des Objekts, der Abstimmung der Baumaßnahmen, ihrer Erforderlichkeit, der Höhe der Aufwendungen und der Höhe der aus öffentlichen Mitteln empfangenen Zuwendungen Bindungswirkung. Diesbezüglich besitzen weder die Finanzämter noch die Finanzgerichte ein eigenes Prüfungsrecht [74]. Ihnen bleibt nach Vorlage der Steuerbescheinigung durch die oder den Denkmaleigentümer(in) nur mehr zu untersuchen und zu entscheiden, ob die bescheinigten Aufwendungen steuerrechtlich abzugsfähig sind, ob es sich um Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwand handelt und ab wann die erhöhte Absetzung in Anspruch genommen werden kann [75].

[71] Vgl. § 1 KultgSchG.

[72] Vgl. § 10 KultgSchG.

[73] Vgl. BStBl I 1999, 823 ff.

[74] Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 30.1.1985, EFG 1985, 442; OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil v. 26.5.1988 – 11 A 844/87 – (nicht veröffentlicht).

[75] Vgl. BFH, Urteil v. 15.10.1996, EzD 6.1.2 Nr. 4.

[68] Vgl. OVG Nordrhein-Westfalen, Urteil v. 27.7.1998 – 7 A 3486/96 – (nicht veröffentlicht); Runderlaß des Ministeriums für Stadtentwicklung, Kultur und Sport des Landes Nordrhein-Westfalen v. 17.3.1998 – II B 2-57.00 –. Gleichlautende Richtlinien wurden in allen anderen Ländern erlassen.

[69] Vgl. VGH Baden-Württemberg, Urteil v. 11.9.1985, DVBl. 1986, 188.

[70] OVG Nordrhein-Westfalen, Beschluß v. 9.3.1992, EzD. 6.1.2 Nr. 6.

Nicht bescheinigungsfähig sind beispielsweise Aufwendungen für den Wiederaufbau eines abgebrochenen Baudenkmals [76], für eine Translozierung [77] oder Herstellungskosten an baulich selbständigen Anlagen, die nicht Teil eines Denkmals sind [78], wie etwa eine neu errichtete Tiefgarage [79]. Auch Zahlungen zur Ablösung einer Stellplatzverpflichtung sind nicht bescheinigungsfähig [80]. Wird ein Baudenkmal entkernt, so können nur die Aufwendungen bescheinigt werden, die zur Erhaltung des verbleibenden Denkmalrests erforderlich waren [81].

b) Grundsteuer

Stehen ein Grundstück oder Teile desselben unter Denkmalschutz, so mindert sich dessen steuerlicher Einheitswert ohne weiteren Nachweis in der Regel um fünf Prozent [82]. Die Wertansatzreduktion kann sich auf bis zu zehn Prozent erhöhen, sofern nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, daß die Auflagen des Denkmalschutzes zu einer ungewöhnlichen Minderung eines in Zukunft zu erzielenden Verkaufspreises führen [83]. Eine solche Beeinträchtigung des Grundstückswerts wirkt sich unmittelbar mindernd auf die Höhe der zu leistenden Grundsteuer aus.

Die Grundsteuer kann – auf Antrag – für Grundbesitz oder Teile von Grundbesitz vollständig erlassen werden, dessen bzw. deren Erhaltung wegen seiner/ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte, Wissenschaft oder Naturschutz im öffentlichen Interesse liegt (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG). Diese Vorschrift durchbricht die das Grundsteuergesetz beherrschende, dem Charakter der Grundsteuer als einer ertragsunabhängigen Objektsteuer Rechnung tragende Regel, daß für jeden Grundbesitz – mag er rentabel sein oder nicht – Grundsteuer zu entrichten ist. Daher sind an das Vorliegen der Voraussetzungen für ein Abgehen von dieser Regel hohe Anforderungen zu stellen. So reicht ein einfaches öffentliches Interesse nicht aus; es muß sich um ein besonderes öffentliches Interesse handeln, das in rechtlichen Bindungen zum Ausdruck kommt, die über die allgemeinen Eigentumsbindungen hinausgehen [84]. Ein solches besonderes öffentliches Interesse liegt bei eingetragenen Denkmälern vor.

Die Grundsteuerfreiheit stellt einen gewissen Ausgleich dafür dar, daß die bzw. der Eigentümer(in) die Ertraglosigkeit hinnehmen muß, ohne durch Beseitigung des Altgebäudes und Errichtung eines rentablen Neubaus oder durch geeignete Umbauten unter Eingriff in die Altbausubstanz diesen Zustand beseitigen zu können [85]. Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Steuererlasses ist, daß die erzielten Einnahmen und die sonstigen Vorteile, also der Rohertrag, i. d. R. unter den jährlichen Kosten liegen. Bei Park- und Gartenanlagen von geschichtlichem Wert ist der Erlaß überdies davon abhängig, daß sie in einem billigerweise zu fordernden Umfang der Öffentlichkeit zugänglich gemacht sind.

Zum Rohertrag gehören sämtliche Einnahmen und sonstigen Vorteile, die der Grundbesitz bietet. Als Einnahmen sind alle Güter anzusehen, die in Geld oder Geldeswert bestehen (vgl. § 8 Abs. 1 EStG) und im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Grundbesitz zufließen, also insbesondere Miet- und Pachteinkünfte [86]. Zu den sonstigen Vorteilen gehört auch der Nutzungswert, den die eigene Benutzung für die Eigentümerin bzw. den Eigentümer hat. Zu den Kosten gehören alle im Zusammenhang mit dem Grundbesitz stehenden Verwaltungs- und Betriebsausgaben. Bei Gebäuden können auch „normale“ Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung und Rückstellungen für größere Reparaturen berücksichtigt werden. Nicht zu den Kosten i. S. von § 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG gehören Tilgungsleistungen und die Verzinsung des Eigenkapitals [87]. Ebensovienig Wasser- und Abwassergebühren, die Kosten für Heizung, Hausbeleuchtung, Müllabfuhr,

[76] Vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil v. 30.1.1985 (Fußn. 74).

[77] Vgl. Memmesheimer/Upmeyer/Schönstein (Fußn. 8), § 40 Rdnr. 34.

[78] Vgl. BFHE 181, 312; BFHE 181, 482; BVerwG, Beschluß v. 18.7.2001, NVwZ-RR 2001, 781; Bayer. VGH, Urteil v. 14.3.2001 – 9 B 002134 – (nicht veröffentlicht).

[79] Vgl. EzD 6.1.2 Nr. 4.

[80] Vgl. Memmesheimer/Upmeyer/Schönstein (Fußn. 8), § 40 Rdnr. 35.

[81] Vgl. ebenda, § 40 Rdnr. 32.

[82] Vgl. Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 21.10.1985 betr. Einheitsbewertung von Grundbesitz, der unter Denkmalschutz steht, Tz. 2.1.3.1, in: BStBl. I 1985, 648, 649.

[83] Vgl. ebenda, Tz. 2.1.3.2.

[84] Vgl. BVerwG 70, 162, 166.

[85] Vgl. EzD, Anm. zu 6.4 Nr. 7.

[86] Vgl. BVerwG, Beschluß v. 8.7.1998, DVBl. 1998, 1226.

[87] Vgl. GrStR Nr. 35 Abs. 2 Satz 6–8. Zu den Einzelheiten vgl. BVerwG, Urteil v. 15.2.1991, DOV 1991, 506.

Reinigung, Gartenunterhalt und Einfriedung (es sei denn, auch die Gartenanlage und die Einfriedung stehen unter Denkmalschutz), denn die Betriebskosten sind abhängig von der Gewohnheit der Nutzer(innen) und gehören nicht zu den Grundstückskosten im engeren Sinne [88].

Das in § 32 Abs. 1 Nr. 1 GrStG formulierte Verlangen, wonach der Rohertrag „i. d. R. unter den jährlichen Kosten“ liegen müsse, bedeutet, daß der Grundbesitz dauerhaft keinen Reinertrag abwerfen darf. Das schließt nicht aus, daß ausnahmsweise in einem Jahr ein geringer Überschuß erwirtschaftet wird [89]. Die Feststellung nachhaltiger Unrentierlichkeit erfordert eine prognostizierende Beurteilung auf der Grundlage u. a. der wirtschaftlichen Daten der Vergangenheit [90]. In der Regel soll daher für die Ermittlung der Unrentierlichkeit ein Dreijahreszeitraum in Betracht gezogen werden (GrStR Nr. 35 Abs. 2 Satz 10–15) [91].

Der Grundsteuererlaß hängt zwar nicht davon ab, daß die fehlende Rentabilität im konkreten Einzelfall durch Ausgaben für den Denkmalschutz verursacht wird [92]. Es muß jedoch ein Kausalzusammenhang zwischen dem öffentlichen Erhaltungsinteresse und der Unrentabilität bestehen [93]. Die Forderung nach einer solchen Kausalbeziehung nebst den daraus herrührenden Bindungen und der Unrentabilität ist nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts gerechtfertigt: Es erscheine nicht sachgerecht, Grundstückeigentümer(innen) von der Grundsteuer zu befreien, die an einem privilegierten Grundbesitz allein im eigenen Interesse liegende, also nicht durch den Denkmalschutz geforderte, kostenaufwendige und deshalb verlustreiche Maßnahmen durchführen, während dieselben Maßnahmen mit denselben Kostenfolgen ohne Denkmalschutz die Grundsteuerpflicht nicht berühren [94].

Die aus der Denkmaleigenschaft zu erzielende Grundsteuerersparnis wird in der Literatur als gering eingestuft [95].

c) Erbschaftsteuer

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a ErbStG bleiben u. a. Grundbesitz oder Teile von

Grundbesitz mit 60 Prozent ihres Wertes steuerfrei, sofern die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Geschichte oder Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten i. d. R. 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. Die Kriterien für das Vorliegen eines öffentlichen Interesses entsprechen denen im Grundsteuergesetz; ebenso die Voraussetzungen für die Feststellung einer dauerhaften Unrentierlichkeit.

Ist die bzw. der Steuerpflichtige darüber hinaus bereit, den Grundbesitz unter Denkmalschutz zu stellen (oder ist dieser bereits unter Denkmalschutz gestellt worden) und befindet sich das Erbgut seit mindestens 20 Jahren im Familienbesitz oder ist es in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts eingetragen, so kann die Erbschaftsteuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b ErbStG gänzlich erlassen werden.

Schulden sind – wie bei der Grundsteuerbefreiung – nicht abzugsfähig. Verzichtet die Erbin bzw. der Erbe auf den Steuererlaß, kann eine Überlast als Nachlassverbindlichkeit abgezogen werden [96].

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

§ 13 ErbStG erstreckt sich nicht allein auf Bau- und ortsfeste Bodendenkmäler, sondern schließt auch bewegliche Denkmäler ein [97].

[88] Vgl. Bayer. VGH, Urteil v. 31.3.1993, ZKF 1993, S. 207.

[89] Vgl. ebenda.

[90] BVerwGE 70, 162, 163.

[91] Vgl. Bayer. VGH, Urteil v. 31.3.1993, ZKF 1993, 207.

[92] Vgl. Bayer. VGH, Urteil v. 21.10.1992, ZKF 1993, 230.

[93] Vgl. BVerwG, Beschluß v. 8.7.1998, DVBl. 1998, 1226.

[94] Vgl. ebenda.

[95] Vgl. Echter/Schwartz (Fußn. 12), S. 19.

[96] Vgl. Steuertipps (Fußn. 15), S. 16.

[97] Vgl. Memmesheimer/Upmeyer/Schönstein (Fußn. 8), § 40 Rdnr. 49.

Wie für die Grundsteuer wird auch für die Erbschaftsteuer die aus der Denkmaleigenschaft zu erzielende Steuerersparnis als gering eingestuft.

d) Umsatzsteuer

In eng begrenztem Rahmen sieht auch das Umsatzsteuerrecht Vergünstigungen für Denkmäler bzw. für Denkmaleigentümer(innen) vor.

1. Steuerbefreiungen

Die Umsätze von Denkmälern der Bau- und Gartenbaukunst des Bundes, der Länder, der Gemeinden und Gemeindeverbände sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 20 Buchst. a UStG). Das gleiche gilt für die Umsätze anderer Unternehmer, sofern die zuständige Landesbehörde bescheinigt, daß die Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst die gleichen kulturellen Aufgaben erfüllen wie die der Gebietskörperschaften.

Als Denkmäler der Baukunst im Sinne des Umsatzsteuerrechts sind Zeugnisse der Architektur anzusehen, unter die Burgen und Burgruinen auch dann einzuordnen sind, wenn sie keine besondere künstlerische Ausgestaltung aufweisen [98].

2. Ermäßigter Steuersatz

In der Diskussion befindet sich gegenwärtig der Vorschlag von Kirchen und Denkmalpflege-Verbänden, den einheitlich 16prozentigen Umsatzsteuersatz für denkmalpflegerische Arbeitsleistungen auf sieben Prozent zu reduzieren [99]. Diesem Vorschlag hat sich das Deutsche Nationalkomitee für Denkmalschutz angeschlossen [100]. Außer Preissenkungen erwarten die Befürworter(innen) einer Umsatzsteuersenkung eine Steigerung der Nachfrage nach denkmalpflegerischen Handwerksleistungen und damit die Sicherung bzw. Schaffung von Arbeitsplätzen, einen Rückgang der Schwarzarbeit und Planungssicherheit für Eigentümerinnen und Eigentümer. Der Bundesfinanzminister hat die Anregung mit Hinweis auf die Risiken für das Steueraufkommen abgelehnt [101]. In der Tat darf nicht übersehen werden, daß die gewünschte Steuersatzsenkung Einnahmeverluste des Bundes, der Länder und der Kom-

munen zur Folge hätte, die schwerlich durch Aufkommensmehrungen bei der Einkommen- und Gewerbesteuer ausgeglichen werden können. Auch muß damit gerechnet werden, daß Vergünstigungen für die Denkmalpflege Forderungen nach Umsatzsteuersenkungen für andere Produkte/Dienstleistungen (z. B. Arzneimittel, Beherbergungsgewerbe) Nachdruck verleihen. Überdies könnte niemand gewährleisten, daß die mit denkmalpflegerischen Arbeiten beauftragten Unternehmen die Ermäßigung der Umsatzsteuer in Form von Bruttopreissenkungen an die Eigentümer(innen) weitergeben. Eher muß mit Steigerungen der Nettopreise gerechnet werden. Ferner ist einzuwenden, daß die vorgeschlagene Umsatzsteuersenkung nicht genügt, die ordnungsgemäß abgerechnete Handwerkerstunde preislich in Konkurrenz zur Schwarzarbeit treten zu lassen.

e) Finanzieller Umfang

Der Gesamtumfang der Steuerausfälle durch denkmalbedingte Vergünstigungen ist nicht erfaßt und wohl auch nicht erfaßbar. In ihrem 18. Subventionsbericht beziffert die Bundesregierung die Steuermindereinnahmen aller Gebietskörperschaften auf Grund von § 71 EStG für das Jahr 2002 auf 46 Millionen € [102]. Die Mindereinnahmen auf Grund von §§ 10f, 10g EStG können hingegen nicht abgeschätzt werden [103]. Auch die Einbußen auf Grund von § 13 ErbStG sind nicht quantifizierbar [104]. Die Ausfälle auf Grund § 4 Nrn. 20 und 22 UStG beliefen sich in 2002 auf 64 Millionen € [105]. Hiervon betrifft aber nur ein sehr kleiner, nicht bezifferbarer Betrag den Denkmalschutz. Zu weiteren Vergünstigungen für Denkmäler im sonstigen Steuerrecht enthält der Subventionsbericht der Bundesregierung keine Ausführungen. Den Einnahmeverlusten, die aus denkmalpezifischen Steuervergünstigungen herrühren, stehen

[98] Vgl. Hess. FG, Urteil v. 17.2.1994, EzD 6.6. Nr. 1.

[99] Vgl. Bajohr, Zu einer Halbierung des Mehrwertsteuersatzes für denkmalpflegerische Handwerksleistungen, UVR 2002, 239 ff.

[100] Vgl. Denkmalpflege im Rheinland 2002, S. 68.

[101] Vgl. BMF (ohne Datum) an den Präsidenten des Deutschen Nationalkomitees für Denkmalschutz, dort eingegangen am: 1.3.2002.

[102] Vgl. Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 1999–2002 (= 18. Subventionsbericht), Berlin 2001, S. 97.

[103] Vgl. ebenda, S. 98.

[104] Vgl. ebenda, S. 120.

[105] Vgl. ebenda, S. 116.

nicht zu unterschätzende Impulse für das wirtschaftliche Wachstum gegenüber. So berichtet das DNK von Schätzungen, wonach zu erwartende Steuerentlastungen Investitionen in neun- bis 18facher Höhe bewirken [106]. Andere Schätzungen gehen – zurückhaltender – vom Fünf- bis Sechsfachen aus [107].

Bei aller Würdigung von Steuervergünstigungen darf indes nicht vergessen werden, daß sie je nach Position in der Einkommenshierarchie unterschiedlich ausfallen: Wegen der Progression des Einkommensteuertarifs können Bezieherinnen und Bezieher großer Einkünfte bei gleichem denkmalpflegerischem Aufwand mehr Geld sparen als Empfängerinnen und Empfänger mittlerer Einkommen. Menschen, die nicht einkommensteuerpflichtig sind – Geringverdiener(innen), Rentnerinnen und Rentner, Studierende – gehen sogar leer aus. Dieser Ungleichheit entsprechend steigt mit wachsendem Einkommen der Einfluß der indirekten (im Vergleich zur direkten) Förderung auf die Maßnahmenvornahme [108].

III. Private Leistungen und dritter Sektor

Die Förderung der Denkmalpflege zählt zu den als besonders förderungswürdig anerkannten gemeinnützigen Zwecken. Dementsprechend können Spenden, Sponsoring und Stiftungen zugunsten von Denkmalschutz und Denkmalpflege Steuervergünstigungen erzeugen.

1. Spenden

Ausgaben Privater zur Förderung als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke können gemäß § 10b EStG, § 48 EStDV als Sonderausgaben bei der Einkommen- oder Körperschaftsteuer abgezogen werden. Als Ausgabe i. S. des § 10b EStG gilt auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern mit Ausnahme von Nutzungen und Leistungen. Der Höchstbetrag des Abzuges beläuft sich auf zehn Prozent des Gesamtbetrages der Einkünfte oder zwei Prozent der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. Übersteigt eine Einzelspende, die sich auf mindestens 25.565 € beläuft, diese Höchstsätze, so kann sie im Veranlagungszeitraum der Zuwendung, im vorangegangenen und in

fünf folgenden Jahren abgezogen werden. Für jeden dieser Veranlagungszeiträume gelten wiederum die zuvor erwähnten Höchstbeträge.

Gespendet werden kann entweder unmittelbar an eine gemeinnützige Körperschaft, beispielsweise einen eingetragenen Verein, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder inländische öffentliche Dienststelle, beispielsweise eine untere Denkmalschutzbehörde. Diese setzt die Spende entweder selbst für den Denkmalschutz bzw. die Denkmalpflege ein oder leitet sie auf Wunsch der Spenderin bzw. des Spenders an einen denkmalpflegerisch tätigen Verein weiter. Auch Mitgliedsbeiträge an Vereine, die sich der Förderung der Denkmalpflege widmen, können wie Spenden abgezogen werden.

Die Spendenbescheinigung, die zur Erlangung eines Steuerabzugs beim Finanzamt vorzulegen ist, wird im Falle einer unmittelbaren Zuwendung von der betreffenden gemeinnützigen Körperschaft ausgestellt; ansonsten von der die Spende in Empfang nehmenden juristischen Person des öffentlichen Rechts.

2. Sponsoring

Sponsoring ist dem privatnützigen Sektor der Marktwirtschaft zuzuordnen [109]. Im Unterschied zu Spenden, die auf Grund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen [110], beruhen Leistungen eines Sponsors häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung zwischen diesem und dem Empfänger der Leistungen. Sponsoring ist also die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen

[106] Vgl. Deutsches Nationalkomitee für Denkmalschutz (Hrsg.), Eine gesicherte Zukunft für unser Kulturerbe. Steuererleichterungen nach dem Einkommensteuergesetz als Eckstein der Kulturpolitik für Denkmalschutz und Denkmalpflege, Investitionen und Arbeitsplätze, Bonn 1998, S. 15.

[107] Vgl. Deutsches Zentrum für Handwerk und Denkmalpflege (Fußn. 42), S. 7.

[108] Vgl. Echter/Schwartz (Fußn. 12), S. 53.

[109] Vgl. Erhardt, Mäzene, Stifter und Sponsoren, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, Köln 2001, S. 23, 25.

[110] Vgl. BFH, Urteil v. 25.11.1987, BSBl. II 1988, 220; BFH, Urteil v. 12.9.1990, BSBl. II 1991, 258.

durch Unternehmen zur Förderung bestimmter Personen, Gruppen und/oder Organisationen bzw. eines bestimmten Zwecks, z.B. der Denkmalpflege, mit der auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden [111]. Im Zusammenhang mit Sponsoring aufgetretene Aufwendungen können steuerlich als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG), als nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG) oder – bei Kapitalgesellschaften – als verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) eingestuft werden.

Handelt es sich bei der Empfängerin einer Leistung im Rahmen des Sponsoring um eine steuerbegünstigte Körperschaft, so können die entsprechenden Einkünfte steuerfreie Einnahmen im ideellen Bereich oder aus der Vermögensverwaltung sein, aber auch steuerpflichtige Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Die steuerliche Behandlung der Leistungen bei der Empfängerin hängt nicht davon ab, wie die Aufwendungen beim Sponsor behandelt werden. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt nicht vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor lediglich die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken oder zur Imagepflege in der Weise gestattet, daß dieser auf seine Leistungen an die Körperschaft hinweist. Dies gilt auch für den umgekehrten Fall, daß die Körperschaft in Ausstellungskatalogen o.ä. auf die Unterstützung durch einen Sponsor aufmerksam macht. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt aber vor, wenn die Körperschaft an den Werbemaßnahmen des Sponsors mitwirkt.

3. Stiftungen

Stiftungen gelten als wichtige Bestandteile des gemeinwohlorientierten Bereichs, stehen also außerhalb von öffentlichem und gewinnwirtschaftlichem Sektor. Stiftungen können in verschiedenen Rechtsformen in Erscheinung treten, die sich im privaten, öffentlichen oder kirchlichen Recht verankert finden [112]. Gemeinsam ist ihnen, daß sie auf Dauer angelegte, rechtsfähige Organisationen sind, die durch eigene Organe nach außen in Erscheinung treten und mit Hilfe ihnen dazu dauerhaft gewidmeter Vermögen bestimmte, durch

ein Stiftungsgeschäft festgelegte Zwecke verfolgen [113]. Stiftungen sind genehmigungsbedürftig und unterliegen, sofern es sich nicht um eine rechtlich unselbständige, sogenannte treuhänderische Stiftung handelt, der Staatsaufsicht. Der Prototyp der Stiftung ist die rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts [114].

Zwar existiert für Deutschland keine amtliche Stiftungsstatistik, so daß quantitative Aussagen mit Unsicherheiten behaftet sind. Dennoch ist festzustellen, daß Deutschland seit rund zehn Jahren geradezu einen Stiftungsboom erlebt [115]. Der Bundesverband Deutscher Stiftungen zählte im Jahre 2000 bundesweit 17 932 Stiftungen mit einem Gesamtvermögen i.H.v. rund 50 Milliarden € und einem Ausgabevolumen von ca. 19 Mrd. € [116]. 518 Stiftungen in Deutschland, das sind 2,9 Prozent der Gesamtheit, widmen sich schwerpunktmäßig dem Denkmalschutz und der Denkmalpflege [117]. Von Bedeutung ist vor allem die Deutsche Stiftung Denkmalschutz mit 106 Unterstiftungen, deren Gesamtkapital höher ist als das Stiftungskapital der DSD i.H.v. 15 Millionen €. Darüber hinaus sind für den Denkmalschutz neben den Stiftungen der Länder bzw. in den Ländern die Stiftung zur Bewahrung kirchlicher Baudenkmäler in Deutschland und die Deutsche Stiftung Umweltschutz zu erwähnen. Hervorzuheben sind überdies die zahlreichen Bürgerstiftungen, die sich in einem geographisch abgegrenzten Raum für Denkmäler engagieren und deren Stiftungsvermögen nicht von einem, sondern von einer Vielzahl von Stifter(innen) aufgebracht wird. Bürgerstiftungen „sind darauf angelegt und angewiesen, auch nach Errichtung dauerhaft weitere Zustiftungen einzuwerben“ [118].

[111] Vgl. Bundesministerium der Finanzen, Ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212.

[112] Vgl. Mecking, Zur Situation der Stiftungen in Deutschland, in: Hopt/Reuter (Fußn. 109), S. 33, 37.

[113] Vgl. Rawert, Der Stiftungsbegriff und seine Merkmale, in: Hopt/Reuter (Fußn. 109), S. 109, 109 f.

[114] Vgl. Mecking (Fußn. 112), S. 37.

[115] Vgl. Neue Zürcher Zeitung, Internationale Ausgabe, v. 26.11.2002.

[116] Vgl. Mecking, (Fußn. 112), S. 48 f.

[117] Vgl. Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Verzeichnis Deutscher Stiftungen 2000, Darmstadt 2000, A 26.

[118] Vgl. Rawert (Fußn. 113), S. 112.

Das Steuerrecht anerkennt den Denkmalschutz bzw. die Denkmalpflege als gemeinnützig (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO, Anlage 1 Abschnitt A Nr. 3 zu § 48 Abs. 2 EStDV) und ermöglicht Vergünstigungen sowohl für Stiftungen, die sich satzungsgemäß – fördernd oder operativ – diesen Zwecken widmen, als auch für Dotationen an solche Stiftungen. Dennoch soll das Steuerrecht nicht als „Wohltat für Vermögende“ verstanden werden, sondern „als rechtliches Mittel zur Unterstützung altruistischer Handlungsmotive“ [119]. Breite Bevölkerungskreise sollen mittels Steuervergünstigungen angeregt werden, nennenswerte Teile ihres Vermögens bzw. Einkommens zu stiften bzw. bestehenden Stiftungen zuzuwenden [120].

a) Steuervergünstigungen für Stiftungen

Grundsätzlich unterliegen Stiftungen der allgemeinen Steuerpflicht. Sie beginnt mit ihrer wirtschaftlichen Entstehung, erstreckt sich auf Zustiftungen und betrifft auch die laufende Stiftungstätigkeit [121].

Gemeinnützige Stiftungen sind hingegen, da sie dem Gemeinwohl dienen, mit ihren gesamten Einkünften von der Körperschaft- und der Grundsteuer befreit (§§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b GrStG). Der Umsatzsteuersatz ermäßigt sich auf – gegenwärtig – sieben Prozent (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG) und die von den Dividenden erträgen einbehaltene Kapitalertragsteuer wird in vollem Umfang erstattet (§ 44 c Abs. 1 EStG).

Die Errichtung einer gemeinnützigen Stiftung durch Privatpersonen löst keine Umsatzsteuerpflicht aus. Sie ist außerdem – ebenso wie Zustiftungen – schenkung- bzw. erbschaftsteuerfrei (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG). Dieser Vorteil kann auch noch von den Beschenkten bzw. Erben geltend gemacht werden, wenn sie die erworbenen Vermögensgegenstände innerhalb von 24 Monaten nach der Entstehung der Steuer einer inländischen Stiftung zueignen (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Dies gilt nicht, wenn die begünstigte Stiftung Leistungen i.S. des § 58 Nr. 5 AO (Unterhaltsleistungen, Grabpflege usw.) an den Erwerber oder seine nächsten Angehörigen zu erbringen hat oder soweit für die

Zuwendung anderweitige Steuervergünstigungen (z.B. Spendenabzug nach § 10 b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG oder § 9 Nr. 5 GewStG) in Anspruch genommen werden.

Gemeinnützige Stiftungen können steuerunschädlich wirtschaftliche Zweckbetriebe i.S. des § 67 AO unterhalten, wenn diese der ihnen vorgegebenen Zwecksetzung unmittelbar dienen (z.B. Einrichtungen wie Museen, Theater und kulturelle Veranstaltungen, die zur sinnvollen Nutzung des Denkmals dienen, oder ein Handwerksbetrieb, der in erster Linie der Erhaltung des Denkmals dient und zu weniger als 20 Prozent für Außenstehende tätig wird [122]). Zu beachten ist aber, daß eine Steuerbefreiung entfällt, soweit Stiftungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, der mit ihrer in der Satzung verankerten Zwecksetzung nicht verbunden ist [123].

b) Steuervergünstigungen für Stifter(innen)

Spenden an Stiftungen des öffentlichen Rechts oder an steuerbegünstigte (z.B. gemeinnützige) Stiftungen des privaten Rechts bieten über den normalen Abzugsrahmen hinaus weitere Abzugsmöglichkeiten. Sie können bis zur Höhe von 20 540,- € pro Jahr abgezogen werden (§ 10 b Abs. 1 Satz 3 EStG). Dies gilt auch für Spenden an nicht rechtsfähige Stiftungen [124]. Für darüber hinaus gehende Beträge ab 25 565 € gilt wiederum die bereits unter III.1 erwähnte Möglichkeit der Verteilung der Abzugsbeträge auf mehrere Jahre. Da zusammen veranlagte Ehegatten gemäß § 26 b EStG „gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt werden“, wird der Abzugsbetrag nur einmal gewährt. Stammt die Spende aus einem Betriebsvermögen, so kann das Buchwertprivileg des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG in Anspruch genommen werden.

Zuwendungen in den Vermögensstock einer neu gegründeten Stiftung des öffentlichen

[119] Walz, Stiftungsreform in Deutschland, in: Hopt/Reuter (Fußn. 109), S. 197, 201.

[120] Vgl. Hommelhoff, Stiftungsrechtsreform in Europa, in: Hopt/Reuter (Fußn. 109), S. 227, 231.

[121] Vgl. Hof, Stiftungen im deutschen Recht, in: Hopt/Reuter (Fußn. 109), S. 301, 338.

[122] Vgl. § 68 Nr. 2 Buchst. b, Nr. 7 AO.

[123] Vgl. § 64 Abs. 1 AO.

[124] Hüttemann, Das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen, DB 2000, 1584, 1587.

Rechts oder einer gemeinnützigen Stiftung des privaten Rechts können bis zu einer Höchstgrenze von 307 000,- € über den normalen Abzugsrahmen hinaus abgesetzt werden. Die Absetzung erfolgt im Jahr der Zuwendung und in den neun darauf folgenden Veranlagungszeiträumen (§ 10b Abs. 1a EStG).

Die 25 565,- € – und die Großspenden-Regelung gelten nicht allein beim Spendenabzug nach dem Einkommensteuerrecht, sondern ebenso bei der Körperschaft- und bei der Gewerbesteuer (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

c) Wirkungen

Im parlamentarischen Raum wird angenommen, daß eine Stifterin oder ein Stifter, die bzw. der sämtliche zur Verfügung stehenden steuerlichen Vergünstigungen nutzt, eine Steuerentlastung von fast der Hälfte der Dotationssumme erreichen könne [125]. Obgleich also ein großzügiges Steuervergünstigungsrecht die Stiftungsbereitschaft verstärken soll, vertreten Stiftungsexperten die Ansicht, daß sie „mit Existenz und Ausmaß der steuerlichen Begünstigung“ keineswegs „steht und fällt“. Niemand gebe sein Vermögen freiwillig her, „weil er verhindern möchte, daß der Staat ihm über die Steuer 50% wegnimmt“ [126]. Stiftungen entstünden auch ohne steuerliche Vorteile; Stiften sei und bleibe ein schlechtes Geschäft.

Für den öffentlichen Sektor bedeuten Steuervergünstigungen zugunsten von Stifter(innen) und Stiftungen Einnahmeeinbußen i. H. v. jährlich rund 750 Millionen € [127]. Diese Last muß die Gesamtheit der Steuerzahler(innen) „auf sich nehmen und auf jeden einzelnen von ihnen aufteilen“ [128]. Dies ist nicht allein unter finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten problematisch. Darüber hinaus ist zu fragen, bis zu welchem Maße es sich eine Gesellschaft erlauben darf, auf Mittel zur Deckung ihres durch Haushaltsgesetz demokratisch legitimierten Ausgabebedarfs zugunsten der Prioritätensetzung einzelner zu verzichten.

Stiftungen sind infolge ihrer Förderzuwendungen wichtig für den Arbeitsmarkt geworden, indem sie bei ihren Projektpartnern di-

rekt und indirekt Beschäftigung sichern. Ihre unmittelbaren Effekte für den Arbeitsmarkt sind vorerst noch gering, da sie sich größtenteils auf ehrenamtlich Tätige stützen und nur wenige Voll- oder Teilzeitkräfte beschäftigen [129].

IV. *Schlußfolgerungen*

Die vorangegangene Gesamtbetrachtung der Förderinstrumente im Denkmalwesen zeigt, daß diese gut ausgebaut und praxistauglich sind. Das gilt sowohl für die direkte als auch für die indirekte Subventionierung der Denkmalpflege in allen Bundesländern. Soweit bekannt, unterscheidet sich die unmittelbare Förderung der Denkmalpflege von anderen Förderbereichen dadurch, daß sie gut angenommen wird, der Mittelabfluß also funktioniert und Reste nicht entstehen. Bei allen Unterschieden der Berechnungsweise ist unstrittig, daß Investitionen in Denkmäler sich belebend auf die Auftragslage kleiner und mittlerer Unternehmen, vor allem des Handwerks, auswirken und dort Arbeitsplätze erhalten und schaffen.

Eine Gefährdung von Denkmalschutz und Denkmalpflege, so sie denn gegeben sein mag, droht folglich nicht von einem fehlenden oder mangelhaften Förderinstrumentarium, wohl aber von der abnehmenden Finanzausstattung der öffentlichen Haushalte. Das gilt in erster Linie für die direkte Förderung. Während nämlich Versuche der Bundesebene, die steuerlichen Vergünstigungen zu kappen oder zumindest zu reduzieren, in den vergangenen Jahren abgewehrt werden konnten, sinken die Haushaltsansätze zur direkten Förderung der Denkmalpflege sowohl bei den Kommunen als auch bei den Ländern. Ab einem gewissen, gegenwärtig nicht zu definierenden Niveau, könnte sich daraus ein veritabler Konflikt zwischen der Pflicht der Eigentümer(innen) zur Erhaltung ihrer Denkmäler und der Akzeptanz öffentlich-rechtlicher Auflagen auf der einen und dem Ausbleiben ausreichender öffentlicher Zuschüsse, die

[125] SPD-Bundestagsfraktion, Gehen Sie stiften. 19 Argumente für mehr Stiftungen, Berlin 2000, S. 18.

[126] Reuter, Stiftung und Staat. in: Hopt/Reuter (Fußn. 109), S. 139, 154.

[127] Vgl. Neue Zürcher Zeitung (Fußn. 115).

[128] Hommelhoff (Fußn. 120), S. 230.

[129] Vgl. Mecking (Fußn. 112), S. 36 f.

den Eigentümer(innen) die Erfüllung ihrer Erhaltungspflichten manchmal erst ermöglichen, auf der anderen Seite erwachsen.

Manche erhoffen sich eine Lösung dieser Problematik im Wege der Mobilisierung privaten, gemeinnützigen Anlage suchenden Kapitals. Stiftungen, die sich der Denkmalpflege widmen, und Kultursponsoring scheinen einen Weg aus dem Dilemma zu weisen. Doch es zeigt sich nicht nur, daß es trotz mancher Reformen äußerst schwierig bleibt, an das Geld vermöglicher Menschen heranzukommen. Es zeigt sich vor allem, daß die Denk-

malpflege nicht allein steht, sondern mit einer schier unzählbaren Fülle anderer guter Zwecke um einen Anteil aus dem nur sehr langsam wachsenden Spendenvolumen wetteifern muß. Es dürfte daher ratsam sein, sich darauf einzustellen, daß Stiftungen und Sponsoring niemals in der Lage sein werden, einen Rückzug des öffentlichen Sektors aus der Denkmalförderung zu kompensieren. Ihnen kommt eine möglicherweise wachsende Bedeutung zu, die aber eben stets nur ergänzend wirken kann. Die Hauptverantwortung für den Denkmalschutz und die Denkmalpflege muß auch künftig der öffentliche Sektor tragen.

Rechtsprechungsteil: Öffentliches Baurecht

Bauplanungsrecht – Vorrang- und Vorbehaltsgebiete für Windenergienutzung; Klimaschutzziele

1. Mehrere Teilfortschreibungen eines Regionalplans, die jeweils Vorranggebiete für Windenergieanlagen festlegen, können die Ausschlußwirkung des § 35 Abs. 3 Satz 3 BauGB erst entfalten, wenn sie sich zu einer schlüssigen gesamträumlichen Planungskonzeption zusammenfügen.

2. Die Standortplanung von Windenergieanlagen ist nicht schon deshalb abwägungsfehlerhaft, weil bei einer großzügigeren Ausweisung von Standorten völker- oder europarechtliche Klimaschutzziele schneller zu erreichen wären.

3. Die Ausschlußwirkung des Planungsvorbehalts in § 35 Abs. 3 Satz 3 BauGB ist mit Art. 14 Abs. 1 GG vereinbar (im Anschluß an BVerwG, Urteil vom 17.12.2002 – 4 C 15.01 –).

4. § 35 Abs. 3 Satz 3 BauGB verbietet es, in der Bilanz der Positiv- und Negativflächen Vorbehaltsgebiete i. S. von § 7 Abs. 1 Nr. 2 ROG als Positivausweisung zu werten.

5. Dem Träger der Regionalplanung ist es nicht verwehrt, die Windenergienutzung im gesamten Außenbereich einzelner Gemeinden auszuschließen.

Bundesverwaltungsgericht, Urteil vom 13. März 2003 – BVerwG 4 C 4.02 –.
(OVG Koblenz [1])

Zum Sachverhalt:

Der Antragsteller begehrt von der beklagten Verbandsgemeinde die Erteilung einer Baugenehmigung für die Errichtung einer Windenergieanlage (Nabenhöhe 70,5 m; Rotordurchmesser 54 m; Leistung 1000 KW) auf zwei Parzellen im Außenbereich der beigeladenen Ortsgemeinde.

Die Bauparzellen liegen im Geltungsbereich des Regionalen Raumordnungsplans Mittelrhein-Westerwald 1988. In den Jahren 1998 bis 2000 beschloß die Planungsgemeinschaft Mittelrhein-Westerwald drei Teilfortschreibungen des Regionalplans zu „Standortbereichen für Windenergienutzung“, die von der obersten Landesplanungsbehörde genehmigt wurden. Die Teilfortschreibungen weisen Vorrang- und Vorbehaltsflächen für die Errichtung von Windenergieanlagen aus und enthalten die Zielaussage, daß außerhalb der Vorrang- und Vorbehaltsbereiche die Errichtung von Windparks und raumbedeutsamen Windenergieanlagen i. d. R. nicht zulässig ist. Es werden 18 Vorranggebiete mit insgesamt ca. 300 ha und 11 Vorbehaltsgebiete mit insgesamt ca. 200 ha ausgewiesen. Die Bauparzellen des Klägers liegen nicht in diesen Gebieten.

Die Beklagte lehnte den Bauantrag des Klägers mit Bescheid vom 19.6.2000 ab, weil das Vorhaben raumbedeutsam sei und ihm öffentliche Belange i. S. von § 35 Abs. 3 Satz 3 BauGB entgegenstünden: Durch die Ziele der Regionalplanung sei eine Ausweisung für Windenergieanlagen an anderen Standorten erfolgt.

Das Verwaltungsgericht hat die Klage abgewiesen. Das Obergericht hat die Berufung des Klägers mit Urteil vom 28.2.2002 [2] zurückgewiesen.

[1] BauR 2002, 1053.

[2] BauR 2002, 1053.