

Erstreckt sich die Denkmaleigenschaft eines der Nutzungswertbesteuerung unterliegenden Gutshauses eines Land- und Forstwirts auch auf im Innern angebrachte Wandmalereien, ist der Aufwand für die Restaurierung der Wandmalereien als Betriebsausgabe abziehbar.

Zum Sachverhalt

E war Eigentümer eines rund 131 ha großen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes in A, dessen Nutzflächen überwiegend verpachtet waren. Die hieraus erzielten Einkünfte wurden als solche aus Land- und Forstwirtschaft erklärt, der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt. E versteuerte den Nutzungswert des 376 m² großen Wohnhauses.

Im Sommer 1989 ließen die Eheleute den 42 m² großen Saal des Wohnhauses, der nur zu besonderen Anlässen benutzt wird, sanieren. Dabei wurden unter anderem das Parkett abgeschliffen, eine Beleuchtungsanlage installiert sowie Malerarbeiten an Fenstern, Türen und Decken vorgenommen. Der Dipl. Restaurator und akad. Bildhauer B restaurierte die 1920 von einem bedeutenden Maler geschaffenen Wandmalereien des Saales für 15 417,- DM. Dieser Betrag wurde mit den anderen Sanierungsaufwendungen als Betriebsausgaben im Wirtschaftsjahr 1989/90 abgezogen.

Das Malprogramm sollte die Geschichte der Familie des E sowie örtliche Historien und heimatliches Brauchtum wiedergeben. Eine Wand zeigt den Stammbaum der Familie. Andere Motive stellen das Leben auf dem Lande dar; es sind Tanz-, Ernte-, Jagd- und Vorleseszenen. Die Personen sind in Trachten abgebildet.

Im Rahmen einer Außenprüfung sah der Prüfer die Aufwendungen für die Restaurierungen der Wandmalereien als privat veranlasst an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) erließ geänderte Einkommensteuerbescheide. Mit dem Einspruch machte der Kläger geltend, das Wohnhaus sei als Baudenkmal beim Landesverwaltungsamt eingetragen. Die Wandmalereien seien kein selbständig nutzbares Wirtschaftsgut, sondern untrennbar mit der Wand verbunden. Sie seien Betriebsvermögen und mit einem privat genutzten Bild nicht zu vergleichen. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

Mit der Klage machte der Kl. insbesondere geltend, bei der Wandmalerei handele es sich um kein selbständig nutzbares Wirtschaftsgut; sie teile das Schicksal der Gebäudesubstanz. Ihre Instandhaltung unterscheide sich nicht von der Renovierung eingebauter Heizungs-, Wasserversorgungs- und Entwässerungsanlagen. Auf den Zustand oder die Brauchbarkeit der erneuerten Teile komme es nicht an. Das Wohngebäude sei in das Verzeichnis der Kulturdenkmale aufgenommen worden. Die Denkmaleigenschaft beziehe sich auch auf die Wandmalereien. Alle Maßnahmen (auch Instandsetzungen ohne Veränderungen) am Gebäude oder dessen denkmalwerten Bestandteilen bedürften einer denkmalrechtlichen Genehmigung.

Das FG NI wies mit Urteil vom 25.4.2002 14 K 691/98 (EFG 2003, 614) die Klage ab, ließ wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtsache aber die Revision zu.

Da der Kl. die nach § 82k EStDV erforderliche Bescheinigung der Denkmalschutzbehörde nicht beigebracht habe, könne dahinstehen, ob die Sanierungskosten nach dieser Vorschrift abzugsfähig wären.

Aus den Gründen

1. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

2. a) Grundsätzlich konnte ein Land- oder Forstwirt, wenn der Nutzungswert der von ihm genutzten Wohnung zu den Einkünften i. S. v. § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F. (vgl. zu den als Baudenkmale geschützten Gebäuden und Gebäudeteilen § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG n. F.) gehörte, nach der Übergangsregelung sämtliche im Zusammenhang mit der selbst genutzten Wohnung stehenden Instandhaltungsaufwendungen als Betriebsausgaben abziehen. Diese Möglichkeit besteht nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG n. F. nach dem 31.12.1998 noch dann fort, wenn das bewohnte Gebäude oder der bewohnte Gebäudeteil nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften ein Baudenkmal ist. Das setzt indes jeweils voraus, dass die instand gesetzten Teile des Gebäudes land- und forstwirtschaftliches Betriebsvermögen waren oder noch sind. Daraus hat das FG zutreffend geschlossen, dass ein normaler Einrichtungsgegenstand wie ein an der Wand angebrachtes Gemälde nicht von der Nutzungswertbesteuerung erfasst war und folglich einer Restaurierung eines solchen Bildes nicht zu Betriebsausgaben des Land- und Forstwirts führen kann.

b) Nach den im Klageverfahren vorgelegten Auskünften des Landkreises vom 9.3.1999 und vom 19.7.2000 ist nicht nur das Wohnhaus ein Baudenkmal, sondern erstreckt sich die Denkmaleigenschaft auch auf die historische Wandmalerei im Innern des Hauses. Davon ist das FG ausgegangen. Es hat zudem angenommen, dass die Wandmalerei zivilrechtlich wesentlicher Bestandteil des Gebäudes i. S. v. § 93 BGB ist. Dem ist zuzustimmen, weil die Malerei fest mit den Wänden verbunden ist und von diesen nicht getrennt werden kann, ohne dass die Malereien oder die darunter liegende Wand zerstört würden.

c) Entgegen der Ansicht des FG stehen die Wandmalereien jedoch nicht in einem anderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang als das Gebäude selbst. Wie der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 26.11.1972 GrS 5/71 (BFHE 111, 242, BStBl. II 1974, 132) klargestellt hat, rechnen zum Gebäude sämtliche Gebäudeteile, es sei denn, sie dienen nicht zur normalen Nutzung des Gebäudes, sondern zu einem davon verschiedenen Zweck. Deshalb ist eine Wandmalerei im Innern eines Hauses - nicht anders als eine Heizungsanlage - i. S. d. Nutzungswertbesteuerung nicht als ein vom Gebäude gesondertes Wirtschaftsgut anzusehen. Sie ist insoweit mit einer Gartenanlage vergleichbar (vgl. BFH, Ur. vom 30.1.1996 IX 18/91, BFHE 180, 65, BStBl. II 1997, 25), die zwar wie das Gebäude selbst der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dient (Senatsurt. vom 16.3.1962 IV 318/59 U, BFHE 75, 89, BStBl. III

1962, 302), aber nach der damaligen Rechtslage gleichwohl bei der Nutzungswertbesteuerung grundsätzlich werterhöhend zu berücksichtigen war.

3. a) Das legt es nahe, die hier strittigen Wandmalereien nicht anders zu behandeln als eine sehr aufwendige Tapete oder eine kostbare Holzvertäfelung. Das BFH-Urteil in BFHE 84, 37, BStBl. III 1966, 13, das Aufwendungen in Höhe von rd. DM 4 200 im Jahr 1958 für ein Bildmosaik nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes i. S. v. § 7b EStG rechnete, steht dem nicht entgegen. Allerdings verglich der BFH das Bildmosaik auch mit einer Wandmalerei, die ebenso wie normale Einrichtungsgegenstände nicht durch § 7b EStG begünstigt sei. Doch beruht dies auf dem nur für diese Vorschrift entwickelten Herstellungskostenbegriff (vgl. BFH, Urt. vom 26.10.1982 VIII R 74/81, BFHE 138, 23, BStBl. II 1983, 364, und vom 26.11.1985 IX R 107, 84, BFH/NV 1986, 284). Darunter fallen nur die üblichen Herstellungskosten des Gebäudes selbst. Deshalb waren etwa auch die Aufwendungen für eine Gartenanlage (BFH, Urt. vom 15.10.1965 VI 181/65 U, BFHE 84, 33, BStBl. III 1966, 12) oder für ein Schwimmbad (BFH, Urteil, BFH/NV 1986, 284) nicht begünstigt. Sinn und Zweck des § 7b EStG war, die Bildung von Eigentum zu fördern. Aus eigentumpolitischen Gründen ging es darum, vor allem kleinere Gebäude zu begünstigen (BT-Drucks. IV/2008). Besondere Anlagen und Einrichtungen waren daher von der Förderung ausgenommen, es sei denn, sie waren allgemein üblich. Die eigentliche Ausstattung des Gebäudes (wie etwa Tapeten) selbst unterlag keiner Begrenzung (BFH, Urt. vom 27.11.1962 VI 240/61 S, BFHE 76, 313, BStBl. III 1963, 115).

b) Danach ist die hier strittige Wandmalerei nicht wie ein rechtlich selbständiger Einrichtungsgegenstand (z. B. ein Gemälde) zu behandeln. Es ist dann aber zu beachten, dass sie wie ein Garten (BFH, Urt. vom 10.8.1972 VIII R 80/69, BFHE 107, 199, BStBl. II 1973, 10) oder ein Schwimmbad (BFH, Urt., BFH/NV 1986, 284) die Annehmlichkeit des Wohnens erhöhte. Sie ist daher - anders als ein frei bewegliches Gemälde - für die Höhe des zu versteuernden Nutzungswertes i. S. v. § 13 Abs. 2 Nr. 2 EStG a. F. und n. F. zu berücksichtigen. Dieser ist eine fiktive Einnahme, die u. U. mangels geeigneter Vergleichswerte auf der Grundlage einer angemessenen Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu schätzen ist (Senatsurt. vom 30.1.1974 IV R 105/72, BFHE 112, 35, BStBl. II 1974, 608). Die Anschaffungskosten der Wandmalerei sowie ihr bleibender Wert wirken sich für den anzusetzenden Nutzungswert durchaus erhöhend aus (vgl. BFH, Urt. vom 29.3.1988 IX R 55/83, BFH/NV 1988, 636). Das war bei den normalen Einfamilienhäusern, deren Herstellungskosten nach § 7b EStG begünstigt waren, nicht der Fall. Hier wurde der Nutzungswert nur mit 1 % des Einheitswerts angesetzt (vgl. § 21a EStG).

4. Der erkennende Senat sieht sich in seiner Auffassung durch die damals geltende Vorschrift des § 82k EStDV (vgl. im Übrigen § 11b EStG) bestätigt. Danach kann der Steuerpflichtige größeren Erhaltungsaufwand für ein als Denkmal geschütztes Gebäude unter bestimmten Voraussetzungen auf zwei bis fünf Jahre verteilen. Das galt nach § 82k Abs. 1 Satz 2 EStDV ausdrücklich auch für Aufwendungen für einen Gebäudeteil. Dieser musste jedoch ein Denkmal sein. Nach der Ansicht des Senats kann „Gebäudeteil“ auch eine Wandmalerei sein (ebenso Kleeberg/Eberl, Kulturgüter in Privatbesitz, 2. Aufl. 2001, Rdnr. 462; vgl. Keller, in: Korn, EStG, Kommentar, § 7i Rz. 7; Blümich/Erhard, EStG, KStG, GewStG, § 7i EStG Rz. 17). Mit dem Begriff „Gebäudeteil“ hat der Gesetzgeber klar genug zu erkennen gegeben, dass die Erhaltung eines solchen Kulturguts begünstigt ist. Entscheidend ist die Denkmaleigenschaft (vgl. Kleeberg, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 7 Rdnr. B 3 m. w. N.). Deshalb ist unerheblich, dass die hier zu beurteilenden Wandmalereien urheberrechtlich Gegenstand eigener Rechte sind (vgl. Staudinger/Dilcher, Kommentar zum BGB mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 13. Bearbeitung 1995, § 93 BGB Rdnr. 27). An ihrer Zugehörigkeit zum Gebäude und ihrem Eingang in den Nutzungswert ändert das nichts.

5. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat von seinem Standpunkt aus zu Recht nicht untersucht, ob die geltend gemachten Aufwendungen abzugsfähig sind oder nicht. Obwohl die Aufwendungen der Höhe nach nicht strittig sind, kann der Senat nicht durchentscheiden. Da der Wert der Wandmalereien sich erhöhend auf den Wert der zu versteuernden Nutzung des Gebäudes auswirken kann, das FA den Nutzungswert aber unter Außerachtlassung der Wandmalereien ermittelt hat, muss dieser Wert neu bestimmt werden.