

---

**Datum:** 19.11.2009  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 8. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 8 K 1089/06 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2009:1119.8K1089.06E.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgabenrecht

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Kläger auferlegt.

Die Revision wird nicht zugelassen.

---

**Gründe:**

I.

Streitig ist der Abzug von Aufwendungen für die Beheizung eines zu eigenen Wohnzwecken genutzten, in die Denkmalliste eingetragenen Schlosses, soweit diese im Interesse der Denkmaleigenschaft des Gebäudes entstehen.

Der 19.. geborene Kläger (Kl.) ist Ruhestandsbeamter. Bis zum Jahr 2002 war er in L ansässig und als ...beamter des höheren Dienstes im Bundesministerium X in C tätig. Die Versorgungsbezüge im Streitjahr 2003 beliefen sich auf ... EUR. Die mit dem Kl. gemeinsam zur Einkommensteuer (ESt) veranlagte Ehefrau bezieht eine Altersrente in Höhe von ... EUR. Außerdem erzielt der Kl. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV) sowie Kapitalvermögen. Ein 19.. geborenes Kind des Kl. und seiner Ehefrau studiert Forstwissenschaft in H.

Die Familie des Kl. bewohnt das Schloss Z in D, das der Kl. von seiner im Jahr 2002 verstorbenen Mutter geerbt hat. Es handelt sich dabei um einen zweigeschossigen

1

2

3

4

5

Massivbau mit Mansarddach und gekuppelten Fenstern. Das Portal trägt das Wappen der Erbauer, der Familie A mit der Datierung von 1698. Nach der Bestätigung des Landeskonservators von Westfalen-Lippe vom 20.04.1978 handelt es sich bei dem oben beschriebenen Schloss um ein Baudenkmal, dessen Schutz und Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt. Der Landeskonservator hat bestätigt, dass zur Erhaltung dieses Baudenkmals eine Bewohnung und Beheizung während der kalten Jahreszeit notwendig ist. Mit dem Schreiben vom 20.04.1978, das an den Kl. gerichtet ist, hat der Landeskonservator gebeten, die unverhältnismäßig hohen Heizungskosten als Ausgaben für die Erhaltung eines Baudenkmals steuerlich zu berücksichtigen. Auf das Schreiben vom 20.04.1978 wird wegen des Wortlauts Bezug genommen (Blatt 182 ESt-Akte).

Im Streitjahr 2003 entstanden Aufwendungen nach § 10 f des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 4.689 EUR, von denen 10 v. H. = 469 im ESt-Bescheid vom 24.05.2005 berücksichtigt wurden. Ferner machte der Kl. Heizungs- und Stromkosten in Höhe von insgesamt 5.617 EUR (Heizung 4.359 EUR und Strom 1.258 EUR) als außergewöhnliche Belastung geltend (vgl. ESt-Akte, Blatt 151). 6

Das Finanzamt (FA) lehnte die Berücksichtigung dieser Aufwendungen mit ESt-Bescheid vom 24.05.2005 ab. Im Einspruchsverfahren trug der Kl. vor, die Kosten seien zur Beheizung des historischen Schlosses bereits aufgrund des Raumzuschnitts hinsichtlich Höhe und Größe der Räume und wegen der mangelnden Isolierung wesentlich höher als bei einem Einfamilienhaus oder einer durchschnittlichen Mietwohnung. Einzelne Räume des Schlosses wiesen eine Fläche von 60 qm auf. Die Gesamtfläche des Gebäudes betrage ca. 900 qm. Hinzu komme, dass nicht nur die Wohnräume, sondern auch die nicht genutzten Räume in der kalten Jahreszeit zur Erhaltung der historischen Substanz beheizt werden müssten. Hierzu beruft sich der Kl. auf die Bestätigung des Landeskonservators vom 20.04.1978. Die Kosten für Heizung und Strom im Jahr 2003 seien mit insgesamt 5.617 EUR erheblich höher als die durchschnittlichen Kosten für Heizung und Strom eines Zweipersonenhaushalts. In Anlehnung an die Verfügung der OFD Münster vom 21.03.2005 zur Altenteilsleistung in Land- und Forstwirtschaft betrügen diese nur 941 EUR. Der Mehraufwand gegenüber vergleichbaren Steuerpflichtigen mit vergleichbaren Verhältnissen betrage somit 4.676 EUR. Die Kosten für die Beheizung fielen auch zwangsläufig an, da diese lt. Schreiben des Landeskonservators vom 20.04.1978 gefordert würden. Der Kl. sei auch aus sittlichen Gründen gegenüber der Allgemeinheit verpflichtet, dieses historische Gebäude für jetzige und zukünftige Generationen zu erhalten. Es handele sich dabei um eine Pflicht, deren Erfüllung das gesellschaftliche Umfeld des Kl. erwarte. Ein Verfall des historischen Baudenkmals hätte Sanktionen auf gesellschaftlicher Ebene zur Folge. Außerdem könne sich der Kl. der Erhaltung und Beheizung nicht entziehen, da das Gebäude teilweise selbst bewohnt werde. Auch die Beheizung nicht genutzter Räume sei zur Erhaltung des Gesamtobjekts zwangsläufig erforderlich. Um weitere Gebäudeteile nutzbar zu machen, z. B. zur Vermietung, würden unverhältnismäßig hohe Kosten entstehen. Desweiteren stünden einem Umbau die Vorschriften zum Schutz des Baudenkmals entgegen. 7

Das FA wies den Einspruch mit EE vom 09.02.2006 als unbegründet zurück. Es vertrat die Auffassung, steuerlich könnten Aufwendungen im Zusammenhang mit denkmalgeschützten Gebäuden nur nach den §§ 10 f und 10 g EStG als Sonderausgaben abgezogen werden. 8

Mit der dagegen erhobenen Klage macht der Kl. weiterhin die Berücksichtigung von Heizungs- und Stromkosten für das Schloss geltend. Der Kl. wiederholt seine Ausführungen im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren und führt ergänzend an, aus den §§ 10 f und 10 g EStG ergebe sich, dass die Erhaltung derartiger Kulturgüter im öffentlichen Interesse 9

liege und die damit verbundenen Aufwendungen auch steuerlich Berücksichtigung finden müssen. Diese Vorschriften bezögen sich jedoch nur auf Herstellungs- oder Erhaltungsmaßnahmen und seien nur insoweit abschließend. Auch an anderen Aufwendungen zum Schutz eines Kulturgutes müsse sich die Allgemeinheit beteiligen. Die Heizkosten würden gerade aufgewendet, um zu vermeiden, dass nach §§ 10f oder 10g EStG abzugsfähige Erhaltungs- oder Herstellungskosten vermieden würden. Es handele sich um Belastungen die dem Kl., verglichen mit anderen Stpfl., zusätzlich auferlegt worden seien. Bei außergewöhnlichen Aufwendungen von 4.676 EUR verbleibe bei einer zumutbaren Belastung von 2.328 EUR ein Abzugsbetrag nach § 33 EStG in Höhe von 3.289 EUR.

Im Verlauf des Klageverfahrens hat der Kl. auf Anforderung des Berichterstatters mit Schriftsatz vom 17.03.2009 und im Rahmen eines Erörterungstermins am 03.09.2009 nähere Angaben zur Größe und Nutzung der vorhandenen Räume gemacht. Es wurde nunmehr vorgetragen, das Schloss verfüge über 28 Räume mit einer Grundfläche von 834 qm, wovon lediglich 10 Räume einschließlich Toiletten, Waschzimmer und Duschräume mit einer Grundfläche von insgesamt 193 qm bewohnt würden. Die Differenz von 641 qm müsse entsprechend der Auffassung des Denkmalschutzes warmgehalten werden. Das Haus habe schützenswerte alte, einfach verglaste Speichenfenster. 10

Der Kl. beantragt, 11  
bei der Einkommensteuer 2003 eine außergewöhnliche Belastung für Heiz- und Stromkosten zu berücksichtigen und zwar 5.617 EUR abzgl. 941 EUR unter Berücksichtigung einer zumutbaren Eigenbelastung von 2.328 EUR.

Das FA beantragt, 13  
die Klage abzuweisen. 14

Es vertritt weiterhin die Auffassung, es handele sich bei den Heiz- und Stromkosten nicht um eine außergewöhnliche Belastung. 15

Der Berichterstatter hat am 03.09.2009 die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten erörtert. Auf das Protokoll vom 03.09.2009 und die vom Kl. vorgelegten Abbildungen und Pläne des Schlosses wird Bezug genommen. 16

Der Senat hat am 19.11.2009 mündlich verhandelt. Wegen des Verlaufs und des Ergebnisses wird auf das Protokoll vom selben Tag Bezug genommen. Ferner wird Bezug genommen auf die vom Kl. in der mündlichen Verhandlung vorgelegte Aufstellung über die winterlich zu heizenden bewohnten und unbewohnten Flächen (Anlage zum Protokoll). 17

II. 18

Die Klage ist unbegründet. 19

Die Nichtberücksichtigung von Heiz- und Stromkosten verletzt den Kl. nicht in seinen Rechten. Es kommt weder ein Abzug als Werbungskosten noch bei Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastung in Betracht. 20

Bei den streitigen Aufwendungen handelt es sich nicht um Werbungskosten. 21

Der Nutzungswert einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung im eigenen Haus ist seit dem Veranlagungszeitraum 1987 nicht mehr bei den Einkünften aus Vermietung und 22

Verpachtung zu versteuern (vgl. § 21 Abs. 2 Satz 1, § 52 Abs. 21 Satz 1 EStG a. F.). Die sog. große Übergangsregelung gemäß § 52 Abs. 21 Sätze 2 und 3 EStG war längstens bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998 weiter anzuwenden. Dieses gilt auch, soweit die Nutzungswertbesteuerung für ein vom Steuerpflichtigen bewohntes Baudenkmal ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteil vom 25.06.2009 IX R 73/07, BFH/NV 2009, 1802). Die Ausnahme für Baudenkmale gem. § 13 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 4 EStG ist danach verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Kl. erzielen keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 13 Abs. 1 EStG.

Die Aufwendungen sind auch als Sonderausgaben nicht abzugsfähig. Es handelt sich offensichtlich nicht um Herstellungs- oder Erhaltungsaufwendungen, die nach § 10 f bzw. 10 g EStG steuerlich abzugsfähig sind. 23

Die Heiz- und Energiekosten sind nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. 24

Außergewöhnliche Belastungen im Sinne von § 33 Abs. 1 EStG sind gegeben, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen (§ 33 Abs. 1 EStG). Nach Abs. 2 der Vorschrift erwachsen die Aufwendungen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. 25

Der Abzugsfähigkeit der Energiekosten steht bereits entgegen, dass es sich nicht um eine Belastung i. Sinne von § 33 EStG handelt. Der Kl. erhält nämlich einen Gegenwert für die Beheizung der Räume dadurch, dass diese ganzjährig nutzbar sind. Dass der Kl. diese Nutzungsmöglichkeit weder selbst noch im Rahmen einer Überlassung der Räume an Dritte wahrnimmt, ändert im Grunde daran nichts, da eine Nutzbarkeit als solche besteht (vgl. zur sog. "Gegenwerttheorie" des BFH Urteil vom 15.12.2005 III R 10/04 BFH/NV 2006, 931-Einbau eines Behindertenaufzugs -). Im Übrigen dienen die Aufwendungen nach dem Vortrag des Kl. gerade der Erhaltung der Gebäudesubstanz und damit dem Werterhalt des Vermögens des Kl. Schließlich hat der Kläger die Möglichkeit, die Räume anderweitig zu nutzen. Darauf, dass dafür möglicherweise weitere Aufwendungen durch Umbauten und Auflagen der Denkmalschutzbehörden entstehen, kommt es bei der Prüfung der Frage, ob die Heizkosten als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sind, nicht an. 26

Gegen eine Abzugsfähigkeit spricht auch bereits, dass es sich bei den Aufwendungen für eine Wohnung dem Grunde nach um typische Vorgänge der Lebensführung handelt (vgl. Arndt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rdnr. C 63 -Wohnung-) und es deshalb den Aufwendungen an der erforderlichen Außergewöhnlichkeit mangelt. Heiz- und Stromkosten für selbstgenutzte Wohnungen, sind dem Grunde nach zwar immer zwangsläufig, entstehen aber der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen. Es ist grundsätzlich Sache der Steuerpflichtigen darüber zu entscheiden, welche Wohnverhältnisse er für sich und seine Familie für angemessen hält und ob er ein ererbtes Gebäude – auch ein Baudenkmal - bewohnen oder anderweitig nutzen will. Aufwendungen, die die persönliche Lebensgestaltung berühren, sind weder außergewöhnlich noch zwangsläufig (vgl. Arndt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rdnr. B 40). Dies gilt auch für denkmalgeschützte Gebäude, für deren Nutzung sich der Steuerpflichtigen entschieden hat, wie es bei dem Kläger der Fall ist. 27

Die Heiz- und Energiekosten sind auch nicht aus rechtlichen Gründen zwangsläufig. Aus dem Schreiben des Landeskonservators vom 20.04.1978 ergibt sich keine Zwangsläufigkeit im rechtlichen Sinn.

Nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes zum Schutz und zur Pflege der Denkmäler im Lande Nordrhein-Westfalen (Denkmalschutzgesetz –DSchG- vom 11.03.1980) ist es Aufgabe des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege, die Denkmäler, die in der nach § 3 Abs. 1 DSchG bei der Unteren Denkmalbehörde zu führende Denkmalliste eingetragen sind, zu schützen, zu pflegen, sinnvoll zu nutzen und wissenschaftlich zu erforschen. Nach Abs. 2 obliegt diese Aufgabe dem Land, den Gemeinden und Gemeindeverbänden. Es erfüllen solche Sachen den Denkmalbegriff, an deren Erhaltung und Nutzung ein öffentliches Interesse besteht (§ 2 Abs 1 DSchG). Das geschützte Objekt soll im Interesse des Allgemeinwohls nicht nur in seiner denkmalrechtlich relevanten Aussagekraft erhalten werden, sondern auch einer hiermit zu vereinbarenden sinnvollen Nutzung zugeführt werden. Dabei geht das DSchG davon aus, dass es dem privaten Eigentümer im Rahmen der Sozialpflichtigkeit des (Grund-) Eigentums grundsätzlich zuzumuten ist, seine eigenverantwortliche und privatnützige Ausübung der Eigentümerbefugnisse an einem Baudenkmal an den Erfordernissen des Denkmalschutzes auszurichten (vgl. Oberverwaltungsgericht für das Land Nordrhein-Westfalen – OVG – Urteil vom 15.08.1997 7A 133/95 – juris –). Danach hat der Eigentümer eines Denkmals zwar im Rahmen der Sozialbindung mit Blick auf das Denkmalschutzrecht gewisse aus der Situationsgebundenheit des betreffenden Grundstücks, nämlich der Bebauung mit einem nach denkmalschutzrechtlichen Kriterien schützenswerten Bauwerk, folgende Einschränkungen seiner privaten Nutzungsbefugnisse hinzunehmen.

29

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

30

Das Schreiben des Landeskonservators vom 20.04.1978 ist keine konkrete Anordnung gegenüber dem Kl., die ihn bzw. die Voreigentümerin zu einem bestimmten Verhalten oder zu einer bestimmten Nutzung verpflichtet. Es handelt sich dabei erkennbar nicht um eine Auflage nach dem DSchG, sondern stellt lediglich die Denkmalseigenschaft des Gebäudes fest und beinhaltet die allgemein bekannte Tatsache, dass das Bewohnen und Beheizen eines Gebäudes langfristig für dessen Erhalt notwendig ist. Zweck dieses Schreibens ist offensichtlich auch nicht eine besondere Verpflichtung des Kl. bzw. der damals berechtigten Mutter des Kl., sondern die Finanzbehörden bei Vorlage des Schreibens zu veranlassen, die streitigen Heizkosten steuerlich zu berücksichtigen. Eine Bindungswirkung kommt diesem Schreiben jedoch nicht zu. Auch der Kl. macht nicht geltend, es handele sich dabei um eine Bescheinigung der zuständigen Denkmalbehörde i. S. v. § 7 i Abs. 2 EStG bzw. 10 f Abs. 2 Satz 1 EStG, die Voraussetzung für den Abzug von Herstellungs- oder Erhaltungsaufwendungen für ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Baudenkmal ist.

31

32

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

Einen Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen ist ebenfalls nicht gegeben. 33

Soweit sich der Kl. darauf beruft, das Gebäude sei für den Gebrauch durch eine Großfamilie errichtet worden, kann er damit nicht gehört werden, da es sich hierbei um ein Phänomen handelt, dass in vergleichbarer Weise auch auf zahlreiche andere Gebäude zutrifft, die nicht mehr dem Lebenszuschnitt oder der Familiengröße der ursprünglichen Erbauer entsprechen. Letztlich beruht es auf dem Willensentschluss des Bewohners, ob er ererbtes oder erworbenes Grundeigentum weiter nutzt oder dieses veräußert. Das Risiko der Realisierung eines Wertverlustes bei Veräußerung ist allgemein mit Wirtschaftsgütern verbunden, die erheblichen Schwankungen im Marktwert durch Änderung der Verkehrsanschauung und der Bedürfnisse unterliegen. Insoweit gilt für ein Baudenkmal nichts anderes als für übrige Gebäude. Dies gilt auch, wenn, wie im Streitfall, der zur Verfügung stehende Wohnraum in keinem vernünftigen Verhältnis zum üblichen Bedarf steht. 34

Eine sittliche Pflicht des Kl. im Sinne von § 33 EStG ist nicht zu erkennen. 35

Sittliche Motive müssen so stark sein, dass eine andere Entscheidung als diejenige, die der Steuerpflichtige getroffen hat, kaum möglich erscheint. Dieses ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige bei der Unterlassung der Leistung nicht nur vor sich selbst, sondern auch vor seinen Mitbürgern als "unsittlich" oder "unanständig" gelten würde bzw. sich der Steuerpflichtige nach dem Urteil aller billig und gerecht denkenden Menschen zur Leistung verpflichtet fühlen müsse (vgl. Arndt in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 33 Rdnr. C 8 m. w. N.). Eine solche Verpflichtung besteht nicht. Zwar obliegt jeder Generation grundsätzlich eine Verpflichtung, ererbte Kulturwerte zu erhalten und zu pflegen, es besteht aber keine besondere sittliche Verpflichtung der Erben von unter Denkmalschutz stehenden Adelssitzen gegenüber anderen, derselben Schicht angehörenden Denkmalbesitzern oder der Allgemeinheit, diese Anwesen selbst zu bewohnen und zu beheizen. Die sittliche Verpflichtung des Kl., dass von ihm bewohnte Gebäude zu erhalten, geht jedenfalls nicht über die Verpflichtung hinaus, die jeden Steuerpflichtigen trifft, der über bebauten Grundbesitz verfügt. 36

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 37

Die Revision war nicht zuzulassen. Auch wenn über die Streitfrage der Berücksichtigung von Heizkosten als außergewöhnliche Belastung, so weit ersichtlich, noch keine Rechtsprechung vorliegt, fehlt der Rechtssache die grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Die Zulassung ist auch nicht zur Fortbildung des Rechts oder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 38