

§ 18 Kunst im Steuerrecht

Carl-Heinz Heuer

Klaus Vogel, der vor 50 Jahren das Heidelberger Institut für Finanz- und Steuerrecht gründete, hat zehn Jahre später auf den Bitburger Gesprächen einen wegweisenden Vortrag über Kunsthemmnisse und Kunstförderung im Steuerrecht gehalten¹. *Vogel* stellt für den Bereich der Kunst dar, das Steuerrecht verbinde auf allen Ebenen Erwägungen der gerechten Lastenverteilung mit der Überlegung zur Lenkung und Förderung, beides sei miteinander verstrickt „zu einem nahezu unaufknüpfbaren Netz“. Dieses „nahezu unaufknüpfbare Netz“ aufzulösen scheint mir einer der juristischen Leitgedanken, die auch die Geschichte des Heidelberger Instituts für Finanz- und Steuerrecht prägen. Wenn das Verfassungsrecht fordert, die Steuer grundsätzlich als unausweichliche Gemeinlast² zu formulieren, steht jede steuerliche Sonderregelung, auch für die Kunst, auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand: Handelt es sich um eine Subvention, die „den Hang zum Privileg“ (*Kirchhof*) in sich trägt oder um eine konsequente Umsetzung des Postulats, die Gleichheit im Belastungserfolg³ herzustellen. Durchbricht die Sondernorm den Gedanken der Regelbesteuerung oder bestätigt sie ihn?

Für den Steuerstaat ist die Kunst Ertragsquelle, für den freiheitsgewährenden Rechtsstaat umschreibt sie zunächst den Raum individueller künstlerischer Entfaltungsfreiheit, für den Kulturstaat sie ist Festplatte einer offenen Gesellschaft, Ausdruck geistiger Vielfalt, Mittel zur Sinnentfaltung in der Privatheit und oftmals unbequemer Fragesteller. Ein fertiges Kunstwert macht die Freiheit des Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG dingfest. Es bestätigt uns zugleich in der wohltuenden Gewissheit, dass es angesichts der Dominanz des Ökonomischen nicht das Kapital, sondern die Kunst ist, die bleibt und Generationen überdauert.

¹ Kunsthemmnisse und Kunstförderung im Steuerrecht, in Bitburger Gespräche, Jahrbuch 1977-1978, S. 197 ff

² BVerfGE 961 (6f), BVerfG 101, 97 (309)

³ Vgl. BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995, NJW 1995, S. 2624

Das geltende Erbschaftsteuerrecht enthält Sonderregelungen für den Generationenübergang von Kunstgegenständen und Sammlungen. § 13 Abs. 1 Nr. 2 lit a ErbStG erlaubt, Kunstgegenstände und Sammlungen, Bibliotheken und Archive nur mit 40 % ihres Wertes anzusetzen, wenn die Erhaltung dieser Gegenstände wegen ihrer Bedeutung für die Kunst, Geschichte und Wissenschaft im öffentlichen Interesse liegt, die jährlichen Kosten in der Regel die erzielten Einnahmen übersteigen und die Gegenstände in einem den Verhältnissen entsprechenden Umfang den Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht sind oder werden. § 13 Abs. 1 Nr. 2 lit b ErbStG sieht eine vollständige Steuerfreiheit vor, wenn die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind und der Steuerpflichtige ferner bereit sei, die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen und sich die Gegenstände seit 20 Jahren sich im Familienbesitz befinden oder in das Verzeichnis national wertvollen Kulturgutes eingetragen sind. Sowohl die teilweise als auch die vollständige Steuerfreiheit entfällt für die Vergangenheit, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb die Kunstwerke veräußert oder die genannten Voraussetzungen innerhalb dieses Zeitraums entfallen.

Das gesetzliche Erfordernis, Kunstwerke- und Sammlungen für die Dauer von mindestens zehn Jahren Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar zu machen und sie den geltenden Regeln der Denkmalpflege zu unterstellen, konkretisiert die Erwartungshaltung des Kulturstaates, der vom freiheitssichernden, bürgerschaftlichen Engagement lebt. Daher ist die Förderung der Kunst auch als gemeinnütziger Zweck i. S. d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Alt. 1 AO verankert. Kunst beansprucht vom Staat zuvörderst Freiheit, nicht Freigiebigkeit. Allerdings konkretisieren die Erbschaftsteuer-richtlinien⁴ das Tatbestandsmerkmal, wonach der Steuerpflichtige bereit sein muss, „die Gegenstände den geltenden Bestimmungen der Denkmalspflege zu unterstellen“, in einer sehr einschränkenden Weise. Sie verweisen auf die Denkmalschutzgesetze der jeweiligen Bundesländer und führen aus, soweit das Denkmalschutzgesetz eines Landes ein Unterschutzstellen von Gegenständen der Art nach nicht vorsehe (z. B. bewegliche Gegenstände),

⁴ Erbschaftsteuer-Richtlinien 2011 vom 19.12.2011 HE 13.2

könne die Denkmaleigenschaft durch die Eintragung in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts erreicht werden.⁵

Bereits in einem koordinierten Ländererlass aus dem Jahre 2004⁶ ist die Tatbestandsvoraussetzung der Bereitschaft, Kunst den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen, konkretisiert worden durch einen Verweis auf die Denkmalschutzbestimmungen des jeweiligen Bundeslandes. Die geltenden Erbschaftsteuerrichtlinien übernehmen diesen Erlass, indem sie fordern, Kulturgüter, die nicht der Denkmalpflege unterstellt werden könnten, seien in das Verzeichnis national wertvollen Kulturguts einzutragen, um auf diese Weise „die Denkmaleigenschaft [...] zu erreichen“.⁷

Das Finanzgericht Münster ist im Urteil vom 24.09.2014⁸ diesem Erfordernis der Erbschaftsteuerrichtlinien entgegengetreten: Für die Steuerbefreiung sei es entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nicht erforderlich, „dass die tatsächliche denkmalrechtliche Unterschutzstellung mittels förmlichen Bescheids“ vorliege. Nach dem Gesetzeswortlaut müsse allein „die Bereitschaft bestehen, den Schenkungsgegenstand, hier also die Kunstsammlung, den geltenden Bestimmungen der Denkmalpflege zu unterstellen“. Bei der Bereitschaft handele es sich um ein subjektives Tatbestandsmerkmal, das entsprechend allgemeiner steuerrechtlicher Dogmatik der Objektivierung bedürfe. Dazu reiche eine schriftliche Mitteilung an die untere Denkmalsbehörde aus. Denn eine solche Erklärung versetze die Denkmalbehörde in den Stand, nach den jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen eine Entscheidung zu treffen, ob sie ein förmliches Verfahren einleiten wolle oder nicht.⁹

⁵ Das Berliner Denkmalschutzgesetz kennt keine Unterschutzstellung von „beweglichen Denkmälern“. Das Bremer Denkmalschutzgesetz versteht unter „beweglichen Denkmälern“ nur solche, die für die bremische Geschichte von besonderer Bedeutung sind, vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 3 DschG Bremen, hierzu insgesamt *Heuer/von Cube*, Denkmalschutz ultra legem, Die Zukunft der Steuerbefreiung für Kulturgüter gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, ZEV 2008, Seite 565

⁶ Erlass betrifft Steuerbefreiung für Kulturgüter, die dem Denkmalschutz unterstellt werden und deren Erhaltung im öffentlichen Interesse liegt vom 07.04.2004, DStR 2004, Seite 1703

⁷ Dazu kritisch: *Heuer/von Cube*, aaO, Seite 565

⁸ DStR 2015, Seite 594

⁹ FG Münster, aaO, Seite 698 m.w.N., hierzu auch: *Heuer/von Cube*, Die Schenkungsteuerbefreiung einer Kunstsammlung, Anm. zu FG Münster, DStR 2015, Seite 682

Der BFH hat nun erstmals seit 65 Jahren zu den Voraussetzungen der teilweisen und vollständigen Erbschaftsteuerfreiheit von Kunstgegenständen und Sammlungen in einem Grundsatzurteil Stellung genommen¹⁰. Der 2. Senat des BFH hat die Voraussetzungen der vollständigen Erbschaftsteuerbefreiung für Kunstwerke- und Sammlungen nochmals gelockert und die Entscheidung des Finanzgerichts Münster aufgehoben. Entgegen dem erstinstanzlichen Urteil sei eine schriftliche Mitteilung an die untere Denkmalbehörde nicht erforderlich. Wer seine Sammlung oder einzelne Kunstwerke öffentlichen Museen zu Zwecken der Forschung oder Volksbildung überlasse, bekunde damit auch die Bereitschaft als innere Tatsache, dass Kunstwerke im Sinne der Denkmalpflege fachgerecht behandelt und gepflegt würden. Mit dieser Grundsatzentscheidung des BFH leistet das höchste deutsche Finanzgericht auch einen Beitrag zur europarechtskonformen Auslegung des Erbschaftsteuerrechts. Auch in der Finanzverwaltung ist anerkannt: Kunstgegenstände können nicht nur im Inland, sondern in allen Mitgliedsstaaten der Europäischen Union oder in einem Staat des europäischen Wirtschaftsraumes Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar gemacht werden. Bei beweglichen Kunstgegenständen, Bildern, Skulpturen, Grafiken etc. würde dies bedeuten, dass für sie nicht nur die 16 einzelnen Denkmalschutzgesetze der Bundesländer maßgeblich sind, sondern die höchst disparaten und davon abweichenden Regelungen innerhalb der Europäischen Union, da im Denkmalschutzrecht der strikte Grundsatz der Belegenheit gilt. Der BFH leistet so auch einen Beitrag zur Gleichheit im Belastungserfolg. Im Unterschied zu einem immobilien Kulturdenkmal weist eine bewegliche Kunstsammlung keinen festen denkmalrechtlichen Bezug zu einem Belegenheitsort auf. Ein Kunstwerk ohne historischen Ortsbezug könnte dann willkürlich dem Denkmalrecht eines beliebigen Ortes unterworfen werden, an dem es sich zu einem bestimmten Stichtag mehr oder weniger zufällig oder gewollt befunden hat. Das Gesetz spricht daher von „Denkmalpflege“ und nicht von Denkmalschutz: Denkmalpflege bezeichnet die fachbezogenen und wissenschaftlichen Maßnahmen zur Pflege und Unterhaltung von Denkmälern, Denkmalschutz die rechtlichen Anordnungen, Verfügungen und Genehmigungen im Rahmen staatlicher Eingriffsverwaltung.

¹⁰ Das Verfahren wird vom 2. Senat unter dem Az. BFH II R 56/14 geführt, im Zeitpunkt der Manuskriptabgabe lag zwar der Urteilstenor vor, noch nicht aber die veröffentlichten Urteilsgründe.

Eine Sondernorm für die Kunst sind diese Regelungen gewiss. Enthalten sie nun eine steuerliche „Verschonungssubvention“ (Zacher), die dem Gebot der Belastungsgleichheit einzelnen Steuergegenstände innerhalb des Erbschaftsteuerrechts widerspricht? Bejahendenfalls: Handelt es sich um eine Norm, mit der der Gesetzgeber das generationenübergreifende Sammeln von Kunst aus Gründen des Gemeinwohls fördern will? Oder ist die Bestimmung nur Ausdruck des Gebots, Ungleiches auch ungleich zu behandeln, das für Belastungen und Begünstigungen gleichermaßen Geltung beansprucht. Plakativ: Liegt hier ein „Privileg“¹¹ für reiche Kunstsammler und alte Familien vor, eines der vielzitierten Steuerschlupflöcher¹², die es im Namen der Steuerrechtsgerechtigkeit zu stopfen gilt?

Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner ersten Entscheidung zur Erbschaftsteuer und zum Einheitswert vom 22.06.1995¹³ zu Recht die Frage gestellt, ob die durch die Erbschaftsteuer erfasste finanzielle Leistungsfähigkeit des Erben auch dem durch den Erbfall erworbenen Vermögenszuwachs entspricht. Zentrales Element der Erbanfallsteuer sei das Bereicherungsprinzip. Wenn das Erbschaftsteuerrecht die Bereicherung des Erwerbers in § 10 Abs. 1 ErbStG, mithin seinen Zuwachs an Leistungsfähigkeit, zur Bemessungsgrundlage der Steuer macht, ist der durch den Erbfall erworbene Vermögenszuwachs beim Geldvermögen identisch mit dem Zuwachs an finanzieller Leistungsfähigkeit. Dies gilt für die Kunstwerke und Sammlungen nur eingeschränkt, wenn der Erbe sich im Interesse der Allgemeinheit verpflichtet, das prinzipiell ertraglose Kunstvermögen für die Dauer von mindestens zehn Jahren Zwecken der Forschung oder Volksbildung nutzbar zu machen und den Regeln der Denkmalpflege zu unterwerfen. Hier fordert das Gebot, Ungleiches auch ungleich zu behandeln, die Verminderung der Leistungsfähigkeit beim Erben zu berücksichtigen, wenn er gemeinwohlgebundene und gemeinwohlverpflichtete Kunstgegenstände in ihrer kulturellen Bindung aufrechterhält.¹⁴ Die teilweise oder vollständige Steuerbefreiung für Kunstgegenstände durchbricht somit nicht den im Regeltatbestand verwirklichten Gedanken der Belastungsgleichheit, sondern bestätigt ihn. Es bleibt eine immerwährende Aufgabe

¹¹ So offensichtlich *Boll*, Die Kunst als Instrument schenkungssteuerrechtlicher Gestaltung, DStR 2016, Seite 1137 ff.

¹² So *Lindenau*, Steuersparmodell Kunstsammlungen, ZErB 2015, Seite 245

¹³ BVerfG, NJW 1995, S. 2624.

¹⁴ So auch der Beschluss des 2. Senats, BVerfG vom 22.06.1995 zum unternehmerischen Vermögen, NJW 1995, S. 2625.

im Sinne der Vorgaben *Klaus Vogels*, dass „nahezu unaufknüpfbare Netz“ zwischen gerechter Lastenverteilung und Verschonungssubvention in jedem Einzelfall aufzulösen.